GENEL MUHASEBE

Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL

Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL

GENEL MUHASEBE

Gazi kitabevi

1. BASKI : Aralık - 1987
2. BASKI : Şubat - 1992
3. BASKI : Eylül - 1994
4. BASKI : Haziran - 1995
5. BASKI : Gazi Kitabevi - 1997
6. BASKI : Gazi Kitabevi - 1997
7. BASKI : Gazi Kitabevi - 1998
8. BASKI : Gazi Kitabevi - 1999
9. BASKI : Gazi Kitabevi - 2000
10. BASKI : Gazi Kitabevi - 2001
11. BASKI : Gazi Kitabevi - 2003
12. BASKI : Gazi Kitabevi - 2005
13. BASKI : Gazi Kitabevi - 2007
14. BASKI : Gazi Kitabevi - 2008
15. BASKI : Gazi Kitabevi - 2009

© Bu kitabın bütün hakları Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.'ye aittir. Telif hakları yasası gereğince, tamamı veya herhangi bir bölümü yayınlayıcısının yazılı izni alınmadan basılamaz, kopyası çıkarılamaz, fotokopisi alınamaz veya kopya anlamı taşıyabilecek hiçbir işlem yapılamaz.

Dizgi - Kapak
Ayşe Yağmur Kızılateş
Yusuf Özalp

Baskı
Öz Baran Ofset Matbaacılık
İvedik Org. San. Ağaç İşleri
21. Cad. 600 Sok. No: 1
İvedik / ANKARA
Tel: (0.312) 394 45 60

ISBN
978-975-7313-18-2

ÖNSÖZ

Yükseköğretim öğrencileri için hazırlanan ve onbeşinci baskısı yapılan bu kitap, muhasebe kuramı ve uygulaması hakkında bilgi vermeyi amaçlamaktadır.

Kitapta önce muhasebenin kuramsal yapısı ve çift taraflı kayıt yönteminin esasları anlatılmıştır. Daha sonra muhasebe alt yapısını oluşturacak bilgiler verilmiş, ele alınan konudaki çeşitli öneriler ve uygulama seçenekleri açıklanmıştır.

Böylece okuyucunun bir yandan konunun kuramsal dayanaklarını öğrenmesi, diğer yandan da Ülkemiz uygulamasını tanıması hedeflenmiştir.

Bu yaklaşımın diğer öğretim üyelerince de benimsendiği, kitabın birçok yükseköğretim biriminde öğrencilere uzun süredir ders kitabı olarak önerilmesiyle, ortaya konulmuş bulunmaktadır.

Genel muhasebe derslerinin kapsamına göre belirlenen açıklamalar lisans öğrencisi için uygun olacak düzeyde tutulmuştur. Bu düzeyin kitabın bütününde aynı olması için de daha ayrıntılı açıklamalar dipnotlarda sunulmuştur.

Kitapta Tekdüzen Hesap Planı kullanılmış ancak hesapların nitelikleri ve işleyiş biçimleri söz konusu hesap planından bağımsız olarak açıklanmıştır.

Kitabın, muhasebe eğitimine yeni başlayanlar yanında; kamu kuruluşları ve özel kuruluşların giriş sınavına hazırlanan çeşitli eğitim kurumlarından mezun kimseler tarafından da kullanılması, ayrıca bir çok çalışmada bu kitaba atıfta bulunulması benim için mesleki bir ödül olmaktadır.

Kitapta, Uluslararası Muhasebe Standartlarına dayanan Türkiye Muhasebe Standartları da göz önünde tutulmuştur. Söz konusu standartlar bazen geleneksel uygulamalar ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile çelişmektedir. Bu alandaki önemli güçlüğü, mevcut alışkanlıklarımız ile Türkiye Muhasebe Standartlarındaki düzenlemeler arasında ilişki kurulması oluşturmaktadır. Günümüz uygulaması söz konusu standartlara dayandığından, bir yandan esas olarak bu standartlardaki düzenlemelere uygun açıklamalar yapılırken diğer yandan geleneksel uygulamalara da değinilerek mevcut bilgilerden standartlara doğru yumuşak bir geçiş sağlamaya çalışılmıştır. Kitapta yasal düzenlemeye kavuşturulan enflasyon düzeltmesine de yer verilmiştir.

Kitabın geliştirilmesine katkıda bulunan arkadaşlarıma ve bu baskıyı da titizlikle gerçekleştiren Gazi Kitabevi ile çalışanlarına teşekkür eder, kitabın öğrencilere ve diğer ilgilenenlere yararlı olmaya devam etmesini dilerim.

Ankara, 18 Eylül 2009

Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL

KİTAPTAKİ ÖRNEKLERE İLİŞKİN AÇIKLAMA

* Liradan altı sıfır atılması ile yeniden kullanılır hale gelen kuruş, örneklerin kolay izlenebilmesi için, ihmal edilmiş ve kayıtlar TL tutarı üzerinden yapılmıştır.

* Konunun asıl özelliğine yoğunlaşmak için, bir kısım örneklerde Katma Değer Vergisi (KDV) ihmal edilmiştir. Bu husus, o işlemde KDV olmadığı anlamına gelmemektedir. KDV'nin de hesaba katıldığı işlemlerde ayrıca belirtilmediği sürece vergi oranı % 18 olarak alınmıştır.

* Örneklerde sadece işlemin anlatılmasına katkısı olan defteri kebir hesapları gösterilmiş, diğer defteri kebir hesapları açılmamıştır.

* Örneklerde, kitabın ekinde verilen hesap planındaki tali hesaplar kullanılmıştır. Kişi ve firma hesaplarına ise rastgele bir kod numarası verilmiştir.

* Bir hesabın nazım hesap olduğu kod numarasının "9" la başlamasından anlaşılmakla birlikte, örneklerde bu hesapların sonuna "NH" rümuzu konularak bu hesapların farklılığına dikkat çekilmek istenmiştir.

* Bir hesapta, örnekte söz konusu olan işlemden önce, bir rakam olması gerekiyorsa bu husus (*) işareti ile belli edilmiştir. Bir hesapta örnekteki olaydan önce bulunan tutarlar da önüne (*) işareti konularak ve italik ile yazılarak verilmiştir.

* Konunun anlaşılması açısından önemli olan durumlarda tarih belirtilmiştir.

* Vergi oranları zaman içinde değişebilmektedir. Örneklerdeki vergi oranları açısından bu husus göz önünde tutulmalıdır.

* Kolaylık sağlamak üzere, Vergi Usul Kanunu'na dayanarak nakten yapılacak ödemelere getirilen sınırlama dikkate alınmamıştır.

* Yabancı para kurları kuruş düzeyinde alınmıştır.

İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ 1
1.1. MUHASEBENİN TANIMI 3
1.2. MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ 6
1.3. MUHASEBENİN KAPSAMI 10
1.4. MUHASEBE ve BİLGİSAYAR 12
1.5. MUHASEBENİN BÖLÜMLERİ 14
1.5.1. Genel Muhasebe 14
1.5.2. Maliyet Muhasebesi 15
1.5.3. Yönetim Muhasebesi 15
1.6. MUHASEBE KURAMI 16
1.6.1. Muhasebe Kuramının Temel Özellikleri 16
1.6.2. Muhasebe Kuramının Öğeleri 16
1.6.2.1. Temel Kavramlar 16
1.6.2.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri 23
1.6.2.3. Standartlar 28
1.6.2.4. Bilimsel Görüşler 28

2. BİLANÇO KAVRAMI 29
2.1. BİLANÇONUN TANIMI 31
2.2. BİLANÇO TEMEL EŞİTLİĞİ 31
2.3. MALİ İŞLEMLERİN BİLANÇOYA ETKİSİ 32

3. HESAP KAVRAMI 39
3.1. HESABIN TANIMI 41
3.2. HESABIN ŞEKLİ 42
3.3. HESAPLARA İLİŞKİN DEYİMLER 43
3.4. HESAPLARIN İŞLEYİŞ KURALLARI 45
3.5. HESAPLARIN BÖLÜMLENMESİ 53
3.5.1. Hesap Planı Kavramı 53
3.5.2. Hesapların Kodlanması 54
3.5.3. Tekdüzen Hesap Planları 56

4. MUHASEBE SİSTEMİ 57
4.1. PARASAL İŞLEMLERİ KAYIT YÖNTEMLERİ 59
4.2. ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİ 59
4.2.1. Çift Taraflı Kayıt Yönteminin İşleyiş Kuralları ve Aşamaları 59
4.2.2. İşe Başlama Bilançosunun Düzenlenmesi ve Belgelerin Derlenmesi 61
4.2.2.1. İşe Başlama Bilançosunun Düzenlenmesi 61

4.2.2.2. Belgelerin ve Bilgilerin Derlenmesi 61
4.2.3. Yevmiye Defterine Kayıt 62
4.2.3.1. Yevmiye Defterinin Tanımı, Şekli, Yevmiye Maddesi 62
4.2.3.2. Muhasebe Fişleri 69
4.2.3.3. Yevmiye Defterinin İşlenmesi 70
4.2.4. Defterikebire Kayıt 71
4.2.4.1. Defterikebirin Tanımı, Şekli 71
4.2.4.2. Defterikebirin İşlenmesi 72
4.2.4.3. Defterikebir Hesabı – Tali Hesap İlişkisi 74
4.2.5. Aylık Mizanların Düzenlenmesi 78
4.2.5.1. Mizan Tanımı, Şekli 78
4.2.5.2. Mizanın Düzenlenmesi 79
4.2.5.3. Mizan Türleri 80
4.2.5.4. Mizanın Denkliği 81
4.2.6. Dönem Sonu Envanter İşlemlerinin Yapılması 84
4.2.7. Kesin Mizanın Düzenlenmesi 86
4.2.8. Dönem Sonu Bilançosunun ve Gelir Tablosunun Düzenlenmesi 86
4.2.8.1. Bilançonun Düzenlenmesi 86
4.2.8.2. Gelir Tablosunun Düzenlenmesi 86
4.2.9. Dönem Hesaplarının Kapatılması 91
4.3. ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİNİN UYGULANMASI 94
4.4. TEKDÜZEN HESAP PLANI UYGULAMASI 112
4.5. BİLGİSAYAR ORTAMINDA KAYIT SÜRECİ 120

5. VARLIKLARIN İZLENMESİ 123
5.1. VARLIK KAVRAMI 125
5.2. VARLIKLARIN İZLENMESİNDE ORTAK ÖZELLİKLER 125
5.2.1. Varlığın Bulunduğu Yer Açısından İzlenmesi 125
5.2.1.1. Ayrı Ana Hesaplarda İzleme 125
5.2.1.2. Nazım Hesaplarda İzleme 126
5.2.1.3. Tali Hesaplarda İzleme 127
5.2.2. Varlığın Kullanılmasındaki Hukuki Sınırlamaların İzlenmesi 128
5.2.3. Varlığın Değerindeki Düşmelerin İzlenmesi 130
5.2.3.1. Değer Düşüklüğünün Kesin Olması 131
5.2.3.2. Değer Düşüklüğünün Kesin Olmaması 132
5.2.4. Farklı Değerlerle Giriş ve Çıkışların İzlenmesi 137
5.2.4.1. Aralıklı Envanter Yöntemi 138
5.2.4.2. Sürekli Envanter Yöntemi 146
5.2.4.3. Hasılat Yöntemi (Net Gelir Yöntemi) 148
5.2.5 Varlıklarda Enflasyon Düzeltmesi 149

5.3. DÖNEN VARLIKLAR 152
5.3.1. Hazır Değerler 153
5.3.1.1. Nakit Mevcudu 153
5.3.1.2. Alınan Çek Mevcudu 167
5.3.1.3. Bankalardaki Para Mevcudu 171
5.3.1.4. Diğer Hazır Değerler 186
5.3.2. Menkul Kıymetler 187
5.3.2.1. Menkul Kıymetlerin İzlenmesi 191
5.3.2.2. Değişken Getirili Menkul Kıymetler 191
5.3.2.3. Sabit Getirili Menkul Kıymetler 202
5.3.2.4. Diğer Menkul Kıymetler 217
5.3.2.5. Menkul Kıymetlerde Değer Azalması 218
5.3.3. Alacaklar 219
5.3.3.1. Ticari Alacaklar 221
5.3.3.2. Diğer Alacaklar (Ticari Olmayan Alacaklar) 270
5.3.4. Stoklar 279
5.3.4.1. Stok Kavramı 279
5.3.4.2. Stoklarda Değerleme 280
5.3.4.3 Stoklarda Enflasyon Düzeltmesi 289
5.3.4.4. Stok Hesaplarının İşleyişi 291
5.3.5. Birden Çok Yıla Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri 362
5.3.6. Dönem Ayırıcı Borçlu Hesaplar (Kısa Vadeli) 369
5.3.7. Diğer Dönen Varlıklar 375
5.4. DURAN VARLIKLAR 388
5.4.1. Uzun Vadeli Alacaklar 389
5.4.1.1. Ticari Alacaklar 390
5.4.1.2. Diğer Alacaklar (Ticari Olmayan Alacaklar) 392
5.4.2. Mali Duran Varlıklar 394
5.4.2.1. Bağlı Menkul Kıymetler 394
5.4.2.2. İştirakler ve Bağlı Ortaklıklar 396
5.4.2.3. Diğer Mali Duran Varlıklar 408
5.4.3. Amortismana Tabi Varlıklar 410
5.4.3.1. Amortismanın Niteliği 410
5.4.3.2. Amortisman Yaklaşımları 411
5.4.3.3. Amortismana Tabi Değer 412
5.4.3.4. Amortisman Ölçüsü 412
5.4.3.5. Amortisman Hesaplama Yöntemleri 413
5.4.3.6. Amortisman Kayıt Yöntemleri 421
5.4.3.7. Birikmiş Amortismanın Bilançoda Gösterilmesi 423

5.4.3.8. Amortismana Tabi Varlıklarda Enflasyon Düzeltmesi 424
5.4.4. Maddi Duran Varlıklar 426
5.4.4.1. Maddi Duran Varlık Hesapları 426
5.4.4.2. Maddi Duran Varlıklarda Değerleme 430
5.4.4.3. Maddi Duran Varlık Hesaplarının İşleyişi 432
5.4.4.4. Maddi Duran Varlıkların Envanter İşlemleri 448
5.4.5. Maddi Olmayan Duran Varlıklar 451
5.4.5.1. Maddi Olmayan Duran Varlık Hesapları 451
5.4.5.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme 455
5.4.5.3. Maddi Olmayan Duran Varlık Hesaplarının İşleyişi 455
5.4.6. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar 459
5.4.6.1. Özel Tükenmeye Tabi Varlık Hesapları 459
5.4.6.2. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklarda Değerleme 460
5.4.6.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlık Hesaplarının İşleyişi 460
5.4.7. Dönem Ayırıcı Borçlu Hesaplar (Uzun Vadeli) 464
5.4.8. Diğer Duran Varlıklar 465

6. KAYNAK HESAPLARI 469
6.1. KAYNAK KAVRAMI 471
6.2. KAYNAKLARIN İZLENMESİNDE ORTAK ÖZELLİKLER 471
6.2.1. Yabancı Kaynakların Oluşumu ve Vade Ayrımı 471
6.2.2. Kaynak Hesaplarının İşleyişi 472
6.2.3. Kaynaklarda Enflasyon Düzeltmesi 472
6.3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR 473
6.3.1. Para ve Sermaye Piyasasından Sağlanan Kaynaklar 474
6.3.2 Ticari Borçlar 492
6.3.2.1. Senetsiz Ticari Borçlar 492
6.3.2.2. Senetli Ticari Borçlar 498
6.3.2.3. Geri Verilmek Üzere Alınan Paralar 506
6.3.2.4. Diğer Ticari Borçlar 508
6.3.3. Diğer Borçlar (Ticari Olmayan Borçlar) 509
6.3.4. Alınan Avanslar 517
6.3.5. Birden Çok Yıla Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Tahsilleri 518
6.3.6. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler 522
6.3.7. Borç ve Gider Karşılıkları 535
6.3.7.1. Vergi Karşılığı Ayrılması 535
6.3.7.2. Koşula Bağlı Borçlar İçin Karşılık Ayrılması 539
6.3.7.3. Gider İçin Karşılık Ayrılması 541
6.3.7.4. Diğer Borç ve Giderlere Karşılık Ayrılması 544
6.3.8. Dönem Ayırıcı Alacaklı Hesaplar (Kısa Vadeli) 546
6.3.9. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar 551

6.4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR 556
6.4.1. Para ve Sermaye Piyasasında Sağlanan Kaynaklar 557
6.4.2. Ticari Borçlar 565
6.4.2.1. Senetsiz Ticari Borçlar 565
6.4.2.2. Senetli Ticari Borçlar 566
6.4.2.3. Geri Verilmek Üzere Alınan Paralar 568
6.4.2.4. Diğer Ticari Borçlar 569
6.4.3. Diğer Borçlar 570
6.4.4. Alınan Avanslar 574
6.4.5. Borç ve Gider Karşılıkları 576
6.4.6. Dönem Ayırıcı Alacaklı Hesaplar (Uzun Vadeli) 578
6.4.7. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar 581
6.5. ÖZ KAYNAKLAR 583
6.5.1. Ödenmiş Sermaye 586
6.5.2. Sermaye Yedekleri 591
6.5.3. Kâr Yedekleri 594
6.5.4. Kârlar ve Zararlar 600
6.5.4.1. Geçmiş Dönem Kârları ve Zararları 600
6.5.4.2. Faaliyet Dönemi Kâr ve Zararı 603

7. NAZIM HESAPLAR 607
7.1. NAZIM HESAPLAR 609

8. GELİR TABLOSU HESAPLARI 613
8.1. GELİR TABLOSU HESAPLARININ NİTELİĞİ 615
8.1.1. Gelir Tablosu Hesaplarının Ortak Özellikleri 615
8.1.2. Kâr/Zararı Belirleme Yaklaşım ve Yöntemleri 615
8.1.3. Gelir ve Giderleri Dönemlerle İlişkilendirme Esasları 617
8.1.4. Satış Gelirini (Hasılatı) ve Giderleri Ölçme Esasları 618
8.1.5 Gelir Tablosu Kalemlerinin Enflasyon Düzeltmesi 618
8.1.6. Gelir ve Giderlerin Muhasebeleştirilmesi 619
8.2. GELİR TABLOSU HESAPLARININ BÖLÜMLENMESİ 622
8.2.1. Giderlerin Defterikebir Hesaplarında Fonksiyonlara Göre Bölümlenmesi (7/A) 622
8.2.1.1. Grup Düzeyinde Bölümleme 623
8.2.1.2. Defterikebir Hesabı Düzeyinde Bölümleme 623
8.2.1.3. Fonksiyon Hesaplarının Kapsamları 627
8.2.2. Giderlerin Çeşitlerine Göre Bölümlenmesi 649
8.2.2.1. "7/A" Seçeneği 649
8.2.2.2. "7/B" Seçeneği 677
8.2.3. Giderlerin Sorumluluk Merkezlerine Göre Bölümlenmesi 683
8.2.4. Gelirlerin ve Giderlerin Gelir Tablosu Hesaplarına Alınması 683
8.2.4.1. Brüt Satışlar 683

8.2.4.2. Satıştan İndirimler 685
8.2.4.3. Satışların Maliyeti 687
8.2.4.4. Faaliyet Giderleri 689
8.2.4.5. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar 692
8.2.4.6. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar 694
8.2.4.7. Finansman Giderleri 695
8.2.4.8. Olağandışı Gelir ve Kârlar 696
8.2.4.9. Olağandışı Gider ve Zararlar 697
8.2.5. Dönem Net Kârının Belirlenmesi 699
8.2.5.1. Gelir Tablosu Hesaplarının Kapatılması 699
8.2.5.2. Net Kârın Bulunması 703
8.2.6. Kârın Enflasyondan Arındırılması 705
8.2.7. Gelir Tablosunun Düzenlenmesi 706

9. DÖNEM SONU İŞLEMLERİ 709
9.1. ENVANTER KAVRAMI 711
9.2. ENVANTER İŞLEMLERİ 712
9.2.1. Belirleme İşlemleri (Muhasebe Dışı Envanter) 712
9.2.1.1. Miktar Olarak Belirleme 712
9.2.1.2. Değer Olarak Belirleme 714
9.2.2. Düzeltme İşlemleri (Muhasebe İçi Envanter) 715
9.2.2.1. Kayıt Hatalarını Düzeltme 715
9.2.2.2. Değer Düzeltmeleri 722
9.2.3. Aktarma İşlemleri 723
9.2.4. Kârın Belirlenmesi İşlemleri 723
9.3. KESİN MİZANIN DÜZENLENMESİ 723
9.4. BİLANÇONUN DÜZENLENMESİ 736
9.4.1. Bilanço Yaklaşımları 736
9.4.1.1. Mamelek Durumu Yaklaşımı 736
9.4.1.2. Dinamik Yaklaşım 736
9.4.1.3. Şimdiki Değer Yaklaşımı 737
9.4.2. Bilançonun Farklı Tanımı 737
9.4.3. Bilançonun Şekli 738
9.4.3.1. Hesap Şeklinde Bilanço 738
9.4.3.2. Rapor Şeklinde Bilanço 740
9.4.4. Bilanço Türleri 742
9.4.5. Bilançonun Düzenlenmesi 742

EKLER 743
EK.1. Örnek Olay 745
EK.2. Enflasyon Düzeltmesi 772
EK.3. Tekdüzen Bilanço 786
EK.4. Tekdüzen Gelir Tablosu 790
Ek.5. Tekdüzen Hesap Planı 791
YARARLANILAN KAYNAKLAR 809

1. GİRİŞ

1.1. MUHASEBENİN TANIMI

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir *"bilgi sistemi"* dir.

Muhasebe uygulaması, kâr amaçlı örgütler yanında, kâr amacı gütmemesine karşın, kaynak kullanan ve kaynak kullanılmasını bütçeleyip denetleyen kâr amaçsız örgütler için de söz konusudur.

Bu kitapta muhasebe esas olarak, kâr amaçlı kuruluşlar, yani *"işletmeler"* açısından ele alınmaktadır. Bununla birlikte, muhasebenin temel esasları diğer örgütlerdeki mali işlemler için de geçerlidir.

Bilindiği gibi insan, ihtiyaçlarının bir bölümünü doğadaki serbest mallarla, kalan bölümünü ise kendisi veya diğer insanlar tarafından üretilmiş *ekonomik mal ve hizmetlerle* karşılar. Gelişen işbölümü sonucunda insan, ihtiyaçlarının bir bölümünü başkaları tarafından üretilen mal ve hizmetlerle karşılarken, kendisi de başkalarının ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmetlerin üretilmesi çalışmalarında rol alır.

Günümüzde insan, ihtiyaçlarını büyük ölçüde kendisi dışındaki birimlerin üretimi ile karşılar duruma gelmiştir. Başkaları için üretim yapan söz konusu iktisadi birimlere *"işletme"* denmektedir. İşletme, bir katma değer yaratmak amacıyla ve üretim faktörlerinin bilinçli ve sistemli bir şekilde bir araya getirilmesi suretiyle oluşturulur(1). Günümüzde tek kişinin çalıştığı işletmeler (bağımsız çalışan bilgisayar teknisyeni gibi) yanında binlerce kişinin çalıştığı; birçok tesis, makine, cihaz, araç ve gerecin kullanıldığı işletmeler de (otomobil fabrikası, petrol rafinerisi gibi) mevcuttur.

İşletmeler; tek kişilik girişimler (bireysel işletmeler), çok ortaklı girişimler (şirketler) ve çok şirketli girişimler (holdingler) tarafından kurulabilmektedir. Günümüz ekonomisine yön verir duruma gelen küreselleşme olgusu çok uluslu şirketlerin sayısını giderek artırmaktadır. Böylece girişimlerin ölçeği uluslararası büyüklüklere ulaşmıştır.

Kuruluş şekli ve büyüklüğü ne olursa olsun, işletmelerdeki eylemlerin çoğu bir kıymet hareketine neden olur. *Mali işlemler* olarak nitelendirilebilecek bu işlemler, işletmenin varlık ve kaynak oluşumunda değişme yaratırlar. Örneğin, para vererek ticari mal alınması işlemi nakit mevcudunun stoka dönüşmesi; alınan ticari malın kredili olarak satılması işlemi stokun alacağa dönüşmesi sonuçlarını doğurur. İşletmede gerçekleşen mali nitelikli işlemlere ilişkin verilerin toplanıp işlenerek işletme ile ilgili kişilerin yararına sunulması gerekir. Bu görevi yerine getiren organizasyona *Muhasebe*(2) diyoruz. Muhasebe, fonksiyonları göz önünde tutularak, *"mali nitelikli işlemleri ve olayları para ile ifade edil-*

(1) Lütfullah Tenker, İşletme İktisadı, Ankara, 1969, Cilt: 1, s: 5.

(2) "Muhasebe" kelimesi dilimize Arapça'dan geçmiş olup: sayma ve aritmetik anlamındaki "hisab" kelimesinden türetilmiştir.

miş şekilde kaydetme, sınıflandırma, özetleyerek rapor etme ve sonuçları yorumlama bilim ve san'atıdır" şeklinde de tanımlanmıştır(3). Tanımdaki görevler aşağıdaki gibi açıklanabilir.

Kaydetme: Muhasebe, para ile ifade edilebilir mali nitelikli işlem ve olayları derleyip kendi kuralları çerçevesinde kaydeder. Para ile ifade edilemeyen çok önemli bir olay (şirket genel müdürünün istifası gibi) *"muhasebe işlemi"* oluşturmazken, işletme için önemli olmayan bir olay (ambarda 50 TL bedelli bir malzemenin noksan çıkması gibi), parayla ifade ediliyorsa, bir "muhasebe işlemi" yaratacaktır. İşletmedeki ilk mali nitelikli işlem, sermaye konulmasıdır. *Bu işlemde; sermaye olarak konan değerler ile bu değerlerin sağlandığı kaynaklar saptanıp kaydedilir.* Varlıklarda ve kaynaklarda bundan sonra meydana gelecek değişmeler, sürekli şekilde, kaydedilerek izlenir.

Sınıflandırma: Derlenen ve zaman sırasına göre kaydedilen bilgiler niteliklerine göre sınıflandırılır. Örneğin; alınan senetler, bankaya yatırılan paralar veya yüklenilen giderler, muhasebe tarafından, ayrı kümeler halinde toplanır.

Rapor etme: Muhasebe bilgi sisteminde üretilen işletmeye ilişkin bilgiler, evrensel bir dille, işletme ile ilgili gruplara sunulur. Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgilerin kullanıcıları, Türkiye Muhasebe Standartları'nın kavramsal çerçevesinde *"mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, borç verenler, satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler, müşteriler, hükümetler ve kamu işletmeleri ile genel olarak kamudur"* şeklinde belirtilmiştir. Kullanıcıların ihtiyaçları ise aşağıdakileri içermektedir.

a) Yatırımcılar: İşletmeye sermaya koyma yoluyla yatırımda bulunanlar (ve bunların finansal danışmanları) yatırımlarının karşı karşıya olduğu riskler ve elde edecekleri getiriler ile ilgilenir. Yatırımcılar hisse senetlerini satın alma zamanı, elde tutma süresi ve satma zamanı konusundaki kararları ile ilgili olarak bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bu bilgiler yatırımcıların ortak oldukları işletmenin kâr payı (temettü) ödeme durumunu değerlendirebilmeleri için de gereklidir.

b) Çalışanlar: Çalışanlar ve sendikalar, işverinin kârlılığı ve bu kârın istikrarı, ücretlerinin ve diğer mali haklarının işletme tarafından ödenme ve iş imkanlarının devamlılığı konusunu değerlendirmeye yarayacak bilgilere ihtiyaç duyarlar.

c) Borç verenler: Borç verenler işletmeye kullandırdıkları fonların ve bunların getirilerinin vadesinde ödenebilirliği konusunda bilgiye sahip olmak isterler.

d) Satıcılar: Satıcılar ve diğer alacaklılar alacaklarının vadesinde ödenebilirliği ile ilgilenirler.

e) Müşteriler: Müşteriler, özellikle işletmeyle uzun vadeli bir ilişki içine girmişlerse veya tedarik açısından ona bağımlılarsa, işletmenin devamlılığı ile yakından ilgilidirler.

---

(3) Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, D.P.T. KD-96 sayılı yayını Ankara, 1970, s:3.

f) Devlet: Kamu maliyesi vergi geliri dolayısıyla işletmenin ulaştığı sonuçlarla yakından ilgilidir. Devlet ayrıca, işletmelerin bazı faaliyetlerini düzenlemek, vergi politikalarını belirlemek ve milli gelir ve benzeri istatistikleri oluşturmak için de işletme hakkında bilgiye ihtiyaç duyar.

g) Toplum: İşletmeler içinde bulundukları toplumu değişik biçimlerde etkiler. Bir işletme yörede önemli bir istihdam kaynağı veya o yörede üretilen mal ve hizmelerin önemli bir müşterisi (alıcısı) olabilir. Bu nedenle, işletmenin sürekliliği hakkında bilgi yöre halkını ilgilendirir. Bazen bu bilgi, işletmenin özelliği nedeniyle, yöre halkından daha geniş insan topluluğunu ilgilendirebilir.

Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgiler kullanıcılara "mali tablo" denilen raporlarla sunulur. Yukarıda sıralanan kullanıcıların ilgi nedenlerine bağlı olarak ihtiyaç duydukları biri birinden farklı bilgilerin sunulmasına yönelik olarak biri birinden farklı birçokmali tablo düzenlenmesinin imkansızlığı ortadadır. Ancak kullanıcıların ihtiyaçlarının ortak noktaları bulunmaktadır. İşletmeye sermaye sağlayan ve dolayısıyla fonlarını riske eden yatırımcıların (ortakların ve borç verenlerin) ihtiyacını karkşılayabilen bilgiler işletme ile ilgili diğer kesimlerin ihtiyacını da büyük ölçüde karşılar. Bu nedenle mali tablolar esas olarak bu iki kullanıcının bilgi ihtiyacı göz önünde tutularak hazırlanır. Rapor dönemi en çok bir yıl olup dönemin uzunluğu, kullanıcının işletme ile ilişkisinin niteliğine bağlıdır. Örneğin, kamu maliyesi bir anonim şirketin bilançosunu yılda bir, gelir tablosunu üç ayda bir defa almayı yeterli bulurken, şirket yönetim kurulu için mali raporlar aylık dönemler itibarıyla düzenlenir. Şirket müdürü ise olayları yakından izlemek ve işletme kararlarını gecikmeden alabilmek için daha kısa dönemler itibarıyla (haftalık veya günlük) rapor almak zorundadır. Ekonomik hayatın hızlanması daha kısa dönemler itibariyle bilgi ihtiyacını, bilgisayar uygulamaları da bu ihtiyaca cevap verebilecek imkânları yaratmıştır.

Yorumlama: Muhasebe raporlarında yer alan bilgilerin anlamının ve olaylar ile sonuçları arasındaki ilişkinin araştırılması "*yorumlama*" aşamasını oluşturur. Muhasebe raporlarının yorumu işletmenin geleceğine ilişkin kararların alınmasında en önemli yol göstericidir. Örneğin, yapılan yorum sonucu işletmenin gelecekte nakit sıkıntısı ile karşılaşacağı sonucuna ulaşılırsa, konunun sorun haline gelmeden çözümlenmesi için, zamanında gerekli girişimlere başlanır. Çağdaş muhasebe anlayışı ile geleneksel muhasebe anlayışı arasındaki fark raporların yorumu noktasında belirir. Geleneksel muhasebe, ürettiği bilgileri rapor eder ve görevini bitirirdi. Ancak işletme ile ilgili grupların genişlemesi, bu bilgilerin uzman kişilerce yorumlanıp ne anlama geldiğinin açıklanmasını, böylece uzman olmayan kişilerin de doğru karar almasının sağlanmasını gerekli hale getirdi. Günümüzün muhasebe anlayışında, muhasebe görevi; raporların yorumlanması ve alınacak kararlara ışık tutulması işlemlerini de kapsamaktadır. Bu nedenle muhasebe, yorumlama yolu ile işletme yönetiminde etkin bir fonksiyon halini almış bulunmaktadır.

Bu açıklamalardan; kaydetme, bölümleme ve dar manada rapor etme görevlerinden oluşan defter tutma kavramının muhasebe ile eş anlamda olmadığı anlaşılacaktır. *Muhasebe deyimi, defter tutma* ile birlikte geniş anlamda raporlama ve muhasebenin en teknik yönü olan yorum görevini de kapsayan çok daha geniş bir organizasyonu anlatır(4). Günümüzde muhasebeci, işlemleri muhasebe diline dönüştürerek bilgisayara girmekte, defter tutmanın bundan sonraki tüm rutin işleri, yüklenen program çerçevesinde, bilgisayar tarafından otomatik olarak yapılmaktadır.

Muhasebe, işletmedeki olayları kendine özgü bir biçimde yansıttığı için, "*işletme dili*" olarak nitelenmektedir. Muhasebenin ürettiği bilgiler finansal kararlara esas oluşturacağından, muhasebeye "*finansal kararlar dili*" demek de mümkündür. Dolayısıyle muhasebe öğrenecek kimse yeni bir dil öğrenmek durumu ile karşı karşıyadır. "*Muhasebe Eğitimi*" bu dilin kavramlarını öğrenmeyi, bilgileri bu dille ifade etmeyi ve üretilen bilgileri kullanma yeteneğini geliştirmeyi hedef alır(5).

1.2. MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

İnsanın hesap tutma ihtiyacı ekonomik hayatla birlikte doğmuş ve ekonomik hayata paralel bir gelişme seyri izlemiştir. Ekonomik hayat genişledikçe, işlemler değişip çeşitlendikçe muhasebe bunları izleyebilir duruma gelmiştir. Bu gelişme günümüzde de sürmektedir. Mevcut muhasebe teori ve uygulaması çok uzun süren bir evrim sonucu oluşmuştur. İlkel biçimde hesap tutma tekniğinin doğuşu mübadelenin başladığı çağlara kadar uzanır. Bu nedenle muhasebe, bütün yönetim tekniklerinin en eskisi olarak kabul edilmektedir(6).

Yapılan araştırmalarda, Babil İmparatorluğu'nda; kil tabletler, Eski Mısır'da; papirüs üzerinde hesaplaşma metinleri, hesap icmalleri yapıldığı anlaşılmıştır. Eski Yunan medeniyetinde tapınaklara ve bankalara ait hesapların tutulduğu saptanmıştır. İlk çağların sonlarına doğru Romalılar, hesap tutma tekniği bakımından en ileri noktaya ulaşmışlardır.

---

(4) Alfred Isaac bu farklılığı daha 1941 yılında: "*Eski zamanlarda muhasebe, defter tutmakla bir tutuluyordu. Halbuki bu günkü iktisatta defter tutma usulündeki kayıtlardan başka bir takım kayıtlar da peyda olmuş ve muhasebe mefhumu gittikçe genişlemiştir.*" şeklinde açıklamaktaydı.

Alfred İsaac. Muhasebe Nazariyesi. İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 163. İktisat Fakültesi. No: 14, İstanbul, 1941, s: 1.

Charles T. Horngren ve Gray L. Sundem de aynı farklılığı "*Muhasebe geniş bir konudur. Nasıl aritmetik, geniş matematik disiplininin küçük bir parçası ise; defter tutma da geniş muhasebe disiplininin bir parçasıdır*" şeklinde ifade etmektedir.

Charles T. Horngren - Gary L. Sundem, Introduction To Financial Accounting (Third Edition), Prentice - Hall International Editions, New Jersey, 1982, s: 3.

(5) Charles T. Horngren - Gary L. Sundem. a.g.e., s: 2

(6) Oktay Güvemli, Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamasının Gözlenmesi, Muhasebenin 500. Yılı Sempozyumu Bildirisi, 1994.

İlk çağların sonlarına doğru Yunanlılar ve Romalılar tarafından geliştirilen hesap tutma tekniği orta çağın başlarındaki büyük siyasal ve ekonomik sarsıntılar sonucu gerilemiş, daha sonra ticaretin genişlemesi, kredili işlemlerin artması ve şirketlerin kurulmaya başlaması ile yeniden gelişme sürecine girmiştir. Aynı dönemde İslâm Dünyası'nda matematik alanındaki ilerlemelerin sonucu Arap Uygarlığı'na ilişkin sayım cetvelleri, cari hesaplar, çeşitli hesap özetleri ve yönetim hesapları Batıda da kullanılmaya başlamıştır[7].

Bugünkü muhasebe teorisinin temelini oluşturan çift taraflı kayıt yöntemi'nin (Muzaaf muhasebe metodu) 13. yüzyıldan itibaren İtalya'da kullanılmaya başlandığı, 1296 tarihinde Floransa'da tutulmuş kayıtlara dayanılarak ileri sürülmüştür. Ancak çift taraflı kayıt sisteminin daha önceleri Doğu'da kullanılmış olması ihtimali de mevcuttur.

Uygulamalar sonucu olgunlaşan çift taraflı kayıt yöntemi, din adamı ve matematikçi Luca Pacioli tarafından yazılı bir metin haline getirilerek 1494 yılında Venedik'te yayımlanmıştır.[8] Luca Pacioli[9] Summa Arithmetica[10] adlı eserinin *Particularis di Compitus e Scripturis* (defter tutma ve ona ait evrak üzerine bir etüd) başlıklı bölümünü çift taraflı kayıt yönteminin esaslarını açıklamaya ayırmıştır. Eserin yazılmasından önce iki yüzyıla yakın süre boyunca uygulanan yöntem, adı geçen kitapta, bir düzen altında anlatılmıştır. Söz konusu eser, bu konudaki ilk çalışma olarak kabul edilmekle birlikte, bu düşünceyi değiştirebilecek bir başka eserin daha varlığı bilinmektedir. Abdullah İbn Muhammed İbn Kiya Al Mâzandarani tarafından 1363 yılında Farsça dilinde kaleme alınan "*Risale-i Felekiyye/Kitab-us Siyagat*" isimli el yazması kitapta da bugün uyguladığımız muhasebenin esasları görülmektedir. Önsözünde, esere "*Risâle-i Felekkiye*" adının verildiği açıklanmakta, son sayfada ise "Kitab-us Siyagat" ın tamamlandığı belirtilmektedir[11].

"*Kitab-us Siyagat*", "*Muhasebe Kitabı*" anlamına gelmektedir. Kitap, devlet muhasebesinde defterler, kayıt şekilleri ve belgelerden söz etmektedir. Defterler arasında "*Rüznamçe - Yevmiye*", "*Evârece - defterikebir*", "*Tahvilât - Şahıs Tali Hesapları*" gibi çift taraflı kayıt yönteminin temel öğeleri yer almaktadır[12].

Bu durumda Luca Pacioli'nin eserinin ilk muhasebe kitabı yerine basılmış ilk muhasebe kitabı olarak nitelenmesi daha doğru olacaktır.

---

(7) Mazhar Hiçşaşmaz, Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Ankara 1970, s: 10.

(8) Luca Pacioli eserinde Cofrugli'nin muhasebeyi 1458 yılında ele aldığını bildirmektedir. Kenan Erkural, Muhasebe, İstanbul, 1974 s:3.

(9) Luca di Borgo da denir (Borgo San Sepelcro) (1445 – 1510 doğr.)

(10) Tam ismi: Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni é Proportionalite (Aritmetiğin, Geometrinin, Oran ve Orantının Özeti).

(11) Adı geçen eser Beyazıt Kütüphanesi'ndedir.

(12) Daha fazla bilgi için bkz. İsmail Otar, Risâle-i Felekiyye – Kitab-us Siyagat Hakkında. İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Dergisi, Ağustos 1984, No: 34

Başlangıçta bir uygulamadan ibaret olan muhasebe bir metod olarak belirlenip yayımlanınca, üstünde düşünülür bir konuya dönüşmüş ve muhasebe uygulaması ile bu konuda çalışan bir çok düşünürün ortaya koyduğu teoriler biribirinden etkilenme sürecine girmiştir.

Hesap tutma tekniği Ülkemizde de, Batıdaki gibi ekonomik hayata paralel bir gelişme göstermiştir. Ülkemizde muhasebe ilk kez 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile bir düzene bağlanmıştır. Adı geçen Kanun, Fransız Ticaret Kanunu'nun tercümesi niteliğinde olduğundan muhasebe uzun süre Fransız muhasebe literatürünün etkisinde kalmıştır. Halen kullandığımız bir çok muhasebe terimi (aktif, pasif, sukont, provizyon vb.) dilimize fransızcadan geçmiştir. Bu arada muhasebe orta öğretimde bazı okulların programına girmiş, 1883 yılında açılan İstanbul Ticaret Mekteb-i Âlisi'nin esaslı derslerinden biri olarak okutulmaya başlanmıştır.

1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı Ticaret Kanunu'nun Alman Ticaret Kanunu'na dayanması nedeniyle, bir süre, Alman muhasebe literatürünün etkisi gözlenmiştir.

Türkiye Sanayi ve Maden Bankası ve fabrikalarındaki organizasyon çalışmaları ile Sümerbank'ta yapılan maliyet muhasebesi çalışmaları muhasebe alanında yeni ve önemli gelişmelerin başlamasında en önemli etken olmuştur.

Yapılan genel vergi reformu ile 1950 yılı başında yürürlüğe giren Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunlarının, 1956 yılında yenilenerek yürürlüğe konulan 6752 sayılı Ticaret Kanunu'nun, muhasebe konusunda önemli gelişmelerin gerçekleşmesini sağladığı görülmektedir.

Plânlı kalkınmaya geçişle birlikte muhasebe alanında yeni atılımlar olmuştur. 1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun, işletme hesapları ve bütçeleri için yeni düzenlemeler getirmiş ve kamu iktisadi teşebbüslerinin muhasebe usul ve esaslarının tekdüzen hale getirilmesini yasal zorunluluk saymıştır. Söz konusu kanun gereğince kurulan İktisadi *Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu* büyük ölçüde Amerikan muhasebe teori ve uygulamasına dayanan, yer yer de Fransız Genel Hesap Planı'nın etkisi görülen *Tekdüzen Muhasebe Sistemi*'ni önermiştir. Daha sonra kurulan Kamu İktisadi Kuruluşları Reform Komisyonu'nun alt komisyonu durumunda olan ve 1971 de oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından, kamu iktisadi teşebbüslerinin öneri hakkındaki görüşleri de göz önünde tutularak tasarlanan sistemde değişiklikler yapılmış ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi 7.7.1971 gün ve 7/2767 sayılı Kararname ile 27 kamu iktisadi teşebbüsünde 1.1.1972 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Aynı Kararname ile uygulama kapsamı dışında bırakılan bankacılık işletmeleri ve uygulama alanına giren sınai işletmelerde maliyet muhasebesi ile ilgili esasların saptanması görevi 1972 yıllık programına dayanılarak kurulan "*DPT Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu*"na verilmiştir.

Adı geçen komisyonun çalışmaları sonucu maliyet muhasebesine ilişkin esaslar saptanarak 1977 yılı başından itibaren uygulamaya geçilmiştir. Bankalar Birliği tarafından hazırlatılan *Bankalar İçin Tekdüzen Hesap Planı* 1986 yılı başından itibaren uygulamaya konulmuştur. KİT'lerdeki tekdüzen muhasebe uygulamalarının etkileri giderek büyük özel kuruluşlarda da görülmeye, bunun sonucu olarak muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınmaya başlamıştır. Bu nedenle KİT'lerde Tekdüzen Muhasebe Sistemine geçilmesi Ülkemiz için önemli bir aşamadır.

Muhasebecilik mesleğinin, 3568 Sayılı *"Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu"* ile 13.6.1989 tarihinden itibaren yasal bir yapıya kavuşturulmuş olması, muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi açısından, çok önemli bir aşama oluşturmuştur.

Nitekim, adı geçen kanunla oluşturulan meslek odalarının yoğun ilgi ve destekleri sonucunda; Vergi Usul Kanunu uyarınca oluşturulan *"Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları Komisyonu"*nun hazırladığı *"Tekdüzen Muhasebe Sistemi"* Maliye Bakanlığı'nın 1 sıra nolu *"Muhasebe Uygulama Genel Tebliği"* ile 1994 yılı başından itibaren yürürlüğe konulmuştur.

Söz konusu sistem;

* Muhasebenin temel kavramları
* Muhasebe politikalarının açıklanması
* Mali tablolar ilkeleri
* Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması
* Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi bölümlerinden oluşmaktadır.

Mali kuruluşlar dışındaki tüm bilanço esasına tabi yükümlüleri kapsayan bu düzenleme çok önemli bir atılım niteliği taşımaktadır.

Bu düzenlemeyle uygulamanın da giderek daha büyük ölçüde genel kabul görmüş ilkelere uygun olarak yapılması aşamasına geçilmiştir. Bu sayede eğitim ve uygulama arasındaki farklılıklar büyük ölçüde ortadan kalkmıştır.

Ülkemizde, muhasebe alanındaki, bir başka önemli gelişme de Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) oluşturulmasıdır. Çalışmalarına 1994 yılında başlayan TUMUDESK, IFAC'ın Muhasebe Standartlarını hazırlama esaslarına uygun olarak Türkiye Muhasebe Standartlarından 19'unu kesinleştirerek yayımlamıştır. SPK Yasasına 4487 sayılı Kanunla eklenen (Ek:1) madde ile kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip "TMSK–Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" oluşturulmuş, Kurul 2002 yılında faaliyete geçmiştir. TMSK Türkiye Muhasebe standartlarını önce taslak olarak, tartışma ve önerilere, sunmakta daha sonra kesinleştirmektedir.

TMSK halen; kavramsal çerçeveden başka 8 Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ile 29 Türkiye Muhasebe Standardını (TMS) yayımlamış böylece tüm uluslararası muhasebe standartları (UMS) aynı zamanda ulusal standart halini almıştır.

Söz konusu standartların uygulamaya konmasında yaptırım gücünün sağlanması halinde muhasebe uygulamalarının uluslararası standartlara uygunluğu sağlanacaktır(13).

1.3. MUHASEBENİN KAPSAMI

Bir bilgi sistemi olan muhasebe, işletmede kendisinden beklenene bağımlı olarak, değişen boyutlarda görev yüklenir. Bir kısım işletmeler muhasebenin vergi matrahını belirlemesini ve borç ve alacaklarının izlemesini yeterli bulurken bir kısım işletmeler ise muhasebeden, tüm ilgi gruplarının ihtiyacına cevap verecek bilgilerin üretilmesini ve rapor edilmesini bekler. Vergi Usul Kanunu'na dayanarak yürürlüğe konan Tekdüzen Muhasebe Sistemi, işletme ile ilgili grupların bilgi ihtiyacı göz önünde tutularak hazırlanmıştır.

Günümüzde giderek büyüyen ve bünyeleri karmaşık hale gelen işletmelerde başarılı bir yönetim için bazı bilgi ve teknikleri kullanmak zorunlu hale gelmiştir. Artık bir çok işletmede, işletmenin ekonomik ve mali yapısına ilişkin muhasebe verileri olmadan, bunları yorumlamadan o işletmeyi yönetme imkânı kalmamıştır.

Yönetimin etkinliğinin kontrolu, yatırımların seçimi, ayrıca tedarik, üretim, satış ve finanslama planlarının yapılması ile işletme sonuçlarının tartışılmasında ve mali risklerin belirlenerek bunları giderecek işlemlere girişilmesinde mali muhasebenin sağlayacağı bilgilerden, önemli göstergeler olarak yararlanılır. Muhasebe; izlemeye, teşhis etmeye, önlem belirlemeye, programlamaya ilişkin bilgilerin kaynağıdır. Bu nedenle muhasebe, işletme yönetiminin bir *görme organı* olarak kullanılabilmesi için, yasal kuralların emrettiğinden daha ayrıntılı ve kapsamlı tutulur. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nda sınai işletmelerden, genel muhasebe verileri ve muhasebe dışı bilgilerle işlenebilecek bir imalat defteri tutulmasının istenmesine karşın, sınai işletmeler bununla yetinemez. Bu işletmeler muhasebe sistemi içinde, işletmeye ilişkin yararlı bilgileri sağlayacak bir *maliyet muhasebesi* bölümünün oluşturup işletilmesi için para ve gayret sarfeder. İşletmenin niteliğine uygun olarak organize edilmiş bir muhasebe, yönetime etkin bir biçimde yararlı olabilir.

---

(13) Muhasebenin tarihsel gelişimi konusunda daha fazla bilgi için bkz.:
- Mazhar Hiçşaşmaz, Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Ankara, 1970.
- J.H. Vlaemminck, Histoire et Doctrines de la Comptabilité, Dunod. – Yüksel Koç Yalkın, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar. A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları. No: 386. Ankara, 1975.
- Françoise Rey, Developpements Récets de La Comptabilité. "CNRS, Paris, 1979.
- Lionel Collins – Gerard Valin, Audit et Control İnterne, Dalloz, Paris, 1986.
- Oktay Güvemli, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayını No: 1, İstanbul, 1995.

Çünkü muhasebe:

i. Bilgi aracıdır: Geçmiş işlemleri kaydederek yazılı bellek olma görevini yerine getirir.

ii. Kontrol aracıdır: Bütçe veya standartlarla gerçekleşmeleri karşılaştırıp sapmaları ve bunların nedenlerini ortaya çıkarır.

iii. Öngörme aracıdır: Ürettiği bilgiler ile geleceğe ait tahminlerde bulunmaya ve planlamaya yardımcı olur.

Ayrıca, ülkemizde son yıllarda sermaye piyasasının canlanması, borsaya kayıtlı hisse senedi sayısının artması, anonim şirket ortaklarının sayısını çoğaltmış ve hisse senedi sahiplerini en geniş ilgi grubunu oluşturur duruma getirmiştir. Bu nedenle Tekdüzen Muhasebe Sisteminin temelini oluşturan kavram ve ilkelerin muhasebe uygulamalarının bir anlamda yasası olarak kabul edilmesi büyük önem taşımaktadır.

Günümüzde muhasebeye ilişkin düzenlemelerin temel kavram ve ilke düzeyinde yapılması da yeterli olmamış, standartlar yolu ile evrensel yaygınlıkta düzenlemelere geçilmiştir.

Özet olarak denilebilir ki, muhasebe, sadece vergi yasalarının gereğini yerine getirecek düzeyden, gelişmiş bütçe ve geri bildirim esasına dayalı olarak; yönetim plânlaması ve kontrolüne zemin hazırlayacak, ayrıca işletme sonuçlarının ve finansal durumun analiz ve değerlendirilmesine elverecek bilgileri üretecek düzeye kadar değişik kapsamlarda uygulanabilir. Bilgisayar teknolojisindeki gelişme sayesinde muhasebe, yönetime dönük bir bilgi sistemi olarak örgütlenmesi koşuluyla, etkili bir yönetim aracı olabilir.

Kuşkusuz her yönetim kararı gibi muhasebe uygulamasının genişliğini ve derinliğini belirleme kararı da *"fayda - maliyet"* ilişkisine dayandırılır.

Gelişmiş bir muhasebenin gerektirdiği maliyete katlanıp katlanılmaması, işletme yönetiminin ve işletme ile ilgili grupların muhasebeden bekledikleri yarara göre belirlenecektir(14).

Seri halde ayakkabı imal eden büyük bir işletmenin uygulamak durumunda olduğu muhasebe sistemi, sipariş üzerine imalat yapan küçük bir işletmede de, teknik olarak uygulanabilirse de katlanılacak maliyet, sağlayacağı yararın çok üstünde olacağı için böyle bir seçim akılcı olmayacaktır.

---

(14) *"Bir muhasebe servisini ziyaret eden kimsenin görebilecekleri; insanlar, makineler ve dokümanlardır. Şüphesiz binlerce kişinin çalıştığı yerle bir zenaatkârın tek başına çalıştığı işletmenin her ikisi de yevmiye defteri, defterikebir, yardımcı defterler tutar. Ancak kullandıkları araçlar farklıdır".*

Jean Pierre Claveranne - Jacky Dam, Comptabilité et Entreprise - Comptabilité Générale, Paris, 1988, s:3.

1.4. MUHASEBE VE BİLGİSAYAR

Herhangi bir çalışma alanında; toplanmış bulunan bilgilerin kaydedilmesi, analiz edilmesi, daha sonraki kullanımlar için depolanması ve bilgilerin onları kullanacak olanlara rapor edilmesi işlemlerinin bütününe "*bilgi işlem*" denmektedir. Bilgi işlemin geniş olarak kullanıldığı alanlardan biri de işletme yönetimidir.

Muhasebe, ilgi gruplarına ihtiyaç duydukları işletmeye dair bilgileri üretip sunan bir bilgi işlem sistemidir. Muhasebede bilgi üretimi elle (manuel), muhasebe makineleri ile (mekanik) ve bilgisayar ile (elektronik) gerçekleştirilmiştir. Muhasebe, bu konudaki son aşama olan bilgisayar ve onun çevre birimleri ile adeta bütünleşik hale gelmiştir.

Günümüzde, finansal bilgilerin istenen nitelik, ayrıntı ve hızda üretilmeleri, bilgisayar desteği olmadan başarılamaz hale gelmiştir.

Bilgisayar kullanılan muhasebe sistemlerinde, verilerin toplanması, işlenmesi ve üretilen bilgilerin iletilmesi, muhasebenin elle yürütülmesine göre, farklılıklar yaratmıştır(15). Artık ciltli defterlerin yerini manyetik ortamlar almıştır(16).

a) Muhasebe Verilerinin Toplanması

Bilgisayar ve iletişim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler sonucu muhasebe verilerinin toplanmasında önemli derecede hız sağlanmıştır. *Çevrim içi (on line)* veri girişi sayesinde muhasebe verileri kaynağında toplanarak sisteme doğrudan girişi sağlanabilmektedir. Verilerin yığınlar haline getirilerek bilgisayar klavyelerinden girilmesi (yığın veri girişi) dahi günümüzde artık "geleneksel" veri giriş teknikleri arasında gösterilmektedir. Artık ürünler üzerine yerleştirilen çubuk kodlar ve satış noktası terminalleri gibi araçlar sayesinde finansal olaylar ve işlemlere ait veriler sisteme girilebilmektedir.

b) Muhasebe Verilerinin İşlenmesi

Bilgisayar, sisteme girilen muhasebe verilerinin işlenmesinde de önemli bir *hız* ve *doğruluk* sağlamıştır. Bilgisayar, bir çok karmaşık matematiksel ve istatistiksel modelleri de kolaylıkla uygulanabilir hale getirmiştir.

Bilgisayarın muhasebede kullanılması ile veri işleme aşamasındaki; kaydetme, bölümleme, listeleme vb. rutin işlemlerin çok hızlı ve hatasız bir şekilde ve en az yorgunlukla yapılması olanağı yaratılmıştır.

Veri toplamadaki yeni tekniklere paralel olarak veri işleme aşamasında da *gerçek zamanlı (real-time)* veri işleme tekniği geliştirilmiştir. Bu teknikte, çevrim içi (on line) olarak kaynaktan alınan veri, alındığı anda da, işlenmektedir. Bu sayede verinin alınması ile işlenip üretilmiş bilgi haline getirilmesi çok kısa süre içinde gerçekleşmektedir.

---

(15) Mevlüt Karakaya, Muhasebe Bilgi Sistemi ve Teknolojisi, 1994, s.70.

(16) Fahir Bilginoğlu, Bilgi İşlem Sistemine Dayalı Muhasebe Denetimi, İ.Ü. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 57-18, s: 37.

c) Muhasebe Bilgilerinin İletilmesi

Finansal nitelikteki olay veya işlemlere ait muhasebe verilerinin işlenmesi sonucu elde edilen finansal bilgiler, iletişim teknolojisindeki gelişmeler sonucu; metin, tablo ya da grafik şeklinde ve elektronik ortamlarda iletilebilmektedir. Değişik yapı ve alanları kapsayacak biçimde tasarlanan bilgisayar iletişim ağları sayesinde, muhasebe tarafından üretilen bilgiler işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarına anında ulaştırılabilmektedir.

Ayrıca, muhasebe veri ve bilgileri elektronik ortamlarda çok küçük alanlarda saklanabilmekte ve işletme ile ilgili *veri tabanları* oluşturulabilmektedir[17].

Bilgisayara önceden yüklenen program sayesinde, yevmiye defterine ilişkin bilgiler girildiğinde; yevmiye defterine, defterikebire, yardımcı defterlere kayıt ortamı yaratılmaktadır. Bu bilgiler istendiği anda ekranlarda görülebilmekte, kağıda basılabilmektedir.

Örneğin, bir mal satıldığında; satış işlemi "*Kasa*" hesabına karşılık "*Satışlar*" hesabına ayrıca "*Satışların Maliyeti*" hesabına karşılık "*Stok*" hesabına kaydedilir. Satılan mal ilgili stok kaleminden miktar ve tutar olarak çıkarılır. Bu arada, stok miktarı "*asgari stok*" düzeyinin altına inmişse, sipariş emri otomatik olarak verilebilir. Satış kredili ise ilgili müşterinin hesabına kaydedilir. Bu kayıtta müşteriye tanınan kredi limitinin aşılıp aşılmadığı kontrol edilebilir. Dönem sonunda faiz alınması söz konusu ise; hesaplama yapılıp hesaba kaydedilir.

Bilgisayarın bu özellikleri, bilgilerin daha ayrıntılı bazda işlenmesini, sonuçların ihtiyaç duyulduğu zamanda çok çabuk bir biçimde (bazan bir düğmeye basılması süresinde) elde edilmesini mümkün hale getirmiştir.

Programlardaki menüler muhasebe kaydını da içerdiğinden entegre sistemlerde bir çok işlem, işlemi yapan tarafından farkına varılmadan muhasebeleştirilmektedir. Örneğin, otomatik para çekme makinesinden para çeken banka müşterisi, yaptığı işlemdeki komutların gereği olarak "Kasa" hesabına alacak "Mevduat" hesabına borç yazıldığının farkında olmayabilir.

Ancak, sonuçta bilgisayar bir araçtır. Görevi; verilen bilgileri, kendisine tanımlanan biçimde (verilen program çerçevesinde), işlemekten ibarettir. O halde bilgisayarı muhasebede kullanacak olanlar, uygulayacakları bilgi işlem sistemini (yani muhasebeyi) işleyiş biçimi, mantığı ve özellikle de ilkeleri ile bilmek durumundadırlar.

Muhasebe eğitimi sırasında öğrencinin işlemleri elle yapması, ilişkileri kavraması açısından gerekli görülmektedir. Kuşkusuz özellikle çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin bilgiler kavrandıktan sonra, bilgilerin pekiştirilmesi için, öğrencinin işleme ilişkin hesap kod numaralarını bilgisayara girmek yoluyla daha çok örnek üzerinde çalışması yararlı olacaktır. Ancak öğrenciye doğrudan, bilgisayar ile muhasebe öğretmeye kalkışıldığı takdirde öğrenci bilgisayar içindeki işlemleri göremediği için, olup bitenleri kavrayamayacaktır. Bu nedenle, diğer yerli ve yabancı kitaplarda olduğu gibi, bu kitapta da muhasebeleştirme işlemleri, manuel olarak uygulama esasına göre ele alınacaktır.

---

(17) Mevlüt Karakaya, a.g.e., 1994, s:102.

1.5. MUHASEBENİN BÖLÜMLERİ

Muhasebe; Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi olmak üzere üç bölüme ayrılabilir[18]. Maliyet muhasebesi yönetim muhasebesi içinde düşünülerek; "genel muhasebe - yönetim muhasebesi" şeklinde bir bölümleme de yapılmaktadır. İhtisas muhasebeleri olarak isimlendirilen banka muhasebesi, inşaat muhasebesi, konaklama muhasebesi vb. uygulamalar da muhasebenin bu üç bölümünden yararlanır.

1.5.1. Genel Muhasebe

Genel Muhasebe (finansal muhasebe); kıymetlerin, işlemlerin ve sonuçların izlerini sürekli olarak saklayan yazılı bir bellektir[19]. Genel muhasebede bilgiler, hiçbir analize ve değişmeye uğratılmaksızın kaydedilir. Genel Muhasebenin işlemleri objektif belgelere dayanarak ve olduğu gibi kaydetmesi ve bu işlemlerin izlerini sürekli olarak saklaması aşağıdaki yararları sağlar:

i. Daha önce yapılmış bir işlemin varlığı, biçimi ve dayanağı hakkında gerekli bilgiyi verir. Gerektiğinde belgeleyici bir öğe olur. Örneğin, bir satışın hangi tarihte, nasıl ve hangi faturaya dayanılarak yapıldığı, bedelinin nasıl tahsil edildiği, genel muhasebe kayıtlarına başvurularak saptanabilir.

ii. Belli tarihlerde yapılması gereken işlemlerin unutulmaması sağlanır. Örneğin, işletme üzerine çekilen bir poliçeye konan "kabul" şerhinin yarattığı borç senedi muhasebeleştirildiğinde, muhasebe kayıtları ödenecek bir senedin varlığını, senedin ödendiğini gösteren bir başka kayıt yapılıncaya kadar, duyurmaya devam eder.

iii. İşletme varlıklarının, normal işletme işlemleri dışında, işletmeden çıkıp çıkmadığının kontrolunu sağlar. Örneğin, kasa mevcudu hergün, ambar mevcutları dönem sonlarında kayıtlarla karşılaştırılıp, olması gereken miktarın gerçekten mevcut olup olmadığı araştırılır.

Ayrıca, işletmenin öz sermayesindeki artış veya eksilişler gelir ve kârlar ile gider ve zararlar genel muhasebe hesaplarında toplanır.

Genel muhasebe, işletmenin mali (finansal) yapısını gösterir. Bu nedenle işletmenin kaynaklarını nereden sağladığı ve bunları nerelere yatırdığı genel muhasebe hesapları üzerinden izlenir. Bu veriler çeşitli analiz yöntemleri (karşılaştırmalı tablolar, trend, yüze indirgeme, rasyo) ile analiz edilerek; işletmenin çalışma durumu, mali yapısı ve kârlılık durumu değerlendirilir. Bu değerlendirmeler işletme hakkında alınacak kararlara veya önlemlere ışık tutar.

---

(18) Genel Muhasebe - Uzmanlık Muhasebesi şeklinde de bölümleme yapılıp, maliyet muhasebesi de uzmanlık muhasebesi içinde gösterilebilmektedir. Ancak maliyet belirleme uygulaması; hizmet işletmeleri, inşaat işletmeleri vb. işletmeler için de söz konusu olduğuna göre maliyet muhasebesini bir uzmanlık muhasebesi saymak günümüzün gerçeklerine uygun düşmemektedir.

(19) Pierre Lassègue, Gestion de L'Entreprise et Comptabilité, Paris, 1965, s: 3.

Yukarıdan beri sıralanan hususlar göz önünde tutulduğunda, işletmenin varlıklarındaki ve bu varlıkların sağlanmasında kullanılan kaynaklardaki değişmelerin izlenmesi ve ortaya çıkan öz kaynak azalışları (gider ve zararlar) ile öz kaynak artışlarının (gelir ve kârlar) belirlenerek işletmenin çeşitli aşamalarda (satış kârı – faaliyet kârı – olağan kâr – dönem kârı – net kâr aşamalarında) kâr veya zararının bulunması, genel muhasebenin görevidir.

1.5.2. Maliyet Muhasebesi

i. Üretimin maliyetini belirler. Üretilen mal ve hizmetin maliyetini saptayarak üretilen malın stoka alınma değerini ya da alıcıya fatura edilecek hizmetin malolma değerini belli eder. Malolma değerinden hareketle ve piyasa koşulları da gözönünde tutularak satış fiyatı saptanır.

ii. Kontrol aracı olur. İşletmenin yaptığı giderleri; bir yandan türleri diğer yandan bu giderlerin ortaya çıktığı örgüt bölümleri veya faaliyet bölümleri açısından inceleyerek, bunların önceden öngörülen hedefler ya da standartlar ile karşılaştırılması yolu ile giderleri kontrol altında tutma imkânları sağlar. Giderlerin öngörülenden fazla olması halinde gider farkının, miktar ve fiyat olarak kaynaklarını açıklar, yöneticiye alması gerekli önlemler konusunda yol gösterici olur.

iii. Planlamaya yardımcı olur. İşletme ile ilgili olarak alınacak kararlarda çeşitli seçenekler arasında seçim yapılabilmesi için her seçeneğin işletme kârlılığı üzerindeki etkisinin araştırılması gerekir. Bu araştırma ise maliyet muhasebesinden alınacak bilgilere dayanılarak gerçekleştirilebilir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; üretilen mal ve hizmetin üretim maliyetinin saptanması, işletmede gider kontrolünün sağlanması ve elde edilen bilgiler ile planlamaya ve karar almaya yardımcı olunması maliyet muhasebesinin görevidir.

1.5.3. Yönetim Muhasebesi

Gerek genel muhasebe, gerek maliyet muhasebesinden elde edilen verilerden hareketle, yeni veriler üreterek işletme yöneticilerinin karar almada gereksinme duydukları sayısal bilgileri sağlayan muhasebe bölümüdür. Bu bölüm firma çalışanları ve yöneticileri, yani iç bilgi kulanıcıları için bilgi üretir. Amacı; planlama, örgütleme ve eşgüdüm ve kontrol aşamalarından oluşan yönetim sürecine katkıda bulunacak bilgilerin üretimi ve sunumudur.

1.6. MUHASEBE KURAMI

1.6.1. Muhasebe Kuramının Temel Özellikleri

Muhasebe düşünülüp yaratıldıktan sonra uygulamaya konulmuş bir kurama dayanmaz. Aksine, mevcut uygulamanın dayandığı düşünce biçimini araştırarak, uygulamanın neden öyle olduğunu ve neden başka türlü olmaması gerektiğini açığa çıkarır. Böylece mevcut uygulamanın daha iyi anlaşılmasını sağlarken, onun gelişmesini mümkün kılacak bilgi alanını da oluşturur. Muhasebe, bir açık sistem olarak, çevresi ile etkileşir. Ayrıca muhasebe sistemini oluşturan kuram ve uygulama ikilisi de birbiri ile sürekli etkileşim içindedir. Bu nedenle muhasebe kuramı, "*tümden gelim*" ve "*tüme varım*" yaklaşımlarından hareketle[20] kurulmuş, diğer yaklaşımlarla derinlik kazanmıştır.

Muhasebe kuramı, tüme varımcı yaklaşımla; finansal bilgilerin derlenip, işlenip ilgi gruplarına sunulmasının şeklini belirler. Ancak, muhasebeye ilişkin konuların sürekli olarak değişikliğe uğraması nedeniyle, ortaya çıkan yeni durumlar için kuralların yaratılması gerekir. Bu durumda tümden gelim yaklaşımıyla amaç ve çevre koşulları (ekonomik, teknolojik ve sosyolojik) göz önünde tutularak tüm uygulama için ilkeler, ölçütler ve yöntemler oluşturulur ve bunlar bireysel olaylara uygulanmak üzere önerilir.

En önemli özelliği faydacı (pragmatik) olmasında beliren muhasebe kuramı, mevcut muhasebe uygulamalarının değerlemesinde; ölçü, söz konusu uygulamaların geliştirilmesinde; yol göstericidir. Muhasebe kuramını; temel kavramlar, genel kabul görmüş ilkeler, standartlar ve bilimsel görüşler oluşturur. Bunlar aşağıda açıklanmıştır.

1.6.2. Muhasebe Kuramının Öğeleri

1.6.2.1. Temel Kavramlar[21]

1.6.2.1.1. Temel Kavram Anlayışı

Kavramlar, gözlemleri düzene koymak ve anlayabilmek amacıyla, insan düşünüşü sonunda yaratılırlar ve bilgiler arasında ilgi kurulmasını sağlarlar[22]. Muhasebe temel kavramları da muhasebe ilkelerinin, dolayısıyla, muhasebe uygulamalarının dayanağını oluşturan, gözleme dayalı temel düşünceler, temel çıkış noktalarıdır. Bunlar amaca en uygun işletme bilgi sistemini yaratmak için geliştirilmişlerdir.

---

(20) Tümden gelim: Genelden özele giden akıl yürütme.
Tüme varım: Belirli bir takım gözlemlerden hareketle bunları özetleyen bir önermeye geçiş.

(21) Kavram; "Nesnelerin veya olayların ortak özelliklerini kapsayan ve bir ortak ad altında toplayan genel tasarım." bkz. Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük.

(22) John W. Buckley - Marlene H. Buckley - Hung Fu Chiang, Araştırma Yöntemleri ve İşletme Kararları, Çev. Mahmut Gecikligün ve İsmail Hakkı Albayrak, İstanbul, 1980, s: 37.

Muhasebe temel kavramları, muhasebe ilkelerine göre daha evrensel olmalarına karşın, bunların sayıları ve bazen de tanımları konusunda yazarlar arasında farklılıklar görülebilmektedir[23].

1.6.2.1.2. Temel Kavramların Açıklanması

1. no'lu İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından KİT Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne temel oluşturmak üzere evrensel ve yararlı olma ölçütlerine göre 10 temel kavram seçilmiş ve uygulamaya temel oluşturulmuştu[24]. Maliye Bakanlığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde bunlara 2 kavram daha eklenmiştir. Söz konusu kavramlar aşağıda açıklanmıştır[25].

a) Sosyal Sorumluluk Kavramı

Genel olarak sorumluluk; gerçek ve tüzel kişilerin kendi davranışlarını ve yetki alanlarındaki herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, olarak tanımlanır.

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını ve amacını göstermektedir.

Muhasebe, işletmeye ilişkin bilgileri işleyip ilgili kişi ve grupların yararına sunma görevi dolayısıyle çok geniş bir çevreye muhatap olma durumundadır. Muhasebe, görevini yerine getirirken hukuki sorumluluktan daha geniş bir sorumluluğu anlatan *"sosyal sorumluluk"* anlayışı ile hareket etmelidir. Muhasebenin örgütlenmesinde, uygulamaların gerçekleştirilmesinde, üretilen bilgilerin rapor edilmesinde belli bir ilgi grubunun değil tüm ilgi gruplarının hatta tüm toplumun çıkarları gözetilmelidir. Muhasebenin böyle bir sorumluluk duygusu ile davranması halinde verdiği bilgiler gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst olabilir. Ancak bu nitelikteki bilgilere dayanarak doğru yargılara varan ilgililerin alacağı rasyonel kararlar, işletmenin topluma en yararlı biçimde yaşatılmasını sağlayabilir. Örneğin, işleri iyi gitmeyen bir işletmede durumun tarafsız bir biçimde ortaya konması, ilgililer tarafından zamanında gerekli önlemlerin alınmasına ve başta yatırımcılar (ortaklar ve kredi verenler) ile çalışanlar olmak üzere kişilerin zarara uğramalarının önlenmesine imkân sağlar. Bunun için muhasebe, ahlakî ve meslekî, sorumluluk duygusunu işlemlerin yürütülmesinde rehber, değerlemelerde ölçüt olarak almalı ve sorumluluğunun ilk denetleyicisi kendisi olmalıdır.

---

(23) Kavramların bir bölümü temel kavram, bir bölümü ise, temel varsayım olarak nitelendirilmektedir. Ancak böyle bir ayırımı anlamlı bulmadığımızdan kitapta bunların tümü temel kavram olarak nitelendirilecektir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi de bu esasların tümünü temel kavram olarak nitelemiştir.
1 no.lu Türkiye Muhasebe Standardında (M. 18-23) *"işletmenin sürekliliği"* ve *"tutarlılık"* için kavram deyimi kullanılırken *"dönemsellik"* için esas deyimi kullanılmıştır.

(24) Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, DPT Yayını, Yayın No: 863, KD: 96, İstanbul, 1970, s: 10.

(25) Bkz. 1 Sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği

Bu kavram göz ardı edildiğinde bundan sonraki kavram ve ilkeler etkinliğini ve anlamını yitirir.

b) Kişilik Kavramı

Bu kavram, işletmenin sahip ya da sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerinden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunun kabul edilmesini ve işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini anlatır. Bu kavramın sonucu olarak muhasebe, *İşletme kişiliği*'ne ait değerler ve bu değerlerin değişimleri ile ilgilenir.

Kişilik kavramına göre, işletme bir tüzel kişilik(26) niteliğinde olmasa da muhasebe işlemleri açısından ayrı bir kişilik olarak düşünülür. Buna *Muhasebe Kişiliği* denmektedir.

Bu husus tüzel kişilik halindeki kuruluşların ayrı muhasebeleri bulunan birimleri için de geçerlidir. Örneğin banka şubelerinin tüzel kişiliği bulunmadığı halde her birinin ayrı muhasebe kişiliği olduğu kabul edilir.

Kişilik kavramının pratik sonucu olarak, muhasebe sadece işletmeye tahsis olunan değerler ile ilgilenir. Örneğin, bireysel bir işletmede, işletme sahibinin işletmeye tahsis ettiği binanın kirası işletmenin geliri sayılıp, işletme gelirlerine eklenirken, aynı kişinin işletmeye tahsis etmediği bir diğer binanın kirası işletmenin gelirleri ile ilgilendirilmez. Her iki binanın kirasının da işletmenin kasasına ödendiği düşünülürse işletmeye tahsis edilen binanın kirası işletmenin gelir hesabına alınırken, diğer binanın kirası işletme sahibinin hesabına alınacaktır. Aynı kavram uyarınca; işletme sahibi işletmeden bir malı kendi ihtiyacı için alırsa karşılığını işletmesine, malın maliyet bedeli üzerinden değil, malı müşterilerine sattığı bedel (emsal bedel) üzerinden ödemek durumundadır. Yani işletme sahibinin aldığı mal da diğer müşterilere satılan mal gibi satış kârı veya zararı yaratır.

c) İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Bu kavram, kuruluş sözleşmesinde aksine bir kayıt bulunmadıkça işletmenin sonsuz ömre sahip olduğunun varsayılmasını anlatır. Kavrama göre işletme faaliyetlerinin, bir süreye bağlı olmaksızın sürdürüleceği kabul edilir. Böyle bir kabul olmadığı takdirde işletmenin hemen tasfiye edileceği varsayımı ile varlıkların tasfiye değerleri(27) üzerinden izlenmesi gerekli hale gelir. Ancak bir işletmenin hemen tasfiye edileceğini varsaymanın doğru olmadığı açıktır. Aksi takdirde, işletmelerin uzun vadeli yatırımlara girişmeleri, uzun vadeli bağlantılar yapmaları, uzun vadeli kredi almaları düşünülemezdi. Esasen günümüzde işletmeler insan ömürlerini çoktan aşan zaman boyutlarında varlıklarını sürdürmekte hatta kendilerini kurup genişleten insanlardan bağımsız varlıklar olarak yaşamaktadırlar.

---

(26) Tüzel kişi: "Hukuk bakımından tek bir kişi sayılan bir çok kişilerin veya malların topluluğundan doğan varlık" bkz. Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük. Örnek: Şirket, vakıf, dernek, parti vb.

(27) Tasfiye değeri, işletmenin varlıklarından herhangi birinin işletmenin tasfiyesi sırasında paraya çevrildiğinde ele geçen para miktarını anlatır.

İşletmenin sonsuz ömre sahip olduğunun varsayılmasının pratik etkisi işletmedeki bazı olayların değerlendirilmesinde ortaya çıkar. Örneğin, böyle bir kabulden hareket edilmezse, yararı gelecek yıllarda da görülecek bir piyasa araştırmasının giderlerini doğrudan zarar yazmak gerekir. Böyle bir sonucun gerçeği yansıtmadığı ortadadır. İşletmenin sürekliliği kavramının sonucu olarak, *tasfiye değeri* dışında, birçok değerleme ölçüsü uygulama alanı bulmuştur.

Bu kavramın göz ardı edilmesi halinde; gelir ve giderleri karşılaştırarak kârı belirleme anlayışı yerini, varlıkları tasfiye değeri ile değerleyip edinme değeri ile karşılaştırarak kârı belirleme gibi bir anlayışa bırakır.

d) Dönemsellik Kavramı

Bu kavram işletmenin, sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönem faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını anlatır. Başta kamu maliyesi, ortaklar, çalışanlar, kredi kuruluşları olmak üzere birçok kişi ve kuruluş, işletme çalışmaları sonucunda ulaşılan sonuçları bilmek isteyecektir. Çünkü bunlardan kamu maliyesi, ortaklar ve çalışanlar gibi bazıları; işletme öz varlıklarında ortaya çıkan artıştan (kârdan) paylarına düşeni almak, kredi kuruluşları gibi bazıları; işletmedeki alacaklarının geri ödenmesi yeteneğinin sürüp sürmediğini bilmek, yöneticiler ise saptanan sonuçlara göre gelecek için gerekli önlemleri almak durumundadırlar. Bunlardan hiçbirinin işletmenin tasfiye edilmesini bekleyemeyecekleri açıktır. Bu nedenle, işletmenin sonsuz sayılan ömrü belli aralıklara bölünür ve her bir bölüm bağımsız bir dönemi oluşturur. İşletme çalışmalarının sonuçları bu dönemler itibariyle saptanır. Muhasebede en uzun dönem 1 yıldır. Dönemler birbirlerinden bağımsızdır.

Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, gelir ve kârların aynı döneme ait gider ve zararla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Örneğin, ısıtma için alınan 20 ton akaryakıtın 3/4'ü içinde bulunulan dönemde (cari dönemde) tüketilmiş, 1/4'ü gelecek döneme kalmışsa; sadece 15 ton akaryakıtın bedelinden oluşan gider; içinde bulunulan dönemin gelirleri ile karşılaştırılır. Tüketilmeyen 5 tonluk akaryakıtın bedeli ise, gelecek dönemin gelirleri ile karşılaştırılmak üzere, gelecek döneme aktarılır.

e) Parayla Ölçülme Kavramı

İşletmedeki çeşitli fizik ölçüleri ile ifade edilebilen olayların kaydedilebilmeleri ve izlenebilmeleri için bunların ortak bir ölçü ile ölçülmesi gerekir. Bu kavram, işletmedeki olayların ölçülüp, ifade edilmelerinde, ortak ölçünün para (ulusal para) olmasını anlatır. Örneğin, akaryakıt: litre, kumaş: metre, peynir: kilogram, kereste: metreküp, çimento: torba vb. ile alınır satılırlar ama, muhasebe kayıtlarında ortak ölçü olan lira üzerinden izlenirler. Ancak paranın değerinde zaman içinde değişme olabilmesi onun iyi bir ölçü olmadığını göstermektedir. Çünkü iyi bir ölçüde aranılan ilk özellik kendisinin değişmez oluşudur. Buna karşılık başka bir ortak ölçü bulunması söz konusu olmadığından yine de bu ölçüye bağlı kalınmakta, paranın satınalma gücündeki değişmelerin etkisini gidermek üzere "enflasyon düzeltmesi" yoluna gidilmektedir. *Parayla ölçme kavramı* gereğince işlemler, yapıldıkları anda yürürlükteki para birimi ile ifade edilirler. Böylece muhasebe kayıtlarının nesnel (objektif) belgelerle kanıtlanmasına da imkân tanınmış olur.

Vergi Usul Kanunu'nda da bu kavrama uygun düzenlemeler yer almaktadır. Adı geçen kanunun 215. maddesinde kayıt ve belgelerde Türk para birimini kullanılacağı, yurt içindeki müşterilere gönderilen belgelerin yabancı para birimine göre düzenlemesinin, yabancı para tutarının Türk Parası karşılığının gösterilmesi şartıyla, mümkün olduğu belirtilmiştir.

f) Maliyet Esası Kavramı

Bu kavram; para mevcudu ve alacaklar ile maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde etme maliyetlerinin esas alınmasını anlatır. *Maliyet esası kavramı,*[28] süreklilik kavramı ile bağlantılıdır. Yukarıda da değinildiği üzere, işletmenin sürekliliği kabul edilmediği takdirde, edinilen varlığın tasfiye halindeki değeri düşünülecek, dolayısiyle piyasa fiyatlarının değişmesine paralel olarak varlıkların değeri her an değişiklik gösterecektir. Piyasadaki her değişikliğe göre işletme varlıklarının değerinin muhasebe kayıtlarında değiştirilmesinin düşünülemeyeceği ortadadır. Bunun yerine değişmez nitelikteki maliyet esası kabul edilir. Para değerindeki değişmelerin maliyet değerini anlamsız hale getirdiği durumlarda; maliyet değeri o günün para değeri üzerinden yeniden belirlenebilir[29]. Bunun dışında bazı durumlarda da maliyet esası kavramından sapmalar olabilir[30].

g) Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Sosyal sorumluluk kavramının gereği gibi yerine getirilebilmesi için muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması gerekir[31]. Bu kavram, örneğin; bir mal alınışında ambar memurunun ifadesi yerine, satıcının faturasına dayanılarak muhasebeleştirme yapılması gereğini anlatır. Yani muhasebe kayıtlarının dayanağı beyan, tahmin gibi öznel (subjektif) öğeler yerine, fatura, makbuz, senet, bordro gibi nesnel (objektif) belgeler olmalıdır[32]. Bu kavram, muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini de vurgular.

---

(28) Muhasebede maliyet genel olarak belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan para ile ifade edilebilir fedakarlıkların toplamı olarak tanımlanır. Vergi Usul Kanunu da (m. 263) maliyet değerini benzer biçimde; iktisadi bir değerin elde edilmesi ya da değerinin sürekli olarak arttırılması için yapılan ödemeler ile bunlara ilişkin diğer giderlerin toplamı olarak, tanımlamaktadır.

(29) Koşullar oluştuğunda maliyet değerleri enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. (VUK. Mük. 298. madde).

(30) Örneğin, değer düşüklüğüne uğrayan stokların değeri bilanço günündeki pazar değerine indirgenir. Vergi Usul Kanunu'na göre de kıymeti düşen mallar emsal bedeli ile değerlenir (VUK. Mad. 278).

(31) Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı; *"Verilerin güvenilir olması kavramı"* veya *"objektif belge kavramı"* olarak da isimlendirilmektedir.

(32) Bu kavram Vergi Usul Kanunu'nunda *"Bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsiki mecburidir"* şeklinde yer almaktadır (VUK. Mad. 278).

h) Tutarlılık Kavramı

Tutarlılık kavramı[33]; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, (Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması için işletme tarafından kabul edilmiş ilkeler esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalar) birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini anlatır. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur.

Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerleme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tekdüzeni öngörür.

Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, uygulanan muhasebe politikaları değiştirilebilir[34]. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin açıklanması gerekir.

Örneğin; maliyet uygulamasında bir değişiklik yapmak durumunda kalan işletme, bu değişikliğin stoklara ve satışların maliyetine yaptığı etkiyi bilanço ve gelir tablosu dip notlarında açıklamalıdır.

i) Tam Açıklama Kavramı

Bu kavram; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını anlatır.

Bu kavram gereğince raporlar üzerinde inceleme yapacak olanlara gerekli tüm bilgiler raporla birlikte verilmelidir. Örneğin; raporda sadece borç miktarının yazılı olması, işletmenin mali durumu hakkında yorum yapılabilmesi için, yeterli değildir. Bu borçların vadelerinin de bilinmesi gerekir. Borç miktarı aynı olduğu halde, borcun büyük kısmı uzun vadeli olduğunda kısa vadeli borç ödeme gücü çok iyi olarak nitelenen bir işletmenin; aksi durumda yani borçlarının büyük bölümünün kısa vadelerde ödenecek olması halinde likidite açısından bir darboğazla karşı karşıya olduğu düşünülebilir.

Bu kavram gereğince, yapılan muhasebeleştirmenin, işlemleri tam açıklayıcı şekilde olmasına çalışılmalı, bunun mümkün olmadığı durumlarda da muhasebe raporlarına konulacak "dipnot" larla gerekli açıklamalar yapılmalıdır.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan, ancak alınacak kararları etkileyebilecek olan gerçekleşmesi

---

(33) Tutarlılık kavramı; "*Tutarlı rapor sistemi kavramı*" olarak da isimlendirilmektedir.

(34) TMS: 8- Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca bir işletme benimsediği muhasebe politikalarını:

- bir standart tarafından gerekli kılınırsa,
- mevcut politika yerine benimsenecek politika işletmenin mali durumunu, performansını veya nakit akımlarını mali tablolarda daha uygun ve güvenileir bir biçimde sunacaksa değiştirebilir. Bunun dışında benimsenen muhasebe politikaları dönem içinde ve dönemler arasında değiştirilmeden uygulanmalıdır. (TMS: Türkiye Muhasebe Standartları, s: 300, TMSK Yayınları - 3)

muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavram gereğidir. Tekdüzen bilançoda 30 adet dipnot yer almaktadır (Örnek: *"Alacaklar için alınmış ipotek ve diğer teminatların toplam tutarı 387.000 TL'dır).* Tekdüzen gelir tablosu içinde 13 adet dipnot önerilmiştir *(Örnek: "Stok maliyetlerini hesaplamada; fiili maliyetlere dayalı sipariş maliyeti sistemi uygulanmaktadır. Stoklar hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile değerlenmektedir").*

j) İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması, tarafsız bir muhakeme ile işletmenin karşılaşabileceği risklerin ve belirsizliklerin göz önünde tutulması gereğini anlatır. Bu kavram gereğince; bir gelir ancak gerçekleştikten sonra işletmenin gelirleri arasına katılırken, gider ve zararlar kesinleşmese de ortaya çıktıklarında işletmenin sonuç hesaplarında gider ve zararların arasına katılır, yani işletmenin kârından düşülür. Örneğin; stoktaki ticari malın piyasa değeri artarsa; bu artış, satışla gerçekleşmediği sürece, gelirlere katılmaz. Aksi olursa satışta ortaya çıkacağı beklenen zarar, satışın gerçekleşmesi beklenmeden, giderler arasına katılır.

k) Önemlilik Kavramı

Bu kavram gereğince bir bilginin mali tablolarda yer alması için ölçüt "önemli" olmasıdır. Bir bilgi, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde (tutarı veya oransal ağırlığı açısından) ise o bilgi "*önemli*"dir. Yani verilmediği taktirde mali tablo doğru yorumlanamıyorsa o bilgi *önemli* sayılmalıdır. Önemli bilginin mali tabloda verilmesi zorunludur.

l) Özün Önceliği Kavramı

Bu kavram gereğince, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında bu işlemlerin biçimlerinden önce finansal özellikleri ve işletme için ifade ettiği gerçek göz önünde tutulur. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri biribirine paralel olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Böyle durumlarda, özün biçime önceliği esastır. Örneğin; vergi hukuku açısından şüpheli alacak sayılan kanuni takipteki bir alacağın tahsilinde pratik açıdan şüpheli bir durum görülmüyorsa, muhasebe bu alacağa şüpheli alacak işlemi yapmamalıdır. Ayrıca ileri tarihli olarak düzenlenen bir çek, Ticaret Kanunu açısından "*çek*" olarak kabul edilirken, finansal açıdan bu vadeli bir alacaktır. Muhasebeleştirmede "*öze öncelik verilerek*" ileri tarihli çek vadeli alacak olarak işlem görür.

1.6.2.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

1.6.2.2.1. Genel Kabul Görmüş İlke Anlayışı

Muhasebe temel kavramları çerçevesinde oluşan muhasebe ilkeleri, muhasebe uygulamasının kuramsal dayanaklarıdır. İlkeler, bir bakıma, temel kavramların uygulamaya yansımasını sağlayan köprüleri oluştururlar. Muhasebe ilkeleri, diğer sosyal bilimlerde de olduğu gibi, her yerde ve her zaman geçerli nitelikte kurallar değildir. Ülkenin özelliklerine ve zaman içindeki gelişmelere göre değişiklikler gösterebilir. Söz konusu ilkeleri ayırıma tabi tutup; bunlardan bir bölümünü geçerli, diğerlerini geçersiz sayma olanağı yoktur. Ancak uygulamada tekdüzeni sağlamak için genellikle kabul görenlerin belirlenmesi ve bunlara uyulması, böylece de muhasebenin başlıca dayanaklarının genelleştirilmesi düşüncesi güç kazanmıştır.

1.6.2.2.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Açıklanması

1. sıra no.lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri aşağıda, kolay hatırlanması ve atıfta bulunabilmesi için, tarafımızdan birer isim de verilerek sıralanmıştır. Bu ilkeler bundan sonraki bölümlerde önemle göz önünde tutulacaktır.

Aşağıda açıklanacak ilkeler, yer yer vergi mevzuatımızla çatışmaktadır[35]. Tam bir vergi itaati altında hareket edilerek muhasebe uygulamasına gidilirse ulaşılacak bilanço ve gelir tablosu gerçekleri yansıtmayacaktır. Bunun yerine ilkelere tam uyulması, ancak dönem sonlarında beyan edilecek kârın (mali kârın) vergi yasalarının öngördüğü şekilde tanımlanması için bilanço kârına gerekli eklemelerin ve çıkarmaların yapılması en uygun yol olacaktır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi de "*Yapılan düzenlemede öngörülen usul ve esaslara uyulması zorunlu olup, ilgili mevzuat hükümleriyle aykırılığın mali rapor ve beyannamelerinin düzenlenmesi sırasında giderilmesi işletmelerin zorunluluğundadır*" ifadesi ile bu esası benimsediğini ortaya koymuştur.

a) Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; işletmenin çalışma sonuçlarının doğru olarak ortaya konulabilmesi için satışlar, satış gelirleri ile diğer gider ve gelir hesaplarının bir disiplin içinde ve gerçeği yansıtacak biçimde yürütülmesinin sağlanmasıdır. Buna göre tüm satışlar, hasılat, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar; kendi tutarları ile gösterilmelidir. Bunlardan herhangi birinin, bir karşı kalemden indirilmiş biçimiyle, gelir tablosunda yer alması önlenmelidir. Örneğin; duran varlık satış kârları ile duran varlık satış zararları gelir tablosunda ayrı ayrı gösterilmeli ve duran varlık satış zararının, duran varlık satış kârından indirilerek, zararla sonuçlanan işlemin gelir tablosunda görünmesi engellenmemelidir.

---

(35) Gerçekte, vergi yasalarımızdaki, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı olan pek çok düzenleme, vergi amaçlarından ödün vermeksizin, kaldırılarak söz çatışma en aza indirilebilir. Bkz. Muhasebe Kuramı Açısından Türk Vergi Yasalarının İncelenmesi, Orhan Sevilengül, Ankara, 1982 (Basılmamış doktora tezi).

i. *Gerçekleşmiş hasılat ilkesi:* Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve kârlar; gerçekleşmiş gibi gelir tablosunda yer almamalıdır. Gerçekleşen gelir ve kârlar da gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin, gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

Şarta bağlı gelir ve kârlar için gerçekleşme ihtimali yüksek olsa da bunlar gelirlere katılmaz, dipnotlarda açıklanır.

ii. *Dönemsel hasılat - maliyet eşleştirmesi ilkesi:* Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

iii. *Uygun amortisman ilkesi:* Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun tutarlarda amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.

iv. *Uygun maliyet dağıtım ilkesi:* Katlanılan maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bu maliyetlerden bir faaliyetle ilgisi direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri ise, zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak, dağıtım yolu ile ilgili faaliyete yüklenir.

v. *Olağan dışı gelir ve giderlerin ayrı gösterilmesi ilkesi:* Arızi ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

vi. *Bütün gelir ve giderlerin gösterilmesi ilkesi:* Önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekilerin dışında kalan bütün kâr ve zararlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

vii. *Uygun karşılık ilkesi:* Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi (isteğe bağlı olarak) bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

viii. *Değerlemede tutarlılık ilkesi:* Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerleme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı taktirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

ix. *Şarta bağlı giderlerin gelir tablosuna yansıtılması ilkesi:* Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve kârlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılamaz; dipnotlarda açıklanır.

b) Bilanço İlkeleri

Bilanço ilkelerinin amacı, işletme sahipleri ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklarla, bu kaynaklara karşılık elde edilen varlıkların muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarda anlamlı bir şekilde gösterilmesidir. İlgi grupları, bu amacın gerçekleştirilmesi halinde işletmenin belli bir tarihteki mali durumu hakkında doğru yargılara varabilirler.

1) Varlıklara ilişkin ilkeler:

Varlıklara ilişkin ilkelerin amacı; varlıkların muhasebe kayıt ve raporlarında anlamlı bir biçimde yer almasının sağlanması ve işletmenin mali yapısını belirlemek üzere yapılacak analizlere gerçek boyutları ile katılmasına olanak verilmesidir. Varlıkların bilançoda bilanço günündeki değerleriyle, yer almasını sağlamak amacıyla değer düşüklükleri gider yazılarak varlığın bedelinden doğrudan doğruya düşülmeli veya karşılık ayrılması yolu ile indirilmelidir.

i. Dönen / duran varlık ayırımında 1 yılın ölçüt alınması ilkesi: İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.

ii. Vadeleri 1 yılın altına inen duran varlıkların aktarılması ilkesi: İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen kıymetlerinden, bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanılan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar, dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.

iii. Değer düşüklüğü için karşılık ayrılması ilkesi: Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle[36] gösterebilmek için varlıklardaki değer düşüklüklerini belirleyerek karşılıklarının ayrılması zorunludur.

Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerleme sonucu, gerekli durumlarda, uygun miktarlarda karşılıklar ayrılır.

Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

iv. Dönem ayırıcı aktif karakterli işlemlerin ayrıca gösterilmesi ilkesi: Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden (gerçekleşen) ancak, gelecek dönem veya dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

v. Vadeli alacakların bilanço günündeki değerine indirgenmesi ilkesi: Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacakları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

---

(36) Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili bir alıcı ile bilgili bir satıcı arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar.

vi. Birikmiş amortismanların gösterilmesi ilkesi: Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

vii. Birikmiş tükenme paylarının gösterilmesi ilkesi: Duran varlıklar gurubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

viii. Alacakların özelliklerine göre ayrılması ilkesi: Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarların ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

ix. Kesin olmayan alacaklar için tahakkuk yapılmaması ilkesi: Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.

x. Kullanılması hukuken sınırlı varlıkların belirtilmesi ilkesi: Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir.

Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

2) Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler:

Yabancı kaynaklara ilişkin ilkelerin amacı, bunların muhasebe kayıt ve raporlarında anlamlı bir biçimde yer almalarının sağlanması ve işletmenin mali yapısını belirlemek üzere yapılacak analizlere gerçek boyutları ile katılmasına imkân verilmesidir.

i. Kısa / uzun vadeli borç ayırımında 1 yılın ölçüt alınması ilkesi: İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.

ii. Vadeleri 1 yılın altına inen uzun vadeli borçların aktarılması ilkesi: İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yıla inenler kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

iii. Borçların tümünün gösterilmesi ilkesi: Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün borçları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.

İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen borçları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

iv. Dönem ayırıcı pasif karakterli işlemlerin ayrıca gösterilmesi ilkesi: Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen gelirler ile cari dönemde tahakkuk eden (gerçekleşen) ancak, gelecek dönem veya dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

v. Vadeli borçların bilanço günündeki değerine indirgenmesi ilkesi: Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borçları bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

vi. Borçların özelliklerine göre ayrılması ilkesi: Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarların ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

3. Öz kaynaklara ilişkin ilkeler:

Öz kaynaklara ilişkin ilkelerin amacı, işletme sahip ve ortaklarının işletme varlıkları üzerindeki haklarını gösteren öz kaynak öğelerinin anlamlı ve dönemden döneme değişmelerini ortaya koyacak biçimde kayıt ve rapor edilmesini sağlamaktır.

i. Öz kaynakların işletme sahip veya ortaklarının haklarını göstermesi ilkesi: İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.

İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ile dönem net kârı (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.

ii. Sermaye paylarının özelliklerine göre belirlenmesi ilkesi: İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa, esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kâr ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtacak biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.

iii. Azalan özkaynağın belirtilmesi ilkesi: İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar, hem dönemsel hem de birikimli (kümülatif) olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

iv. Özkaynağın net olarak gösterilmesi ilkesi: Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, öz kaynaklar gurubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

v. Sermaye yedeklerinin gelir unsuru olarak gelir tablosuna alınmaması ilkesi: Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri geçmiş yıl kârları (zararları) ve dönem net kârı (zararı) 'ndan oluşur. Kâr yedekleri; yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç pirimleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerleme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

1.6.2.3. Standartlar

Muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen düzenlemeler durumundaki standartlar muhasebe kuramının önemli kaynaklarından birini oluşturur.

Standartlar genel kabul görmüş ilkelerden daha ayrıntılı düzenlemelerdir ve kavramlarla ilkelerin uygulamaya yansımasını sağlarlar.

Örneğin; genel kabul görmüş muhasebe ilkesi ancak gerçekleşmiş satışların dönemin gelirlerine alınabileceğini belirtirken standart, hangi koşulların yerine gelmesi durumunda satış gelirinin doğmuş sayılacağını açıklar.

Standartlar uluslararası düzeyde hazırlanır. Ülkeler, uluslararası standartları kendi standartları olarak yayımlar ve uygular. 4487 sayılı kanunla muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin standartları oluşturmak üzere oluşturulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Uluslararası Muhasebe Standartlarını tercüme ederek yayımlamıştır. Standartlarda yapılacak değişiklikler de bu Kurul tarafından izlenip güncellik sağlanacaktır. İzleyen bölümlerde yeri geldikçe, konuya ilişkin muhasebe standardının düzenlemelerine değinilecektir.

1.6.2.4. Bilimsel Görüşler

Muhasebe konusunu işleyen yazarlar, konulara yeni açıklamalar getirip yeni görüşler eklerler. Bu açıklama ve görüşler muhasebe kuramının gelişip yayılmasına katkıda bulunur. Yazarların görüşleri kuramın açık ya da belirsiz bıraktığı konulara yönelik olduğunda; sadece "*yorumlayıcı*" değil aynı zamanda "*tamamlayıcı*" bir nitelik kazanır. Bu nitelikteki görüşler, kuramı olması gerekene doğru yöneltir. Bu nedenle bilimsel görüşler de muhasebe kuramının öğelerinden birini oluşturur.

2. BİLANÇO KAVRAMI

2.1. BİLANÇONUN TANIMI

Bilanço, konuya bakış açısına göre, değişik biçimlerde tanımlanmaktadır. İçeriği gözönünde tutulduğunda: "***Bilanço; bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur***" şeklinde tanımlanabilir.

Bir işletmenin varlıkları ile bu varlıkların sağlandığı kaynaklar arasında eşitlik olması doğaldır. Bu eşitlikten dolayı işletmenin kaynakları ile bu kaynakların kullanma yerini gösteren tabloya, bilanço adı verilmiştir[37].

2.2. BİLANÇO TEMEL EŞİTLİĞİ

Bir kişinin servetini (ya da bir işletmenin sermayesini) hesaplamak için varlıklarından borçlarını düşmek gerekir. Bu işlem bir eşitlik halinde yazılabilir[38].

Varlıklar – Borçlar = Sermaye

Borçlar kalemi: eşitliğin sağ yanına aktarıldığında;

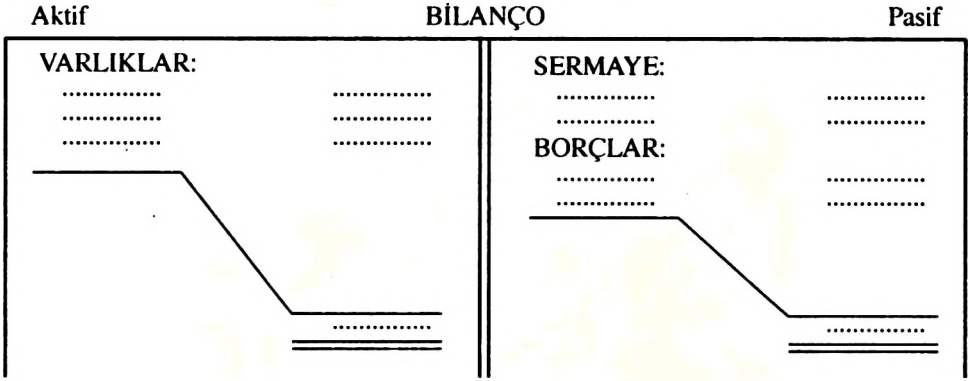
Varlıklar = Sermaye + Borçlar

eşitliği ortaya çıkar. Bu eşitliğe bilanço temel eşitliği (ya da muhasebe temel denklemi) denir[39].

Eşitliğin sol yanı sahip olunan varlıkları, sağ yanı ise bunların sermaye koyma ya da borçlanma yolu ile karşılandığını anlatır.

Bilanço, bu eşitliğin bir çizelge haline getirilmiş şeklidir. Bu çizelgede eşitliğin sol yanında kalan bölüme **aktif,** sağ yanında kalan bölüme **pasif** denir. Başka bir söyleyişle; varlıklar aktifi, sermaye ve borçlar pasifi oluşturur.

Varlıklar	=	Sermaye + Borçlar
Aktif	=	Pasif
VARLIKLAR	=	KAYNAKLAR



(37) Batı dillerinde bilançoyu anlatan sözcükler terazi anlamındaki latince bilanx sözcüğünden gelmektedir. Bilan (Fr). Bilanz (Al.). Balance sheet (İng.). Balance (İsp.) Bilançio (İt.)

(38) Vergi Usul Kanunu da "Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder" şeklindeki düzenlemesi ile aynı eşitlikten hareket etmektedir (m. 192).

(39) Bilanço temel denklem geçmişte "Mevcutlar + Alacaklar = Sermaye + Borçlar " şeklinde ifade edilmiştir.

Varlıklar; işletmenin sahip olduğu nakit ve bankadaki para gibi *hazır* değerlerden, mal, makine, bina, taşıt gibi "*maddi*" ve haklar, şerefiyeler, kuruluş giderleri gibi "*maddi olmayan*" değerlerden ve işletmenin alıcılardan, personelden, diğer üçüncü kişilerden olan alacaklarından vb. meydana gelir.

Pasifin bölümlerinden sermaye; işletme sahibi ya da sahiplerinin işletmeye sermaye olarak verdiği değerlerden doğma haklarını[40], borçlar bölümü ise işletmenin satıcılara, bankalara, personele ve diğer üçüncü kişilere olan ödeme yükümlülüklerini gösterir. Olaya hukuki açıdan yaklaşıldığında sermayenin; varlıklar üzerindeki işletme sahibinin haklarını, borçların; varlıklar üzerindeki alacaklıların haklarını belirlediği söylenebilir. O zaman eşitlik "*Varlıklar = Haklar*" olacaktır. Bu eşitlikteki haklar terimi,

"*Haklar = Özsermaye + Borçlar*" şeklinde ifade edilebilir.

2.3. MALİ İŞLEMLERİN BİLANÇOYA ETKİSİ

Bilanço temel eşitliği, mali işlemler sonucu çeşitli değişikliklere uğrar. Ancak, varlıklar kaynaklardan az veya çok olamayacağından, eşitlik sürekli olarak korunur. Örneğin; (a) aktif değerlerden bir kısmının pasifte yer alan sermaye sahibine ya da alacaklılara verilmesi, (b) üçüncü kişilerin borç olarak bir değer vermeleri, (c) varlıkların biri azalırken diğerinin artması, (d) pasif değerlerden biri azalırken diğerinin artması, (e) bu işlemlerden birden fazlasının bir arada yapılması gibi işlemler bilanço denkleminin yapısını değiştirir, ancak eşitlik bozulmaz.

Aşağıda yeni kurulan bir ticaret işletmesinde çeşitli işlemlerin bilanço üzerindeki etkisi belirtilmiştir.

Sermaye konulması: Bir işletmeyi başlatan kişi bu işletme emrine bazı değerleri verir. İşe başlamadan önce bunların saptanması gerekir (Şirketlerde sermaye, ortakların taahhüdü ile oluşur).

Örnek: Ayhan Uğur aşağıdaki değerlerle ticarete başlamıştır:

Cinsi	*Adedi*	*x*	*Birim Maliyeti (TL/adet)*	=	*Tutarı (TL)*
Ütü	*20*		*130*		*2.600*
Radyo	*10*		*200*		*2.000*
Müzik Seti	*15*		*400*		*6.000*
Televizyon	*12*		*1.500*		*18.000*
Fırın	*20*		*200*		*4.000*
Buzdolabı	*8*		*1.200*		*9.600*
Çamaşır Makinası	*4*		*1.000*		*4.000*
			Toplam		*46.200*

(40) Devam eden işletmelerde "öz sermaye" olarak ifade edilen bu bölüm, sermaye ile birlikte işletme sahiplerinin, işletmeden çekmediği geçmiş yıl kârını, yedekleri vb. kapsar.

Bilanço temel eşitliği:

Varlıklar	=	Sermaye	+	Borçlar
46.200	=	46.200	+	0

AYHAN UĞUR'un
(..... Tarihli) BİLANÇOSU

Aktif		Pasif	
TİCARİ MAL	46.200	SERMAYE	46.200
	46.200		46.200

Yukarıdaki çizelgenin anlamı şudur. İşletme, kaynağı sermaye olan, 46.200 TL'yi ticari mala yatırmıştır.

Alacaklanma: 2 adet buzdolabının tanesi 1.500 TL'den veresiye satıldığı varsayılırsa, bilanço temel eşitliği aşağıdaki biçimde değişir:

Varlıklar			=	Özsermaye + Borçlar		
Ticari Mal		Alıcılar		Sermaye		Satıcılar
46.200		*0*		*46.200*		*0*
(–) 3.000		(+) 3.000		–		–
43.200	+	3.000		46.200	+	0
46.200				46.200		

AYHAN UĞUR'un
(..... Tarihli) BİLANÇOSU

Aktif		Pasif	
TİCARİ MAL	43.200	SERMAYE	46.200
ALICILAR	3.000		
	46.200		46.200

Yukarıdaki iki tablo karşılaştırıldığında; varlıklar bölümündeki 3.000 TL.'lik ticari malın, alacak haline dönüştüğü, bu işlemden sermayenin etkilenmediği ve bilanço eşitliğinin korunmuş olduğu görülür. Diğer bir anlatımla; sermaye olarak sağlanan 46.200 TL'lik kaynağın tamamı mevcutlara yatırılmış iken, kaynağın kullanma yerinde bir değişiklik olmuş, 3.000 TL'lik kaynak bu kez alacaklara tahsis olunmuştur.

Borçlanma: Ayhan Uğur'un fabrikadan, tanesi 1.600 TL'den 5 adet televizyon aldığı ve bedelini borçlandığı varsayıldığında bu işlemden sonra bilanço eşitliği aşağıdaki biçimi alacaktır.

Varlıklar			=	Özsermaye + Borçlar		
Ticari Mal		Alıcılar		Sermaye		Satıcılar
43.200		*3.000*		*46.200*		*0*
(+) 8.000		–		–		8.000
51.200	+	3.000		46.200	+	8.000
54.200				54.200		

AYHAN UĞUR'un
(..... Tarihli) BİLANÇOSU

Aktif		Pasif	
TİCARİ MAL	51.200	SERMAYE	46.200
ALICILAR	3.000	SATICILAR	8.000
	54.200		54.200

Yukarıdaki bilanço, önceki bilanço ile karşılaştırıldığında; bilanço toplamlarının arttığı görülmektedir. Aktifteki değerlerin toplamının 8.000 TL artması, pasifte de aynı miktar artış ile mümkün olduğundan kaynaklarda da 8.000 TL'lik artış meydana gelmiştir. Bu artış işletme sahibinden değil, bir üçüncü kişiden sağlandığı için, öz sermaye dışındaki bu kaynak, bilançonun pasifinde, satıcılara borçlar olarak yer almıştır.

Kâr edilmesi: İktisadi bir işletmenin amacı kâr etmektir. Yukarıdaki örnekte olduğu gibi başabaş satış ender olarak yapılır. 1.000 TL maliyeti olan çamaşır makinelerinden 2 adedinin 1.250 TL'den peşin para ile satıldığı varsayılırsa mal mevcudunda 2 x 1.000 = 2.000 TL'lik bir azalma olurken para mevcudunda 1.250x2=2.500 TL'lik bir artış olacaktır. Alacak ve borçlarda herhangi bir değişiklik olmadığına göre bilanço eşitliğinin sağlanabilmesi için kaynaklardaki artışın sermaye bölümüne konması gerekecektir.

Varlıklar			=	Özsermaye		+	Borçlar
Ticari Mal	Alıcılar	Kasa	=	Sermaye	Kâr		Satıcılar
51.200	*3.000*	*0*	=	*46.200*	*0*		*8.000*
(–) 2.000		(+) 2.500	=	–	+ 500		–
49.200	+ 3.000	+ 2.500	=	46.200	+ 500	+	8.000
	54.700				54.700		

Görüldüğü üzere satış işleminden sonra öz sermaye 46.700 TL'ye yükselmiş bulunmaktadır. Başlangıç sermayesine göre 500 TL'lik artış işletmenin elde ettiği satış kârından ileri gelmektedir. Dönem başındaki öz sermayeye göre dönem sonundaki öz sermayede artış varsa (örneğimizde olduğu gibi) kâr, azalış varsa zarar söz konusu olur. Yukarıda açıklanan değişmelerin etkileri aşağıdaki bilanço üzerinde belirtilmiş, öz sermayedeki artış ayrı olarak **kâr** kaleminde gösterilmiştir.

AYHAN UĞUR'un
(..... Tarihli) BİLANÇOSU

Aktif		Pasif	
TİCARİ MAL	49.200	SERMAYE	46.200
ALICILAR	3.000	KÂR	500
KASA	2.500	SATICILAR	8.000
	54.700		54.700

Zarar edilmesi: Söz konusu 2 adet çamaşır makinesinin 1.250 TL yerine 950 TL'den satıldığı varsayılırsa; ticari mal mevcudunda 2.000 TL'lik azalma olurken kasa mevcudu 1.900 TL artacağından aktif toplamı pasif toplamından 100 TL noksan olacaktır. Bu durumda bilanço eşitliğinin sağlanabilmesi için kaynaklardaki azalışın öz sermaye bölümünde indirim şeklinde gösterilmesi gerekecektir.

Varlıklar			=	Özsermaye		+	Borçlar
Mal	Alıcılar	Kasa	=	Sermaye	(Zarar)		Satıcılar
51.200	*3.000*	*0*	=	*46.200*	*0*		*8.000*
(–) 2.000		(+) 1.900	=	–	–100		–
49.200	+ 3.000	+ 1.900	=	46.200	+ –100	+	8.000
	54.100				54.100		

Görüldüğü üzere satış işleminden sonra öz sermaye 46.100 TL'ye inmiş bulunmaktadır. Başlangıç sermayesine göre 100 TL'lik azalış zarardır. Her işlemden sonra sermayenin değiştirilmesi uygun olmadığından azalış ayrı olarak **zarar** kaleminde gösterilmiştir.

AYHAN UĞUR'un
(..... Tarihli) BİLANÇOSU

Aktif		Pasif	
TİCARİ MAL	49.200	SERMAYE	46.200
ALICILAR	3.000	ZARAR	(100)
KASA	1.900	SATICILAR	8.000
	54.100		54.100

Yukarıdaki işlemler tek tablo üzerinde topluca ifade edilebilir (Kârlı durum):

İŞLEM	AKTİF			PASİF		
	Mal	Kasa	Alıcılar	Sermaye	Kâr-Zar.	Satıcılar
1. Sermaye Konması	46.200			46.200		
2. Veresiye Satış	(3.000)		3.000			
3. Veresiye Alış	8.000					8.000
4. Peşin (Kârlı)	(2.000)	2.500			500	
	49.200	2.500	3.000	46.200	500	8000
Bilanço Toplamı	**54.700**			**54.700**		

Çeşitli işlemlerin bilançoyu oluşturan kalemler üzerindeki etkisini dört grupta toplamak mümkündür.

(a) Aktifteki kalemlerden birinin artması diğerinin azalması ve dolayısiyle bilanço toplamının aynı kalması,

(b) Pasifteki kalemlerden birinin artması diğerinin azalması ve dolayısiyle bilanço toplamının aynı kalması,

(c) Hem aktifteki, hem pasifteki kalemlerde artış olması ve dolayısiyle bilanço toplamının yükselmesi,

(d) Hem aktifteki hem pasifteki kalemlerde azalış olması ve dolayısiyle bilanço toplamının düşmesi.

Söz konusu etkileri bir bilanço üzerinde sayısal olarak izlemek amacıyla Demet Handan'ın bilançosu aşağıda verilmiştir.

DEMET HANDAN'ın
(..... Tarihli)
BİLANÇOSU

Aktif		Pasif	
KASA	2.000	SERMAYE	35.000
TİCARİ MAL	40.000	SATICILAR	25.000
TAŞITLAR	15.000	BANKA KREDİLERİ	4.000
ALICILAR	7.000		
	64.000		64.000

İşlemler:

(a) Alıcılardan 1.000 TL tahsil edilmiştir.

(b) Demet Handan, 15.000 TL borçlu bulunduğu bir satıcıyı kendisine ortak olarak kabul etmiştir.

(c) Banka kredisinden 2.000 TL daha nakten alınmıştır.

(d) Satıcılara 3.000 TL ödenmiştir.

DEMET HANDAN'IN
BİLANÇOLARI

Aktif	Devir	a. Alıcılardan Tahsil	b. Alac. ortak alma	c. Bankadan kredi alma	d. Satıcılara ödeme	Pasif	Devir	a. Alıcılardan Tahsil	b. Alac. ortak alma	c. Bankadan kredi alma	d. Satıcılara ödeme
Kasa	2.000	3.000	3.000	5.000	2.000	Sermaye	35.000	35.000	50.000	50.000	50.000
Ticari Mal	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	Satıcılar	25.000	25.000	10.000	10.000	7.000
Taşıtlar	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	Banka Kredileri	4.000	4.000	4.000	6.000	6.000
Alıcılar	7.000	6.000	6.000	6.000	6.000						
Aktif toplamı	64.000	64.000	64.000	66.000	63.000	Pasif toplamı	64.000	64.000	64.000	66.000	63.000
Hesaplarda değişme		±	.....	+	–	Hesaplarda değişme		.....	±	+	–
Toplamda değişme		.....	.....	+2000	–3000	Toplamda değişme		.....	.....	+2000	–3000

3. HESAP KAVRAMI

3.1. HESABIN TANIMI

Hergün birçok kıymet hareketinin söz konusu olduğu bir işletmede; bu işlemler nedeniyle bilançonun çeşitli kalemlerinde oluşan artış ve eksilişlerin, önceki bölümde yapıldığı biçimde, bir tablo üzerinde izlenmesinin pratik olmadığı, hatta işlemler arttıkça böyle bir uygulamanın olanaksız hale geleceği açıktır.

Yukarıdaki uygulamada değişikliğe uğrayan kalemler ile birlikte değişikliğe uğramayan kalemlerin de, tabloya herhangi bir yararı olmaksızın, yazılması zorunluluğu bulunmaktadır. Örneğin, peşin para ile mal alınması işleminde sadece kasa mevcudu azalır, mal mevcudu artarken, diğer kalemlerde değişme olmaz.

Bilanço kalemleri ayrı ayrı izlendiği takdirde işlem görmeyen kalemlerin de, gereksiz yere tekrarlanması önlenecektir. Bunun için bulunan çözüme göre: varlık ve kaynakların her birinde meydana gelen artış ve eksilişler ayrı çizelgelerde toplanır. Gerek duyulduğunda, bu çizelgedeki artış ve eksiliş toplamlarının farkları bilanço çizelgesi üzerinde bir araya getirilir. İşte, aynı nitelikteki işlemlerin üzerinde toplandığı bu çizelgelere "hesap" diyoruz. Batı dillerinde söz konusu çizelgeleri anlatmakta kullanılan kelimelerin[41] türetildiği latince *"computare"* kelimesi de *"toplamak, bir araya getirmek"* anlamına gelmektedir[42].

Bir hesabın ilk anda aşağıdaki gibi olacağı düşünülebilir.

KASA HESABI		
Tarih	İşlem	Tutarı
5 Ocak	*Peşin satış karşılığı tahsil*	*10.610*
5 Ocak	*Kira olarak ödenen*	*–2.000*
	Kalan	*8.610*
10 Ocak	*Alıcılardan tahsiller*	*7.200*
	Kalan	*15.810*
10 Ocak	*Bankaya yatırılan*	*–10.000*
	Kalan	*5.810*

Ancak, yukarıdaki gibi, bir varlık ya da kaynak kaleminde artış oldukça toplamak, azalış oldukça çıkarmak çoğu kez bir yararı olmadığı gibi toplam giriş ve çıkışların bilinmesi için ayrıca toplama işlemleri yapmayı gerektirir. Bu nedenle hesaplar; ilgili bulunduğu varlık ya da kaynak hesabında meydana gelen artışların bir yana, azalışların diğer yana yazılması için iki yanlı bir çizelge olarak düşünülmüş ve kullanılmıştır. Bir varlık veya

(41) Compte (Fr.). Account (İng.). Cuenta (İt.). Cuento (İsp.). Konto (Alm.).

(42) Alfred İsaac, a.g.e., s: 17.

kaynak kaleminde belli bir dönem boyunca meydana gelen artışlar ile aynı dönemde meydana gelen azalışlar ayrı ayrı toplanır, toplamların farkı dönem sonunda hesabın ilişkin bulunduğu varlık veya kaynak tutarını gösterir. Tüm hesapların kalanları bilançoyu oluşturur.

3.2. HESABIN ŞEKLİ

Bir hesabın sol yanına **borçlu,** sağ yanına **alacaklı** taraf denir[44]. Hesabın her iki yanında işlemin yapıldığı tarihin, işlemin niteliğinin ve para olarak ifadesinin kaydına ayrılmış sütunlar bulunur[45]. Her hesabın hangi bilanço kalemine ya da sonuç işlemine ayrılmış olduğunu gösteren bir adı bulunur. Örneğin, nakit hareketleri *Kasa Hesabı*'nda, senetli alacaklar *Alacak Senetleri Hesabı*'nda, faiz giderleri *Finansman Giderleri Hesabı*'nda izlenir. Hesabın adı, çizelgenin üzerine yazılır.

..... Hesabı

Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar

Borç tarafı *Alacak tarafı*

Yukarıdaki hesap tipine *açık şekil* denir.

Tarih ve açıklama sütunları hem borç hem alacak işlemi için kullanılan, borç ve alacak tutarlarını yazmak için ayrı sütunu bulunan hesap tipine de *kapalı şekil* denir. Bu hesap tipinde Tarih ve açıklama sütunları hem borç hem de alacak için kullanıldığından bu şekle *ortak kolonlu şekil* de denmektedir.

..... Hesabı

Tarih	Açıklama	Tutar		Kalan
		Borç	Alacak	

(44) Borç ve alacak deyimlerinin doğuşu için bkz: Mazhar Hiçşaşmaz, Tarihsel Gelişimi İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Ankara, 1970, s. 15.

(45) Muhasebenin elle uygulandığı dönemlerde rakamların alt alta muntazam bir biçimde yazılması için düşünülen sütun çizgilerine bilgisayar uygulamasında gerek bulunmamaktadır.

Muhasebe kitaplarında, muhasebe öğretimi sırasında ya da uygulamada hesaplar arasındaki ilişkilerin belirtildiği şemalarda zamandan ve yerden tasarruf etmek amacıyla, hesaplar açık şeklin sadece üst ve orta çizgisinden oluşan aşağıdaki gibi bir "T" simgesi ile gösterilir.



3.3. HESAPLARA İLİŞKİN DEYİMLER

Hesap açma: Bu deyim, hesabın niteliğine göre, borçlu ya da alacaklı yanına ilk kez bir işlemin yazılması yoluyla kullanılmaya başlanmasını anlatır. Bir işlemin bir hesabın borcuna yazılmasına hesabın borçlandırılması, alacağına yazılmasına hesabın alacaklandırılması denir(46).

Örnek:

BANKALAR HESABI

Borç					*Alacak*
21.1.201.	Yatırılan	95.000	9.2.201.	Çekilen	55.000
	↓			↓	
	Hesap açma ve borçlandırma			Alacaklandırma	

Hesabın kalan (bakiye) vermesi: Bu deyim, bir hesabın iki yanının toplamları arasında fark olmasını anlatır. Borç yanı alacak yanından büyük olan hesaplar, borç kalanı verirler. Alacak yanı borç yanından büyük olan hesaplar ise alacak kalanı verirler(47).

(46) Daha önceleri borç yerine "zimmet" alacak yerine "matlup" sözcükleri kullanılmıştır.

(47) Günümüzdeki bilanço yapısı göz önünde tutulduğunda pek de doğru olmamakla birlikte borç kalanı veren hesaplara *aktif karakterli*, alacak kalanı verenlere ise *pasif karakterli* hesaplar da denmektedir.

Örnek:

KASA HESABI

Borç					Alacak
15.2.201.	Alıcı Ceren Ak'dan tahsil	8.315	15.2.201.	Ali Gün'e ödenen	5.295
15.2.201.	Peşin Satışlar F. 125	6.604	15.2.201.	Bankaya yatırılan	4.217
		14.919			9.512

14.919 – 9.512 = 5.407 : Borç kalanı

SATICILAR HESABI

Borç					Alacak
15.6.201.	Nakten ödenen	7.320	2.5.201.	Veresiye alış F. 258	25.940
17.6.201.	Ciro edilen senet	9.510			
		16.830			25.940

25.940 – 16.830 = 9.110 : Alacak kalanı

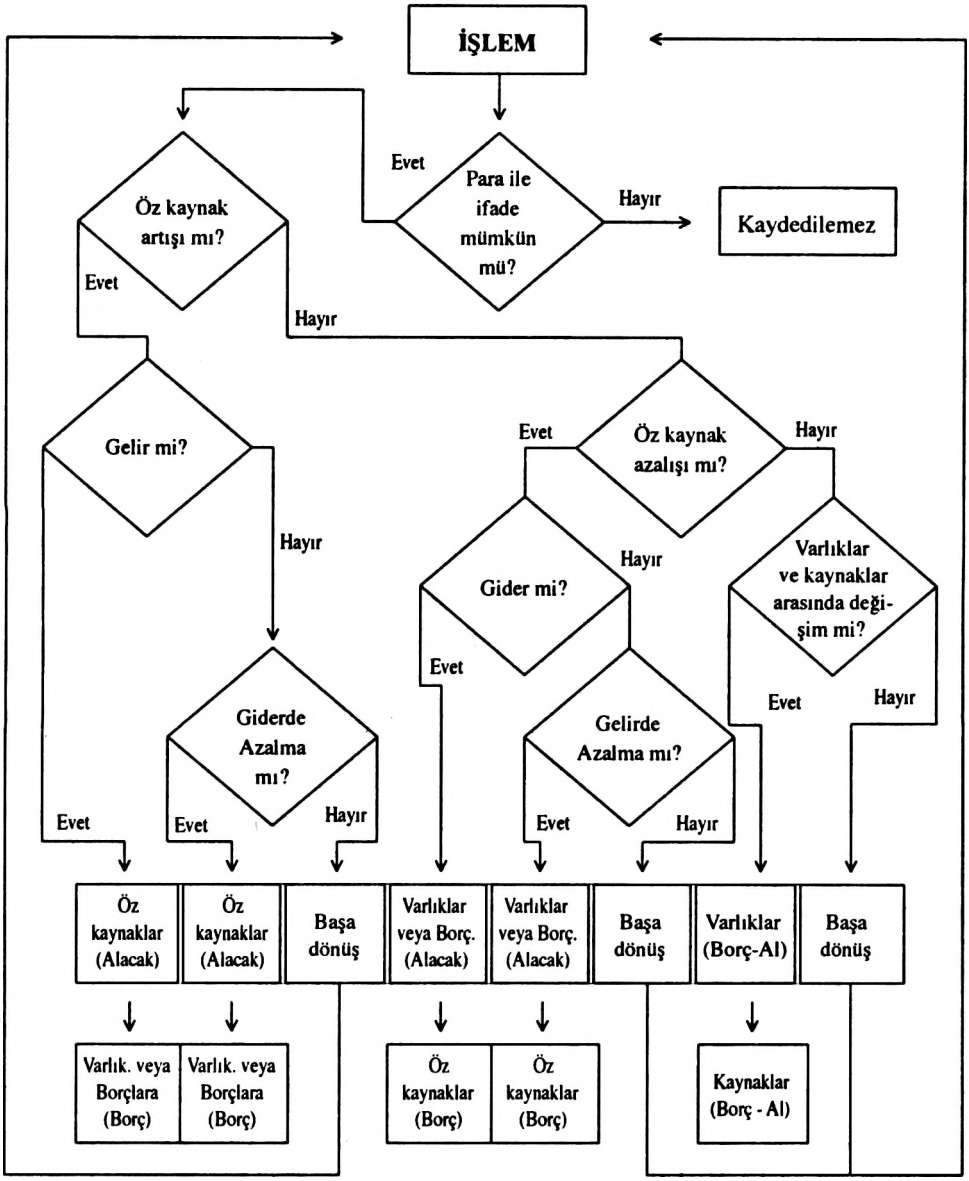
Hesabın kapanması: Bu deyim, bir hesabın iki yanının toplamının birbirine eşit olması, diğer bir deyişle; kalan vermemesi halini anlatır.

ALICILAR HESABI

Borç					Alacak
4.3.201.	Veresiye satış F. 678	78.730	14.7.201.	Alınan senet	14.320
6.3.201.	Alıcı adına gider	152	27.7.201.	Alınan havale	22.250
			2.8.201.	Poliçe keşidesi	42.312
		78.882			78.882

3.4. HESAPLARIN İŞLEYİŞ KURALLARI

İşletmede yapılan bir işlemin önce para ile ifade edilebilir nitelikte olup olmadığına bakılır. Sonra para ile ifade edilebilen işlemlerin niteliği araştırılır. İşlemin kaydedileceği hesaplar bu araştırmanın sonucuna göre belirlenir. Bu araştırma aşağıdaki gibi bir şema ile açıklanabilir(48).



(48) Jean Pierre Claveranne - Jacky Darn. a.g.e., s. 16.

Her hesabın bir yanına yapılan kayıt o hesabın temsil ettiği varlık, kaynak, gelir ya da giderdeki artışı, diğer yanına yapılan kayıt da azalışı gösterir. Artış ve azalışların bir hesabın hangi yanına yazılacağını o hesabın niteliği belli eder.

Bilanço temel denkleminde, varlıkların eşitliğin sol, kaynakların ise sağ yanında yer aldığı belirtilmişti. Bu eşitliğin konumuna uygun olarak *varlıklardaki artış için ilgili varlık hesabı borçlanır* (Hesabın sol yanına kaydedilir). Buna karşılık *kaynaklardaki artış için ilgili kaynak hesabı alacaklanır* (Hesabın sağ yanına kaydedilir). Bunun gibi sermayede artış sonucunu verdiğinden *gelir doğması işleminde ilgili gelir hesabı alacaklanır.* Sermayede azalış sonucunu verdiğinden *gider doğması işleminde ise ilgili gider hesabı borçlanır.*

Bilanço Hesapları

VARLIK Hesapları		KAYNAK Hesapları	
Artışlar	Azalışlar	Azalışlar	Artışlar

Gelir - Gider Hesapları

GİDER Hesapları		GELİR Hesapları	
Giderler	Giderde Azalışlar	Gelirde Azalışlar	Gelirler

A) Varlık Hesapları

Varlık hesapları işletmenin sahip olduğu mevcutlar ile alacakların izlendiği hesaplardır. Bu hesaplarda ilk kayıt ilgili hesabın borcuna yapılır.

Varlıklarda, bir artış olması halinde, söz konusu mevcut veya alacağın izlendiği hesap borçlanır. Örneğin, bankaya para yatırılması işleminde mevduat şeklindeki varlıkta artış olduğundan Bankalar hesabı borçlandırılır.

Varlıklarda azalış olması halinde söz konusu varlığın izlendiği hesap alacaklanır. Örneğin, bankadaki paranın bir kısmının çekilmesi işleminde bankadaki parada azalma olacağından Bankalar Hesabı alacaklandırılır.

Varlık hesaplarının işleyişine ilişkin kural şöylece özetlenebilir:

Varlıklardaki artışlar; ilgili hesaba borç, azalışlar alacak yazılır.

B) Kaynak Hesapları

Kaynak hesapları, işletmenin sahip olduğu varlıkların sağlandığı öz ve yabancı kaynaklardaki (borçlardaki) değişimlerin izlendiği hesaplardır. Kaynaklarla ilgili hesaplara ilk kayıt, ilgili hesabın alacağına yapılır.

Kaynaklarda, yani, öz sermaye ve borçlarda bir artış olması halinde, söz konusu öz sermaye veya borcun izlendiği hesap alacaklanır. Örneğin; borç senedi imzalandığında ödenecek senetli borçlar artacağından *Borç Senetleri Hesabı* alacaklandırılır.

Öz sermaye veya borçlarda bir azalma olması halinde söz konusu öz sermaye veya borcun izlendiği hesap borçlanır. Örneğin, işletmeye konulan sermayede bir azaltma yapıldığında Sermaye Hesabı borçlandırılır.

Kaynak hesaplarının işleyişine ilişkin kural şöylece özetlenebilir:

Kaynaklardaki artışlar ilgili hesaba alacak, azalışlar borç yazılır.

Varlıklar ve kaynakların her birindeki değişmeler ayrı çizelgeler (hesaplar) üzerinde izlenmekte iken, bu çizelgelerin herhangi bir tarihteki kalanları bir araya getirildiğinde, işletmenin o tarihteki varlık ve kaynak yapısını gösteren bilançoya ulaşılır. Bilançoda yer alan kâr veya zararı oluşturan hesap kalanlarından da Gelir Tablosu elde edilir.

Aşağıda bir işletmenin hesaplarının belli bir tarihteki toplamları verilmiş ve hesaplarla bilançonun oluşumu şematize edilmiştir.

BİLANÇO

Aktif			Pasif		
Kasa H.				**Sermaye H.**	
20.000	15.000 (d)				150.000
(a) 10.000					50.000 (b)
(c) 10.000					
40.000	15.000	→ Kasa 25.000	Sermaye 200.000 ←		200.000
Ticari Mallar H.				**Satıcılar H.**	
180.000				(b) 50.000	90.000
				(d) 15.000	
180.000		→ Mal 180.000	Satıcılar 25.000 ←	65.000	90.000
Taşıtlar H.				**Banka Kredileri H.**	
40.000					70.000
					10.000 (c)
40.000		→ Taşıt 40.000	Banka Kr. 80.000 ←		80.000
Alıcılar H.					
70.000	10.000 (a)				
70.000	10.000	→ Alıcı 60.000			
		305.000			305.000

C) Sonuç Hesapları (Gelir Tablosu Hesapları)

İşletmenin yaptığı işlemlerden bazıları dışarıdan işletmeye bir kaynak akımına, bazıları da işletmeden dışarıya bir kaynak akımına neden olabilir. Öz kaynağı artıran akımlara "*gelir*", azaltan akımlara da "*gider*" denir. İşletme esas sermayesini izlemekle görevli olan Sermaye Hesabının kalanının, her gelir veya gider yaratan işlem ile azaltılıp çoğaltılması işlemlerin doğurduğu sonuçların saptanıp analiz edilmesini imkânsız kılar. Bunun yerine, işlemlerin öz sermayede yarattığı artışları izlemek üzere gelir hesapları; azalışları izlemek üzere de gider hesapları kullanılır.

Sonuç hesapları, öz sermayedeki artış ve eksilişleri izlemekte kullanıldıklarından, sermaye hesabına paralel şekilde çalışır. Sermaye hesaplarının çalışmasına ilişkin temel kural sonuç hesapları için de geçerlidir.

İşletmede bir gelir doğduğu zaman, öz sermaye arttığından, ilgili gelir hesabının alacağına yazılır. Bu gelirde bir azalma olursa o zaman da hesap borçlanır.

İşletmede bir gider doğduğu zaman, öz sermaye azaldığından, ilgili gider hesabı borçlanır. Bu giderlerde bir azalma olursa o zaman da hesap alacaklanır.

Bütün sonuç hesapları, dönem bitiminde, Kâr ve Zarar Hesabına devredilerek kapatılır. Giderler Kâr ve Zarar Hesabının borcunu, gelirler de alacağını oluşturur.

Gelirler > giderler ise fark Gelir Tablosunda ve Bilançoda "*Kâr*" olarak, gelirler < giderler ise "*Zarar*" olarak yer alır.

Kâr, bir işletmenin öz sermayesindeki artışı, zarar ise azalışı ifade ettiğinden, öz sermayedeki bir artış ilgili gelir hesabına alacak yazılır. Öz sermayedeki bir azalış ise ilgili gider hesabına borç yazılır.

Sonuç hesaplarının işleyişine ilişkin kurallar özet olarak şöyle söylenebilir:

> ***Bir gider doğduğunda ilgili gider hesabı borçlanır, bir gelir doğduğunda ilgili gelir hesabı alacaklanır. Sonuç hesapları dönem sonlarında Kâr ve Zarar Hesabına aktarılarak kapatılır.***

Bu ilişki aşağıdaki şekilde gösterilebilir (kolay izlenebilmesi için sayılar küçük tutulmuştur):

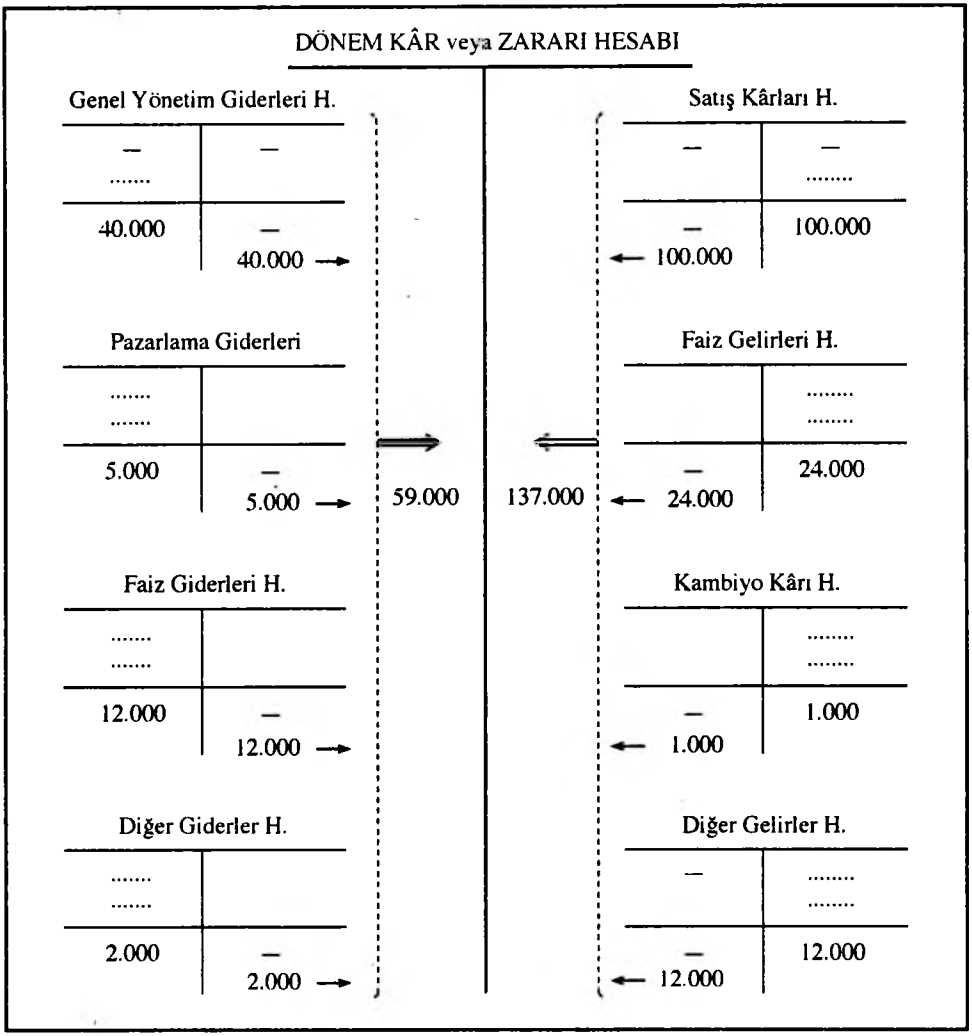
İŞLEMLER	BİLANÇO HESAPLARI						SONUÇ HESAPLARI			
	AKTİF			PASİF			GİDER		GELİR	
	Kasa	Mal	Banka	Sermaye	Satıcılar	Kâr – Zarar	Gen. Y. Gider	Faiz Gideri	Satış Kârı	Faiz Geliri
1. Sermaye konması			300	300						
2. Mal alınması, bedelin bankadan ödenmesi		200	(200)							
3. Veresiye mal alınması		100			100					
4. Bankadan para çekilmesi	5		(5)							
5. Kira ödenmesi	(3)						3			
6. Peşin satış	40	(40)								
7. Satıcıya bankadan ve kasadan ödeme	(30)		(50)		(80)					
8. Satıcı hesabına faiz tahakkuku					1			1		
9. Banka hesabına faiz tahakkuku			3							3
10. Mal satış kârı(48b)		5							5	
Hesap kalanları	12	265	48	300	21	–	3	1	5	3
Sonuç hesaplarının kapatılması:										
a) Genel Yön. gideri						(3)	(3)			
b) Faiz giderleri						(1)		(1)		
c) Satış Kârı						5			(5)	
d) Faiz geliri						3				(3)
BİLANÇO	12	265	48	300	21	4	(0)	(0)	(0)	(0)
	325			325			–		–	

(48b) Mal mevcudunun 265 TL olduğu varsayımına göre hesaplanmıştır.

Alışlar	300	Satışlar	40
Mevcut	(265)	Satılan malın maliyeti	(35)
Satılan malın maliyeti	35	Satış kârı	5

Sonuç hesaplarının kapatılmasında gider hesapları alacaklanırken "*DÖNEM KÂR veya ZARARI*" hesabı borçlanır. Gelir hesapları borçlanırken "DÖNEM KÂR veya ZARARI" hesabı alacaklanır.

Bu ilişki aşağıda şematik olarak gösterilmiştir.



BİLANÇO			Dönem Kâr veya Zararı Hesabı			
.....		.....	Genel Yön.Gid.	40.000	Satış Kârı	100.000
.....		.....	Pazarlama Gid.	5.000	Alınan Faiz	24.000
.....		.....	Faiz Gideri	12.000	Kambiyo Kârı	1.000
.....		.....	Diğer Giderler	2.000	Diğer Gelirler	12.000
	Kâr	78.000 ←	Kâr	78.000		
.....		.....		137.000		137.000

D) Nazım Hesaplar

Nazım Hesaplar, bir işletmenin yükümlülüklerini, hak doğurabilecek işlemlerini, fer'i zilyetliği altındaki kıymetleri ve muhasebe disiplini altında izlemek istediği diğer sayısal bilgileri kaydettiği hesaplardır. Bu hesaplarda **bilgi** muhasebeleştirilir[49]. Yapıldıkları anda gerçek bir varlık ve kaynağı temsil etmedikleri için:

i) Nazım hesaplar varlık, kaynak ve sonuç hesapları ile karşılaştırılamaz.

ii) Bu hesap kalanları bilançoda varlıklar ve kaynaklar arasında yer almaz. Bu hesaplardaki bilgilerden bilançonun doğru yorumlanabilmesi için gerekli olanlar "bilanço dip notları"nda gösterilir.

Nazım Hesaplara ilişkin kurallar da şöyle belirlenebilir:

> ***Nazım hesaplarda izlenecek işlemler iki veya daha fazla nazım hesap arasında muhasebeleştirilir. Nazım hesaplar diğer hesaplarla karşılaştırılamaz.***

E) Kuralların Özetlenmesi

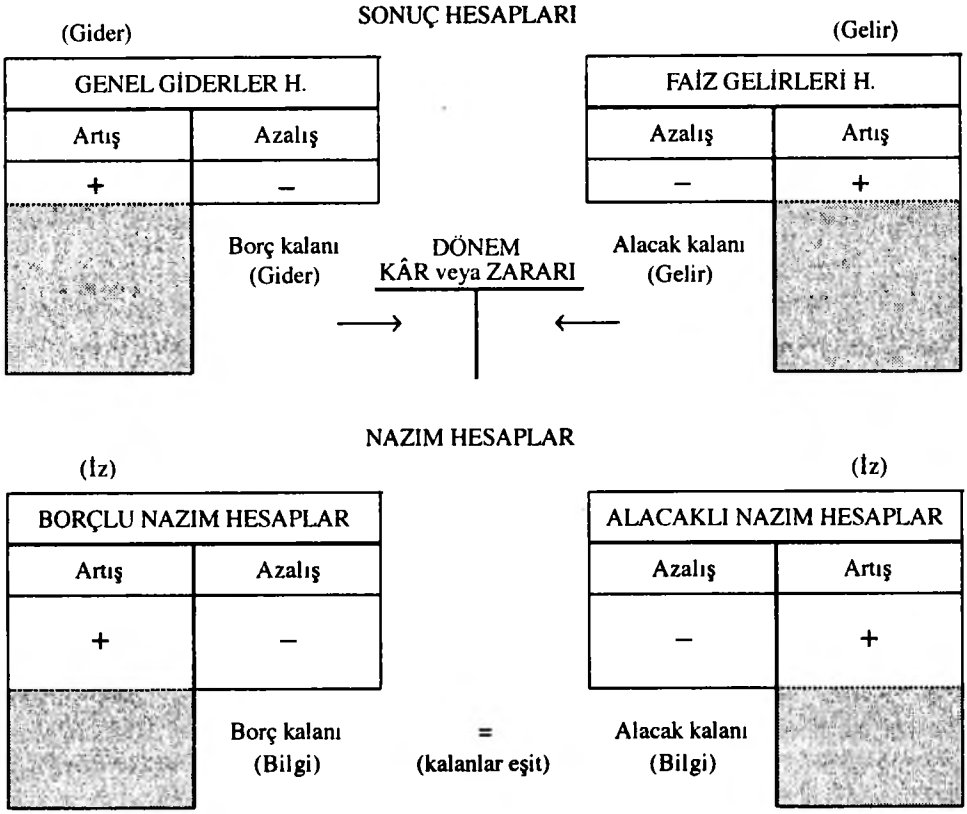
Hesapların işleyişi ile ilgili olarak yapılan açıklamalar aşağıda özetlenmiştir.

BİLANÇO HESAPLARI

(Aktif)	
KASA H.	
Artış	Azalış
+	−
	Borç kalanı (Varlık)

(Pasif)	
BANKA KREDİLERİ H.	
Azalış	Artış
−	+
Alacak kalanı (Kaynak)	

(49) Eski kitaplarda bu hesaplar, hatırlatma amaçlı olmaları nedeniyle "muhtıra hesapları" olarak adlandırıldı.



Hesapların işleyişine ilişkin kurallar aşağıdaki gibi bir çizelgede topluca gösterilebilir[50].

İşlem	Bilanço Hesapları		Gelir - Gider Hesapları		Kâr veya Zarar Hesabı
	Varlık	Kaynak	Gider H.	Gelir H.	
İlk açılış	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç – Alacak
Borç yazılması	Artırır	Azaltır	Artırır	Azaltır	Kârı azaltır, zararı artırır
Alacak yazılması	Azaltır	Artırır	Azaltır	Artırır	Kârı artırır, zararı azaltır
Borç kalanı	Mevcut Var.	—	Gider >	Gelir =	Zarar
Alacak kalanı	—	Mevcut Kay.	Gider <	Gelir =	Kâr
Bilgi: Nazım Hesap ↔ Nazım Hesap					

(50) Pierre Lassègue. Gestion de L'entreprise et Comptabilité, Paris, 1965, s. 3.

3.5. HESAPLARIN BÖLÜMLENMESİ

Hesaplar değişik bakımlardan bölümlenebilir (Örneğin; kapsamlarına göre; ana hesaplar - tali hesaplar ve muhasebe içindeki yerlerine göre, asli hesaplar – aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar – geçici ve aracı hesaplar gibi).

Ancak, işletmede kullanılan hesapların önce, muhasebenin temel raporları olan, bilançoyu ya da gelir tablosunu oluşturmalarına göre bölümlenmesi genel kabul görmüştür.

Bilanço Hesapları: Bu grupta yer alan hesaplar bilançodaki konumlarına göre bölümlenir. Bunlardan işletmenin sahip olduğu varlıkları izleyenler "varlık hesapları", varlıkların sağlandığı kaynakları izleyenler de, "kaynak hesapları" olarak da isimlendirilir.

Gelir Tablosu Hesapları: İşletmenin öz sermayesinde meydana gelen artış ve eksilişleri izlemek üzere açılan sonuç hesapları, kendi içinde; gelir hesapları – gider hesapları şeklinde gruplanır.

Bilgi hesapları: Bunlar Nazım Hesaplar olarak adlandırılır ve işletmenin ihtiyacına göre oluşturulur.

3.5.1. Hesap Planı Kavramı

İşletme, kullanacağı hesapları önceden planlayarak bunların bir listesini yapar. Bu yapılırken, kullanılacak hesapların belli bir sıra ve belli bir gruplama altında toplanması yoluna gidilir. Bir işletmede kullanılacak hesapların, sistemli ve guruplandırılmış olarak yer aldığı listeye *hesap planı* denir.

Hesap planı oluşturulurken muhasebede üretilen bilgilerin raporlara kolaylıkla aktarılması ve istatistiki bilgilerin kolay ve çabuk olarak elde edilmesi hedeflenir. Bilgisayarın sağladığı büyük olanaklara karşın hesap planının düzenlenmesinde yine de bazı hususların göz önünde tutulması gerekir.

i. Hesap planının düzeni, bilanço ve gelir tablosunun sür'atle hazırlanmasına olanak sağlayacak biçimde olmalıdır. Mizandaki kalanların bilanço ve gelir tablosu kalemlerini sırasıyla oluşturması, her rapor almada yeni düzenlemeler yapma külfetini ortadan kaldırır.

ii. Hesaplar, hesap planında, muhasebeden istenen bilgileri kolayca verecek, muhasebe raporlarına kolayca ulaşılabilecek biçimde yer almalıdır. Buna göre hazırlanmış bir hesap planı muhasebe verilerinin raporlara aktarılışında yeni hesaplamalar, bölümlemeler veya gruplamalar yapma gereğini ortadan kaldırır.

iii. Gerek ana, gerek tali hesaplar işletme için gerekli ise açılmalıdır. Bir defterikebir hesabında izlenebilecek işlemin birçok hesapta izlenmesi ya da gereksiz ayrıntı hesabı açılması muhasebenin işinin artmasına neden olur.

iv. Hesap planı, muhasebe ilkelerinin uygulamaya yansımasına imkân sağlamalıdır.

v. Hesap planındaki hesapların kapsamı açık olmalıdır, "Geçici Hesaplar" gibi kapsamı tartışılabilecek hesaplar kullanılmamalıdır[51].

vi. Hesap planının ana yapısı gerekli değişikliğe olanak verecek esneklikte olmalı, her değişiklikte planın bütünü etkilenmemelidir.

Hesaplar, hesap planında belirli bir sıralama içinde bulunur. Sıralama, hesapların kodlanması ile sağlanır. Hesapların kodlanması, işlemlerin bilgisayara yüklenmesi bakımından zorunludur. İşlemlerini elle kaydeden işletmelerde de kodlama, bir yandan bunların sıralarının korunmasını sağlarken diğer yandan uzun hesap isimleri yerine sadece harf ve sayıların yazılması ve söylenmesi yoluyla emek ve zaman tasarrufu sağlar.

3.5.2. Hesapların Kodlanması

Kodlama bir sistem içinde yapılır. Muhasebede bilgisayar kullanımı kodlamanın rakamlı (nümerik) yapılmasını genelleştirmiştir[52].

a. Rakamlı (Nümerik) kodlama: Rakamla yapılan kodlamalarda çeşitli yöntemler kullanılır. Bunların başlıcaları:

1) Ondalık (Desimal) kod sistemi: Bu sistemde 0 'dan 9 'a kadar her sayı bir hesap grubuna verilir. Her hesap grubu alt gruba, her alt grup da ikinci alt gruba vb. bölünebilir. Örnek:

(51) Fahir Bilginoğlu, Muhasebe Organizasyonu, İstanbul, 1988, s. 82.

(52) Daha önceleri harf kullanarak ya da harf ve rakamı birlikte kullanarak kodlama yapılmıştır.

3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30. MALİ BORÇLAR

300. BANKA KREDİLERİ

300.0 Türk Parası Kredileri

300.00 "A" Banka Kredisi

300.000 Açık Kredi

300.001 Emtia karşılığı kredi

300.01 "B" Banka Kredisi

300.010 Açık Kredi

300.012 Senet karşılığı kredi

2) Blok kod sistemi: Bu sistemde belli hesap gruplarına bir rakam bloku ayrılır. Örnek:

100-108 Kasa ve Bankalar

110-111 Hisse Senedi ve Tahviller

120-139 Alacaklar

3) Grup kod sistemi: Bu sistemde ilk rakam ana hesabı, ikinci rakam birinci tali hesabı, üçüncü rakam ikinci tali hesabı vb. gösterir. Örnek:

5000 - Sipariş avansları

5100 - Yurt içi sipariş avansları

5110 - Yurt içi yatırım sipariş avansları

5111 - Müteahhit "A" ya verilen avanslar

Tekdüzen Hesap Planı'nda ondalık sistem esas alınmış ve 3 haneli defterikebir hesapları düzeyinde bir kodlama yapılmıştır(53).

Örneğin stoklar;

1. DÖNEN DEĞERLER

15 STOKLAR

150 İlk Madde Malzeme

151 Yarı Mamuller - Üretim

152 Mamuller

153 Ticari Mallar

157 Diğer Stoklar

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (–)

159 Verilen Sipariş Avansları

şeklinde bölümlenmiştir.

---

(53) KİT Tekdüzen Muhasebe Sisteminde blok kodlama ile desimal kodlama birlikte kullanılmıştı. Bkz. Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, DPT Yayın. 265 - Ankara, 1974. s: 13.

3 haneden sonraki bölümleme ve kodlamayı işletmeler ihtiyaçlarını karşılayacak biçimde, kendileri yaparlar. Alt hesapların kodlama çalışmasında da bazı hususların göz önünde tutulması gerekir. Örneğin; plana dahil tüm kesimlerdeki hesaplar aynı uzunlukta olmalıdır. Kod uzunluğu gereği kadar olmalıdır. Gereğinden kısa kodlar bilgi işlemeyi sınırlı hale getirirken gereğinden uzun kodlar da zaman kaybına neden olur, maliyeti artırır(54).

3.5.3. Tekdüzen Hesap Planları

Hesap planı, bir işletme için hazırlanabileceği gibi, bir iş kolundaki, bir sektördeki, giderek, tüm ülkedeki işletmeler için hazırlanabilir. Ülke genelinde uygulanan hesap planına, Fransız Genel Hesap Planı (Plan Comptable Général) örnek gösterilebilir.

Ülkemizde, birden çok şubede tek hesap planını geçerli kılma uygulaması, bankalarda başlamış, bunu iktisadi devlet teşekküllerinin birden çok işletme ve müesseselerinde tek tip hesap planları uygulamaları izlemiştir.

1964 yılında tüm kamu iktisadi teşebbüslerinde kullanılacak tekdüzen bir hesap planının hazırlanması çalışmalarına başlanmış, düzenlenen "Tekdüzen Hesap Planı" (sadece bankacılık yapan KİT'ler hariç) Kamu İktisadi teşebbüslerinde 1971 yılı başından itibaren yürürlüğe konulmuştur.

Daha sonra sermayesinin % 50 'sinden fazlası KİT 'lere ait olan ve "bağlı ortaklık" olarak nitelenen anonim şirketlerde de bu hesap planının kullanılması zorunlu kılınmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu da, bazı değişikliklerle, söz konusu hesap planını, "Standart Genel Hesap Planı" adı altında, halka açık anonim şirketlere önermiştir.

Bankaların muhasebe işlemleri özellik gösterdiğinden bu işletmeler için ayrı bir tekdüzen hesap planı çalışmasına girişilmiş, hazırlanan "Tekdüzen Hesap Planı" 1986 yılı başından itibaren, tüm bankalarda zorunlu olarak kullanılmak üzere yürürlüğe konulmuştur.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu uyarınca 20.6.1990 tarihinde oluşturulan "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları Komisyonu" tarafından mali kesim dışında kalan tüm işletmelerde kullanılmak üzere bir hesap planı hazırlanmıştır. Söz konusu hesap planı Maliye Bakanlığı'nın 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan" 1 sayılı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile yürürlüğe konulmuştur(55). Bu hesap planında daha sonra yayımlanan Muhasebe Uygulama Genel Tebliğleriyle; bazı değişiklikler, eklemeler ve düzeltmeler yapılmıştır.

Bu kitapta çift taraflı kayıt yönteminin anlatılmasında herhangi bir hesap planına bağlı kalmadan sistemin esası verilmeye çalışılmıştır. Konuların incelenmesindeki sıralamada ve örneklerin çözümünde ise Tekdüzen Hesap Planı'na sadık kalınmıştır. Böylece bir hesap planı çerçevesinde çalışma disiplini verilmesi ve söz konusu hesap planına alışılması hedeflenmiştir.

---

(54) Fahir Bilginoğlu, Muhasebe Organizasyonu, a.g.e., s: 82.

(55) Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve bu sistemde yer alan Tekdüzen Hesap Planı uygulamaları için Bkz. Nalân Akdoğan ve Orhan Sevilengül, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 13. Baskı, 2007 İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları ve Gazi Kitabevi Yayını 2007.

4. MUHASEBE SİSTEMİ

4.1. PARASAL İŞLEMLERİ KAYIT YÖNTEMLERİ

Parasal işlemlerin kaydedilmesinde; *tek taraflı (basit) kayıt yöntemi ve çift taraflı (muzaaf) kayıt yöntemi* olmak üzere iki yöntem uygulanabilir. Tek taraflı kayıt yönteminde işlemin tek tarafı (önemli görülen tarafı) kaydedilerek izlenir. Mübadele ile birlikte uygulanmaya başlanan tek taraflı kayıt yöntemi günümüze kadar kullanılmasını sürdürmüştür.

Küçük yerleşme yerlerindeki bazı satıcıların, günümüzde de süren, müşterilerine veresiye (kredili) yaptığı satışları izleme biçimi tek taraflı kayıt yöntemine bir örnek oluşturur. Satıcı bu deftere sadece veresiye sattığı malın bedelini, mal alanın sayfasına işler. Kıymet hareketinin öteki yanı ile ilgilenmez ve herhangi bir yere yazmaz. Bir alıcıya yapılan satışların toplamına karşılık tahsil edilen para o alıcının hesabından düşülürken de kasa mevcudundaki artış için bir kayıt yapılmaz. Bir başka deyişle bu yöntemde bir kıymet hareketinin sadece önemli görülen yanı ile (Örneğimizde alıcının borcu ile) ilgilenilip, kaydedilir. Bu yöntemde sermaye ve sonuç hesapları yer almaz. Sermayeyi bilmek için mevcutların ve alacakların saptanarak toplamlarının alınması, bundan borçların düşülmesi gerekecektir. Böylece dönem başında ve dönem sonunda bulunan sermayeler birbiri ile karşılaştırılacak ve sermayedeki artışlar kârı, azalışlar ise zararı gösterecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 178. maddesinde niteliği belli edilen 2. sınıf tacirlerin tutmakla yükümlü olduğu *işletme defteri* de tek taraflı yöntemin (basit metod) günümüzde kullanılışına bir başka örnek oluşturur. Bu defterin sol yanına giderler, sağ yanına gelirler yazılır. Gelir karşılığında alınan ya da gider karşılığında verilen değerler (para, senet vb.) bir kayda konu edilmezler.

Çift taraflı kayıt yönteminin nerede ve ne zaman uygulanmaya başlandığı bilinmemekle birlikte bu yöntemin Ortaçağ'da İtalya'da geliştiği, teori ve uygulama olarak bugünkü muhasebenin temelini oluşturduğu kabul edilmektedir. (Bkz. 1.2. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi, s. 13)

4.2. ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİ (MUZAAF METOD)

4.2.1. Çift Taraflı Kayıt Yönteminin İşleyiş Kuralları ve Aşamaları

İşletmede kıymet hareketleri tek yönlü olmaz. Bir varlıkta artış olması için başka bir varlıkta bir azalış veya bir kaynakta artış olması ya da her ikisinin birden oluşması gerekir. Örneğin; peşin para karşılığı mal alınması işleminde mal miktarı artarken, nakit miktarında azalma olur. Malın kısmen peşin, kısmen veresiye alındığını varsaydığımızda ise, mal miktarı artarken nakit miktarı azalır, ayrıca borçlarda bir artış doğar. İşte çift taraflı kayıt yöntemi, kıymet hareketlerinin doğurduğu bu karşılıklı ilişkinin hesaplara karşılıklı olarak kaydedilmesi temeline dayanır.

Yöntemin işleyişine ilişkin kurallar şöylece özetlenebilir:

* ***Her işlem en az iki hesaba yazılır. Bu hesaplardan biri borçlanırken, diğeri alacaklanır.***
* ***Borçlanan hesap veya hesapların tutarı ile alacaklanan hesap veya hesapların tutarı birbirine eşittir.***
* ***Yukarıdaki kuralların sonucu olarak kullanılan hesapların tamamının borçlu yanlarının toplamı alacaklı yanlarının toplamına eşit olur.***

Örnek: (a) 7.500 TL nakit, sermaye olarak konuyor.
(b) Nakit paranın 7.000 TL 'si bankaya yatırılıyor.

B	Sermaye	A
		7.500 (a)

B	Kasa H.	A
(a) 7.500		7.000 (b)

B	Bankalar H.	A
(b) 7.000		

14.500 = 14.500

İşletmede çift taraflı kayıt yönteminin uygulanması aşağıda gösterilen işlemlerin yapılmasını gerektirir:

* *İşe başlama bilançosunun düzenlenmesi,*
* *Belge ve bilgilerin derlenmesi,*
* *Yevmiye defterine kayıt,*
* *Defterikebire kayıt,*
* *Aylık mizan düzenlenmesi,*
* *Dönem sonu envanter işlemlerinin yapılması,*
* *Kesin mizanın düzenlenmesi,*
* *Dönem sonu bilançosunun ve dönem gelir tablosunun düzenlenmesi,*
* *Dönem hesaplarının kapatılması,*
* *Yeni döneme geçiş: Hesapların yeniden açılması.*

Muhasebede bilgisayar kullanılması durumunda yukarıdaki işlemlerin bazıları uygulanan program uyarınca bilgisayar tarafından otomatik olarak yapılmakta ve aşamalar uygulayıcı tarafından görülememektedir. Muhasebenin öğrenilebilmesi için bu aşamaların mutlaka izlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle muhasebe sisteminin açıklanmasında, muhasebenin elle tutulması esasından hareket edilmiş, gerekli durumlarda farklılıklara değinilmiştir.

Çift taraflı kayıt yönteminin aşamaları aşağıda ayrıntılı biçimde açıklanmıştır.

4.2.2. İşe Başlama Bilançosunun Düzenlenmesi ve Belgelerin Derlenmesi

4.2.2.1. İşe Başlama Bilançosunun Düzenlenmesi

Bir işletmenin kuruluşunda, önce girişimci ya da girişimcilerin işe başladıkları anda sahip oldukları varlıklarla borçları belirlenir. Varlık ve borçlardan hareketle de başlangıç sermayesi hesaplanır. Bunlar bir bilanço çizelgesine aktarıldığında işletmenin *işe başlama bilançosu* ortaya çıkar. (Yeni kurulan şirketlerde bu bilanço, sadece sermaye taahhüdünden doğma alacak ve sermaye kalemlerinden oluşabilir). Daha önceki dönemde de faaliyet gösteren işletmelerde ise önceki dönemin sonunda çıkartılmış bir bilanço mevcuttur. Bir dönemin bitişi ile izleyen dönemin başlayışı arasında zaman aralığı bulunmadığından ve bu bilanço aynı zamanda izleyen dönemin dönem başı durumunu da gösterdiğinden *dönem başı bilançosu* olarak da kabul edilir. İşletmenin işe başlama tarihinde ve dönem sonlarında saymak, ölçmek, tartmak veya değerlendirmek suretiyle saptanan mevcut, alacak ve borçları ayrıntılı biçimde; doğrudan doğruya veya önce envanter listelerinde toplanarak, envanter defterine kaydedilir. Luca Pacioli bu işlemi: *"Yaşamını sürdürmek amacıyla ticaretten kâr sağlamak isteyen bir kimsenin ilk işi sahip olduğu menkul ve gayrimenkullerden; en kıymetlilerinden veya kaybolma ihtimali en çok olanlarından başlamak suretiyle, bütün mevcutlarını bir kağıda geçirmektir"* şeklinde ifade etmiştir. Çift taraflı kayıt yönteminin uygulaması işe başlama bilançosu ya da dönem başı bilançosu ile başlar.

4.2.2.2. Belgelerin ve Bilgilerin Derlenmesi:

İşletmenin yaptığı mali, iktisadi ve hukuki nitelikteki işlemlerin muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için işlemlerin dayandığı belgelerin (fatura, makbuz, bordro, dekont vb.) ve bilgilerin (borç senedi imzalanması vb.) derlenmesi gerekir. Bu bilgiler, sürekli muhasebeci çalışmayan işletmelerde not edilerek veya fişlere yazılarak, muhasebe kaydına esas olmak üzere, serbest muhasebeciye verilir. Sürekli çalışan bir muhasebeci ya da muhasebe servisine sahip olan işletmelerde işlemler olduğu anda muhasebe defterlerine(56) ya da muhasebe fişlerine kaydedilir.

---

(56) Vergi Usul kanunu, tacirleri defter tutmak bakımından iki sınıfa ayırmıştır (VUK. Mad: 176):

a - Birinci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre;

b - İkinci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre defter tutar.

Bilanço esasında; yevmiye defteri, defterikebir, envanter defteri tutulur (VUK. Mad: 182).

Günümüzde ise bilgiler belgelerden hatta elektronik ortamdan doğrudan bilgisayara girilerek bilgisayarın hafızasında toplanmaktadır.

Görüldüğü üzere, belgelerin ve bilgilerin derlenme biçimi, muhasebe organizasyonuna bağlı olmaktadır.

4.2.3. Yevmiye Defterine Kayıt

4.2.3.1. Yevmiye Defterinin Tanımı, Şekli, Yevmiye Maddesi

a) Yevmiye Defteri

Yevmiye defteri, işlemlerin muhasebe terimleri ile tarih sırasına göre ve ilgili kanunların belli ettiği kurallara uygun olarak kaydedildiği defterdir. Yevmiye defterine ilk olarak; yeni işe başlayan işletmelerde işe başlama bilançosunda, devam eden işletmelerde ise önceki dönem sonunda çıkarılan bilançoda yer alan varlık ve kaynakların hesaplara yansıtılması için "*açılış kaydı*" yapılır. Bu kayıtla hesaplar açılır. Bu kayıttan sonra günlük işlemler sırasıyla, belgelere dayanarak ve yevmiye maddeleri halinde, yevmiye defterine kaydedilir. Yevmiye defteri, işlemlerin muhasebe kaydına dönüştürülmesinin bir disiplin altında gerçekleştirilmesinin ve değiştirilmeden muhafaza edilmesinin sağlanması için tutulur. İşlemlerin belli süreler içinde kaydedilmesinin zorunlu olması ve defterin daha sonra çizilerek değiştirilememesi sonucu:

i. Yapılan kaydın sonradan yeni bir şekle dönüştürülmesi önlenir.

ii. Araya yeni kayıtların eklenmesi olanağı ortadan kaldırılmış olur.

yevmiye defterine hatalı bir şekilde kaydedilmiş olsa bile bu kayda dokunulmaz, düzeltme; yapılacak yeni bir kayıtla sağlanır.

Yevmiye defterine yapılan kayıtların sonraki dönemlerde yapılacak yeni kayıtlarla değiştirilmesi imkânını ortadan kaldırmak amacıyla, yevmiye defterinin ait olduğu hesap dö-

---

Dipnot 56'nın devamı

1. Defterlerin tasdiki:

Vergi Usul Kanunun 220. maddesinde ve Türk Ticaret Kanunun 69. maddesinde, başta bilanço ve işletme hesabı esaslarını oluşturan defterler olmak üzere, tasdiki zorunlu defterler belli edilmiştir. Bu defterler noter tarafından tasdik edilir.

2- Kayıt disiplini (VUK. Mad: 215 - 219, TTK. mad.: 60):

Defterlerin ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur.

Defterler mürekkeple veya makine ile yazılır. Kopya kağıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleri kullanılması caizdir. Toplamlar geçici olarak kurşun kalemle alınabilir.

Defterlerde usulen yazılmaya ayrılmış olan satırlar çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz.

3 – Saklama müddeti: Tutulması mecburi defterler ve belgelerin TTK 'na göre (Mad. 68) ait oldukları yıldan başlayarak 10 yıl; Vergi Usul Kanuna göre (Mad. 253) ait oldukları yılı izleyen yıldan başlayarak 5 yıl süre ile saklanması zorunludur.

4 – Sorumluluk: Tutulması zorunlu olan defterlerin tamamen veya kısmen tutulmaması ya da kanuna uygun biçimde tutulmaması, müddetince saklanmaması TTK ve VUK açısından sorumluluklar doğurur. (Bkz: TTK Mad. 67 ve VUK. Mad: 314 - 356). Ayrıca bu durumdaki defterler hukuki ihtilaflarda sahibi lehine delil olamaz.

nemini izleyen hesap döneminin ilk ayı içinde notere ibraz edilerek son kaydın altına *görüldü* sözcüğünün yazılıp, mühür ve imza ettirilmesi, yapılan yanlışların da ancak muhasebe kurallarına uyularak değiştirilmesi yasal zorunluk haline getirilmiştir (TTK m. 70 ve VUK m. 183, 217).

"*Defter*" sözcüğü, yaprakların bütünü anlamına gelmektedir. Bu nedenle ayrı yapraklar ya da sürekli form halindeki uygulamada da yevmiye işlemlerinin kaydedildiği sayfaların bütünü, yevmiye defterini oluşturur.

b) Yevmiye Maddesi

Yevmiye defterine işlemler ***yevmiye maddesi*** halinde yazılır (TTK m. 70).Yevmiye defterinde iki tarih çizgisi arasında yer alan terimlerin tümü bir *yevmiye maddesi*'ni oluşturur.

Bir yevmiye maddesi herhangi bir işlemin muhasebe dili ile ifade edilmiş şeklidir. Bu dilden anlayanlar yazılan terimlerin taşıdığı anlama kolaylıkla ulaşırlar. Tam bir muhasebe maddesinde aşağıda sıralanan öğeler bulunur(57).

Madde sıra numarası: Her madde bir sıra numarası taşır. Madde sıra numaraları dönem başında "1" den başlar. Bu numara tarih çizgilerinin başına veya arasına yazılır.

Tarih: Tarih, çizilen iki çizgi arasına veya başına yazılır. Bu çizgiler, hem bir işlemin bitip diğerinin başladığını gösterir, hem hesapların durumunu belli eder. Soldaki çizginin altına yazılan hesap borçlandırılmış, sağdaki çizginin altına yazılan hesap ise alacaklandırılmış olur.

Borçlu ve alacaklı hesaplar: Borçlandırılan ve alacaklandırılan hesaplar yazılır. (Toplayıcı hesaplar kullanılıyorsa, son yardımcı hesabın ismi yazılır.)

Meblağ: Her hesabın hizasına tutarı yazılır. Yardımcı hesapların tutarının, farklı yollar izlenerek (ayrı sütun oluşturmak, farklı karakterle yazmak vb), defteri kebir hesaplarının tutarlarından ayırdedilme imkânı yaratılır.

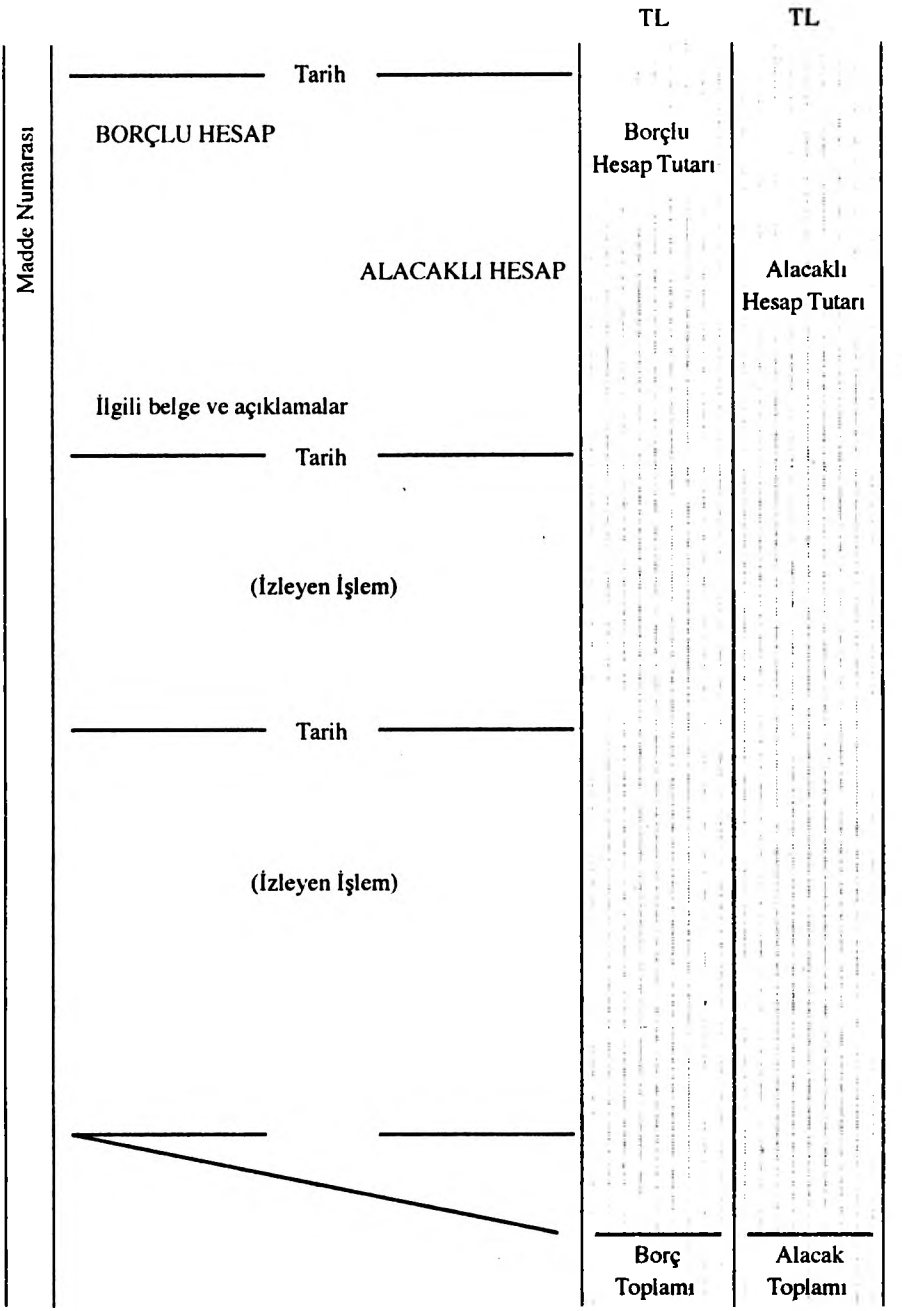
Açıklama: Kaydın dayandığı objektif belgenin çeşidi, tarihi ve numarası ile işlemin niteliği yazılır.

Aşağıda bir maddede bulunması gerekli öğelerin durumu gösterilmiştir.

---

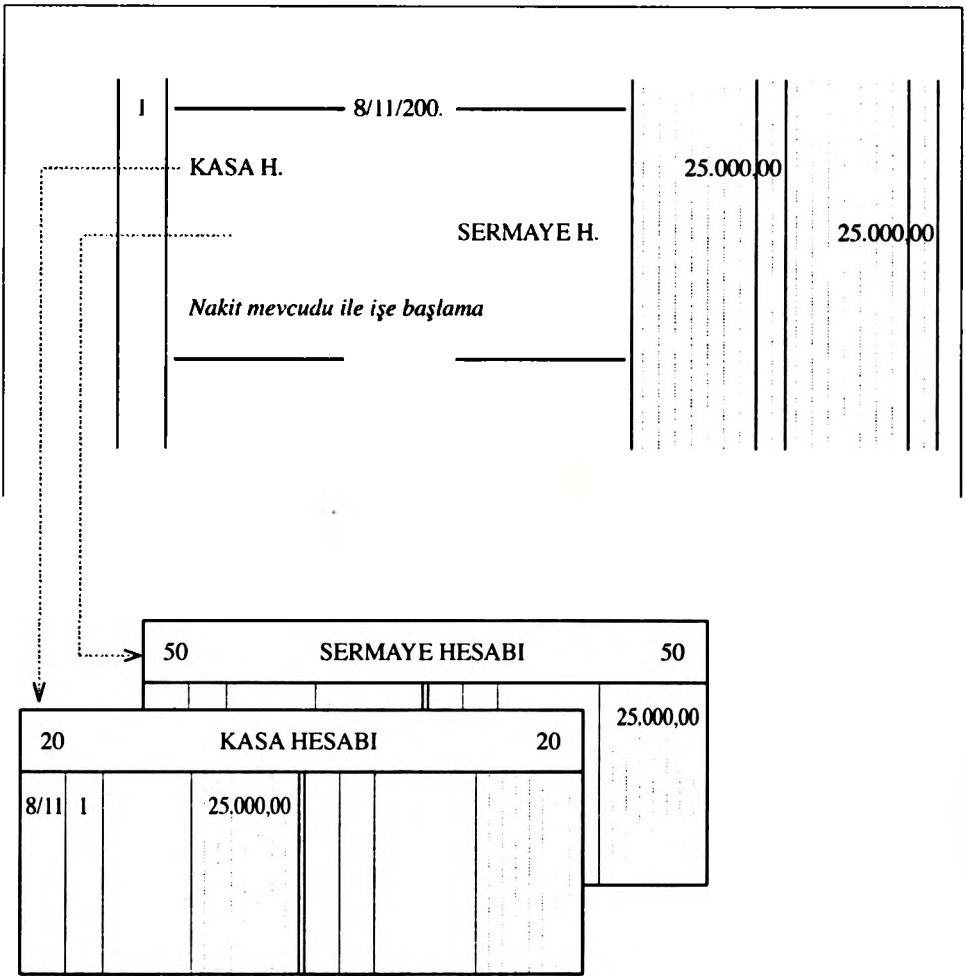
(57) *"Her sayfanın başında yıl, her maddenin başında da günün bildirilmesi gerekir. Yevmiye maddesi yazmak için "Per" ve "A" terimleri kullanılır. "Per" borçlanacak, "A" alacaklanacak hesabı gösterir. Maddelerin kaydına "Per" ile başlanır. Yani önce borçlandırılacak hesap yazılır. Daha sonra başına "A" takısı konularak alacaklandırılacak hesap yazılır. Bundan sonra maddenin açıklamasına geçilir. Yevmiye maddeleri açıklamanın altına gelen yatay bir çizgi ile biribirinden ayrılır" Luca Poccioli,* Summa Arithmetica.

"Maddenin ne vakit yazıldığını belli etmek için (tarih) yazılır. Müellif, kitabın (Risâle-i Felekkiye) yazıldığı sıralarda (tarih) 'in (sadı-ül-hesab) = madde başlangıcından evvel, yani en başa yazılmaya başlandığını zikretmektedir. Defterlerde silinti ve kazıntı yapılmaması gerektiği bu vesile ile tasrih edilmiştir. Muhasebede kullanılan beher kağıda varak (yaprak) denir. Bu kağıt yukarıdan aşağı boylu boyunca ikiye ayrılmış farzedilir. Bunlardan her bir yarıya dil (sütun) denir. Yazı sağ bölüme yazılır. Zaruret halinde sol sütunun yarısına kadar yazıya devam edilebilir" İsmail Otar, a.g.m., s. 12.


TL
TL
Madde Numarası
Tarih
BORÇLU HESAP
Borçlu
Hesap Tutarı
ALACAKLI HESAP
Alacaklı
Hesap Tutarı
İlgili belge ve açıklamalar
Tarih
(İzleyen İşlem)
Tarih
(İzleyen İşlem)
Borç
Toplamı
Alacak
Toplamı

Tam bir yevmiye maddesi örneği:

25.000,00 TL nakit paranın sermaye olarak konulması suretiyle, 8 Kasım günü işe başlanması yevmiye maddesi olarak aşağıdaki gibi yazılacaktır[58].



(58) "Benzer işlem için Luca Pacioli tarafından verilen örnek şöyledir.

MCDXCIII. Bugün Venedik'te 8 Kasım
Per KASA/A ben falanın SERMAYESİ
Envanterin ... sayfasında yer alan ve kasaya verilen bugün sahibi olduğum çeşitli büyüklükteki altın ve gümüş

Yevmiye maddeleri dört biçimde olabilir[59].

i. Yalın (basit) madde: Tek hesabın borçlu, tek hesabın alacaklı olduğu madde türüdür.

Örnek:

125	12 / 6 / 201.		
	BANKALAR H.	15.000,00	
	KASA H.		15.000,00
	12.6.200. gün ve 356. no. makbuzla Akbank'a yatırılan.		

ii. Bileşik madde: Birden fazla borçlu hesaba karşılık tek hesabın alacaklı olduğu, ya da tek hesabın borçlanmasına karşılık birden çok hesabın alacaklandığı madde türüdür.

Örnek:

78	12 / 6 / 201.		
	KASA H.	15.000,60	
	ALACAK SENETLERİ H.	4.500,00	
	ALICILAR H.		19.500,60
	Kemal Yavuz'un borcuna karşılık verdiği		

veya

125	12 / 6 / 201.		
	ALINAN ÇEKLER H.	5.900,00	
	TİCARİ MALLAR H.		5.000,00
	HESAPLANAN KDV		900,00
	Akbank'ın 24736 no.lu çeki karşılığında 359 no.lu fatura ile satış		

iii. Karma madde: Birden çok borçlu hesaba karşılık, birden çok hesabın alacaklı olduğu madde türüdür.

(59) "Jale Sihay, Genel Muhasebe, Ankara 1971, s: 145.

	11 / 3 / 201.		
18	DEMİRBAŞ EŞYA H.	10.000,00	
	İNDİRİLECEK KDV.	1.800,00	
	KASA H.		4.000,00
	BANKALAR H.		7.800,00
	Aker Ltd. Şt. 11.3.200. gün ve 1312 no.lu faturası ile alınan bilgisayar		

iv. Tamamlayıcı madde: Yevmiye defterinde yapılan yanlışlar muhasebe kuralları-na göre düzeltilir. Bu defterdeki yanlışlar diğer defterlerden farklı olarak çizilerek düzeltilemez (VUK. Mad.: 217). Düzeltmeler ya tam ya da tamamlayıcı maddeler yazılması yoluyla yapılabilir(60). Yukarıda da belirtildiği gibi, bilgisayarlı uygulamada yevmiye defterinin şeklinde bazı değişmeler olabilir. (Örneğin, sütun çizgileri bulunmayabilir.) Aşağıda bilgisayarda yazılmış yukarıdaki şekilden farklı düzendeki, bir yevmiye maddesine örnek verilmiştir.

---

(60) Muhasebenin elle tutulmasında noksan ya da yanlış yazılmış bir maddeyi tamamlamak ya da düzeltmek amacıyla yazılan ve bir maddenin sadece bazı öğelerini içeren bir madde yazılması sözkonusu olur. Bu tür maddelere tamamlayıcı madde denir.

Örnek: Alıcı Cem Uğurlu'dan tahsil edilen 4.540 TL. aşağıdaki gibi kaydediliyor.

Noksan Madde:

350	12 / 6 / 201.		
	KASA H.	4.540,00	
	ALICILAR H.		4.450,00
	Cem Uğurlu'dan 78. no.'lu makbuz karşılığı tahsil eden		

Tamamlayıcı madde:

358	12 / 6 / 201.		
	ALICILAR H.		90,00
	350. Maddenin tamamlanması		

Muhasebe bilgisayar programları, borç ve alacak yanları eşit olmayan bir işlemin kayda alınmasını önleyecek şekilde yazıldığından, bilgisayarlı muhasebe uygulamasında yukarıda verilen ilk madde gibi bir noksan madde yazılamaz. Dolayısıyla, bir "tamamlayıcı" madde yazılması da sözkonusu olmaz.

Madde No	HESAP/AÇIKLAMA	DETAY	BORÇ	ALACAK
	DEVİR		185.671,70	185.671,70
125	28/09/2009			
	320 SATICILAR		**11.750,55**	
	320.01 Galenos Ecza *makbuz: 32967*	6.874,55		
	320.01 Nevzat Ecza *makbuz: 5491*	4.876,00		
	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ			**11.750,55**
	103.01 İş Bankası	6.874,55		
	Çek: 3131468			
	103.02 Akbank	4.876,00		
	Çek: 315150			

4.2.3.2. Muhasebe Fişleri

Bir yevmiye maddesindeki bilgileri içeren fişe muhasebe fişi denir[61]. Muhasebe fişinin standart bir biçimi yoktur. Her işletme kendi ihtiyacına göre biçimlendirir veya uyguladığı paket programda yer alan fişi kullanır. Bir muhasebe fişinde borçlu ve alacaklı hesabı, borçlu ve alacaklı tutarları ve açıklamayı yazmaya yarayan bölümler bulunur.

Muhasebe fişlerinin kasa hesabı dışındaki hesapları ilgilendiren işlemlere ilişkin olanlarına mahsup fişi, kasa hesabını ilgilendiren işlemlere ilişkin olanlarına ise kasa fişi denir.

Bilgisayar uygulamasında, yevmiye maddesinin öğeleri bilgisayara girilir. Bilgisayar, önceden yüklenen programa uygun olarak, işlemi bir yandan muhasebe fişi olarak verirken diğer yandan da ilgili deftere gerekli kayıtları yapar. Yukarıdaki yevmiye maddesine ilişkin muhasebe fişi aşağıda verilmiştir.

Mahsup fişi

Fiş No: 325 TARİH: 28/09/2009		ÖZEL KOD: BELGE NO:		KASA KODU: KASA ADI:
HESAP KODU	ADI	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
320.01	Gelenos Ecza	Makbuz: 32967	6.874,55	
320.02	Nevzat Ecza	Makbuz: 5491	4.876,00	
103.01	İş Bankası	Çek: 3131468		6.874,55
103.02	Akbank	Çek: 315150		4.876,00
AÇIKLAMA: Satıcılara Çekle Ödeme		TOPLAM BAKİYE	11.750,55	11.750,55

İmza

(61) Muhasebenin elde tutulduğu dönemlerde işlemler önce muhasebe fişlerine kaydedilir, bu işlemlerden yevmiye defterine yazılırdı.

Bu uygulamada bilgisayardan alınan muhasebe fişleri imzalanır. İşleme esas olan belgeler muhasebe fişlerine eklenerek saklanır. (Bir kısım işletmeler ise işlemleri defterlere kaydetmekle yetinmekte, muhasebe fişi almamaktadır. Bu işletmeler, belgeleri, kayda aldıktan sonra ve yevmiye madde numarasını o belgenin üzerine yazdıktan sonra saklamaktadır).

Muhasebe fişleri ayrıca düzenlenip, bunlardaki bilgilerin bilgisayara yüklenerek ilgili defterlere işlenmesi şeklinde bir uygulama da mümkündür.

4.2.3.3. Yevmiye Defterinin İşlenmesi

Muhasebenin elle (manuel) tutulması durumunda, işlemin gerektirdiği yevmiye maddesi ya doğrudan, ya da düzenlenmiş muhasebe fişine dayanarak, yevmiye defterine yazılır.

Örneğin; Satıcılara banka hesapları arasında aktarma yoluyla yapılan ödemeler yevmiye defterine aşağıdaki şekilde kaydedilir. (Kayıtlarda kuruşlar ihmal edilmiştir.)

		Aktarılan Toplam	93.800	93.800
	8 / 1 / 201.			
35	320 SATICILAR H.		65.000	
	320.16 Ali Gür 22.000			
	320.18 Bekir Ak 43.000			
	102 BANKALAR H.			65.000
	102. 01 İş Bankası 65.000			
	8.1.200. gün ve 61 sayılı virman talimatımızla ödetilen			

Yevmiye defterine kaydedilen işlemlerin toplamları, sayfa sonlarında ve aylık işlemlerin bitiminde alınır. Bilgisayarlı uygulamada, borç ve alacak tutarları biri birine eşit olmayan bir yevmiye kaydını bilgisayar kabul etmeyeceğinden, yevmiye defterinin borç ve alacak sütünlerinin toplamları daima biri birine eşit olur (Bu toplamların biri birinden farklı olması ancak muhasebenin elle tutulması ve tutarları biri birine eşit olmayan bir yevmiye maddesinin yazılması halinde ortaya çıkabilir. Bu durumda da bir düzeltme maddesiyle hatalı madde düzeltilir, böylece yevmiye toplamları da biri birine eşitlenir).

Bilgisayar uygulamasında, bilgisayara kaydedilen muhasebe işlemleri daha sonra, yevmiye maddesi olarak, tasdikli yevmiye defteri sayfalarına yazdırılır.

4.2.4. Defterikebire Kayıt

4.2.4.1. Defterikebirin Tanımı, Şekli

Yukarıda açıklandığı gibi yevmiye defterine işlemler, hiçbir sınıflamaya tabi tutulmadan, sadece tarih sırası gözetilerek kaydedilmektedir. Bu nedenle işletmenin yapmış olduğu işlemler hakkında bilgi edinebilmek için, yevmiye defterine, muhasebe diline tercüme edilerek, alınmış olan işlemlerin sınıflandırılarak niteliklerine göre bölünmesi, yani açılacak hesaplara dağıtılması gerekir. Bu hesapların bulunduğu deftere (ya da bu hesapların bütününe) defterikebir denmektedir(62). Bu açıklamaya dayanarak; "defterikebir, yevmiye defterine tarih sırasına göre kaydedilmiş olan işlemlerin niteliklerine göre sınıflandırılmış bir şekilde kaydedildiği hesapların bütünüdür", şeklinde bir tanım yapmak mümkündür. Defterikebir ciltli sayfalar şeklinde olabileceği gibi sayfa sıra numaraları taşıyan ayrı sayfalar ya da sürekli form şeklinde olabilir.

Defterikebir, Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu bakımından tutulması zorunlu defterlerdendir (TTK m. 69 ve VUK m. 182). Ancak defterikebirde yapılan tasnif olmaksızın muhasebenin görevini yerine getirmesi mümkün olmadığından, bu defterin yasal zorunluk olmasa da pratik nedenlerle tutulmasının kaçınılmaz olduğu açıktır.

Defterikebirde, hesaplar geleneksel olarak aşağıdaki şekildeki gibi düzenlenirken bilgisayarlı uygulamada daha çok ortak kolonlu hesap şekli benimsenmektedir.

..... Hesabı

Madde		Açıklama	Tutar	Madde		Açıklama	Tutar
Tarih	No.			Tarih	No.		

Bir defterikebir hesabı, aşağıdaki bilgileri kapsar (TTK m. 71):

— Tarih,

— Yevmiye madde numarası,

— Borçlu ve alacaklı tutar,

(62) "Yevmiye defterinde kaydedeceğin bütün işlemleri bir borç ve bir alacak olmak üzere defteri-kebire iki kere kaydedeceksin", Luca Pocioli - Summa Arithmetica.

— Toplu hesaplarda son yardımcı hesaplar,

— Açıklama (isteğe bağlı).

4.2.4.2. Defterikebirin İşlenmesi

Yevmiye defterine kaydedilen işlemlerle oluşan kütükten defterikebire de aktarılır.

Yevmiye defterindeki kapanış kaydı, ilgili defterikebir hesaplarına işlendikten sonra bütün hesapların borç ve alacak toplamları birbirine eşit duruma gelir.

Aşağıda bir örnek üzerinde yevmiye defterinde yer alan işlemlerin defterikebire aktarılması gösterilmiştir.

Örnek:

14 Ocak 201. günü 15 sayılı fatura ile alıcı Can Erdem'e 80.000 TL'lik mal veresiye satılıyor.

30 Ocak 201. günü alıcı Can Erdem'den 40.000 TL tahsil ediliyor.

80	14 / 1 / 201.			
	120 ALICILAR H.		94.400	
	120.17 Can Erdem	94.400		
		600 YURTİÇİ SATIŞLAR H		80.000
		391 HESAPLANAN KDV		14.400
	15 sayılı fatura ile satış			
150	30 / 1 / 201.			
	100 KASA H.		40.000	
		120 ALICILAR H.		40.000
		120.17 Can Erdem 40.000		
	Can Erdem'den tahsil			

01 100 KASA HESABI 01

Tarih	Mad. No.	Açıklama	Tutar	Tarih	Mad. No.	Açıklama	Tutar
30.1	150	Can Erdem'den	40.000				

10 120 ALICILAR HESABI 10

(63) Tarih	Mad. No.	Açıklama	Tutar	Tarih	Mad. No.	Açıklama	Tutar
14.1	80	Can Erdem'e Satış (F: 15)	94.400	30.1	150	Can Erdem'den tahsil	40.000

(63) Profesyonel uygulamalarda defterlerde bu başlıklar bulunmaz. Burada konunun açıklanması için konulmuştur.

40 391 HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ HESABI 40

Madde		Açıklama	Tutar	Madde		Açıklama	Tutar
Tarih	No.			Tarih	No.		
				14.1	80	Satıştan	14.400

80 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI 80

Tarih	Mad. No.	Açıklama	Tutar	Tarih	Mad. No.	Açıklama	Tutar
				14.1	80	15. No. faturayla satış	80.000

Bilgisayar uygulamasında; yevmiye maddesinde hesaplara verilen kod numaralarından yararlanarak defteri kebir hesaplarına dağıtma işlemi bilgisayar tarafından otomatik olarak yapılır.

4.2.4.3. Defterikebir Hesabı - Tali Hesap İlişkisi

Hesap kavramı anlatılırken, bilanço kalemlerinden aynı türden olanların artış ve eksilişini izlemek için hesap denilen çizelgelerin kullanıldığı belirtilmiş, yukarıda da defterikebirin bu çizelgelerden oluştuğu açıklanmıştı. Bilindiği gibi bir işletmede aynı türden bir çok işlem söz konusu olur. Örneğin, birçok alıcıya veresiye satış yapılır. Her alıcının borç ve alacağını izlemek için ayrı bir defterikebir hesabı açılması yoluna gidilmesi halinde defterikebirin aynı türden olan işlemleri bir araya toplama görevini yerine getirmesi önlenir.

Bunun sonucu olarak, örneğin, alıcı "A" dan olan alacağı bilmek mümkün olmasına rağmen, alıcıların tümünden olan alacağı bilmek için ikinci bir işlem yapılması; bütün alıcı hesaplarının diğer hesaplardan ayrılarak toplanması gerekir. Diğer bir anlatımla, defterikebir, sınıflandırma görevini gereği gibi yerine getiremez duruma gelir.

Bu nedenle aynı tür işlemler için defterikebirde bir hesap açılır. Örneğin, alıcılardan olan alacaklar defterikebirde açılan *"ALICILAR HESABI"*nda izlenir. Bu durumda ALICILAR defterikebir hesabı bir çok alıcının hesabını birlikte kapsayacak, buna karşılık alıcılardan her birinin hesabının durumunu bilmek için defterikebirin dışında ayrıntı hesapları açmak gerekecektir.

Aynı türden bir çok hesaptan oluşan ve defterikebirde bir isim altında görülen hesaplara **toplu hesap** veya **ana hesap** denir. Bu hesaplar bir işlem türü hakkında toplu bilgi verirler. Bunlar, örneğin, alıcılardan alacakların tümünü, bankalara olan kredi borcunun tümünü ya da değişik alanlardan elde edilen faiz gelirlerinin toplam miktarını gösterirler.

Defterikebir hesabında topluca gösterilen işlemlerin ayrıntılarına göre izlendiği hesaplara ise **tali (ikincil) hesap,** bu hesapların toplandığı defterlere de ***yardımcı defter*** denir. Örneğin, Defterikebirdeki Alıcılar hesabına kaydedilen bir rakam hangi alıcıların hesaplarından oluşuyorsa o alıcıların yardımcı defterdeki hesaplarına da yazılır.

Defterikebir hesabı ile tali hesap arasındaki ilişki şöyle özetlenebilir:

i. Bir hesabın tümü ile ilgili bilgiler toplu hesaptan, bu hesabı oluşturan bireyler hakkındaki bilgiler ise tali (ikincil) hesaplardan elde edilir.

ii. Toplu hesaplar bir bütündür. Tali hesaplar ise bu bütünü oluşturan parçalardır.

iii. İşletmenin defterikebir hesaplarının hepsi toplu hesap niteliğinde olmayabilir. Örneğin, tek şahıs işletmesinde sermaye hesabının bölümleri olmayacağından tali hesap açılmasına da gerek duyulmaz.

iv. Bir defterikebir hesabının ayrıntısı tali hesaplarda birden çok kademede izlenebilir. Bu durumda bir tali hesapla defterikebir hesabı arasındaki ilişki; iki tali hesap kademesi arasında geçerli olur. Birinci tali hesap; toplu hesap, ikinci tali hesaplar ise onun tali hesapları durumuna gelir.

Aşağıda tali hesapların işleyişine örnek verilmiştir.

Örnek 1: 3 Aralık günü aşağıda isimleri yazılı alıcılara veresiye mal satılmıştır(64).

Davut Toprak	5.722 TL
Melih Güney	8.934 TL
Sema Sıla	7.611 TL

8 Aralık günü aynı alıcılardan tahsilat yapılmıştır.

Davut Toprak	3.500 TL
Melih Güney	4.500 TL
Sema Sıla	4.000 TL

(64) Anlatılmak istenen hususun net olarak verilebilmesi için, Katma Değer Vergisi ihmal edilecektir.

Yevmiye defteri:

76	3 / 12 / 201.			
	120 ALICILAR H.		22.267	
	120.1 Davut Toprak	5.722		
	120.2 Melih Güney	8.934		
	120.3 Sema Sıla	7.611		
	600 YURT İÇİ SATIŞ. H.			22.267
	355-357 No. Faturalarla satış			
95	8 / 12 / 201.			
	100 KASA H.		12.000	
	120 ALICILAR H.			12.000
	120.1 Davut Toprak	3.500		
	120.2 Melih Güney	4.500		
	120.3 Sema Sıla	4.000		
	Alıcılardan tahsilat			

Defterikebir:

120 ALICILAR HESABI

3.12	76		22.267	8.12	95		12.000

Yardımcı defter:

120.1 Davut Toprak

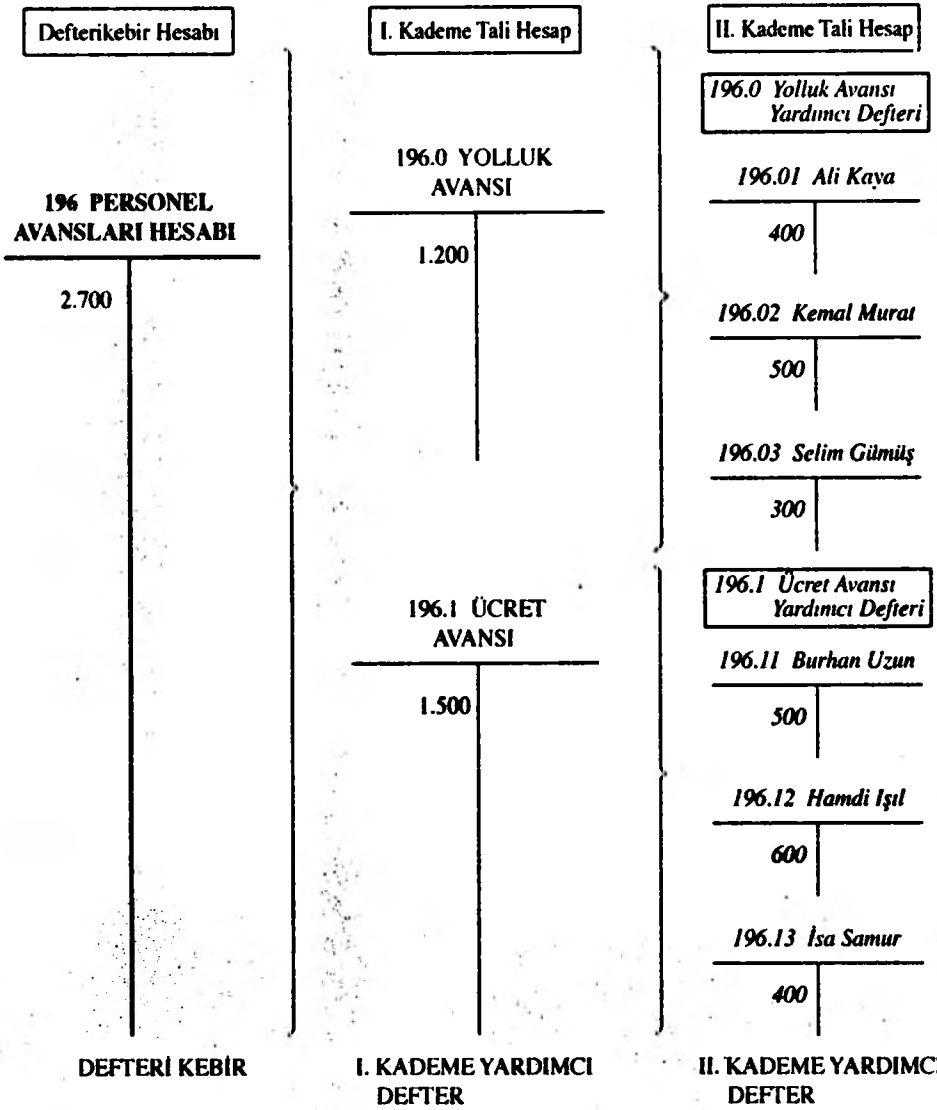
3.12	76		5.722	8.12	95		3.500

120.2 Melih Güney							
3.12	76		8.934	8.12	95		4.500

120.3 Sema Sıla							
3.12	76		7.611	8.12	95		4.000

Örnek 2: İşletme, personelinden; Ali Kaya'ya 400 TL, Kemal Murat'a 500 TL, Selim Güneş'e 300 TL, yolluk avansı ve Burhan Uzun'a 500 TL, Hamdi Işıl'a 600 TL, İsa Samur'a 400 TL ücret avansı ödüyor.

412	15 / 12 / 201.				
	196 PERSONEL AVANSLARI H.			2.700	
	196.0 Yolluk Avansı		1.200		
	196.01 Ali Kaya	*400*			
	196.02 Kemal Murat	*500*			
	196.03 Selim Güneş	*300*			
	196.1 Ücret Avansı		1.500		
	196.11 Burhan Uzun	*500*			
	196.12 Hamdi Işıl	*600*			
	196.13 İsa Samur	*400*			
		100 KASA H.			2.700
	Avans ödemesi				



4.2.5. Aylık Mizanların Düzenlenmesi

4.2.5.1. Mizanın Tanımı ve Şekli

Mizan, (kontrol çizelgesi) yevmiye defterine tarih sırasına göre kaydedilen işlemlerin defterikebire ve yardımcı defterlere, matematiksel açıdan, doğru aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmeye yarayan bir çizelge olarak ortaya çıkmıştır. Kontrol, yevmiye defterindeki rakamsal büyüklüğün defterikebirde de oluşup oluşmadığının denetlenmesi temeline dayanır.

Mizan, bir yandan işlem büyüklüklerini (satış hacmi gibi) diğer yandan belirli tarihler itibariyle hesapların kalanlarını (kasa mevcudu gibi) gösterdiği için yöneticilerin bir kısım bilgileri edinmesini de sağlar. Defterikebir mizanının kalanlarından yararlanılarak *"dönem içi"* ve *"dönem sonu"* bilanço ve gelir tablosu düzenlenebilir. Yardımcı defter mizanlarından yararlanılarak da bir bilanço kaleminin ayrıntıları hakkındaki gelişmeler (örneğin; ödemede geciken veya kredi limitini aşan alıcılar gibi) izlenebilir. Bu nedenle bilgisayarlı uygulamada yevmiye defterine kaydedilen bir işlemin defterikebire ve yardımcı defterlere farklı geçmesi mümkün olmadığı için, mizan bir kontrol görevi görmese de bilgi verme yararı nedeniyle, düzenlenmesi gereken bir belgedir.

Mizan, hesapların adlarının, borç ve alacak tutarları ile kalanlarının yer aldığı bir listedir. Mizan çizelgeleri değişik şekillerde olabilmektedir.

Aşağıda kullanışı yaygın olan mizan şekli gösterilmiştir:

Hesap No	Hesap İsmi	Tutar		Kalan	
		Borç	Alacak	Borç	Alacak
	Toplam				

4.2.5.2. Mizanın Düzenlenmesi

Mizan düzenlemek için aşağıda sıralanan işlemler yapılır (Muhasebenin elle tutulması esasına göre sıralanmıştır).

i. Yevmiye defterinin toplamları alınır.

ii. Hesapların borç ve alacak toplamları alınır.

iii. Hesaplar defterikebirdeki (veya hesap planındaki) sıraya göre borç ve alacak toplamları ile birlikte mizan cetveline alt alta yazılır.

iv. Mizana yazılan tutarların toplamı alınır ve bu toplamların yevmiye defterinin, aynı tarih itibariyle alınan, toplamına eşit olması sağlanır (Bilgisayarlı uygulamada madde-

ler eşit tutarlar halinde girilebildiği ve yevmiye defterinden, defterikebire ve yardımcı defterlere yevmiye maddelerinden oluşturulan aynı kütükten aktarma yapıldığı için bu eşitlik, sistem gereği, otomatikman sağlanır).

v. Her hesabın borç veya alacak kalanı hesaplanıp ilgili sütuna yazılır.

vi. Borç ve alacak kalanlarının toplamları alınır ve bunların birbiri ile eşitliği sağlanır.

4.2.5.3. Mizan Türleri

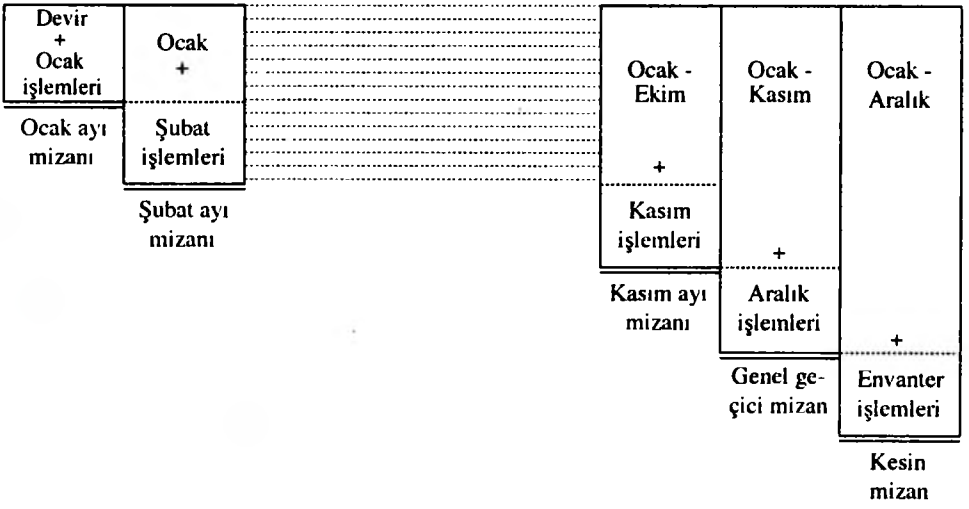
Mizanlar ilgili bulundukları defterler açısından ikiye ayrılır.

a) Defterikebir Mizanı

Defterikebir mizan, defteri kebir hesaplarının belli bir tarihteki toplamlarının listesidir. Tek başına *mizan* sözcüğünden defterikebir mizanı anlaşılır.

Defterikebir mizanı genellikle aylık olarak düzenlenir. Günümüzde bilgisayardan her an ve istenen zaman aralığı için mizan oluşturmak mümkündür. Ay sonları itibari ile düzenlenen ve o ay yapılan işlemler ile birlikte o aya kadar olan işlemleri de içeren bu mizanlara *Aylık mizan* denir. Aylık mizanlar ait oldukları ayın ismi ile birlikte söylenir (Mayıs 200. Ayı Mizanı gibi). Onikinci ayın mizanı aynı zamanda *Genel Geçici Mizan* adını alır. Envanter işlemlerinin yapılmasından sonra düzenlenen mizan ise *Kesin (Kat'i) Mizan* olarak adlandırılır.

Aylık mizanların içerdiği büyüklükler aşağıdaki gibi bir şema ile açıklanabilir.



b) Yardımcı Defter Mizanı

Yardımcı defter mizanı bir toplu hesabın yardımcı defterinde yer alan tali hesapların belli bir tarihteki toplamlarının listesidir. Yardımcı defter mizanı, ilişkin bulunduğu hesabın ismi ile söylenir (Alıcılar Hesabı Mizanı, Genel Yönetim Giderleri Hesabı Mizanı gibi). Yardımcı hesap mizanlarının başlığında, mizanın ait olduğu hesapla birlikte hangi tarih itibariyle düzenlendiği de belirtilir.

4.2.5.4. Mizanın denkliği

Mizan türlerine göre aranacak eşitlikler şöylece özetlenebilir.

a) Defterikebir Mizanında: Borç toplamı (B_t) = Alacak toplamı (A_t) = Yevmiye defteri toplamı (Y_t) olmalıdır. Borç kalanı (B_k) = Alacak kalanı (A_k) eşitliğinin sağlanması önce $B_t = A_t$ eşitliğinin sağlanmış olmasına bağlıdır.

Daha önce de değinildiği üzere, bilgisayar uygulamasında önemli olan yevmiye kaydının doğru yapılmasıdır. Yevmiye kayıtları yapıldıktan sonra, işlemlerin defterikebire ve yardımcı defterlere yanlış kaydedilmesi söz konusu değildir. Bu nedenle, mizanlarda aranan eşitlikler kendiliğinden sağlanır. Buna göre yanlış bir yevmiye kaydı yapılmışsa, bu yanlış ancak hesap ters kalan vermişse mizanda dikkati çekebilir.

Gürpınar İşletmesi'nin defterikebir hesaplarının Mayıs 200. ayı sonunda toplamları ve bunların mizanda yer alışları aşağıda bir örnek olarak verilmiştir (Yevmiye defterinin toplamları 3.900.700 TL'dir).

DEFTERİKEBİR HESAPLARI

SERMAYE H.	
	⋮ ⋮
—	200.000

KASA H.	
⋮ ⋮	⋮ ⋮
960.000	945.000

TİC. MALLAR H.	
⋮ ⋮	⋮ ⋮
1.430.000	—

SATICILAR H.	
⋮ ⋮	⋮ ⋮
260.000	330.000

ALICILAR H.	
⋮ ⋮	⋮ ⋮
400.000	320.000

BANKALAR H.	
⋮ ⋮	⋮ ⋮
675.000	642.000

ALACAK SEN. H.	
⋮ ⋮	⋮ ⋮
40.000	25.000

BORÇ SEN. H.	
⋮ ⋮	⋮ ⋮
30.000	30.000

DEMİRBAŞLAR	
⋮ ⋮	⋮ ⋮
60.000	12.000

BİRİK. AMORT. H.	
⋮ ⋮	⋮ ⋮
10.000	48.000

GEN. YÖN. GİD. H.	
⋮ ⋮	⋮ ⋮
35.100	2.700

SATIŞLAR H.	
⋮ ⋮	⋮ ⋮
600	1.346.000

GÜRPINAR İŞLETMESİ
Mayıs 201. Ayı Mizanı

Hesap İsmi	Tutar		Kalan	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
SERMAYE		200.000		200.000
KASA	960.000	945.000	15.000	
TİCARİ MALLAR	1.430.000		1.430.000	
SATICILAR	260.000	330.000		70.000
ALICILAR	**400.000**	**320.000**	**80.000**	
BANKALAR	675.000	642.000	33.000	
ALACAK SENETLERİ	40.000	25.000	15.000	
BORÇ SENETLERİ	30.000	30.000		
DEMİRBAŞLAR	60.000	12.000	48.000	
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	10.000	48.000		38.000
GENEL YÖNETİM GİDERİ	35.100	2.700	32.400	
SATIŞLAR	600	1.346.000		1.345.400
	3.900.700	3.900.700	1.653.400	1.653.400

Yevmiye defteri toplamına ve birbirine eşit — Birbirine eşit

b) Yardımcı Defter Mizanında: Defterikebire topluca kaydedilen bir işlemin ilgili tali hesaplara doğru aktarılması halinde:

Defterikebir hesabının borç toplamı = yardımcı defter mizanı borç toplamı

Defterikebir hesabının alacak toplamı = yardımcı defter mizanı alacak toplamı olur. Bu durumun doğal sonucu olarak da:

Defterikebir hesabının kalanı = yardımcı defter mizanı kalanı olur.

Bu eşitlikler de işlemlerin yardımcı defterlere aktarılmasında sadece matematiksel hata yapılmadığını gösterir. Örneğin, alıcılardan birinin borcuna yazılacak bir tutar bir başka alıcının borcuna kaydedilmişse, toplam değişmeyeceği için, bu hata mizan ile ortaya çıkmaz.

Gürpınar işletmesinin alıcılar tali hesaplarının durumu ve yardımcı defter mizanı örnek olarak aşağıda verilmiştir.

ALICILAR H.

.....	.....
.....	.....
.....	.....
400.000	**320.000**

Alıcılar Yardımcı Defter Hesapları:

Arif Çiçek	
⋮	⋮
25.000	11.000

Mine Uslu	
⋮	⋮
110.000	90.000

Yusuf Akın	
⋮	⋮
5.000	—

Şafak Açıkel	
⋮	⋮
130.000	127.000

Kamil Serdar	
⋮	⋮
35.000	28.000

Nihat Acar	
⋮	⋮
30.000	20.000

Çağla Heper	
⋮	⋮
15.000	15.000

Ünsal Güler	
⋮	⋮
40.000	23.000

Seyfi Işın	
⋮	⋮
10.000	6.000

ALICILAR HESABI MİZANI
(Mayıs 201.)

İSİM	Tutar		Kalan[65]
	Borç	Alacak	
Arif Çiçek	25.000	11.000	14.000
Mine Uslu	110.000	90.000	20.000
Yusuf Akın	5.000	—	5.000
Şafak Açıkel	130.000	127.000	3.000
Kamil Serdar	35.000	28.000	7.000
Nihat Acar	30.000	20.000	10.000
Çağla Heper	15.000	15.000	—
Ünsal Güler	40.000	23.000	17.000
Seyfi Işın	10.000	6.000	4.000
Toplam	**400.000**	**320.000**	**80.000**
	Alıcılar hesabının borç toplamına eşit	Alıcılar hesabının alacak toplamına eşit	Mizan toplamlarının farkına ve Alıcılar hesabının kalanına eşit

(65) *Tali hesaplardan birinin ters kalan vermesi halinde (örneğin: alıcılardan birinin hesabının borç toplamının alacak toplamından küçük olması durumunda) bu kalem "—" veya "()" işareti ile (eskiden kırmızı yazılır ve "kırmızı bakiye" denirdi) belli edilir. Yardımcı defter mizanlarının kalan bölümü iki kolonlu olarak düzenlenip borç ve alacak kalanları ayrı ayrı da gösterilebilir.*

4.2.6. Dönem Sonu Envanter İşlemlerinin Yapılması

Dönem sonunda düzenlenen genel geçici mizanda yer alan hesapların kalanları işletmenin o dönem içindeki çalışmaları sonucunda öz sermayesinde meydana gelen artış veya eksilişi tam olarak göstermez. Öz sermayedeki değişikliği gösterir duruma gelebilmeleri için sözü geçen kalanlar ile işletmenin o andaki bütün varlık ve borçlarının gerçek miktarları arasında var olabilecek farkların ortadan kaldırılması gerekir. Bunun sağlanabilmesi envanter[66] çıkarılmış olmasına bağlıdır. *Envanter çıkarmak;* saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek yoluyla işletmeye dahil ekonomik değerleri (varlıklar ve borçları) kesin ve ayrıntılı olarak saptamaktır. Bu işlemler *muhasebe dışı envanteri* oluşturur. Muhasebe dışı envanter sırasında saptanan varlıklar ve borçlar ile hesap kalanları arasındaki farkların giderilmesi, sonuç hesaplarının kapatılarak dönem kâr veya zararının saptanması vb. işlemler ise *muhasebe içi envanter* işlemleridir[67].

Örnek: Ticari Mallar hesabının genel geçici mizanda yer alan 31.12.201. durumu aşağıdaki gibidir.

TİCARİ MALLAR HESABI

.....	.....
.....	.....
955.000	923.000

Hesaba göre 955.000 – 923.000 = 32.000 TL mal mevcudu bulunması gerekiyor. Malın fiilen sayılması sonucu, 31.12.201. mevcudunun 31.800 TL olarak saptandığı varsayılırsa; kayıtlar ile gerçek mevcut arasında 200 TL 'lik fark vardır. Farkı doğuran nedene göre gerekli muhasebe kaydı yapılarak hesap kalanı ile fiili mevcut arasındaki fark giderilir. Örneğin yukarıdaki fark, malı muhafaza koşullarının yetersizliğinin yarattığı kayıplardan kaynaklanıyorsa bu fark sonuç hesabına aktarılır:

TİCARİ MALLAR HESABI

.....	.....
.....	.....
955.000	923.000
	200
955.000	923.200

⟷

DİĞER GİDER ve ZARARLAR H.

200

(66) *"Envanter"* kelimesi dilimize Fransızca'dan aktarılmıştır. Fransızca *"İnventaire"* kelimesinin türetildiği Latince "invantarium" kelimesi *"saymak, tartmak, ölçmek suretiyle bulunanlar"* anlamına gelmektedir.

(67) Bkz. Bölüm: 9 Dönem sonu işlemleri.

Yukarıdaki kayıttan sonra Ticari Mallar Hesabının kalanı:

(955.000 – 923.200 = 31.800 TL) bilanço günündeki mal mevcudunu gösterir duruma getirilmiş olur.

İşletmenin dönem başındaki ve dönem sonundaki öz sermayeleri arasındaki fark (dönem içinde özsermayede yapılan artırma veya azaltmalar hariç) işletmenin dönem kâr ve zararını gösterir. Öz sermaye ise varlıklar ile borçlar arasındaki farktan oluştuğuna göre, varlık ve borçların miktarı öz sermayeyi, dolayısıyle, dönem kârını etkiler. Bu nedenle, gerek Türk Ticaret Kanunu (m. 72), gerek Vergi Usul Kanunu (m. 185) dönem başı ve dönem sonundaki mevcut, alacak ve borçların "*Envanter defteri*" olarak adlandırılan bir deftere ayrıntılı olarak yazılmasını emretmektedir. Üçüncü kişilerin ve vergi idaresinin haklarının korunması için konulan bu zorunluk gereği; bilanço gününde saymak, ölçmek, tartmak ve/veya değerlendirmek suretiyle tesbit olunan varlıklar ve borçlar bu deftere ayrıntılı olarak kaydedilir. Yapılan kayıtlarda sonradan bir değişiklik yapılabilmesi olanağının ortadan kaldırılması için envanter defterinin en geç dönemin bitimini izleyen 3 ay içinde (normal hesap dönemi uygulayan işletmelerde Mart ayı sonuna kadar) notere ibraz edilerek son kaydın altına "*görüldü*" kaydı koydurtulması Ticaret Kanunu gereğidir (m. 72).

Aşağıda *Envanter defterine* mal mevcudunun yazılışına bir örnek verilmiştir.

Cinsi/Türü	Ölçü	Miktar	Fiyat (TL)	Tutar (TL)	Toplam (TL)
MAL					
Montlar					
..... *marka* ..... *tipi*	*Adet*	*10*	*110*	*1.100*	*5.350*
..... *marka* ..... *tipi*	"	*20*	*60*	*1.200*	
..... *marka* ..... *tipi*	"	*18*	*75*	*1.350*	
..... *marka* ..... *tipi*	"	*20*	*85*	*1.700*	
Elbiseler					*20.660*
.....	.....	.....	.....		
.....	.....	.....	.....		

4.2.7. Kesin Mizanın Düzenlenmesi

Muhasebe içi envanter işlemleri yevmiye defteri ve defterikebire işlendikten ve sonuç hesapları Kâr ve Zarar hesabına aktarılarak kapatıldıktan sonra *Kesin Mizan* denilen ve kalanlarından bilanço çizelgesi oluşturulan dönemin son mizanı düzenlenir. Kesin mizanın düzenlenmesi, aylık mizanlara göre bir farklılık göstermez.

4.2.8. Dönem Sonu Bilançosunun ve Gelir Tablosunun Düzenlenmesi

4.2.8.1. Bilançonun Düzenlenmesi

Kesin mizandaki hesap kalanları işletmenin bilanço günündeki varlık ve kaynaklarının gerçek miktarlarını gösterir durumdadır. Örneğin; Kasa Hesabının kalanını bilançoya kasa mevcudu, Alıcılar Hesabının kalanını alıcılardan alacaklar, olarak almak ve tüm diğer hesap kalanlarını aktararak bilançoyu tamamlamak mümkündür.

Varlık hesapları borç kalanı, kaynak hesapları alacak kalanı vereceğinden; kesin mizanın borç kalanları bilançonun aktifini[68], alacak kalanları da pasifini[69] oluşturur. Bilanço düzenlenmesi işlemi, teknik açıdan, kesin mizan düzenlendikten sonra bu mizandaki kalanların bir düzen altında bilanço çizelgesine yerleştirilmesinden ibarettir[70]. Hesap planları düzenlenirken hesapların, kesin mizandan bilançoya bu geçişi en kolay sağlayacak biçimde sıralanması gerektiği daha önce açıklanmıştı.

4.2.8.2. Gelir Tablosunun Düzenlenmesi

Sonuç hesaplarından yararlanarak işletmenin o döneme ait "*Gelir Tablosu*"[71] düzenlenir. Gelir tablosu, işletmenin bir hesap dönemi boyunca elde ettiği gelirleri, yüklendiği giderleri ve bu gelir ve giderlerin farkından oluşan dönem kâr veya zararını gösterir.

Gelir tablosu iki temel biçimde düzenlenebilir.

i. Çift taraflı bir tablonun sol tarafına giderler, sağ tarafına da gelirler yerleştirilir. Gelirler giderlerden fazla ise; fark "kâr" olarak tablonun sol tarafına yazılarak tablo denkleştirilir. Giderler gelirlerden fazla ise: fark bu kez "*zarar*" olarak tablonun sağ yanına yazılarak iki taraf denkleştirilir. Bu şekle "*hesap tipi gelir tablosu*" denir[72]. Hesap tipi gelir tablosunun ana yapısı aşağıdaki gibi özetlenebilir.

---

(68) Aktifi düzenleyici hesaplar eksi olarak gösterilir.

(69) Pasifi düzenleyici hesaplar eksi olarak gösterilir.

(70) Bkz. Bölüm: 9 – Dönem sonu işlemleri.

(71) "*Gelir - Gider Tablosu*" olarak isimlendirilmesi gerekirken, dilimize "*gelir tablosu*" olarak girmiştir.

(72) Bu tip gelir tablosu yaygın olarak, "*kâr - zarar tablosu (cetveli)*" olarak da isimlendirilmektedir.

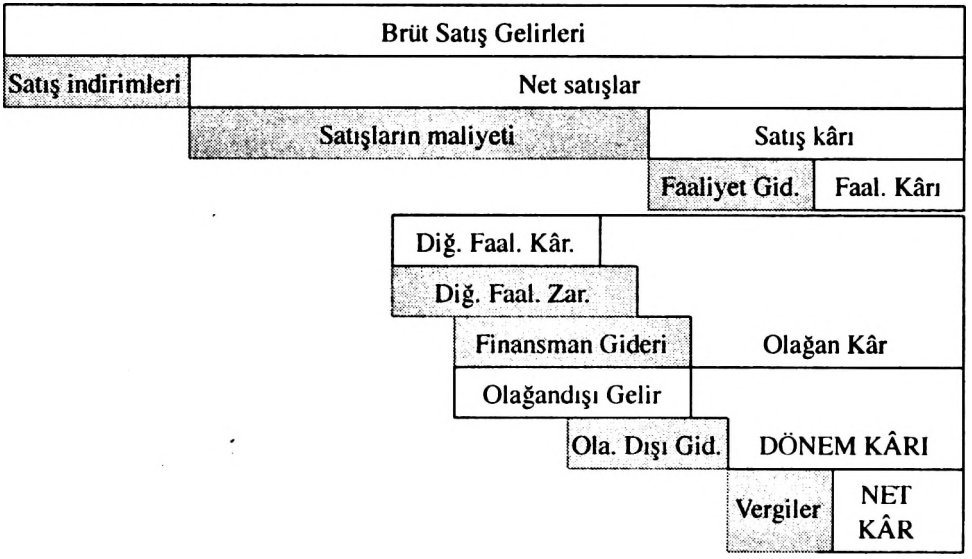
..... 'nın

GELİR TABLOSU (KÂR-ZARAR TABLOSU)

(../../201. – ../../201. Dönemi)

Giderler		Gelirler	
Satışların Maliyeti	.....	Satış Gelirleri	.....
Faaliyet Giderleri	.....	Diğer Olağan Faaliyet	
Diğer Olağan Faaliyet		Gelir ve Kârları	.....
Gider ve Zararları	.....	Olağandışı Gelir ve Kârlar	.....
Finansman Giderleri	.....		
Olağandışı Gider ve			
Zararlar	.....		
Dönem Kârı	.....	Dönem Zararı	.....
	.....		.....

ii. Satış gelirlerinden başlayarak gelirler toplanıp, giderler çıkarılmak suretiyle kârın çeşitli aşamaları rapor edilir. Rapor tipi gelir tablosunu oluşumu şöyle bir şema ile açıklanabilir.



Şemadan da görüldüğü üzere, net satış gelirinden satışların maliyetinin indirilmesi sonucunda ulaşılan "*Satış kârı*"ndan bu kârın elde edilmesine ilişkin faaliyetin gideri indirilerek işletmenin asıl faaliyetinin sonucu "*Faaliyet kârı*" olarak belirlenmektedir. Bu kâra asıl faaliyet dışında kalan olağan diğer bir kısım faaliyetten elde edilen gelirler eklenip, katlanılan giderler düşülmekte ve işletmenin tüm çalışmaları sonucunda ulaşılan "*Olağan kâr*" bulunmaktadır.

Bu kâra işletmenin olağan çalışmalarının dışında kalan işlem ve olaylar sonucu ortaya çıkmış "*Olağandışı gelirler ve kârlar*" eklenip, "*Olağandışı gider ve zararlar*" düşüldükten sonra "*Dönem kârı*" belirlenmektedir. Kurumlarda kârın bir bölümü vergi ve fonlar olarak ödeneceğinden; dönem kârı üzerinden hesaplanan vergi ve yasal yükümlülükler indirilerek(73) "*Net Kâr*" bulunmaktadır.

Rapor tipi gelir tablosunun ana yapısı aşağıdaki gibi özetlenebilir.

..... 'nın
GELİR TABLOSU
(../../201. – ../../201. Dönemi)

A. Brüt satışlar	.....
B. Satış indirimleri (–)	(.....)
C. Net satışlar	+ .....
D. Satışların maliyeti (–)	(.....)
Satış kârı veya zararı	± .....
E. Faaliyet giderleri (–)	(.....)
Faaliyet kârı veya zararı	± .....
F. Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar	.....
G. Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar (–)	(.....)
H. Finansman giderleri (–)	(.....)
Olağan kâr veya zarar	± .....
I. Olağandışı gelir ve kârlar	.....
J. Olağanüstü Gider ve Zararlar (–)	(.....)
Dönem kârı veya zararı	± .....
K. Vergi ve fonlar	(.....)
Net kâr veya zarar	± .....

(73) Sadece kurumlar için söz konusu olan bu indirim kalemi bundan sonraki çalışmalarda zorunlu olmadıkça tabloya konulmayacaktır.

Örnek: Işık Kollektif Şirketi'nin 1.1.200. — 31.12.200. hesap dönemi sonunda; sonuç hesaplarının toplamları aşağıdaki gibidir.

SATIŞLAR H.	
	: :
—	950.000

SATIŞLRIN MALİYETİ	
: :	
870.000	—

PAZARLAMA SATIŞ GİD. H.	
: :	: :
23.000	200

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	
: :	: :
25.000	150

FAİZ GİDERLERİ H.	
: :	
2.500	—

FAİZ GELİRLERİ H.	
	: :
—	120

DİĞ. OLAĞANDIŞI GİD. ve ZARAR H.	
: :	
8.000	—

Bu hesaplardaki bilgilerden yararlanarak işletmenin ***hesap tipi*** gelir tablosu aşağıdaki gibi düzenlenecektir. (Diğer gider ve zararlar hesabındaki tutarın tazminat ödemesi olduğu varsayılacaktır.)

IŞIK KOLLEKTİF ŞİRKETİ'nin
GELİR TABLOSU
(1.1.201. – 31.12.201.)

Giderler			Gelirler		
Faaliyet Giderleri		47.650	**Satış Kârları**		80.000
Pazarlama Satış Gid.	22.800		Satışlar	950.000	
Genel Yönetim Gid.	24.850		Satışların Maliyeti	(870.000)(74)	
Diğer Faaliyet Gid. ve Zar.		–	**Diğer Faaliyet Gelir**		
Finansman Giderleri		2.500	**ve Kârları**		120
Faiz Giderleri	2.500		Faiz Gelirleri	120	
Olağan Dışı Gid. ve Zar.		8.000			
Tazminat Zararları	8.000				
DÖNEM KÂRI		21.970			
		80.120			80.120

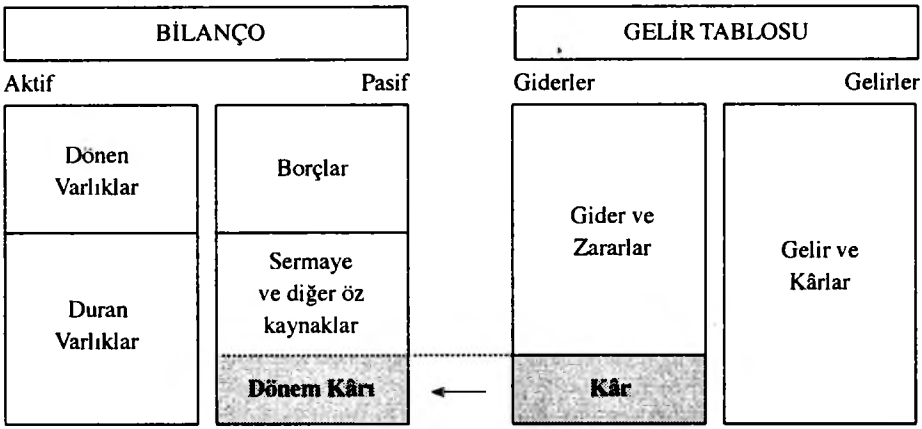
(74) Giderler kısmında da yer alabilir.

Aynı bilgilerle ***rapor tipi*** gelir tablosu ise aşağıdaki gibi olacaktır.

IŞIK KOLLEKTİF ŞİRKETİ'nin
GELİR TABLOSU
(1.1.201. – 31.12.201.)

Satışlar		950.000
Satışların maliyeti (–)		(870.000)
Satış kârı		80.000
Faaliyet giderleri		
Genel yönetim giderleri	24.850	
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri	22.800	(47.650)
Faaliyet kârı		32.350
Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar		120
Faiz gelirleri	120	
Diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar		—
Finansman giderleri		(2.500)
Faiz giderleri	2.500	
Olağan kâr		29.970
Olağandışı gelir ve kârlar		—
Olağandışı gider ve zararlar		(8.000)
Tazminat zararları	8.000	
Dönem kârı		21.970

Gelir tablosu ile bilanço arasındaki ilişki aşağıdaki gibi bir şema ile ortaya konabilir.



4.2.9. Dönem Hesaplarının Kapatılması

Dönemsellik kavramı gereğince her hesap dönemi diğerinden bağımsız olduğundan; envanter işlemleri tamamlanıp, kesin mizan ve kesin mizan kalanlarına dayanarak bilanço düzenlendikten sonra; o döneme ait hesapların kapatılarak hesap döneminin sona erdirilmesi gerekir. Bilindiği üzere bir hesabın kapatılması için iki yanının toplamlarının birbirine eşit duruma getirilmesi gereklidir. Buna göre dönem sonunda borç kalanı veren hesaplar bu kalanlar kadar alacaklandırılır, alacak kalanı veren hesaplar da bu kalanlar kadar borçlandırılırsa bütün hesaplar kapanmış olur. Dönem sonunda bu amaçla yapılan ve kesin mizanda borç kalanı veren hesapların alacaklı, alacak kalanı veren hesapların da borçlu yazıldığı yevmiye maddesine *kapanış maddesi* denir(75).

Örnek: "A" İşletmesinin kesin mizanı aşağıdaki gibidir.

HESAP İSMİ	TUTAR		KALAN	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
KASA	58.500	57.900	600	
TİCARİ MALLAR	943.000	852.300	90.700	
ALICILAR	210.320	145.400	64.920	
BANKALAR	246.660	240.400	6.260	
GENEL YÖNETİM GİDERİ	35.370	35.370		
SATIŞLAR	930.000	930.000		
SATIŞLARIN MALİYETİ	852.000	852.000		
SATICILAR	410.400	430.250		19.850
SERMAYE	—	100.000		100.000
KÂR VE ZARAR	887.370	930.000		42.630
	4.573.620	4.573.620	162.480	162.480

Kapanış maddesinin yazılması:

	Aktarılan toplam	4.573.620	4.573.620
31 / 12 / 201.			
SATICILAR H.		19.850	
SERMAYE H.		100.000	
KÂR VE ZARAR H.		42.630	
	KASA H.		600
	TİCARİ MALLAR H.		90.700
	ALICILAR H.		64.920
Kapanış	BANKALAR H.		6.260
		4.736.100	4.736.100

(75) Kapanış maddesi bir karma madde olarak düzenlenebileceği gibi; *"Bilanço"* hesabı gibi bir aracı hesabın yardımı ile, teker teker veya aktif hesaplar bir grup pasif hesaplar diğer bir grup olarak da kapatılabilir. Böyle bir uygulamanın seçilmesi halinde bilanço hesabı alacaklanırken alacak kalanı veren hesaplar borçlanır. Bilanço hesabı borçlanırken borç kalanı veren hesaplar alacaklanır. Bilanço hesabı aktif toplamı kadar alacaklanıp, pasif toplamı kadar borçlanacağından sonuç olarak o da kapanmış olur.

Kapanış maddesinin defterikebir hesaplarına işlenmesi:

KASA H.

: :	: :
58.500	57.900
—	600
58.500	58.500

TİCARİ MALLAR H.

: :	: :
943.000	852.300
—	90.700
943.000	943.000

ALICILAR H.

: :	: :
210.320	145.400
—	64.920
210.320	210.320

BANKALAR H.

: :	: :
246.660	240.400
—	6.260
246.660	246.660

GEN. YÖN. GİD. H.

: :	: :
35.370	35.370

SATIŞLAR

: :	: :
930.000	930.000

SATIŞLARIN MAL.

: :	: :
852.000	852.000

SATICILAR H.

: :	: :
410.400	430.250
19.850	—
430.250	430.250

SERMAYE H.

: :	: :
—	100.000
100.000	—
100.000	100.000

KÂR/ZARAR H.

: :	: :
887.370	930.000
42.630	—
930.000	930.000

Yeni döneme geçiş; hesapların açılması

Yeni dönemin işlemleri, işletmenin dönem başındaki varlık ve kaynaklarının kayıtlara alınması ile başlar. Sürekli olduğu varsayılan işletme ömrünün belirli aralıklarla bölünmüş parçalarını oluşturan hesap dönemlerinden birinin bitiş anı kendisinden sonraki dönemin de başlayış anıdır. Buna göre, işletmenin bir dönemin sonundaki durumu ile o dönemi izleyen dönem başındaki durumu biri birinin aynıdır. Bu nedenle dönem sonu varlık ve kaynakları, dönem başı varlık ve kaynakları olarak alınır. Dönem başı durumunun kayıtlara alınması için önceki dönemin sonunda yapılan kaydın tersi yapılarak eski dönem defterinde kapatılan hesaplar, aynen yeni dönem defterinde açılmış olur. Diğer bir deyişle önceki dönem sonu kesin mizanında borç kalanı veren hesaplar borçlandırılmak, alacak kalanı veren hesaplar da alacaklandırılmak suretiyle bir yevmiye maddesi düzenlenir. Bu maddeye *açılış maddesi* denir.

Örnek: Önceki örnekte dönem sonu itibariyle kapatılmış olan hesapların yeni dönemde açılması:

1	**1 / 1 / 201.**			
	KASA H.		600	
	TİCARİ MALLAR H.		90.700	
	ALICILAR H.		64.920	
	BANKALAR H.		6.260	
		SATICILAR H.		19.850
		SERMAYE H.		100.000
		KÂR ve ZARAR[76] H.		42.630
	Açılış kaydı			

KASA H.			TİCARİ MALLAR H.			ALICILAR H.		
1/1-1	600		1/1-1	90.700		1/1-1	64.920	

BANKALAR H.			SATICILAR H.			SERMAYE H.		
1/1-1	6.260				1/1-1 19.850			1/1-1 100.000

KÂR ve ZARAR H.		
		1/1-1 42.630

(76) Kapanan döneme ait kârın, yeni dönemin kâr ve zararından ayrı tutulması amacıyla, "Geçmiş Yıllar Kârları" hesabına alınmasının daha uygun olacaktır. Bu hususa ileride ayrıntılı olarak değinilecektir.

4.3. ÇİFT TARAFLI KAYIT YÖNTEMİNİN UYGULANMASI

Yukarıda basamakları ayrı ayrı incelenen çift taraflı kayıt yönteminin, bir bütün halinde, işleyişi aşağıda bir örnekle gösterilmiştir.

a) Dönem İçi İşlemler:

Örnek: Metin Acar 15 Kasım günü aşağıdaki varlık ve borçlarla yeni bir işletme kuruyor. (Katma değer vergisi ile gelir vergisi kesintisi ve SSK primleri göz ardı edilmiştir. Ayrıca bu örneğin kayıtlarında hesaplara kod numarası verilmemiştir).

	Ayrıntı	Toplam
Bankadaki mevduat		150.000
Mal mevcudu		250.000
Satıcılara borçlar		75.000
Ali Hakan	15.000	
Demir Umut	25.000	
Cem Perçin	35.000	
Senetli Borçlar		35.000
Senetli alacaklar		140.000
Alıcılardan alacaklar		70.000
Kemal Coşkun	40.000	
Filiz Ilgın	30.000	

20 Kasım : 50.000 TL tutarında mal senet karşılığı satılıyor (Fatura no: 1).

21 Kasım : Yazılı değeri 45.000 TL olan bir alacak senedi tahsil ediliyor.

23 Kasım : 350 TL kırtasiye alınıyor ve gider yazılıyor (Fatura no: 1955), 150 TL telefon gideri yapılıyor (Fatura no: 256120).

24 Kasım : Satıcılardan Ali Hakan'a 10.000 TL (Makbuz no: 2) ve Demir Umut'a 23.000 TL (makbuz no: 512) ödeniyor.

30 Kasım : Kemal Coşkun'a 18.000 TL (Fatura No: 2) ve Ziya Baysun'a 27.000 TL (Fatura No: 3) tutarında kredili mal satılıyor.

30 Kasım : Mağaza kirası olarak 3.000 TL keşide edilen bir çekle ödeniyor.

5 Aralık : 50.000 TL tutarında mal Ali Hakan'dan kredili alınıyor (Fatura No: 3518).

10 Aralık : 22.000 TL'lik mal peşin satılıyor (Fatura No: 4).

25 Aralık : 35.000 TL 'lık borç senedi banka kanalıyla ödeniyor.

26 Aralık : Alıcı Filiz Ilgın'dan 9.000 TL tahsil ediliyor (Makbuz No: 1).

29 Aralık : Aralık ayı mağaza kirası 3.000 TL ödeniyor.

30 Aralık : Yakıt giderleri olarak 1.000 TL (Makbuz No: 115) ve telefon gideri olarak 750 TL ödeniyor (Fatura No: 365348).

b) Envanter İşlemleri:

Bankalardan alınan hesap özetinde işletme lehine 350 TL faiz kaydedildiği görülüyor. Ayrıca alıcı Kemal Coşkun'un hesabına 700 TL gecikme faizi yürütülüyor.

Mal mevcudu 200.000 TL olarak saptanıyor.

Satıcı Demir Umut, ciro üzerinden 230 TL indirim yapıp işletmenin hesabından düştüğünü bildiriyor.

AÇILIŞ BİLANÇOSUNUN DÜZENLENMESİ

METİN ACAR'IN

(15 KASIM 201.)

BİLANÇOSU

Aktif		Pasif	
BANKALAR	150.000	SERMAYE	500.000
TİCARİ MALLAR	250.000	BORÇ SENETLERİ	35.000
ALACAK SANETLERİ	140.000	SATICILAR	75.000
ALICILAR	70.000		
	610.000		610.000

YEVMİYE DEFTERİNE KAYIT

1	15 / 11 / 201.			
	BANKALAR H.		150.000	
	TİCARİ MALLAR H.		250.000	
	ALACAK SENETLERİ H.		140.000	
	ALICILAR H.		70.000	
	Kemal Coşkun 40.000			
	Filiz İlgün 30.000			
		SERMAYE H.		500.000
		BORÇ SENETLERİ H.		35.000
		SATICILAR H.		75.000
		Ali Hakan 15.000		
		Demir Umut 25.000		
		Cem Perçin 35.000		
	Açılış Bilançosu			
2	20 / 11 / 201.			
	ALACAK SENETLERİ H.		50.000	
		SATIŞLAR		50.000
	1 No. lu fatura ile satış			
3	21 / 11 / 201.			
	KASA H.		45.000	
		ALACAK SEN. H.		45.000
	Senet tahsili			
4	23 / 11 / 201.			
	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		500	
	Kırtasiye Giderleri 350			
	PTT Giderleri 150			
		KASA H.		500
	Göktan Kırtasiye'nin 1955 no.lu ve			
	Türk Telekom'un 56120 No.lu faturaları			
5	24 / 11 / 201.			
	SATICILAR H.		33.000	
	Ali Hakan 10.000			
	Demir Umut 23.000			
		KASA H.		33.000
	416 ve 1512 no. lu makbuzlar karşılığı ödeme			
		TOPLAM	738.500	738.500

		Aktarılan Toplam	738.500	738.500
6	30 / 11 / 201.			
	ALICILAR H.		45.000	
	Kemal Coşkun 18.000			
	Ziya Baysun 27.000			
		SATIŞLAR		45.000
	2 ve 3 no. lu fatura ile satış			
7	30 / 11 / 201.			
	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		3.000	
	Kira Giderleri 3.000			
		BANKALAR H.		3.000
	Kasım ayı kirası			
		TOPLAM	786.500	786.500
8	5 / 12 / 201.			
	TİCARİ MALLAR H.		50.000	
		SATICILAR H.		50.000
		Ali Hakan 50.000		
	3518 No.lu fatura ile satış			
9	10 / 12 / 201.			
	KASA H.		22.000	
		SATIŞLAR		22.000
	4. No.lu fatura ile satış			
10	25 / 12 / 201.			
	BORÇ SENETLERİ H.		35.000	
		BANKALAR H.		35.000
	Senet ödemesi			
11	26/ 12 / 201.			
	KASA H.		9.000	
		ALICILAR H.		9.000
		Filiz Ilgın 9.000		
	1. No.lu makbuzla tahsil			
12	29 / 12 / 201.			
	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		3.000	
	Kira gideri 3.000			
		KASA H.		3.000
	Aralık ayı kirası			
		TOPLAM	905.500	905.500

		Aktarılan Toplam	905.500	905.000
13	30 / 12 / 201.			
	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		1.750	
	Isıtma Aydınlatma Gid. 1000			
	PTT Gideri 750			
		KASA H.		1.750
	Bina yönetiminin 115 No.lu b makbuzu ve			
	PTT Müdürlüğü'nün 265348 No.lu faturaları			
		TOPLAM	907.250	907.250
14	31 / 12 / 201.			
	BANKALAR H.		350	
	ALICILAR H.		700	
	Kemal Coşkun 700			
		FAİZ GELİRLERİ H.		1.050
	Faiz tahakkuku			
15	31 / 12 / 201.			
	SATIŞLARIN MALİYETİ H.			100.000
		TİCARİ MALLAR H.		100.000
	Başlangıç stoku 250.000			
16	Alışlar 50.000			
	Mevcut (200.000)			
	Satışların maliyeti 100.000			
17	31 / 12 / 201.			
	SATICILAR H.		230	
	Demir Umut 230			
		DİĞER OLAĞAN GELİR ve		
		KÂRLAR H.		230
	İndirim			
18	31 / 12 / 201.			
	KÂR ve ZARAR H.		108.250	
		SATIŞLARIN MALİYETİ		100.000
		GENEL YÖNETİM GİD. H.		8.250
		Kırtasiye Gid. 350		
		PTT Gid. 900		
		Isıtma Ayd. Gid. 1000		
		Kira Gid. 6000		
	Giderlerin devri			
		TOPLAM	1.116.780	1.116.780

			Aktarılan Toplam	1.117.780	1.116.780
19		30 / 12 / 201.			
	SATIŞLAR H.			117.000	
	FAİZ GELİRLERİ H.			1.050	
	DİĞER OL. GELİR ve KÂRLAR H.			230	
		KÂR ve ZARAR H.			118.280
	Gelirlerin devri				
			TOPLAM	1.235.060	1.235.060
20		31 / 12 / 201.			
	SERMAYE H.			500.000	
	SATICILAR H.			91.770	
	Ali Hakan	55.000			
	Demir Umut	1.770			
	Cem Perçin	35.000			
	KÂR ve ZARAR H.			10.030	
		KASA H.			37.750
		BANKALAR H.			112.350
		TİCARİ MALLAR H.			200.000
		ALACAK SEN. H.			145.000
		ALICILAR H.			106.700
		Kemal Coşkun	58.700		
		Filiz Ilgın	21.000		
		Ziya Baysan	27.000		
	Kapanış				
			TOPLAM	1.836.860	1.836.860

DEFTERİ KEBİRE KAYIT

B.	BANKALAR H.		A.
15/11-1	150.000	30/11-7	3.000
	—	25/12-10	35.000
	150.000		38.000
31/12-14	350		—
	150.350		38.000
	—	K	112.350
	150.350		150.350

B.	TİCARİ MALLAR H.		A.
15/11-1	250.000		
	—		
	250.000		—
5/12-3	50.000		
	300.000		
	300.000	3/12-15	100.000
	—		100.000
	300.000	K	200.000
			300.000

B.	ALACAK SENETLERİ H.		A.
20/11-1	140.000	22/11-3	45.000
20/11-2	50.000		—
	190.000		45.000
	—	K	145.000
	190.000		190.000

B.	ALICILAR H.		A.
15/11-1	70.000		—
30/11-6	45.000		—
	115.000		—
	—	26/12-11	9.000
	115.000		9.000
31/12-14	700		—
	115.700		9.000
	—	K	106.700
	115.700		115.700

B.	SERMAYE H.		A.
	—	15/11-1	500.000
K	500.000		—
	500.000		500.000

B.	SATICILAR H.		A.
24/11-5	33.000	15/11-1	75.000
	—	5/12-8	50.000
	33.000		125.000
31/12-17	230		—
	33.230		125.000
K	91.770		—
	125.000		125.000

B.	BORÇ SENETLERİ H.		A.
25/12-10	35.000	15/11-1	35.000

B.	KASA H.		A.
22/11-3	45.000	23/11-4	500
	—	24/11-5	33.000
	45.000		33.500
10/12-9	22.000	29/12-12	3.000
26/12-11	9.000	30/12-13	1.750
	76.000		38.250
	—	K	37.750
	76.000		76.000

B.	GENEL YÖN. GİD. H.		A.
23/11-4	500		
30/11-7	3.000		
	3.500		
20/12-2	3.000		
30/12-13	1.750		
	8.250		—
	—	31/12-18	8.250
	8.250		8.250

B.	FAİZ GELİRLERİ H.		A.
31/12-19	1.050	31/12-14	1.050

B.	DİĞ. OLA. GEL. VE KÂR. H.		A.
31/12-19	230	31/12-17	230

B.	SATIŞLAR		A.
		20/11-2	50.000
		30/11-6	45.000
	—		95.000
31/12-19	117.000	10/12-9	22.000
	117.000		117.000

B.	SATIŞLARIN MALİYETİ		A.
31/12-19	100.000	31/12-18	100.000

B.	KÂR VE ZARAR H.		A.
31/12-18	108.250	31/12-19	118.280
K.	10.030		
	118.280		118.280

DEFTERİ KEBİR MİZANLARI

KASIM AYI MİZANI

Hesap İsmi	Tutar		Kalan	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
KASA	45.000	33.500	11.500	—
BANKALAR	150.000	3.000	147.000	—
ALICILAR	115.000	—	115.000	—
ALACAK SENETLERİ	190.000	45.000	145.000	—
TİCARİ MALLAR	250.000	—	250.000	—
SATICILAR	33.000	75.000	—	42.000
BORÇ SENETLERİ	—	35.000	—	35.000
SERMAYE	—	500.000	—	500.000
SATIŞLAR	—	95.000	—	95.000
GENEL YÖNETİM GİD.	3.500	—	3.500	—
	786.500	786.500	672.000	672.000

GENEL GEÇİCİ MİZAN

Hesap İsmi	Tutar		Kalan	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
KASA	76.000	38.250	37.750	—
BANKALAR	150.000	38.000	112.000	—
ALICILAR	115.000	9.000	106.000	—
ALACAK SENETLERİ	190.000	45.000	145.000	—
TİCARİ MALLAR	300.000	—	300.000	—
SATICILAR	33.000	125.000	—	92.000
BORÇ SENETLERİ	35.000	35.000	—	—
SERMAYE	—	500.000	—	500.000
SATIŞLAR	—	117.000	—	117.000
GENEL YÖNETİM GİD.	8.250	—	8.250	—
	907.250	907.250	709.000	709.000

KESİN MİZAN

Hesap İsmi	Tutar		Kalan	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
KASA	76.000	38.250	37.750	—
BANKALAR	150.350	38.000	112.350	—
ALICILAR	115.700	9.000	106.700	—
ALACAK SENETLERİ	190.000	45.000	145.000	—
TİCARİ MALLAR	300.000	100.000	200.000	—
SATICILAR	33.230	125.000	—	91.770
BORÇ SENETLERİ	35.000	35.000	—	—
SERMAYE	—	500.000	—	500.000
KÂR/ZARAR	108.250	118.280	—	10.030
SATIŞLAR	117.000	117.000	—	—
SATIŞLARIN MALİYETİ	100.000	100.000	—	—
GENEL YÖNETİM GİD.	8.250	8.250	—	—
FAİZ GELİRLERİ	1.050	1.050	—	—
DİĞER GELİR VE KÂRLAR	230	230	—	—
	1.235.060	1.235.060	601.800	601.800

YARDIMCI DEFTERLERE KAYIT

ALICILAR Hesabı Yardımcı Defteri:

K. Coşkun	
40.000	
18.000	
58.000	—
700	—
58.700	—
	58.700 K
58.700	58.700

F. Ilgın	
30.000	
30.000	—
—	9.000
30.000	9.000
	21.000 K
30.000	30.000

Z. Baysun	
27.000	
27.000	—
27.000	—
	27.000 K
27.000	27.000

SATICILAR Hesabı Yardımcı Defteri:

H. Hakan	
10.000	15.000
—	50.000
10.000	65.000
K 55.000	
65.000	65.000

D. Umut	
23.000	25.000
230	—
23.230	25.000
K 1.770	
25.000	25.000

C. Perçin	
—	35.000
—	35.000
K 35.000	
35.000	35.000

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ Hesabı Yardımcı Defteri:

KIRTASİYE GİD. H.	
350	350

ISITMA - AYDINLATMA GİDERLERİ H.	
1000	1000

PTT GİD. H.	
150	
750	
900	—
—	900
900	900

KİRA GİDER H.	
3.000	
3.000	
6.000	—
—	6.000
6.000	6.000

YARDIMCI DEFTER MİZANLARI

ALICILAR HESABI YARDIMCI DEFTER MİZANLARI

ALICILAR KASIM AYI MİZANI

Alıcının ismi	Borç	Alacak	Kalan
Kemal Coşkun	58.000	—	58.000
Filiz Ilgın	30.000	—	30.000
Ziya Baysun	27.000	—	27.000
	115.000	—	115.000

ALICILAR GENEL GEÇİCİ MİZAN

Alıcının ismi	Borç	Alacak	Kalan
Kemal Coşkun	58.000	—	58.000
Filiz Ilgın	30.000	9.000	21.000
Ziya Baysun	27.000	—	27.000
	115.000	9.000	106.000

ALICILAR KESİN MİZAN

Alıcının ismi	Borç	Alacak	Kalan
Kemal Coşkun	58.700	—	58.700
Filiz Ilgın	30.000	9.000	21.000
Ziya Baysun	27.000	—	27.000
	115.700	9.000	106.700

SATICILAR HESABI YARDIMCI DEFTER MİZANLARI

SATICILAR KASIM AYI MİZANI

Satıcının ismi	Borç	Alacak	Kalan
Ali Hakan	10.000	15.000	5.000
Demir Umut	23.000	25.000	2.000
Cem Perçin	—	35.000	35.000
	33.000	75.000	42.000

SATICILAR GENEL GEÇİCİ MİZAN

Satıcının ismi	Borç	Alacak	Kalan
Ali Hakan	10.000	65.000	55.000
Demir Umut	23.000	25.000	2.000
Cem Perçin	—	35.000	35.000
	33.000	125.000	92.000

SATICILAR KESİN MİZAN

Satıcının ismi	Borç	Alacak	Kalan
Ali Hakan	10.000	65.000	55.000
Demir Umut	23.230	25.000	1.770
Cem Perçin	—	35.000	35.000
	33.230	125.000	91.770

GEN. YÖN. GİD. KASIM AYI MİZANI

Gider Türü	Borç	Alacak	Kalan
Kırtasiye	350	—	350
PTT	150	—	150
Kira	3.000	—	3.000
	3.500	—	3.500

GEN. YÖN. GİD. GENEL GEÇİCİ MİZAN

Gider Türü	Borç	Alacak	Kalan
Kırtasiye	350	—	350
PTT	900	—	900
Kira	6.000	—	6.000
Isıtma-Aydınlatma	1.000	—	1.000
	8.250	—	8.250

GEN. YÖN. GİD. KESİN MİZAN

Gider Türü	Borç	Alacak	Kalan
Kırtasiye	350	350	—
PTT	900	900	—
Kira	6.000	6.000	—
Isıtma-Aydınlatma	1.000	1.000	—
	8.250	8.250	—

DÖNEM SONU BİLANÇOSUNUN DÜZENLENMESİ

METİN ACAR'IN BİLANÇOSU
(31.12.201. tarihli)

Aktif		Pasif	
KASA	37.750	SATICILAR	91.770
BANKALAR	112.350	SERMAYE	500.000
ALICILAR	106.700	KÂR	10.030
ALACAK SENETLERİ	145.000		
TİCARİ MALLAR	200.000		
	601.800		601.800

GELİR TABLOSUNUN DÜZENLENMESİ

a) Hesap Tipi

METİN ACAR'IN GELİR TABLOSU
(15.11.201. – 31.12.201. dönemi)

Giderler		Gelirler	
Satışların Maliyeti	100.000	Satışlar	117.000
Genel Yönetim Giderleri	8.250	Faiz Gelirleri	1.050
KÂR	10.030	Diğer Gelir ve Kârlar	230
	118.280		118.280

b) Rapor tipi

METİN ACAR'IN GELİR TABLOSU
(15.11.201. – 31.12.201. dönemi)

SATIŞLAR		117.000
SATIŞLARIN MALİYETİ		(100.000)
Satış Kârı		*17.000*
FAALİYET GİDERLERİ		(8.250)
Genel Yönetim Gideri	8.250	
Faaliyet Kârı		*8.750*
DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR		1.280
Faiz Gelirleri	1.050	
Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	230	
DİĞER FAAL OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR		—
Olağan Kâr		*10.030*
OLAĞAN DIŞI GELİR ve KÂRLAR		—
OLAĞAN DIŞI GİDER ve ZARARLAR		—
Dönem Kârı		*10.030*

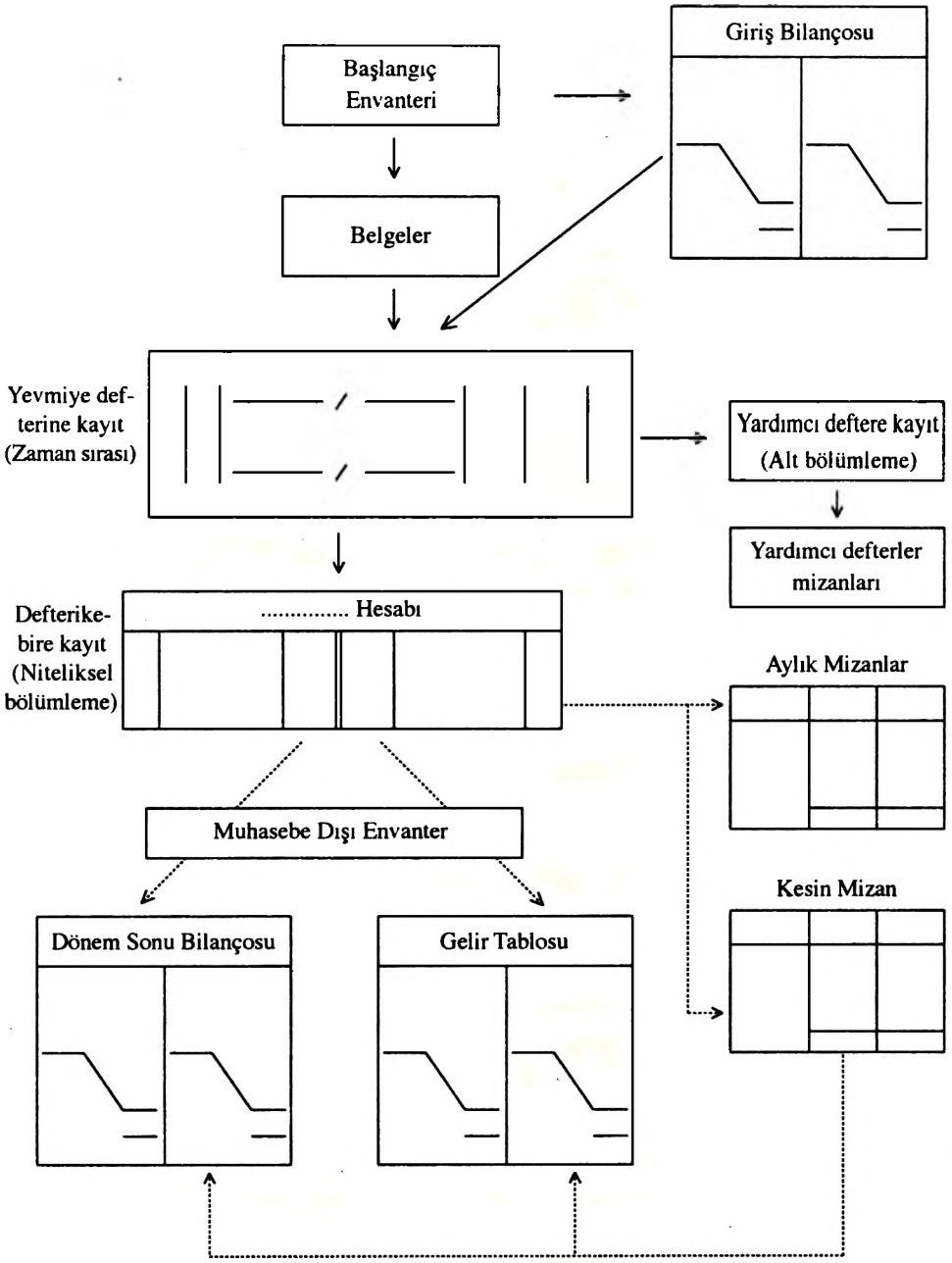
HESAPLARIN YENİDEN AÇILMASI

1	1 / 1 / 201.			
	KASA H.		37.750	
	BANKALAR H.		112.350	
	ALICILAR H.		106.700	
	ALACAK SENETLERİ H.		145.000	
	TİCARİ MALLAR H.		200.000	
		SATICILAR H.		91.770
		SERMAYE H.		500.000
		GEÇMİŞ YILLAR KÂRI H.		10.030
	Açılış bilançosu			

KASA H.		BANKALAR H.		ALICILAR H.		ALACAK SENETLERİ H.	
37.750		112.350		106.700		145.000	

TİCARİ MALLAR H.		SATICILAR H.		. SERMAYE H.		GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI H.	
200.000			91.770		500.000		10.030

Çift taraflı kayıt işleyişi aşağıdaki gibi bir şema ile özetlenebilir.



4.4. TEKDÜZEN HESAP PLANI UYGULAMASI

Ülkemizde 1994 yılı başından itibaren, banka ve sigorta şirketleri dışında kalan, işletmelerin tümünde uygulanmaya konulduğu daha önce belirtilmiş olan **"Tekdüzen Hesap Planı"**nın yapısı aşağıda açıklanmıştır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda (THP'de), yukarıda da belirtildiği gibi (Bkz. 3.5.2 Hesapların Kodlanması) "ondalık" kodlama sistemi benimsenmiştir.

i. THP'de hesaplar önce, aşağıdaki gibi 9 ana gruba bölünmüştür.

1-5 BİLANÇO HESAPLARI	
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

8 SERBEST HESAPLAR

9 NAZIM HESAPLAR

1. Dönen varlıklar: Nakit mevcudu ile 1 yıl içinde paraya çevrilebilen veya kullanılabilen varlıklar.

2. Duran varlıklar: 1 yıldan daha uzun sürede paraya çevrilebilen varlıklar ile 1 yıldan daha uzun süre sonra veya 1 yıldan uzun süre kullanılacak varlıklar.

3. Kısa vadeli yabancı kaynaklar: Vadesi 1 yıla kadar olan borçlar.

4. Uzun vadeli yabancı kaynaklar: Vadesi 1 yıldan daha uzun olan borçlar.

5. Öz kaynaklar: Varlıkların borçları aşan kısmı: (İşletme sahiplerinin getirdiği kıymetlerin karşılıkları ile işletmede tuttukları kârlardan oluşan tutar).

6. Gelir tablosu hesapları: Gelir ve gider hesapları.

7. Maliyet hesapları: İşletme giderlerinin oluşumunun izlendiği hesaplar.

8. Serbest hesaplar: Özel ihtiyaçlar için işletmeler tarafından açılacak hesaplar.

9. Nazım Hesaplar: Bilanço dışı hak ve yükümlülüklerin ve diğer bilgilerin izlendiği hesaplar.

ii. Tekdüzen Hesap Planı'nda 1-5 'nci grupları oluşturan Bilanço Hesapları, bilançoyu oluşturacak şekilde, alt gruplara bölünmüştür.

BİLANÇO HESAPLARI

1. DÖNEN VARLIKLAR

10 Hazır Değerler
11 Menkul Kıymetler
12 Ticari Alacaklar
13 Diğer Alacaklar
15 Stoklar
17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
19 Diğer Dönen Varlıklar

2. DURAN VARLIKLAR

22 Ticari Alacaklar
23 Diğer Alacaklar
24 Mali Duran Varlıklar
25 Maddi Duran Varlıklar
26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
29 Diğer Duran Varlıklar

3. KISA VADELİ YAB. KAYNAKLAR

30 Mali Borçlar
32 Ticari Borçlar
33 Diğer Borçlar
34 Alınan Avanslar
35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
37 Borç ve Gider Karşılıkları
38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
39 Diğer Kısa Vadeli Yab. Kaynaklar

4. UZUN VAD. YAB. KAYNAKLAR

40 Mali Borçlar
42 Ticari Borçlar
43 Diğer Borçlar
44 Alınan Avanslar
47 Borç ve Gider Karşılıkları
48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
49 Diğer Uzun Vadeli Yab. Kaynaklar

5. ÖZ KAYNAKLAR

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

Alt grupları, defterikebir hesapları oluşturur. Örneğin "10 HAZIR DEĞERLER" alt gurubunda:

100 KASA

101 ALINAN ÇEKLER

102 BANKALAR

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (–)

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER

şeklinde defterikebir hesapları yer alır.

iii. Tekdüzen Hesap Planı'nda 6 'ncı grubu oluşturan Gelir Tablosu Hesapları, gelir tablosunu oluşturacak şekilde, alt gruplara ayrılmıştır.

GELİR TABLOSU HESAPLARI
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 (–) 66 Finansman Giderleri (–) 67 Olağandışı Gelir ve Kârlar 68 Olağandışı Gider ve Zararlar (–) 69 Dönem Net Kârı (Zararı)

Gelir Tablosundaki alt grupları da defterikebir hesapları oluşturur. Örneğin; **"63 FAALİYET GİDERLERİ"** alt grubunda:

630 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ

631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

şeklinde defterikebir hesapları yer alır.

iv. Tekdüzen Hesap Planı'nda, 7 'nci gurubu oluşturan Maliyet Hesapları'nda toplanacak giderlere (asıl faaliyet dışı ve olağandışı giderler doğrudan 6. gruptaki sonuç hesaplarına alınacağından söz konusu giderler hariç) ilişkin olarak "7/A" ve "7/B" olmak üzere iki seçenek belirlenmiştir.

İşletmede ortaya çıkan bir giderin kayıtlara alınmasında, genel olarak "*çeşit*", ortaya çıktığı "*gider yeri*" ve işletmede giderin doğmasına neden olan "*fonksiyon*" göz önünde tutulur. Bunlardan hangisinin defterikebir düzeyindeki, hangisinin tali hesap düzeyindeki bölümlemeye esas olacağını seçilen uygulama yöntemi belirler.

a) Giderlerin Defterikebir Hesaplarında Çeşitlerine Göre Bölümlenmesi

Giderlerin çeşitlerine göre bölümlenmesi esas alındığında defterikebir hesapları "*gider çeşidi*" esasına göre bölümlenir. Bu uygulamada defterikebir hesapları;

... İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ
... İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ
... MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
... DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
... ÇEŞİTLİ GİDERLER
... VERGİ, RESİM ve HARÇ GİDERLERİ
... AMORTİSMAN ve TÜKENME PAYLARI
... FİNANSMAN GİDERLERİ

şeklinde bölümlenir. Bu uygulamada, defterikebir hesaplarında çeşide göre bölümlenen giderlerin ortaya çıktığı gider yeri ise tali hesaplarda belli edilir. Örneğin, satış mağazasında çalışan işçilerin ücretleri;

Defterikebirde: İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ hesabına

1. Tali hesap düzeyinde: AYLIK ve ÜCRETLER tali hesabına

2. Tali hesap düzeyinde: Satış servisi giderleri tali hesabına kaydedilebilir. Tali hesap sıralamasının;

İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ
    SATIŞ SERVİSİ
        Esas Ücretler
        Hafta ve Genel tatil Ücretleri
        Primler
        : :
        : :
    ARAŞTIRMA SERVİSİ
        Esas Ücretler
        Hafta ve Genel Tatil Ücretleri
        Primler
        : :
        : :

şeklinde; önce servislere, sonra giderin alt gruplarına göre bölümlenmesi de mümkündür.

b) Giderlerin Defteri Kebir Hesaplarında Fonksiyonlara Göre Bölümlenmesi

Giderleri gerçekleştiren işletme fonksiyonları (görevleri) esas alındığında; defterikebir hesapları bu fonksiyonlara göre aşağıdaki gibi oluşturulur:

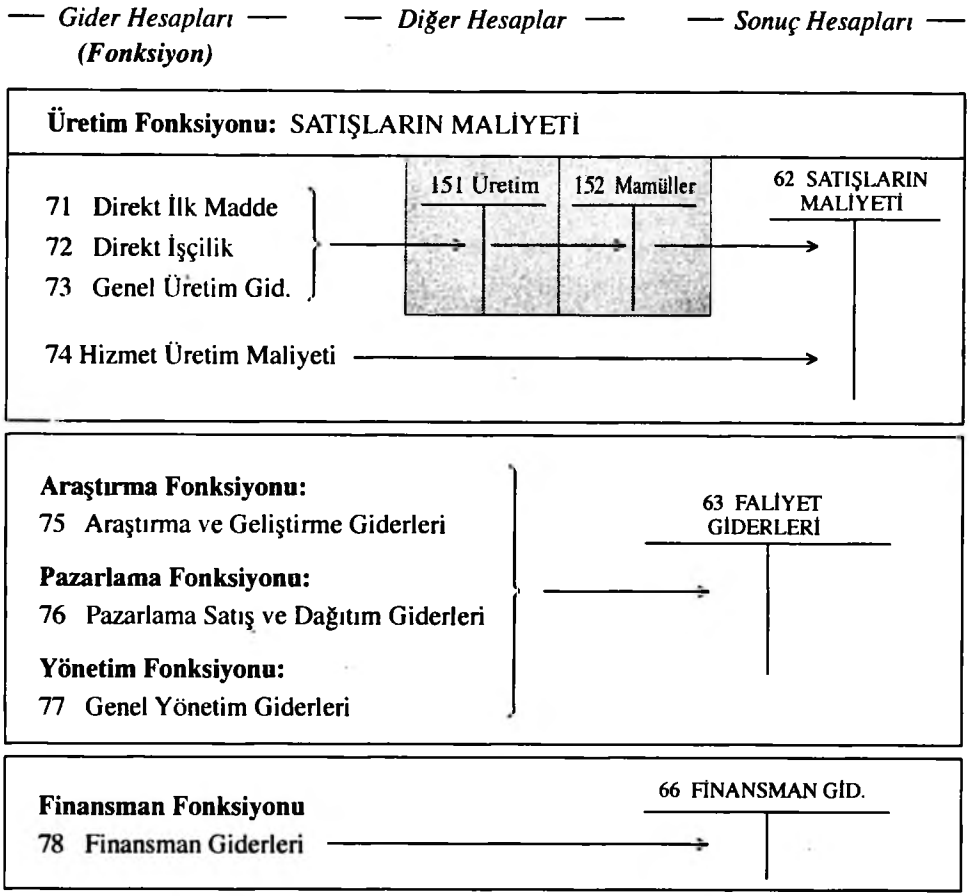
Fonksiyon		Gider	
Üretim	→	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.	Mal Üretim Maliyeti
		DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	
		GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	
		HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	Hizmet Üretim Maliyeti
Araştırma	→	ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ	
Pazarlama	→	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ	
Yönetim	→	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	
Finansman	→	FİNANSMAN GİDERLERİ	

Giderler defterikebirde işletme fonksiyonlarına göre bölümlenirse; buradan üretim maliyetine ve yine fonksiyonlara göre bölümlenmesi gereken gelir tablosu hesaplarına doğrudan aktarılır. Giderlerin defterikebir hesaplarında bu şekilde fonksiyonlara göre bölümlenmesi tercih edildiğinde çeşitlere ve gider yerlerine göre bölümleme yardımcı defterlerde yapılır.

c) Giderlerin Tekdüzen Hesap Planı'nda Bölümlenmesi

1- Giderlerin "7/A" Seçeneğinde Bölümlenmesi

"7/A" seçeneğindeki maliyet hesapları ile yine fonksiyona göre düzenlenmiş bulunan gelir tablosu hesapları arasında bir paralellik bulunmaktadır. 7. gruptaki hesaplarda toplanan giderlerden mal üretimi ile ilgili olanlar, üretim ve mamul stokları yoluyla dolaylı olarak, diğer fonksiyonların giderleri ise doğrudan gelir tablosu hesaplarına yansıtılır. Bu ilişki aşağıdaki şemada açıklanmıştır.



Şemada da görüldüğü gibi 71, 72 ve 73. gruptaki giderler

"151 YARI MAMULLER – ÜRETİM"

hesabına yansıtılır. Bu hesapta toplanan giderler, yapılan hesaplamalar sonucunda, "152 MAMULLER" hesabında stok maliyetine dönüştürülür. Satılan mamullere düşen giderler, satılan kısmın maliyeti olarak, stok hesabından, 62. gruptaki ilgili sonuç hesabına aktarılır.

Hizmet üretim fonksiyonu (74. grup) ile diğer fonksiyonların giderleri (77 - 78. gruplar) için, mamüllerdeki gibi, bir dönüştürme ve stoklama işlemi söz konusu olmadığından bu fonksiyonların giderleri doğrudan 6. gruptaki karşıtı olan hesaba yansıtılır(77).

7. gruptaki hesaplar maliyet muhasebesi uygulaması için ***"gider hesabı", "yansıtma hesabı"*** ve ***"fark hesapları"*** şeklinde düzenlenmiştir. Örneğin 71. grupta aşağıdaki defterikebir hesapları yer almaktadır(78).

(77) Bkz. bölümü: 8 - Gelir Tablosu Hesapları

(78) Bu konuda geniş bilgi için bkz. Nalân Akdoğan - Orhan Sevilengül, a.g.e., s: 645 - 768.

71 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ

710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ

711 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME YANSITMA HESABI

712 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME FİYAT FARKI

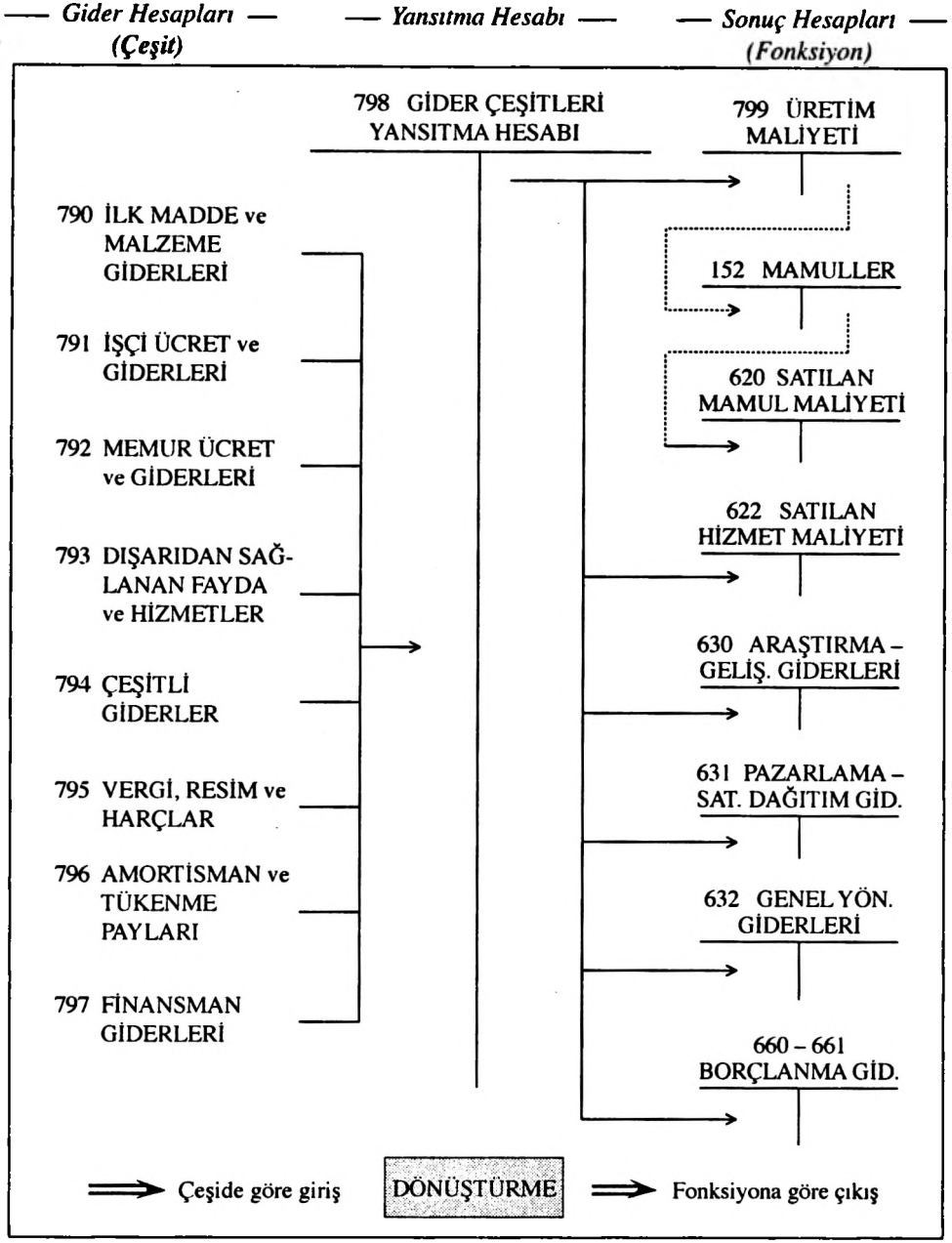
713 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME MİKTAR FARKI

"7/A" seçeneğinde giderlerin "çeşit" ve "gider yeri" bölümlemesi "eş zamanlı (simultane)" olarak yardımcı defterde yapılır.

2- Giderlerin "7/B" Seçeneğinde Bölümlenmesi

1 ve 2 sıra no. lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile "7/B" seçeneği, isteyen ticaret işletmeleri ile ek mali tablo düzenleme zorunda olmayan isteyen küçük hizmet veya üretim işletmelerinde giderlerin izlenmesi için öngörülmüştür.

"7/B" seçeneğinde giderler defterikebirde dönem boyunca çeşit esasına göre izlenir. Dönem sonlarında fonksiyonlarına dönüştürülerek hizmet veya mamul maliyetlerine ve sonuç hesaplarına aktarılır. Bu ilişki aşağıda şema olarak verilmiştir.



Şemada da görüldüğü üzere giderler önce 7. gruptaki defterikebir hesaplarında toplanmakta; toplam giderler, yapılan hesaplamalar sonucunda, "798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI" aracılığı ile ilgili fonksiyonlara yüklenmektedir. Üretim fonksiyo-

nunun giderleri 799 no.lu hesapta mamul maliyetlerine dönüştürülmekte ve mamul stoklarına girmektedir. Üretilen mamullerden satılan kısma düşen giderler (maliyet) ise mamuller hesabından 6. gruptaki gelir tablosu hesabına aktarılmaktadır. Hizmet üretim fonksiyonu ile diğer fonksiyonların giderleri için mamullerde olduğu gibi bir dönüştürme ve stoklama işlemi söz konusu olmadığından bu fonksiyonların giderleri 798 no.lu hesaptan doğrudan 6. gruptaki hesaba yansıtılır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda esas olarak "7/A" seçeneğinin geçerli olması ve "7/B" seçeneğinin küçük işletmeler için geliştirilen bir istisna uygulama olması nedeniyle, hesapların incelendiği izleyen bölümlerdeki örnek olaylarda "7/A" seçeneğindeki defterikebir hesapları kullanılacak, kayıtlarda "gider çeşitleri" de belli edilecektir. Buna karşılık, maliyet muhasebesinin konusu olan, "gider yerleri" örnek kayıtlarda zorunlu olmadıkça göz ardı edilecektir. Defterikebir hesapları altında verilen gider yerlerinin gerçekte o defterikebir hesabının tali hesabı durumunda olmadığı, eş zamanlı (simültane) kayıt esası içinde yardımcı defterlerde izleneceği unutulmamalıdır.

Bilanço hesaplarının incelendiği bölümlerde, esas alınan "7/A" seçeneği ile "7/B" seçeneği ileride (bkz. 8. Gelir Tablosu Hesapları) ayrıntılı olarak ve örneklerle açıklanmıştır.

v. Tekdüzen Hesap Planı'nda 9. gurubu oluşturan Nazım Hesaplar için Tekdüzen Hesap Planı'nda alt grup ve defterikebir hesabı açılmamış olup bölümleme tamamen kullanıcılara bırakılmıştır.

Bu kitaptaki örnek olaylarda ekte verilen hesap planındaki nazım hesaplar kullanılmıştır.

4.5. BİLGİSAYAR ORTAMINDA KAYIT SÜRECİ

Bilgisayar donanım ve yazılım alanında meydana gelen gelişmeler, muhasebede bilgisayar kullanımını yararlı olmaktan öte zorunlu hale getirmiştir. Daha önce de bahsedildiği gibi bilgisayar muhasebenin kayıt, sınıflandırma, raporlama gibi fonksiyonlarını etkilemiştir[79]. Bir başka ifadeyle bilgisayar, muhasebenin fonksiyonlarını daha etkin bir biçimde yerine getirmesine imkân sağlamıştır.

Bilgisayar ortamında yapılan muhasebe kayıtlarında da; bu kısımda anlatılan "çift taraflı kayıt yöntemi"nin esasları aynen geçerlidir. Bir başka ifadeyle bilgisayar uygulaması çift taraflı kayıt yönteminin esasını değiştirmemektedir[80]. Ancak, bilgisayarın veri saklama ve işleme konusunda sağlamış olduğu imkanlar çift taraflı kayıt yönteminin uygulama biçimini etkilemiştir

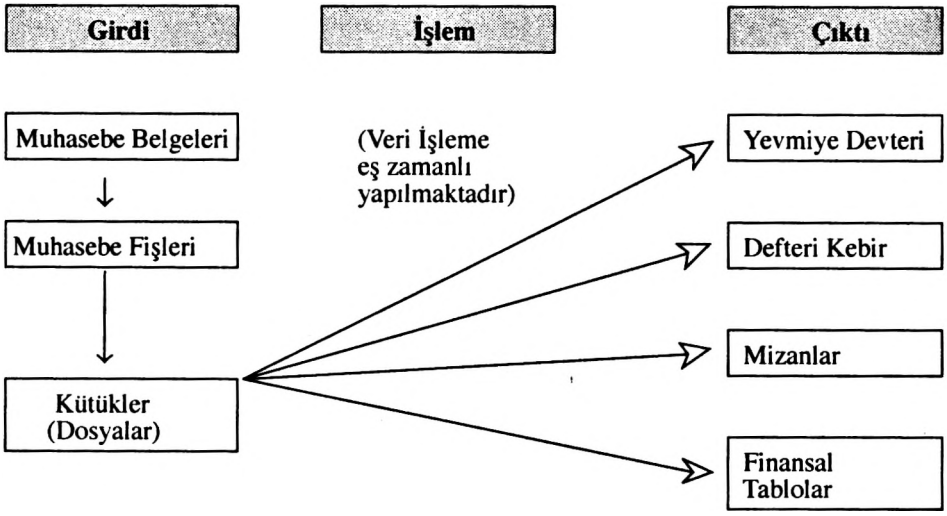
---

(79) Mevlüt Karakaya. "Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Bilgi Sisteminin İşlevleri Üzerindeki Etkisi", I. Sistem Mühendisliği Sempozyumu, Kara Harp Okulu, Bildiriler II, 12-13 Ekim 1995, s:663-665.

(80) Mevlüt Karakaya, *"Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı"*, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-I, 135. Ankara SMM Odası, Haziran, 1997, s.225.

Bilgisayarın kullandığı muhasebe sistemlerinde, herhangi bir işleme ilişkin kayıt, sadece muhasebe fişine yapılır. Kaydedilen muhasebe fişindeki veriler bilgisayarda ortak bir veri tabanında (kütüklerde) toplanır. Elle yapılan muhasebe kayıt sürecindeki diğer işlemler (yevmiye defterine kayıt, defter-i kebir'e aktarma gibi) raporlama esnasında eş zamanlı olarak gerçekleştirilir[81]. Daha açık bir ifadeyle, bilgisayara muhasebe fişleri aracılığıyla girilen veriler, ayrıca yevmiye defterine oradan defter-ikebire vs. aktarılmaz. Yevmiye defteri, defter-i kebir, mizanlar ve finansal tablolar istenildiğinde bilgisayar kütüklerindeki verilerden anında alınabilir. Bilgisayarın bu işlemi çok kısa sürede yapması sebebiyle kullanıcı bunun farkına dahi varamaz. Bilgisayarın programında yevmiye defteri seçeneğinin seçilmesi halinde, bilgisayar daha önce kütüklere kaydedilmiş verilere giderek onları yevmiye defteri formatında bilgisayar ekranında görüntü veya yazıcıdan çıktı olarak kullanıcıya sunar.

Bilgisayar kullanılan muhasebe sistemlerinde kayıt süreci aşağıdaki biçimde şematize edilebilir[82].



(81) Mevlüt Karakaya, a.g.b., 1997, s. 225.

(82) Mevlüt Karakaya, a.g.b., 1997, s. 225.s

5. VARLIKLARIN İZLENMESİ

5.1. VARLIK KAVRAMI

Muhasebede varlık deyimi, işletme sahibinin veya ortakların işletmeye koydukları sermaye ile işletmede bıraktıkları kârlar karşılığında ve üçüncü kişilere borçlanarak elde edilen maddi ve maddi olmayan değerlerin bütününü anlatır. Varlıkların oluşumu işletmeye tahsis edilen kaynakların yatırıldığı alanları yani kullanma yerlerini gösterir ve bilançonun aktifini oluşturur.

Bir işletmenin varlıkları, makine, arazi, bina gibi *"fiziksel varlıklar"*dan; banka mevduatı, üçüncü kişilerden alacak gibi bir paranın istenmesini sağlayan *"talep hakları"*ndan ve telif hakkı, peşin ödenmiş kira gibi *"kullanma hakları"*ndan oluşabilir.

Varlıkların muhasebeleştirilmesinde;

— Varlıkların kayıtlarda ve finansal tablolarda anlamlı bir biçimde gösterilmesi,

— Varlıkların işletmenin mali durumunu açıklıkla gösterilecek şekilde ve ilgi grupları için tarafsızlıkla yansıtılması

amaçlanmalıdır.

5.2. VARLIKLARIN İZLENMESİNDE ORTAK ÖZELLİKLER

Farklı nitelikteki varlıkların hesaplar üzerinde izlenmesinin de farklı olması doğaldır. Ancak varlıkların muhasebeleştirilmesine etki edecek ortak özellikler de mevcuttur. Tekrardan kaçınmak üzere, varlıkları ayrı ayrı incelemeye geçmeden önce, bu ortak özelliklerin yarattığı muhasebe olayları ele alınacaktır.

5.2.1. Varlığın Bulunduğu Yer Açısından İzlenmesi

İşletme varlıklarının tamamı işletmede bulunmayabilir. Örneğin, tahsil için bankaya verilen senet, işletmenin varlığı olmaya devam etmesine karşılık işletmenin cüzdanında değildir. Cüzdandan çıkarılıp, tahsile verilen söz konusu senet için hiç bir işlem yapılmazsa; bir yandan senet hesabının kalanı ile işletmenin cüzdanındaki senetlerin tutarı arasında fark bulunacak, öte yandan da bu senedin nerede bulunduğu kayıtlar üzerinde görülmeyecektir.

Bir varlığın bulunduğu yerin hesaplar üzerinde izlenmesi, üç değişik şekilde muhasebeleştirme ile mümkün olabilir.

5.2.1.1. Ayrı Ana Hesaplarda İzleme

Varlığın bulunduğu yeri göstermek üzere ayrı defterikebir hesapları açılır.

Bu yola, ancak işlemin sık sık tekrarlanan türden olması ya da işin özelliği nedeniyle ayrı defterikebir hesabında görülmesinde yarar bulunması halinde başvurulur. Çünkü bir varlık kaleminin birden çok hesaba yazılması, defterikebir hesabının toplayıcı olma neteliğini yitirmesine ve varlık kaleminin bütünlüğünün bozulmasına neden olur.

Örnek: İşletme, cüzdanındaki 950 TL tutarındaki bir senedi tahsil edilmek üzere bankaya veriyor.

	../../201.		
	... TAHSİLE VERİLEN SENETLER H.(83)	950	
	121 ALACAK SENETLERİ H.		950

121 ALACAK SENETLERİ			... TAHSİLE VERİLEN SENETLER H.	
* 350	950	→	950	
* 950				
* 250				
1.550	950			

Yukarıdaki aktarmadan sonra Alacak Senetleri Hesabının kalanı cüzdandaki 600 TL tutarındaki, Tahsile Verilen Alacak Senetleri Hesabının kalanı da bankada tahsili beklenen 950 TL tutarındaki senedi gösterecektir. Ancak senetlerin toplam tutarını bilmek için Alacak Senetleri, Tahsile Verilen Senetler ve varsa; Teminattaki Senetler, Kabuldeki Senetler vb. hesapların kalanlarını hesaplayıp toplamak gerekecektir.

5.2.1.2. Nazım Hesaplarda İzleme

Varlıkların bulunduğu yer hakkındaki bilgiler de diğer bilgiler gibi nazım hesaplara yapılacak kayıtlarla izlenebilir.

Bu uygulamada bir varlık hesabı hakkındaki bilgileri alabilmek için varlık hesabı ile birlikte bir de nazım hesapların incelenmesi gerekir.

Örnek olarak verilen işlem nazım hesaplar üzerinde aşağıdaki şekilde izlenecektir.

	../../201.		
922	KIYMETLERİMİZİ EMANETE ALANLAR (NH)	950	
	923 EMANETTEKİ KIYMETLERİMİZ (NH)		950
	923.01 Ticari Senet 950		

(83) Tekdüzen Hesap Planı'nda böyle bir hesap bulunmadığından, hesap numarası konmamıştır.

121 ALACAK SENETLERİ		922 KIYMETLERİMİZİ EMAN. ALANLAR		923 EMANATTEKİ KIYMETLERİMİZ	
* 350		950			950
* 950					
* 250					
1.550	–				

Yukarıdaki hesaplarda işletmenin 1.550 TL'lik senedinin bulunduğu, bunun 950 TL'lik kısmı tahsilde olduğundan 1.550 – 950 = 600 TL.lik kısmının cüzdanda bulunması gerektiği sergilenmektedir. Görüldüğü üzere cüzdandaki senet miktarını denetleyebilmek için Nazım Hesaplardan; tahsildeki, varsa, teminattaki, kabuldeki vb. senetlerin saptanıp Alacak Senetleri Hesabının kalanından düşülmesi gerekecektir.

5.2.1.3. Tali Hesaplarda İzleme

Varlığın bulunduğu yer, kayıtlı bulunduğu defteri kebir hesabının ayrı tali hesaplara bölünmesi suretiyle de izlenebilir. Özel durumlar dışında, bu şekildeki muhasebeleştirme biçimi diğer seçeneklere tercih edilir.

Örnek olarak verilen senet tahsil işlemi, bu yolla aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir.

.. / .. / 201.

121 ALACAK SENETLERİ H.		950	
121.02 Tahsildeki Senetler	950		
121 ALACAK SENETLERİ H.			950
121.01 Cüzd. Senetler	950		

121 ALACAK SENETL. H.		121.01 Cüzdandaki Sen. H.		121.02 Tahsildeki Sen. H.	
* 350		* 350			
* 950		* 950			
* 250		* 250	950	950	
950	950	1.550	950	950	–
2.500	950				

Defterikebir

Yardımcı Defter

Görüldüğü üzere Alacak Senetleri Hesabı, yapılan kayıttan sonra da 2.500 – 950 = 1.550 TL.lik toplam senet mevcudunu göstermeye devam etmektedir. Aynı defterikebir hesabının ayrıntısı durumundaki tali hesaplardan "Cüzdandaki Senetler" hesabı 1.550 – 950 = 600 TL'lik cüzdan mevcudunu belirlemekte 950 TL'lik senedin ise tahsilde olduğu "Tahsile Verilen Senetler" tali hesabından anlaşılmaktadır. Bu şekildeki uygulamada "ALACAK SENETLERİ" hesabı, mizanın kalan sütununda ve bilançoda, aşağıdaki gibi görünecektir.

121 ALACAK SENETLERİ HESABI		1.550
121. 01 Cüzdandaki Senetler	600	
121.02 Tahsile Verilen Senetler	950	

Tekdüzen Hesap Planı'nda varlıkların bulunduğu yeri belirlemek için ayrı defterikebir hesabı açılması yolu benimsenmemiştir (Örneğin THP 'de; "Tahsildeki Senetler", "Kabuldeki Senetler" için ayrı defterikebir hesapları bulunmamaktadır. İşletmece kendi kendine oluşturulması da mümkün değildir). Bu nedenle uygulamada varlığın bulunduğu yer tali hesaplarda veya nazım hesaplarda belirlenebilir.

5.2.2. Varlığın Kullanılmasındaki Hukuki Sınırlamaların İzlenmesi

İşletme, sahibi bulunduğu, (hatta bazan hâlâ işletmede bulunan) bir kısım varlıklarını kullanmada bazı hukuki sınırlamalarla karşı karşıya olabilir. Örneğin; bankadan kredi almak üzere rehin edilmiş mal veya ipotek edilmiş binanın hukuki durumları, dolayısiyle de işletmenin mali yapısı içindeki yerleri diğer varlıklara göre farklılık gösterir. Diğer malların veya binanın istendiğinde satılarak paraya çevrilebilir olmasına karşılık rehinli mal veya ipotekli binanın, paraya çevrilebilmesi rehin veya ipotek işleminin sona erdirilmesine bağlıdır. Söz konusu önemli özelliğin hesaplar üzerinde belirlenmesi gerek tam açıklama kavramı, gerek sosyal sorumluluk kavramı açısından zorunludur.

Bu zorunluk Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde yer alan "*Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir*" şeklindeki genel kabul görmüş muhasebe ilkesinde vurgulanmaktadır.

Kullanılması bir kısım hukuki koşullara bağlı varlıkların belirtilmesi, mümkün olduğu ölçüde, muhasebe içi uygulamalarla yani kayıtların bu zorunluk göz önünde tutularak yapılması yoluyla gerçekleştirilir. Bunun mümkün olmadığı durumlarda varlığın kullanımını sınırlayan koşullar hakkında "*bilanço dip notları*"nda açıklama yapılır.

İşletme varlıklarının kullanılmasındaki sınırlamalar da yukarıda açıklanan üç şekilden biri ile muhasebeleştirilerek belirlenebilir.

Örnek: İşletme, kredi almak üzere 80.000 TL'lik tahvilini Garanti Bankası'na teminat olarak veriyor (rehnediyor).

a) Ayrı defteri kebir hesabında:

.. / .. / 201.		
... TEMİNATA VERİLEN TAHVİLLER	80.000	
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET ve BONOLARI		80.000

b) Nazım hesaplarda:

.. / .. / 201.		
920 KIYMETLERİMİZİ TEMİNATA ALANLAR (NH)	80.000	
920.16 Garanti Bankası 80.000		
921 TEMİNATTAKİ KIYMETLERİMİZ (NH)		80.000
921.02 Menkul Kıymet 80.000		

c) Ayrı tali hesaplarda:

.. / .. / 201.		
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET ve BONOLARI	80.000	
111.03 Teminattaki Tahvil, Senet ve Bonolar 80.000		
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET ve BONOLARI		80.000
111.01 Cüzdand. Tahvil, Senet ve Bonolar 80.000		

Tekdüzen Hesap Planı'nda varlıkların kullanılmasındaki hukuki sınırlamaların belli edilmesi için de ayrı defterikebir hesabı açılması yolu benimsenmemiştir (Örneğin THP 'de; "Teminattaki Tahviller" için ayrı defterikebir hesabı bulunmamaktadır). Bu nedenle uygulamada varlıklar üzerindeki sınırlamalar, tali hesaplar arasında aktarma veya nazım hesaplara kaydetme yollarından biri ile belli edilebilir.

5.2.3. Varlığın Değerindeki Düşmelerin İzlenmesi

Çeşitli varlıkların bilanço günündeki değerleri ile kayıtlardaki değerleri arasında, değişik nedenlere bağlı olarak, farklar meydana gelebilir. İhtiyatlılık kavramı gereğince değer artışlarının kesin gelir haline dönüşünceye kadar muhasebeleştirilmemesine karşılık, değer düşmelerinin ortaya çıktıkları anda muhasebeleştirilerek sonuç hesaplarına yansıtılmaları gerekir.

Bilançoda "*varlıkların bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterilmesi*" için kayıtlarda da gerekli değer azaltması işleminin yapılması genel kabul görmüş muhasebe ilkesinin gereğidir.

Aktifteki bir varlığın değerindeki azalmanın toplam aktif miktarını, dolayısiyle, aktife eşit olması gereken pasif toplamını aynı miktarda azaltacağı açıktır. Muhasebe temel denklemi ve aktifteki değer azalışının borç miktarını ilgilendirmediği göz önünde tutulduğunda; azalmanın pasifin öz sermaye bölümünde olması gerektiği kolayca anlaşılacaktır. Öz sermaye azalışının ise zarar olduğu bilinmektedir.

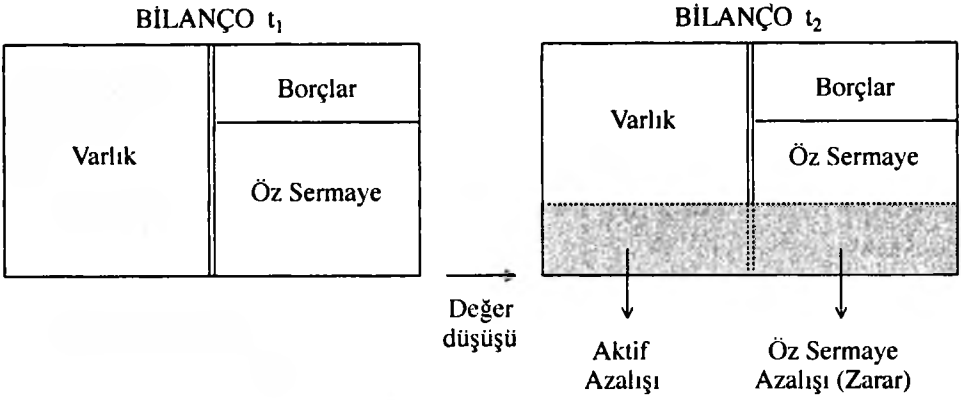
Bu ilişki, muhasebe temel denklemi üzerinde şöylece belirlenebilir:

VARLIKLAR = BORÇLAR + ÖZ SERMAYE

VARLIKLAR – DEĞER AZALIŞI = BORÇLAR + (ÖZ SERMAYE – DEĞER AZALIŞI)

Görüldüğü üzere aktifin değerindeki azalma (bundan borçlar etkilenmeyeceği için) öz sermayedeki azalma ile dengelenmektedir.

Bu ilişki bir şema ile de açıklanabilir.



Varlıkların değerinde azalış olduğunda aynı miktarda bir öz kaynak azalışı ortaya çıkacağına göre; bir varlıkta değer düşüklüğü doğması halinde bir gider (zarar) hesabı borç-

lanacaktır. Alacaklanacak hesap ise değer düşüklüğünün kesin olup olmamasına göre farklılık gösterecektir.

5.2.3.1. Değer Düşüklüğünün Kesin Olması

Değer düşüklüğü kesin ise; bir gider hesabına borç yazılmak suretiyle öz kaynak azaltılırken, doğrudan ilgili varlık hesabı alacaklandırılarak varlığın değeri düşürülüp, (varlık hesabının borç kalanı değer düşüklüğü kadar azaltılıp) bilanço günündeki gerçek değerine eşitlenir.

Örnek: İşletmeye 50.000 TL'ya mal olan bir malın üretici firma tarafında ilan edilen katalog satış fiyatına göre net gerçekleşebilir değeri 45.000 TL. dır.

	31 / 12 / 201.		
659	DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR H.	5.000	
659.09	Çeşitli Diğer Gider ve Zararlar 5.000		
153	TİCARİ MALLAR H.		5.000

153 TİCARİ MALLAR

*	*50.000*		
		5.000	

659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR

5.000	→
	Dönem kâr veya zararı

Görüldüğü üzere işletmenin mal mevcudu bilançosunda 50.000 TL yerine 45.000 TL olarak yer alacak, buna karşılık kârı (Öz sermayesinin bir bölümü) 5.000 TL azalarak[84] örneğin 90.000 TL yerine 85.000 TL olarak görünecektir.

BİLANÇO t_1

.....			.....
TİC. MAL.	50.000		.....
.....			.....
		KÂR	90.000
	450.000		450.000

BİLANÇO t_2

.....			.....
TİC. MAL.	45.000		.....
.....			.....
		KÂR	85.000
	445.000		445.000

(84) Gider ve zararların öz kaynağı azalttığı hatırlanmalıdır.

Değer düşüklüğü ortaya çıktığı yılın gideri olarak o yılın kârını etkileyecektir. İzleyen yıla ticari mal, açılış maddesi ile, 45.000 TL olarak aktarılacak ve bu değer üzerinden işlem görecektir.

5.2.3.2. Değer Düşüklüğünün Kesin Olmaması

Değer düşüklüğü kesin değilse, varlığın bilançoda görünecek değerini yukarıdaki gibi bir işlemle değiştirmek uygun olmayacaktır. O takdirde değer düşüklüğü gider hesabına borç yazılırken, ilgili varlık hesabı yerine bir başka hesap alacaklanır. Bu tür hesaplara "*Karşılık hesabı*" ve değer düşüklüğünün bu tür hesapların alacaklarına yazılarak muhasebeleştirilmesine "*karşılık ayırma*" denir[85]. Aktif varlıkların değerlendirilmesinde yararlanmak üzere grup için tek "*karşılıklar*" hesabı açılabileceği gibi, her varlık hesabı için bir karşılık hesabı da açılabilir.

Karşılık hesabı, ilgili varlık hesabının karşı hesabı niteliğinde olduğundan daima ilgili varlık hesabı ile birlikte ve bir bütün olarak düşünülmeli, varlığın kendisine bir işlem uygulandığında karşılığına da gerekli işlem yapılmalıdır.

Örnek: Maliyet veya piyasa değerinden düşük olanıyla değerlenen ve alış değeri 250.000 TL olan hisse senetlerinin bilanço günündeki borsa değeri 230.000 TL'dir.

	31 / 12 / 201.		
654 KARŞILIK GİDERLERİ H.		20.000	
	119 MENKUL KIYMET DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		20.000

110 HİSSE SENETLERİ H.

* *250.000*	

119 MENKUL KIYMET DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.

	20.000

Söz konusu hisse senetlerinin izleyen yıl ya da yıllarda satılması halinde satılan kısım, Hisse Senetleri hesabından çıkarılırken, karşılığın satılan senetlere isabet eden kısmı da he-

(85) Bilançoda varlıkları bilanço günündeki gerçeğe uygun değeriyle raporlamak için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

saptan çıkarılır. Hisse senedinin satışında alış değerine göre bir zarar doğarsa bu zarar, ayrılan karşılıkla karşılanır. Karşılığı aşan zarar; satışın yapıldığı dönemin zararı, kullanılmayan karşılık da yine satışın yapıldığı dönemin kârı olur.

Örnek: Yukarıda söz konusu edilen hisse senetlerinin yarısının satıldığı varsayılırsa, satış bedeli tutarına göre farklı kayıtlar söz konusu olacaktır.

Satılan hisse senedinin net değeri:

Kayıtlı bedel	250.000/2 =	125.000 TL
Karşılık	20.000/2 =	(10.000) TL
Net bedel		115.000 TL

a) 115.000 TL'ye satılması:

115.000 – 115.000 = 0 kâr/zarar

.. / .. / 201.

100	KASA H.	115.000	
119	MENKUL KIYMET DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.	10.000	
	110 HİSSE SENETLERİ H.		125.000

b) 122.000 TL'ye satılması:

122.000 – 115.000 = 7.000 TL kâr(86)

.. / .. / 201.

100	KASA H.	122.000	
119	MENKUL KIYMET DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.	10.000	
	110 HİSSE SENETLERİ H.		125.000
	644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H.		7.000

(86) Eşitlik aşağıdaki şekilde yazıldığında; maddedeki hesapların borç ve alacakları arasındaki gruplaşma ortaya çıkar.

122.000	+	(20.000/2)	=	(250.000/2)	+	7.000
Kasa	+	Karşılık	=	Hisse Senedi	+	Kâr
122.000	+	10.000	=	125.000	+	7.000

c) 113.000 TL'ye satılması:

113.000 – 115.000 = –2.000 TL zarar

.. / .. / 201.		
100 KASA H.	113.000	
119 MENKUL KIYMET DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.	10.000	
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI H.	2.000	
110 HİSSE SENETLERİ H.		125.000

110 HİSSE SENETLERİ H.

* *250.000*	
	125.000

119 MENKUL KIYMETLER DEĞ. DÜŞÜKL. KRŞ. H.

	* *20.000*
10.000	

Hesapların kalanları kesin mizanda aşağıdaki gibi yer alacaktır.

KESİN MİZAN

Hesaplar	Tutar		Kalan	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....
110 HİSSE SENETLERİ	250.000	125.000	125.000	
119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	10.000	20.000		10.000

Söz konusu hisse senetlerinin alış değeri ile değer düşüklüğünün ayrı hesaplarda yer almasına karşılık hisse senetlerinin bilanço değerinin bu iki hesabın kalanlarının farkından oluştuğu göz önünde tutularak karşılık bilançonun pasifinde değil (esasen karşılık borç veya öz kaynak kalemi olmadığından pasifte ye alması da mümkün olmaz), aktifte indirim biçiminde gösterilecektir[87].

(87) Tekdüzen Hesap Planında aktif ve pasifte indirim biçiminde gösterilecek hesaplar bu özellikleri göz önünde tutularak kodlanmıştır. Örneğin Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı "11 MENKUL KIYMETLER" grubunda 119 numarası ile (–) olarak kodlanmıştır..

..... Firması
../../201.

Aktif	BİLANÇO	Pasif
....		....
MENKUL KIYMETLER 115.000		....
Hisse Senetleri 125.000		....
Karşılık (10.000)		
....		
....		
.....		.....

İzleyen dönem sonunda yeni bir değerleme yapılacak ve karşılık miktarı yeni değere göre düzeltilecektir. Bu işlem, varlığın bilanço günündeki değeri, alış değeri düzeyine yükselinceye ya da varlık elden çıkarılıncaya kadar; her dönem (aylık veya yıllık) sonunda tekrarlanacaktır.

Yukarıdaki örnekteki hisse senedinin izleyen dönemin bilanço günündeki değerinin 118.000 TL olduğunun varsayılması halinde o yıl içinde;

118.000 – 115.000 = 3.000 TL'lik

bir değer artışı meydana gelmiş olacaktır. Bu durumda mevcut 10.000 TL'lik karşılıktan sadece 125.000 – 118.000 = 7.000 TL'lik kısmının değer düşüklüğü için söz konusu olduğu, 3.000 TL'lik karşılığın ayrılma nedeninin ise ortadan kalktığı görülmektedir. Konusu kalmayan söz konusu karşılık aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydı ile iptal edilir.

	31 / 12 / 201.		
119	MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.	3.000	
644	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H.		3.000

Bu kayıttan sonra karşılık hesabı aşağıdaki şekli alacaktır.

119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.

* *10.000*	* *20.000*
3.000	
13.000	*20.000*

Bilançoda ilgili hesapların kalanları hisse senetlerinin bilanço günündeki değeri olan 118.000 TL'yi gösterecektir.

..... Firması
../../201.

Aktif	BİLANÇO	Pasif
.....	.....	.....
MENKUL KIYMETLER	118.000	.....
Hisse Senetleri 125.000		.....
Karşılık (7.000)		
.....	.....	
.....	.....	
	.....	.....

ii) Söz konusu hisse senedinin izleyen dönemin bilanço günündeki değerinin artmadığının, aksine azaldığının ve örneğin 113.000 TL'ye indiğinin varsayılması halinde o yıl içinde;

$$115.000 - 113.000 = 2.000 \text{ TL'lik}$$

bir değer azalması daha meydana gelmiş olacaktır. Bu durumda mevcut karşılığa ek olarak 2.000 TL'lik daha karşılık ayrılması gerekecektir.

31 / 12 / 201.		
654 KARŞILIK GİDERLERİ H.	2.000	
119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞ.KARŞ. H.		2.000

Bu kayıttan sonra ise karşılık hesabı aşağıdaki şekli alacaktır.

119 MENKUL KIYMETLER
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.

* *10.000*	* *20.000*
	2.000
10.000	*22.000*

Bilançoda hesap kalanları hisse senetlerinin bilanço günündeki değeri olan 113.000 TL'yi gösterecektir.

..... Firması

../../201.

Aktif	BİLANÇO	Pasif
.....	.....	.....
MENKUL KIYMETLER	113.000	.....
Hisse Senetleri 125.000		.....
Karşılık (12.000)		
.....	.....	
.....	.....	
	.....	.....

5.2.4. Farklı Değerlerle Giriş ve Çıkışların İzlenmesi

Bir varlık hesabına giriş ve çıkışlar aynı değer üzerinden yapılırsa hesap ancak borç kalanı verebilir. Borç kalanı, hesabın ilgili bulunduğu varlığın o andaki miktarını gösterir. Örneğin; Alacak Senetleri hesabına senetler yazılı değerleri ile alınıp, yine yazılı değerleri ile çıkarılırlar. Bu nedenle bu hesap alacak kalanı vermez. Hesabın borç kalanı mevcut senetlerin tutarını gösterir. Örnek:

121 ALACAK SENETLERİ H.

Satış karşılığı alınan	200.800 ✓	200.800 ✓	Tahsil edilen
Satış karşılığı alınan	50.000	30.000 ✓	İskonto ettirilen
Alacak karşılığı alınan	30.000 ✓		
	280.800	230.800	

Borç kalanı: 280.800 – 230.800 = 50.000

Hesabın kalanı, henüz tahsil edilmemiş olan bir senedin tutarını göstermektedir.

Varlık hesaplarına giriş ve çıkışlar değişik değerle yapıldığı takdirde, giriş ve çıkışların aynı baza getirilmesi işlemi yapılmadan, hesabın kalanı ilgili varlığın o andaki durumunu göstermez. Hatta bu işlem yapılmadan önce, hesap alacak kalanı bile verebilir.

Örneğin; Bir işletmede hisse senetleri, hesaba alış değeri ile alınıyor satış değeri ile çıkarılıyorsa; hesabın kalanı, alış değerinden farklı bir değerle yapılan ilk satıştan sonra, hisse senedi miktarını gösteremez duruma gelir. Hesabın hisse senedi miktarını gösterebilmesi için kârı veya zararı bu hesaptan bir sonuç hesabına aktarmak gerekir.

110 HİSSE SENETLERİ

Satın alınan	3.000 x 100 =	300.000	Satılan	1.500 x 110 =	165.000
			Satılan	1.000 x 105 =	105.000
	3.000	300.000		2.500	270.000

Halen 3000 – (1.500 + 1.000) = 500 adet hisse senedi bulunduğu ve bunların alış değeri 500 x 100 = 50.000 TL olduğu halde hesap 300.000 – 270.000 = 30.000 TL kalan göstermektedir. Kârın hesaplanıp sonuç hesabına aktarılması halinde Hisse Senetleri hesabı üzerindeki sonuç etkisi kalkar ve Hisse Senetleri hesabı aşağıdaki duruma (mevcudun bedelini gösterir duruma) gelir.

Giriş ve çıkışları farklı değerler üzerinden olabilen varlıkların izlenmesinde aşağıdaki üç yöntemden biri uygulanır.

* Aralıklı envanter yöntemi
* Sürekli envanter yöntemi

} Yığın işlemlerde (Asıl faaliyet konusu işlemler)

* Hasılat (net gelir) yöntemi

} Arızî işlemlerde (Asıl faaliyet dışı işlemler)

5.2.4.1. Aralıklı Envanter Yöntemi

Aralıklı envanter yönteminde(88) girişler maliyet değeri, çıkışlar ise satış değeri üzerinden kaydedilir. Dönem sonunda o varlığın mevcudu muhasebe dışı envanterle saptanır. Mevcut belirlenince de satılan kısmın maliyeti hesaplanabilir. Satış tutarları ile bu maliyet arasındaki fark, satış kâr veya zararı olarak varlık hesabından sonuç hesabına aktarılır. Bu yöntemde mevcudun, kayıtlara bakarak, olması gereken kadar olup olmadığını kontrol etme olanağı yoktur. Sayımda saptanan miktarın doğru olduğu kabul edilerek dönem sonunda varlık hesabı bu kabule uygun hale getirildiğinden, örneğin sayımın doğru yapılıp yapılmadığını, fire miktarını veya bütün satışların kaydedilip kaydedilmediğini belirlemek imkânsızdır. Ancak, bu sakıncalarına karşılık, kolay oluşu nedeniyle, bir çok işletme tarafından bu yöntem tercih edilir.

(88) Daha önceleri "görgül metod", "tecrübi usûl" olarak da isimlendirilmiş olan bu yönteme, "dönem sonunda envanter yöntemi" "aralıklı sayım yöntemi" gibi isimler de verilmektedir.

Yöntem farklı sayıda hesap kullanılarak uygulanabilir.

a. Tüm İşlemleri Tek Hesapta Toplayarak Uygulama

Yöntem tek hesap kullanılarak uygulandığında girişler hesaba maliyet değeri ile borç, çıkışlar ise satış değeri ile alacak kaydedilir. Yöntemin tek hesaplı uygulamasında varlığın satışından doğan kâr veya zarar üç ayrı biçimde hesaplanabilir.

i. Satışların maliyeti saptanarak:

Bu hesaplama biçiminde satılan malların maliyeti bulunarak satış tutarları ile karşılaştırılır. Hesaplama biçimi şöylece formüle edilebilir(89).

Satışlar – (Dönem başı mevcut + Alışlar – Dönem sonu mevcut) = (+) Kâr
Satılan malların maliyeti (–) Zarar

ii. Mevcutların maliyet değeri ile satılacağı varsayılarak:

Yukarıdaki eşitlikte, parantez içinde yer alan dönem sonu stoku, parantez dışına çıkarılırsa şöyle bir formüle ulaşılır:

(Satışlar + Dönem sonu mevcut) – (Dönem başı mevcut + Alışlar) = (+) Kâr
Satış değeri Maliyet değeri (–) Zarar

iii. Hesap kalanını mevcudun tutarına eşitleyerek:

Hesap kalanının mevcudu göstermesi gerektiğinden, bu kalanı mevcudun tutarına ulaştıracak fark bulunup dönem sonu fiili stoku ile karşılaştırılır.

Söz konusu eşitlikte yer alan terimlerden mal hesabının borcuna yazılanlar bir yana, alacağına yazılanlar da diğer yanına alındığında ortaya aşağıdaki gibi bir ilişki çıkar.

Dönem sonu mevcut – [(Dönem başı mevcut + Alışlar) – (Satışlar)] = (+) Kâr (–) Zarar
Hesabın borç toplamı Hesabın alacak toplamı
Hesabın kalanı

Aşağıda verilen bir örnek ile aralıklı envanter yönteminin tek hesaplı olarak uygulanmasında satıştan doğan kâr veya zararın üç ayrı biçimde hesaplanması gösterilmiştir.

(89) Türkân Arıkan, Muhasebenin Teknik Yapısı: I, İstanbul, 1982, s: 105

Örnek: İşletmenin mal hesabının dönem sonu durumu şöyledir (kolay izlenmesi için rakamlar küçük tutulmuştur):

TİCARİ MALLAR H.	
.....	.....
.....	.....
.....	.....
850	835

Dönem sonu envanterinde mal mevcudu 96 TL olarak saptanmıştır.

Kârın satışların maliyeti bulunarak hesaplanması

Devreden ve satın alınan malların tutarı	850
Mevcut malların tutarı	(96)
Satılan malların maliyeti	754
Satışların tutarı	835
Satışların maliyeti	(754)
Satış kârı	81

Kârın mevcudun satıldığı varsayılarak hesaplanması:

Satışların tutarı	835
Mevcudun tutarı	96
Satışı yapılan mallardan elde edilen ve mevcutların satışından elde edilebilecek toplam bedel	931
Devreden ve satın alınan malların tutarı	(850)
Satış kârı	81

Kârın hesap kalanını mevcudun tutarına eşitlenerek hesaplanması:

Hesabın borç toplamı	850
Hesabın alacak toplamı	(835)
Hesap kalanı	15
Mal mevcudu	96
Hesap kalanı	(15)
Satış kârı	81

Yukarıdaki hesaplamalar incelendiğinde 81 TL'lik kâr bulunması sonucunu veren hesaplamaların:

* Maliyeti 754 TL olan malın 835 TL'ye satılmış olması,
* 931 TL'ye satılan ve satılabilecek olan malın 850 TL'ya alınmış olması,
* Hesabın kalanının 15 TL olmasına karşın 96 T'lık mal mevcudu olduğuna göre farkın kârdan ileri geliyor olması,

temellerine dayandırıldığı görülmektedir.

Kârın kaydedilmesi

SATIŞ KÂRLARI H.		TİCARİ MALLAR H.	
		.....	.....
		.....	.....
		850	835
	81 ⟷	81	–
		931	835

931 – 835 = 96 Mal Mevcudu

Bankalar "Efektif Alım Satım Hesabı" ile "Döviz Alım Satım Hesabı"nı izlemede aralıklı envanter yöntemini tek hesaplı olarak uygularlar. Bankalar kârı hesaplamada da "hesap kalanını mevcudun tutarına eşitleme" şeklindeki uygulamaya başvururlar(90).

(90) Bu uygulama aşağıda bir örnekle açıklanmıştır

EFEKTİF ALIM SATIM H.	
.....	.....
.....	.....
746.800	666.500

Kasada 60.300 $ mevcut olup değerleme kuru 1,55 TL'dir.

Kâr/zararın saptanması:

Efektif Miktarı	x	Kur	=	Mevcut	–	Hesap Kalanı	=	Kâr/zarar
360.300	x	1,55	=	93.465	–	80.300	=	13.165

Kârın kaydedilmesi:

.. / .. / 201.			
EFEKTİF ALIM SATIM H.		13.165	
	KAMBİYO KÂRLARI		13.165

b. Stok ve Satış İşlemlerini Ayırarak Uygulama

Yukarıdaki mala ilişkin hesaplamalar hesabın borcunun dönem başı stoku ile dönem içi alışlardan, alacak yanının ise satışlardan oluştuğu varsayımına dayanmaktadır. Oysa ki mal hesabının borcunda devir ve alışlarla birlikte satıştan iadeler ve satış iskontoları, alacak yanında da alıştan iadeler ve alış iskontoları da bulunabilir.

153 TİCARİ MALLAR H.

Devir	.....	*Satış*	.....
Alış	.....	*Alış iadesi*	.....
Alış	.....	*Alış iskontosu*	.....
Alış	.....	*Satış*	.....
Satış iadesi	.....	Satış	.....
Alış	.....	Satış	.....
	850		835

Gelir tablosuna 835 TL'yi "satışlar" ve 850 TL'den dönem sonu mevcudu 96 TL'yi düşerek bulunacak 754 TL'yi de maliyeti olarak göstermenin doğru olmayacağı açıktır. Gelir tablosunda satışların doğru tutarla sergilenebilmesi için, mal hesabının alacağına gelen ve alış tutarını düzelten "*alış iadeleri*" ve "*alış iskontoları*" tutarlarının hesaplanarak alacak toplamından düşülmesi ve brüt satış miktarının bulunması gerekir. Aynı işlem hesabın borç yanı için de yapılmalıdır.

Dönem sonunda yapılan hesaplamada;

	TL
Satış iadeleri	20
Satış indirimleri	15
Alış iadeleri	60
Alış iskontoları	10

olarak hesaplanmışsa; gelir tablosunun "satış kârı"na kadar olan bölümü gerçek tutarlar üzerinden aşağıdaki gibi düzenlenebilir.

.....
(.... / .... dönemi)
GELİR TABLOSU

BRÜT SATIŞLAR	765	← [835 – (60 + 10)]
SATIŞ İNDİRİMLERİ	(35)	← 20 + 15
Net Satışlar	730	
SATIŞLARIN MALİYETİ	(649)	← [850 – (20 + 15)]– (60 + 10) – 96]
Satış Kârı	81	

Ancak yukarıdaki gibi bir uygulamanın;

* Mal hesabındaki bir yığın işlemin niteliklerine göre ayrılması gibi bir iş yükünün dönem sonuna kalması, böyle bir ayırımda hataların olabilmesi,
* Gelir tablosunun doğrudan hesaplardan çekilememesi gibi sakıncaları bulunmaktadır.

Bu sakıncalar stok ve satış işlemlerinin iki ayrı hesapta izlenmesi ile giderilebilir (iki hesaplı uygulama).

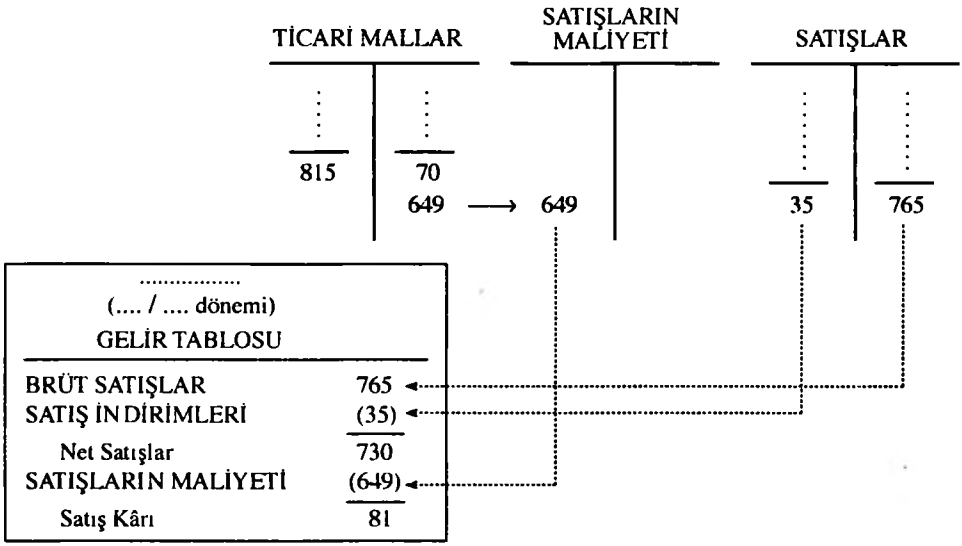
Bu tür uygulamada hesaplar aşağıdaki gibi çalışır. (Yukardaki örnekte önceki dönemden devir stokun 30 TL olduğu varsayılmıştır).

TİCARİ MALLAR H.				SATIŞLAR			
Devir	30	Alıştan iade	60	Satış iadesi	20	Satışlar Σ	765
Alışlar Σ	785	Alış iskontosu	10	Sat. iskontosu	15		
	815		70		35		765

İki hesaplı uygulama, iade ve kasa iskontosu sözkonusu olmayacağından, menkul kıymetlerin izlenmesinde yeterlidir.

c. Satışların Maliyeti İçin Ayrı Hesap Açarak Uygulama

İki hesaplı uygulamanın yetersizliklerinden ilki satılanların maliyetinin gelir tablosuna doğrudan bir hesabın kalanından aktarılamamasıdır. Dolayısıyla bu uygulamada hesapların kalanları alt alta getirildiğinde gelir tablosu oluşmaz. Satışların maliyetinin gelir tablosuna ayrıca eklenmesi gerekir. Bu sakıncanın giderilmesi "satışların maliyeti" için de bir hesap açılması ile mümkün olur (üç hesaplı uygulama).



d. Satış İndirimleri İçin de Ayrı Hesap Açılarak Uygulama

Satış indirimlerinin oluşumunun bilinmesi pazarlama faaliyetlerinin değerlendirilmesi açısından önem taşır. Örneğin, satıştan iade oranlarının büyümesi işletmenin bir yandan gereksiz taşıma giderlerine katlanması diğer yandan da müşteri güveninin yitirilmesine neden olabilir. İki veya üç hesaplı uygulamada hesabın borcuna gelen tutarın ne kadarının iade, ne kadarının iskontodan ileri geldiğinin ayrı bir çalışma ile belirlenmesi gerekir. Bu nedenle de satış indirimlerinin ayrıca belirlenmesi(91) ve doğrudan hesaplardan gelir tablosuna aktarılabilmesi için satıştan indirim kalemleri için ayrı defterikebir hesapları açılır (Beş hesaplı uygulama)

Söz konusu iki hesaptan yararlanarak yukarıdaki gelir tablosunu elde etmek mümkündür.

* Mal hesabının kalanından (815 – 70 = 745) dönem sonu mal mevcudu (96 TL) indirildiğinde "satışların maliyeti",
* Satışlar hesabının alacak toplamı; "brüt satışlar" ve borç toplamı "satışlardan indirimler" olarak gelir tablosundaki yerini alabilir.

SATIŞLAR		SATIŞTAN İADELER		SATIŞ İSKONTOLARI	
⋮	⋮	⋮		⋮	
—	765	20	—	15	—

.....
(.../... dönemi)
GELİR TABLOSU

BRÜT SATIŞLAR	765
SATIŞ İNDİRİMLERİ	(35)
Satıştan iadeler 20	
Satış iskontoları 15	
Net Satışlar	730
SATIŞLARIN MALİYETİ	(649)
Satış kârı	81

(91) Söz konusu veriler ayrı tali hesap açarak da belirlenebilir.

SATIŞLAR	
⋮	⋮
35	765

Brüt Satışlar		Satıştan İadeler		Satış İskontoları	
⋮	⋮	⋮		⋮	
—	765	20	—	15	—

Ancak defterikebir hesabından doğrudan gelir tablosunun elde edilmesi mümkün olmaz. Gelir tablosunun net satış bölümünün "Satışlar" hesabının tali hesaplarından ayrıca elde edilmesi gerekir.

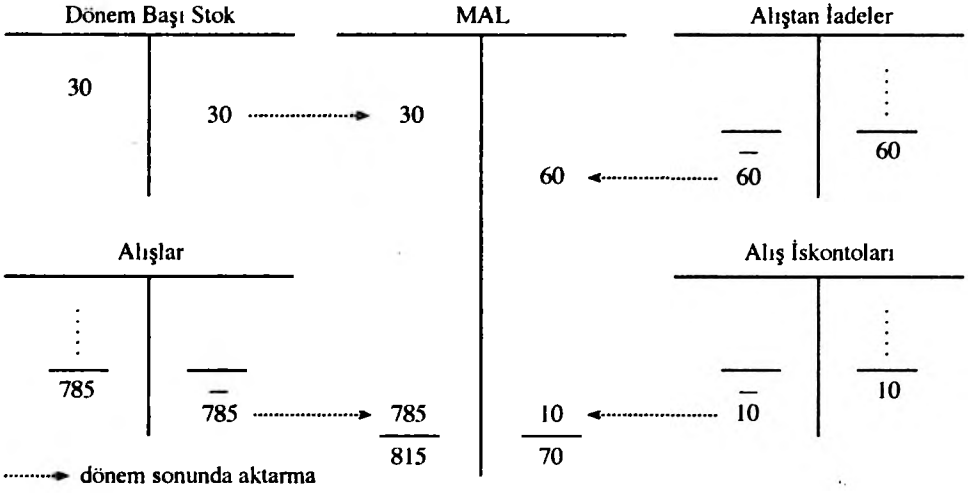
Tekdüzen hesap planı; *stok – satışların maliyeti – brüt satışlar – satıştan iadeler – satış iskontoları* için ayrı hesaplar açılması şeklindeki (Beş hesaplı) uygulamayı benimsemiştir.

THP 'de bu konu ile ilgili olarak aşağıdaki hesaplar yer almaktadır.

Stok hesapları:	152	MAMULLER
(15. grup)	153	TİCARİ MALLAR
Satışların maliyeti hesapları:	620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ
(62. grup)	621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ
Satış hesapları:	600	YURT İÇİ SATIŞLAR
(60. grup)	601	YURT DIŞI SATIŞLAR
Satış indirimleri hesapları:	610	SATIŞTAN İADELER
(61. grup)	611	SATIŞ İSKONTOLARI

e) Stok Hareketleri İçin de Ayrı Hesaplar Açarak Uygulama

Stok hesabının borcuna gelen tutarların da *dönem başı stok – alışlar – alıştan iadeler – alış iskontoları* için açılacak ayrı defterikebir hesaplarında izlenmesi şeklinde bir uygulama mümkündür. Bu tür uygulamada stoka ilişkin her işlem grubu için bir defterikebir hesabı açılır. Söz konusu işlemlere ilişkin tutarlar bu hesaplarda biriktirilir. Stok hareketine ilişkin bilgiler elde edildikten sonra bu hesaplar stok hesabına aktarılarak kapatılır. Stok hesabındaki toplamlardan hareketle satılanların maliyeti hesaplanıp "Satışların maliyeti" hesabına aktarılır[92].



(92) Stoklar bölümünde daha ayrıntılı açıklama yapılmıştır.

Ancak stok hareketleri için ayrı defterikebir açılması şeklindeki uygulama ne KİT Tekdüzen Hesap Planı'nda, ne Standart Hesap Planı'nda ne de Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planı'nda benimsenmiştir.

Söz konusu bilgilerin Tekdüzen Gelir Tablosu'na doğrudan aktarılması söz konusu olmadığından, stok hareketine ilişkin işlemler stok hesabında açılacak tali hesaplarda izlenebilir(92).

5.2.4.2. Sürekli Envanter Yöntemi

Sürekli envanter yönteminde(93), varlık hesabına önce değişik değerle kayıt yapılıp, daha sonra kâr veya zararın başka hesaba aktarılması yerine, başlangıçta değer ve sonuç fonksiyonunun en az iki ayrı hesaba yüklenmesi yolu seçilir. Bunlardan biri stok hesabı olarak çalışır. Bu hesaba giriş ve çıkış, maliyet değeri ile yapılır. Giriş ve çıkışın aynı değerle yapılması sonucu hesabın kalanı daima mevcudu gösterir. İkinci hesap ise, sonuç hesabı olarak çalışan, satış hesabıdır. Bu hesabın borcuna satış yapılan varlığın maliyeti, alacağına da satış hasılatı yazıldığından hesabın kalanı, başkaca bir işlemi gerektirmeden, satıştan sağlanan kârı veya zararı gösterir.

Örnek: Sadece "A" malının alım satımı ile uğraşan bir işletmede aşağıdaki işlemler yapılıyor.

(a) Tanesi 100 TL'den 200 adet mal alınıyor.

(b) Malın 50 adedi 105 TL'den satılıyor

(c) Malın 10 adedi 108 TL'den satılıyor.

---

(92) Tali hesapta izleme:

TİCARİ MAL	
⋮	⋮
815	70

Dönem Başı Stoku		Alışlar		Alıştan İadeler		Alış İskontoları	
⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮	⋮
30	—	785	—	—	60	—	10

(93) Daha önceleri "Devamlı denkleştirme metodu" veya "müstemir muvazene metodu" olarak da isimlendirilmiş olan bu yönteme "aralıksız sayım yöntemi" de denilmektedir.

(Değeri izleyen hesap)

TİCARİ MALLAR H.

a) Alınan malın maliyeti 200 x 100 = 20.000	b) Satılan malın maliyeti 50 x 100 = 5.000
	c) Satılan malın maliyeti 10 x 100 = 1.000
20.000	6.000

Hesabın kalanı:
20.000 – 6.000 = 14.000 TL
MEVCUT: 14.000/100 = 140 adet

(Sonucu izleyen hesap)

SATIŞLAR

b) Satılan malın maliyeti 50 x 100 = 5.000	b) Satılan malın satış bedeli 50 x 105 = 5.250
c) Satılan malın maliyeti 10 x 100 = 1.000	c) Satılan malın satış bedeli 10 x 108 = 1.080
6.000	6.330

Hesabın kalanı:
6.330 – 6.000 = 330 TL : KÂR

Ticari Mallar Hesabının "stok" servisini, Satışlar Hesabının da "satış" servisini temsil ettiği düşünülürse, yukarıdaki işlemleri;

"Stok servisinin tanesi 100 TL'den 200 adet "A" malı aldığı, bunlardan önce 50, sonra da 10 adedini satış servisine verdiği, satış servisinin bu mallardan 50 adedini 105 TL'den, 10 adedini de 108 TL'den sattığı" biçiminde söylemek de mümkün olur. Stok servisi 60 adet malın satış servisine verdiği için bunların bedeli olan 6.000 TL Ticari Mallar Hesabından, Satışlar Hesabına aktarılmıştır.

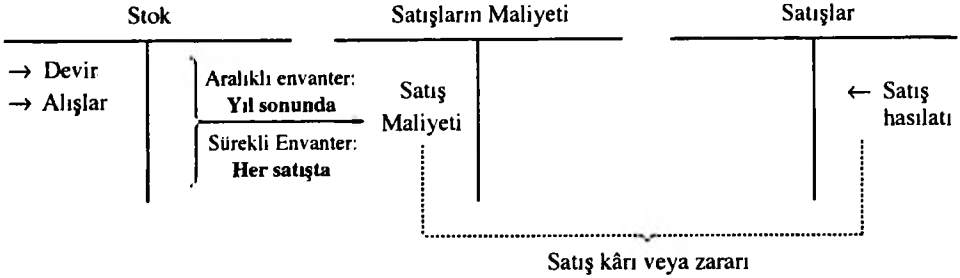
Yukarıdaki iki hesap incelendiğinde Ticari Mallar Hesabının borç kalanı olan 14.000 TL'nin mevcut 140 adet "A" malının bedelini gösterdiği, Satışlar Hesabının kalanının ise sağlanan:

$$\underbrace{[(105 - 100) \times 50]}_{250} + \underbrace{[(108 - 100) \times 10)]}_{80} = 330$$

= 330 TL'lık kârı belirlediği görülmektedir.

Sürekli envanter yönteminde en az iki hesabın kullanılacağına yukarıda değinilmişti. Bunlara "Satışların Maliyeti" hesabının "Satıştan İadeler" ve "Satış İskontoları" hesabının eklenmesi hatta stok hareketleri için ayrı hesaplar açılması sürekli envanter için de söz konusudur. Dolayısıyla söz konusu hesapların açılmasına ilişkin olarak aralıklı envanter yöntemindeki açıklamalar sürekli envanter yöntemi için de geçerlidir.

Her iki yöntemde de sonuçta satılanların maliyeti satış hasılatı ile karşılaştırılır. Ancak satılanların maliyeti aralıklı envanter yönteminde, sayımda bulunan mevcuda dayanarak yıl sonunda bir kerede aktarılırken sürekli envanter yönteminde her satışın (veya aylık satışın) maliyeti hesaplanarak "Satışların Maliyeti" hesabına aktarılır.

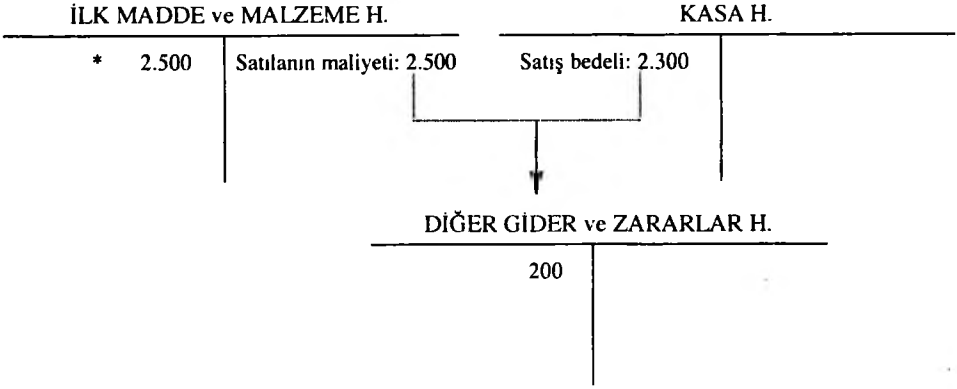


5.2.4.3. Hasılat Yöntemi (Net Gelir Yöntemi)

İşletmenin asıl faaliyet alanına giren satış işlemlerinin izlenmesi için yukarıda açıklanan ilk iki yöntemden yararlanılır. Bu yöntemler *"yığın işlemler"* için geliştirilmiştir.

Asıl faaliyet alanı dışında kalan satışlarda (ya da tasfiye nitelikli satışlarda) ise, satışın doğduğu anda kârının hesaplanması şeklinde bir uygulama yapılır. Kârın, hasılatın doğduğu anda sonuç hesabına alınması esasına dayanan bu yönteme "hasılat" veya "net gelir" yöntemi denmektedir. Çalışma konusu menkul kıymet alım satımı olan kuruluşlar dışındaki işletmelerde menkul kıymet satışında bu yöntem uygulanır. Bunun dışında; duran varlık satışı, hurda satışı, kullanılmayan malzemenin satışı vb. durumlarda da bu yöntemden yararlanılır.

Örnek: Maliyeti 2.500 TL olan malzeme, işletmede kullanılma imkânı kalmadığından 2.200 TL'ye satılıyor.



Görüldüğü üzere; malzeme bedeli stok hesabından çıkartılırken satış bedeli ile maliyet arasındaki fark aynı anda hesaplanıp zarar yazılmıştır.

5.2.5. Varlıklarda Enflasyon Düzeltmesi

Yüksek enflasyon ortamında düzenlenen finansal tablolardaki tutarlar gerçek durumu yansıtmaktan uzaktırlar. Bu tabloların kullanılabilmesi için enflasyon etkisinin giderilmesi, yani tutarların bilanço günündeki para ile ifade edilmek üzere düzeltilmesi gerekir. Bu düzeltme için yaygın olarak benimsenen yöntem genel fiyat düzeyi yöntemidir. Ülkemizde de bu yöntem benimsenmiş ve koşullar oluştuğunda, finansal tabloların bu yönteme göre düzeltilmesi, yasal bir zorunluluk haline getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde enflasyon düzeltmesinin nasıl yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Fiyat endeksindeki artış yıl içinde %10'u aşarsa veya son üç yılın toplam endeks artışı % 100'ü aşarsa enflasyon düzeltmesi yapılması gerekir.

Enflasyon düzeltmesi söz konusu olduğunda varlıklar parasal olup olmamalarına göre ayrılır.

i) Parasal varlıklar, Türk Lirasının değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri, fiyat hareketlerine göre ters yönde, değişen (enflasyonda azalan) değerlerdir. Örneğin; kasada dönem başında ve sonunda 3.000 TL nakit para bulunduğu varsayılırsa her iki tutar nominal olarak aynı olduğu halde satın alma güçleri aynı değildir. Örneğin dönem başında 3.000 TL ile "A" malından 100 adet alınabiliyorsa yıl içinde %25 enflasyon olduğunda dönem sonunda 3.000 TL ile ancak 80 adet alınabilir. Buna göre dönemin sonundaki nakit para aynı zamanda dönem sonundaki satın alma gücünü ifade etmektedir. Bu nedenle nakit paranın enflasyon düzeltmesi gerekmez. Parasal varlıklara; mevduat, tahvil, alacaklar örnek olarak verilebilir.

ii) Parasal olmayan varlıklar, Türk Lirasının değerindeki değişmelere paralel olarak nominal değerleri değişen (enflasyonda artan) ancak satın alma güçleri aynı kalan değerlerdir. Örneğin dönem başında 5.000 TL maliyetli 500 adet "A" malı bulunduğu, bu malın başa baş satış bedeli ile 200 adet "X" malı alınabildiği, yıl içinde enflasyon oranının % 30 olduğu ve yıl sonunda aynı miktarda, ancak 6.500 TL maliyetli "A" malı bulunduğu varsayılırsa dönem sonundaki malın satış bedeli ile de aynı miktarda "X" malı satın alınabilecektir (6.500/(25 x 1,30) = 200 adet "X" malı). Parasal olmayan varlıklara; hisse senetleri, stoklar, maddi duran varlıklar örnek olarak verilebilir.

Enflasyon düzeltmesi sadece parasal olmayan varlıklara uygulanır.

Parasal varlıklar zaten bilanço günündeki para ile ifade edildiklerinden enflasyon düzeltmesi kapsamı dışında kalırlar.

Bu nedenle varlık kalemleri incelenirken sadece parasal olmayan varlıkların enflasyon düzeltmesine değinilecektir.

Finansal tablolardaki parasal ve parasal olmayan kalemlerin tutarları tek katsayı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerine ulaştırılır. Bu işleme "taşıma", kullanılan katsayıya da *"taşıma katsayısı"* denir. Tebliğde söz konusu katsayı aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.

$$\textit{Taşıma katsayısı} = \frac{\textit{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Fiyat Endeksi}}{\textit{Bir Önceki Dönemin Sonundaki Fiyat Endeksi}}$$

Yukarıdaki örnekte izleyen yılın Ocak ayı sonudaki fiyat endeksinin 8736 olduğu varsayılırsa;

Taşıma katsayısı : 8736 / 8320 = 1,05

Dönem sonundaki değer (taşınmış tutar) : 33.280 x 1,05 = 34.944 TL

olarak hesaplanacaktır.

Parasal olmayan bir varlığın değerini düzeltmede kullanılmak üzere varlığın aktife girdiği tarihteki fiyat endeksi ile bilanço günündeki endeks esas alınarak bir düzeltme katsayısı belirlenir. 338 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde söz konusu katsayı aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.

$$\textit{Düzeltme katsayısı} = \frac{\textit{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Fiyat Endeksi}}{\textit{Düzeltmeye Esas Alınan Tarihi İçeren Aya İlişkin Fiyat Endeksi}}$$

Varlığın aktife giriş değeri *"düzeltme katsayısı"* ile çarpılarak varlığın bilanço günündeki değerine ulaşılır. Düzeltilmiş değer ile aktife giriş değeri arasındaki fark ilgili varlık hesabına borç yazılırken enflasyon düzeltme farkını gösteren hesaba alacak yazılır.

Örnek: Dönem sonunda mevcut 32.000 TL'lik malın satın alındığı aydaki fiyat endeksi 8.000 ve dönem sonu fiyat endeksi ise 8.320'tür.

Düzeltme katsayısı : 8320 / 8000 = 1,04

Varlığın düzeltilmiş değeri : 32.000 x 1,04 = 33.280 TL

31 / 12 / 201.

153 TİCARİ MALLAR H.		1.280	
	698 ENFLASYON DÜZELTME H.		1.280
Düzeltilmiş değer	33.280		
Kayıtlı değer	32.000		
Enflasyon farkı	1.280		

153 TİCARİ MALLAR H.

(*) 32.000	
1.280	
33.280	–

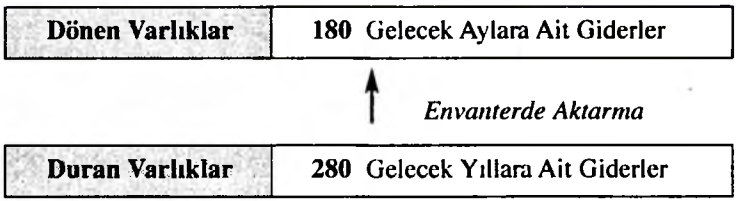
5.3. DÖNEN VARLIKLAR

İşletmenin kasada ve bankada tuttuğu paralarla normal koşullarda 1 yıl içinde ya da işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlıklar; işletmenin *"dönen varlıkları"*nı oluşturur.(94)

Dönen varlıklar, THP 'de kendi içinde aşağıdaki gibi bölümlenmiştir.

1. DÖNEN VARLIKLAR	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

Duran varlıklar arasında yer aldığı halde nakte çevrilmesi ya da kullanılma süresi 1 yıla inen alacaklar, stoklar ve gelecek yıla ait giderler, duran varlıklar bölümünde yer alan hisse senedi ve tahvillerden satılmasına karar verilenler duran varlıklar bölümündeki hesaplardan, dönen varlıklardaki ilgili hesaplarına aktarılır. Örneğin 2 Ocak günü 2 yıllık kira peşin olarak ödenirse, ödenen kiranın yarısı "180. Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına kaydedilerek dönen varlıklarda gösterilir ve dönem içinde ilgili gider hesabına aktarılır. İkinci yarısı ise "280 Gelecek Yıllara Ait Giderler" hesabına alınarak bu miktarın duran varlıklarda yer alması sağlanır. Yıl sonu geldiğinde, peşin kiranın gidere dönüşme süresi 1 yıla indiğinden, söz konusu kira tutarı, envanter sırasında, Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabından; Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına aktarılır.



(94) Dönen varlıklar, TMS:1- Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda (m. 66); bilanço gününden sonra oniki ay içinde paraya çevrilmesi, satılması veya tüketilmesi beklenen varlıklar olarak tanımlanmıştır.

5.3.1. Hazır Değerler

İşletme kasasında ya da bankalarda tutulan nakit para ile istenildiğinde, değer kaybına uğramadan paraya çevrilmesi mümkün olan varlıklar hazır değer sayılır. Bu değerler ödemeler için "hazır" olan varlıklardır.

Kasa ve banka mevcutları ile tahsil edilecek çekler, kredi kartları slipleri, vadesi dolmuş menkul kıymet kuponları bu bölümü oluşturur.

Hazır değerleri izlemek üzere Tekdüzen Hesap Planı'nda aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

10 HAZIR DEĞERLER	100 Kasa 101 Alınan Çekler 102 Bankalar 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (–) 108 Diğer Hazır Değerler

Hazır değerlerin muhasebeleştirilmesi aşağıda açıklanmıştır.

Enflasyon düzeltmesi: Türk paralı değerler zaten Türk Lirası üzerinden izlendiği, yabancı paralı olanlar da bilanço günündeki kur üzerinden ifade edildiği için hazır değerlerin tümü "parasal değer" niteliğindedir. Dolayısıyla bu bölümdeki kalemlerde enflasyon düzeltmesi söz konusu olmayacaktır.

5.3.1.1. Nakit Mevcudu

İşletme kasasında ödemeler için hazır tutulan nakit halindeki paralar "100 Kasa" hesabında izlenir. Aşağıda bu hesabın çalışma biçimi açıklanmıştır.

100 KASA HESABI

a. Niteliği: Kasa hesabı işletmenin sahip olduğu nakit halindeki ulusal ve yabancı paraların kaydedildiği ve izlendiği hesaptır. Nakit halindeki ve tedavüldeki ulusal paralar KASA hesabına paranın üzerindeki değerle kaydedilir. Yabancı ülke paraları YABANCI PARALAR (Bankalarda; Efektif Alım Satım hesabında) hesabında izlenebileceği gibi "100 KASA" hesabında açılacak bir tali hesapta da izlenebilir. Tekdüzen Hesap Planında varlığın bütünlüğünün korunması amacıyla 2 'nci yol seçilmiş bu nedenle "Yabancı Paralar" hesabı açılmamıştır.

Tedavülden kalkmış olan ve koleksiyonculara alınıp satılan paralar ise mal olarak kabul edilerek muhasebeleştirilir.

b. Değerleme: Türk parası mevcudu itibari değer, yani paraların üzerinde yazılı olan değerler üzerinden değerlenir. Yabancı paralar ise Türk parası karşılıkları üzerinden değerlenir ve izlenir(95).

c. Hesabın İşleyişi:

1) Türk Parası işlemleri

Kasa hesabı kasaya konan paralardan (tahsillerden) dolayı borçlanır, kasadan verilen paralardan (ödemelerden) dolayı alacaklanır. Bir varlık hesabı olduğundan ve bütün girişçıkışlar aynı değer (itibari değer) üzerinden yapıldığından Kasa hesabı (yabancı para söz konusu olmadığı sürece) ancak borç kalanı verir(96). Bu kalan, bulunması gereken nakit mevcudunu gösterir. Hesabın işleyişine bir örnek aşağıda verilmiştir.

İşlemler (KDV hariç tutulmuştur):

200.000 TL	Sermaye nakit olarak konuyor.
190.000 TL	Bankaya yatırılıyor.
8.000 TL	Vadesi gelen bir bono tahsil ediliyor.
10.000 TL	Peşin para ile mal alınıyor.
2.000 TL	Yönetim binasının kirası bina sahibi şirkete ödeniyor.
6.000 TL	Peşin para ile satış yapılıyor

(95) *"Kasa mevcutları itibari kıymetler ile değerlenir, yabancı paralar hakkında 280. madde hükmü uygulanır." (VUK. Mad. 284) İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvilatın üzerinde yazılı olan değerlerdir* (VUK. Mad. 266).

Vergi Usul kanunu, yabancı paraların bilanço günündeki piyasa değeri esas alınarak değerlendirilmesi yolunu benimsemiştir. Buna göre yabancı paranın değerindeki azalış zarar yazılırken artışlar da, satışı beklemeden kâr yazılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'na göre yabancı paraların borsa rayici ile değerlenmesi esastır. Yabancı paranın borsa değeri yoksa Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilân edeceği kurlar üzerinden değerlenme yapılır. (VUK.Mad. 280). Ancak ülkemizde halen resmi döviz borsası olmadığından tüm yabancı para mevcutları, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kurlar üzerinden değerlenir.

(96) Bu husus çift taraflı kayıt yöntemi esasının doğal sonucudur. Nitekim bu hususu Luca Paccioli, Summa Arithmetica'da *"Kasa hesabı ya borç kalanı verir,* ya da hiç vermez. *Bu duruma uymayan haller defterlerin hatalı olduğunu gösterir"* şeklinde vurgulamıştır.

	.. / .. / 201.		
100 KASA H.		200.000	
	500 SERMAYE H.		200.000
Sermaye olarak konan			
	.. / .. / 201.		
102 BANKALAR H.		190.000	
	100 KASA H.		190.000
Bankaya yatırılan			
	.. / .. / 201.		
100 KASA H.		8.000	
	121 ALACAK SENETLERİ H.		8.000
Senet tahsili			
	.. / .. / 201.		
153 TİCARİ MALLAR H.		10.000	
	100 KASA H.		10.000
Peşin alış			
	.. / .. / 201.		
770 GENEL YÖN. GİDERLERİ H.		2.000	
	100 KASA H.		2.000
Kira ödemesi			
	.. / .. / 201.		
100 KASA H.		6.000	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.		6.000
Peşin satış			

100 KASA H.

200.000	190.000
8.000	10.000
6.000	2.000
214.000	202.000

Borç kalanı: 214.000 – 202.00 = ***12.000*** *Kasa Mevcudu*

d. Kasa Fişleri

İşletmede gün boyunca nakit hareketi yaratan işlemler "tahsil" ve "tediye" fişi olarak adlandırılan kasa fişlerine yazılır.

Tahsil fişi: Bir paranın alınması ve ilgili hesaba yazılması için düzenlenen muhasebe fişidir. Tahsil fişine; fişi kesen servis, tarih ve sıra numarası, hangi hesaba tahsil edildiği, tahsil nedeni, tahsil edilecek meblağ yazıldıktan ve yetkililer tarafından imzalandıktan sonra tahsil gerçekleştirilir. Fişle beraber düzenlenen makbuz ödeyene verilir.

Tediye Fişi: Bir paranın ödenmesi için düzenlenen muhasebe fişidir. Tediye fişine; fişi kesen servis, tarih ve sıra numarası, borçlu hesap, ödeme nedeni ve dayandığı belgeler, parayı alanın adı, soyadı yazıldıktan sonra yetkililer tarafından imzalanır. Parayı alacak olanın kimlik ve yetki tesbiti yapıldıktan, ödemenin niteliğine göre gerekiyorsa vergi kesildikten ve kendisine ödeme yapılan kişinin imzası alındıktan sonra ödeme yapılır(97).

2) Yabancı Paralar

Yabancı para, alım ve satıma konu oluşturan bir varlık kalemi olarak, çok sayıda işlem yapan işletmelerde (bankalar gibi), aralıklı envanter veya sürekli envanter yöntemlerinden biri, seçilerek izlenir.

Yığın halinde yabancı paralı işlem yapan işletmelerde sürekli envanter yöntemi benimsendiğinde; Yabancı Paralar hesabına karşılık bir de Efektif Satış hesabı(98) veya Kambiyo Satış hesabı gibi bir hesabın açılması gerekir. Ancak Uygulamada, bu tür işletmeler tarafından aralıklı envanter yöntemi tercih edilmektedir(99).

Yabancı para kabulünün ara sıra yapıldığı işletmelerde ise "hasılat" (net gelir) yöntemi uygulanır.

---

(97) Bilgisayar uygulaması yaygınlaşmadan önce, kasa işlemleri önemli boyutta olan işletmeler kasa defterini merkeziyetçi sistemin bir bölümü olarak düzenlerler ve bu deftere "*Kasa yevmiyesi*" ismini verirlerdi. Ancak bilgisayar ile tutulan muhasebede, muhasebe işlemlerinin bu şekilde bölümlenmesi önemini yitirmiştir. Vergi Usul Kanunu ile getirilen günlük kasa defteri tutulması zorunluğu da 1.1.1999 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

(98) Nakit halinde yabancı paralara "efektif" denmekte, nakit dışındaki yabancı para ile ödeme araçları ise (senet, çek vb) "döviz" deyimi ile anlatılmaktadır.

(99) Sürekli olarak efektif veya döviz şeklinde yabancı para alım satımı yapan bankalarda aralıklı envanter yöntemi kullanılmaktadır. Bankalar, sürekli envanter yöntemindeki "değeri" izleme görevini bu yöntemde sabit kur üzerinden "Efektif Kasası" ve "Efektif Vaziyeti" hesaplarına yüklemektedir.

Banka Tekdüzen Hesap Planı'na göre, alınan efektifler alış kuru üzerinden Efektif Alım Satım hesabına borç yazılmakta, satışta ise satış anındaki alış kuru üzerinden alacaklandırılmaktadır. Satış anında Alış - Satış kurları arasındaki fark da "işlem kârı" olarak kaydedilmektedir. Örneğin 1,500 TL'den alınan 1.000 dolar, alış kurunun 1,510 satış kurunun ise 1,520 TL olduğu bir günde satılırsa:

Örnek: Otelden ayrılan müşteri 3.200 TL olan borcunu ödemek üzere 1.800 avro veriyor. Yabancı para, 1€ = 1,79 TL kuru üzerinden, satın alınarak müşterinin hesabı kapatılıyor, kalan Türk Liraları kendisine nakden ödeniyor.

Söz konusu yabancı para İş Bankası'na veriliyor. Banka, yabancı paranın karşılığını, 1€ = 1,83 TL kuru üzerinden, işletmenin hesabına kaydediyor.

Yabancı paranın alınması:

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		3.222	
100.02 € Kasası 3.222			
	120 ALICILAR		3.200
	100 KASA H.		22
	100.01 TL Kasası 22		
€ 1.800 x 1,79 = 3.222 TL			

Dipnot 99'un devamı

t_1			
EFEKTİF ALIM-SATIM H.		1.500	
	KASA H.		1.500
t_1			
EFEKTİF KASASI		1.000	
	EFEKTİF VAZİYETİ		1.000
t_2			
KASA H.		1.520	
	EFEKTİF ALIM - SATIM H.		1.510
	KAMBİYO KÂRLARI H. Efektif Satış Kârı		10
t_2			
EFEKTİF VAZİYETİ H.		1.000	
	EFEKTİF KASASI H.		1.000

şeklinde kaydedilecektir. Yabancı para mevcudu kalmadığına göre, Efektif Alım-Satım hesabının alacak kalanı da dönem sonunda değerleme (evalüasyon) kârı olarak, kambiyo kârları hesabına aktarılacaktır. Böylece değerlemenin yarattığı kâr, yabancı paranın diğer paralara göre de değer kazanması durumu dışında, görüntü (fiktif) kâr olarak ayrı hesapta görülmüş olacaktır.

Fazla bilgi için bkz. Orhan Sevilengül, Banka Muhasebesi, Ankara, 2001. s:226-274.

Yabancı paranın satılması:

.. / .. / 201.			
102 BANKALAR H.		3.294	
100.01 İş Bankası			
	100 KASA H.		3.222
	100.02 Kasası 3.222		
	646 KAMBİYO KÂR. H.		72
Satış bedeli € 1.800 x 1,83 = 3.294 TL			
Alış bedeli € 1.800 x 1,79 = 3.222 TL			
Kur farkı € 1.800 x 0,04 = 72 TL			

e. Envanter İşlemleri

1) Türk Parasına İlişkin Envanter İşlemleri

Kasa hesabında kayden görülen nakit mevcudunun gerçekte de var olup olmadığı her iş gününün sonunda kontrol edilir. Her iş günü sonunda kasa mevcudu sayılır, kasada bulunan para ile Kasa hesabının kalanı karşılaştırılır. Bir başka deyimle Kasa hesabının muhasebe dışı ve muhasebe içi envanteri her iş günü sonunda yapılır.

Kasadaki paranın sayılmasından ibaret olan muhasebe dışı envanter sonucunda; kasada mevcut olduğu belirlenen para ile kayıtlara göre bulunması gerekli para miktarı arasında fark bulunduğu görülebilir. Kasa noksan veya fazlalıkları aşağıda belirtilen nedenlerle ortaya çıkabilir:

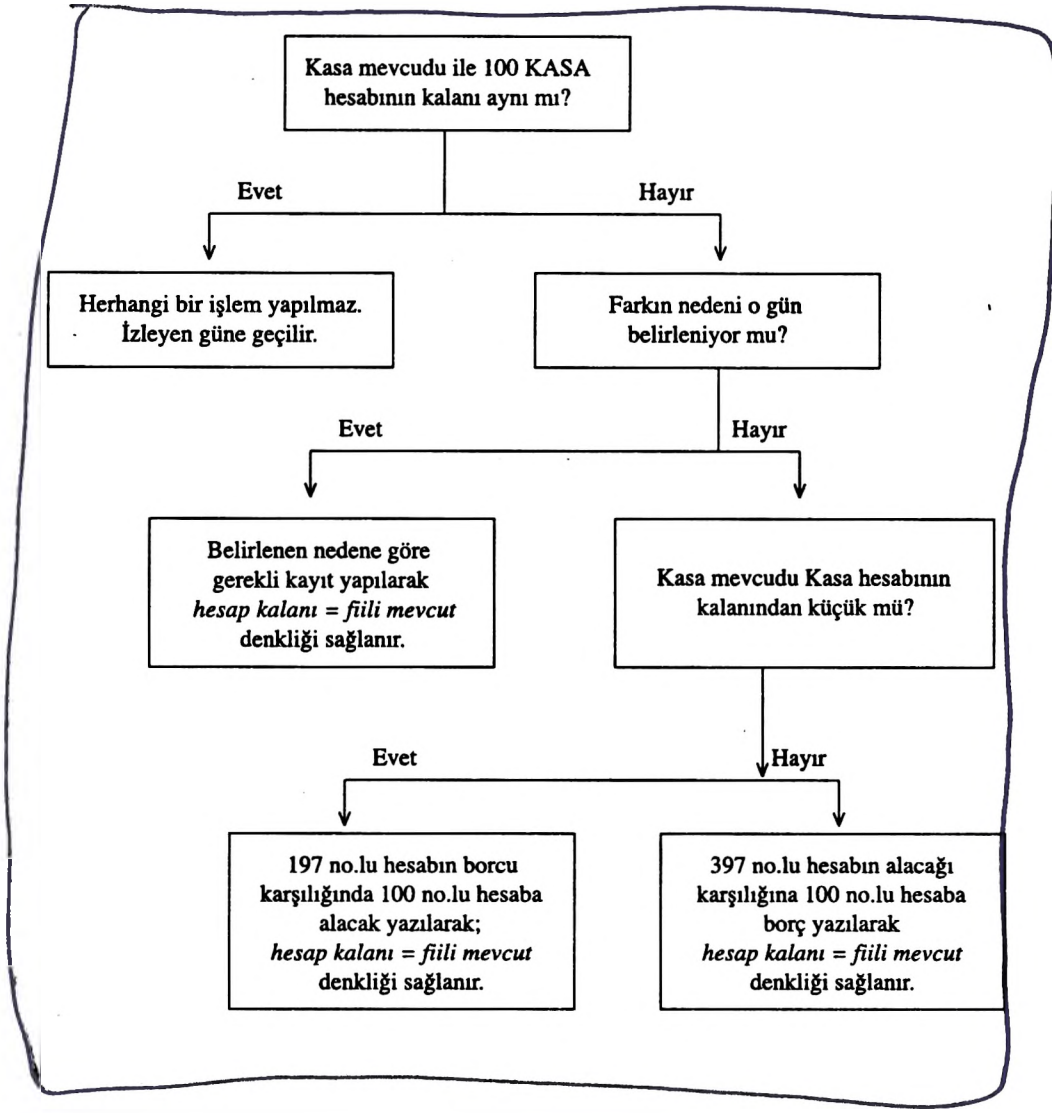
Noksanlık Nedenleri	Fazlalık Nedenleri
* Ödeme kaydının noksan tutar üzerinden yapılması ya da hiç yapılmaması	* Tahsil kaydının fazla tutar üzerinden yapılması ya da hiç yapılmaması
* Fazla para verilmesi	* Fazla para alınması
* Noksan para alınması	* Noksan para verilmesi
* Kaydedilmeden kasadan para alınması	* İşletmeyle ilgisiz bir paranın kasaya konmuş olması

Kasanın fiili mevcudu ile kasa hesabının kalanı arasında fark olması durumunda iki tutarı eşit duruma getirmek üzere gerekli kayıtlar, bir başka deyişle, muhasebe içi envanter işlemi o günün sonunda yapılır. Kasada çıkan farkın nedeni aynı gün belirlenirse; gerekli kayıt yapılarak kasa denkleştirilir. Kasa farkının nedeninin aynı gün belirlenememesi halinde; farkın nedeninin izleyen günlerde araştırılması için;

- Noksanlıklar "*197 Sayım ve Tesellüm Noksanları*" hesabına,
- Fazlalıklar "*397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları*" hesabına

alınarak Kasa Hesabının kalanının mevcudu gösterir hale getirilmesi sağlanır. Daha sonraki tespitlere göre noksanlık ve fazlalığı gösteren hesaplar tasfiye edilir (kapatılır).

Kasada sayımla belirlenen miktarla KASA hesabının kalanına göre kasada bulunması gereken miktarın karşılaştırılmasında aşağıdaki sıra izlenir.



Kasa Noksanı: Kasa hesabının kalanı 1.295 TL olduğu halde kasa mevcudunun 1.280 TL olarak saptanması ve farkın nedeninin aynı gün sonunda belirlenememesi durumu:

.. / .. / 201.			
197 SAYIM ve TESELLÜM NOKSANLARI H.		15	
197.01 Kasa Noksanları	15		
100 KASA			15

Hesaba göre bulunması gereken nakit 1.295
Fiilen bulunan (mevcut) nakit − 1.280
Kasa noksanı 15

100 KASA H.

	.....	.....
	.....	.....
	.....	.....
I. Toplam	*27.816	*26.521
		15
II. Toplam	27.816	26.536

Kayıttan Önceki : 27.816 − 26.521 = 1.295
Kayıttan Sonraki: 27.816 − 26.536 = 1.280 : fiili kasa mevcudu

Görüldüğü üzere düzeltme kaydından sonra hesabın kalanı mevcut nakit miktarını göstermektedir. Noksanlığın nedeninin aynı günün akşamı, örneğin, bir taksi ücretinin kaydının unutulmasından kaynaklandığı belirlenirse, yukarıdaki kayıt yerine şöyle bir kayıt yapılacaktır (KDV ihmal edilmiştir).

.. / .. / 201.			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		15	
100 KASA H.			15
Gider Çeşidi			
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	15		

Bu kayıtla da kasadan fiilen çıkmış bulunan 15 TL hesaben de çıkartıldığından kasa, yukarıda olduğu gibi, denkleşecektir.

Kasa Fazlası: Kasa hesabının kalanı 9.350 TL olduğu halde, kasa mevcudunun 9.488 TL olarak saptanması ve farkın nedeninin aynı gün sonunda belirlenememesi durumu:

.. / .. / 201.

100 KASA H.		138	
	397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI H.		138
	397.01 Kasa fazlaları 38		

Hesaba göre bulunması gereken nakit	9.350
Fiilen bulunan (mevcit) nakit	– 9.488
Kasa fazlası	138

100 KASA H.

	.....	.....
	.....	.....
	.....	.....
I. Toplam	*79.550	*70.200
	138	
II. Toplam	79.688	70.200

Kayıttan Önceki : 79.550 – 70.200 = 9.350

Kayıttan Sonraki: 79.688 – 70.200 = 9.488 : fiili kasa mevcudu

Kasa Farklarının Giderilmesi

Kasa farklarının nedeni daha sonra ortaya çıktığı takdirde, fark ilgili hesaba aktarılarak giderilir. Farkların bir bölümünün nedeni de envanter sırasında yapılan sayımlar veya hesap mutabakatları sırasında belirlenir. Envanter sırasında da belirlenemeyen kasa farkları aşağıda gösterildiği şekilde tasfiye edilir.

– Kasa Sayım Noksanlarının Giderilmesi

Dönem içinde nedeni belirlenen sayım noksanları, noksanlığı yaratan nedene göre ilgili hesabın borçlandırılmasına karşılık, sayım noksanları hesabı alacaklandırılarak giderilir.

i) Noksanlık kayıt hatasından kaynaklanabilir.

Örnek: Bir gün önce kasada çıkan 270 T'lik noksanlığın, satıcı Ali Gürel'e 18.850 TL ödendiği halde kasa tediye fişine 18.580 TL yazılmasından ve muhasebeleştirilmesinden ileri geldiği saptanıyor.

.. / .. / 201.			
320 SATICILAR H.		270	
320.32 Ali Gürel 270			
	197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI H.		270
	197.01 Kasa Noksanları 270		
18,850 – 18,580 = 270			

197 SAYIM NOKSANLARI H.		320 SATICILAR H.	
			* *18.850*
* *270*		* *18.580*	
	270	270	
270	270	18.850	18.850

ii) Noksanlık bir belgenin muhasebeleştirilmemesinden kaynaklanabilir.

Örnek: Daha önce kasada görülen 118 TL'lik noksanlığın, işlem görmüş belgeler arasına karıştığı için muhasebeleştirilmemiş olan telefon faturasından ileri geldiği ortaya çıkıyor.

.. / .. / 201.			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		100	
191 İNDİRİLECEK KDV		18	
	197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLIKLARI H.		118
	197.01 Kasa Noksanları 118		
Gider Çeşidi			
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 100			

197 SAY. VE TESELLÜM NOKS. H.	
* *118*	*118*
118	*118*

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	
.....	
.....	
.....	
100	

191 İNDİRİLECEK KDV	
→ 18	

Dönem içinde ortaya çıkan kasa noksanının nedeni, envanter sırasında da belirlenemezse, işlemin niteliğine göre, zarar işlemi yapılması ya da yeni yılda tahsil edilmek üzere ilgili personelin borcuna yazılması yoluyla kasa noksanı kayıtlardan çıkarılır.

i) Noksanlık zarar yazılabilir.

Örnek: Dönem içinde ortaya çıkan 131 TL'lik kasa noksanının nedeni, envanter işlemleri sırasında da saptanamamış, açığın işletme tarafından zarar yazılması uygun görülmüştür.

31 / 12 / 201.		
659 DİĞER OLAĞAN GİDERLER VE ZARARLAR H.	131	
659.04 Sayım ve Tes. Noksanları Zararları 131		
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLIKLARI H.		131
197.01 Kasa Noksanları 131		

197 SAY. VE TESELLÜM NOKS. H.	
* *131*	*131*

659 DİĞER OLAĞAN GİD. ve ZAR. H.	
→ 131	

ii) Noksanlık sorumlusundan tahsil edilecek olabilir.

Örnek: Dönem içinde ortaya çıkan ve envanter işlemleri sırasında da nedeni saptanamayan 193 TL'lik kasa noksanı, sorumlu veznedar Selim Şen'den, yeni yılda, tahsil edilmek üzere hesaba alınıyor.

31 / 12 / 201.		
135 PERSONELDEN ALACAKLAR H.	193	
135.10 Selim Şen 193		
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLIKLARI H.		193
197.01 Kasa Noksanları 193		

197 SAY. VE TESELLÜM NOKS. H.		135 PERSONELDEN ALACAKLAR H.	
* *193*			
	193	⟶ 193	
193	*193*		

Kasa Sayım Fazlalarının Giderilmesi

Dönem içinde nedeni belirlenen kasa sayım fazlaları, Sayım ve Tesellüm Fazlaları hesabının borcuna karşılık ilgili olduğu hesaba alacak yazılmak suretiyle tasfiye edilir.

Örnek: Bir gün önce kasada çıkan 90 TL'lik fazlalığın, işletmeye 57.800 TL borçlu olan alıcı Kemal Çam'ın 37.890 TL.yi 37.800 TL olarak sayıp vermesinden ileri geldiği, alıcının başvurusu üzerine, anlaşılıyor ve fark alıcının hesabına kaydediliyor.

.. / .. / 201.		
397 SAYIM ve TESELLÜM FAZLALARI H.	90	
397.01 Kasa Fazlaları 90		
120 ALICILAR H.		90
120.14 Kemal Çam 90		

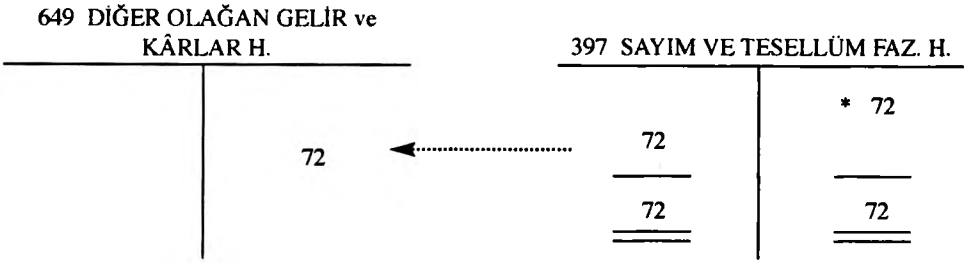
120 ALICILAR H.		397 SAYIM ve TESELLÜM FAZ. H.	
* *57.800*			* *90*
	* *37.800*		
	90	⟵ 90	
57.800	37.890	90	90

Dönem sonu envanter işlemleri sırasında da nedeni saptanamayan kasa fazlaları, o dönem sonunda (ya da zamanaşımı süresince bekletilerek; bu sürenin sonunda) sonuç hesabına aktarılarak kayıtlardan çıkarılır.

Örnek: Dönem içinde ortaya çıkan 72 TL'lik kasa fazlasının nedeni envanter işlemleri sırasında da belirlenemediğinden, söz konusu fazlalık sonuç hesaplarına aktarılıyor.

31 / 12 / 201.

397 SAYIM ve TESELLÜM FAZLALARI H.		72	
397.01 Kasa Fazlaları	72		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H.			72
649.04 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Kârları	72		



2) Yabancı Paralara İlişkin Envanter İşlemleri

Dönem sonunda elde bulunan nakit halindeki yabancı paralar sayılır ve ilân edilen değerleme kuru üzerinden değerlendirilerek[100] mevcudun TL karşılığı belirlenir. Bundan sonrası uygulanan yönteme göre farklılık gösterir.

i. Aralıklı envanter yönteminde; kârın belirlenmesine ilişkin yollardan biri ile hesaplanan kâr veya zarar, sonuç hesaplarına aktarılarak hesap kalanının mevcudu göstermesi sağlanır.

Örnek: 31 Aralık günü itibariyle işletmenin kasasında 4.750 € vardır. Dönem sonu değerleme kuru 1 € = 1,88 TL olarak belirlenmiştir. € Kasası hesabının durumu ise aşağıdaki gibidir.

(100) Bankalarda yabancı paraların ve yabancı paralı borç ve alacakların değerleme işlemi, "değerleme" sözcüğünün Fransızca karşılığı olan "evalüasyon" sözcüğü ile ifade edilmektedir.

100 KASA

100.02 Kasası

.....	.....
.....	.....
276.330	270.000

– Mevcut yabancı paranın bilanço günündeki değerinin belirlenmesi:

€ 4.750 x 1,88 = 8.930 TL

– Kambiyo kâr veya zararının hesaplanması:

Yabancı para mevcudu (TL tutarı)		8.930
Hesap Kalanı	276.330 – 270.000 =	(6.330)
Kambiyo kârı		2.600

– Envanter kaydının yapılması[101]:

31 / 12 / 201.

100 KASA H.		2.600	
100.02 Kasası	2.600		
	646 KAMBİYO KÂRLARI H.		2.600

(101) Bir bankada bu işlem aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

31 / 12 / 201.

292 EFEKTİF ALIM-SATIM H.		2.600	
	771 KAMBİYO KÂRLARI H.		2.600
	771.01 Efektif ve Döviz Alım Satım ve Evalüasyon Kârları		

100 KASA

100.02 Kasası

* *276.330*	* *270.000*
2.600	
278.930	270.000

Hesap kalanı: 278.930 – 270.000 = 8.930 TL: Mevcudunun bilanço günündeki değeri

ii. Sürekli Envanter yönteminde; Satış bedelleri Kambiyo Satış hesabına alacak, satılan yabancı paranın alış değeri de borç yazılır. Dönem sonunda "Kambiyo Satış" hesabında oluşan kâr ya da zarar Kambiyo Kârları ya da Kambiyo Zararları hesabına aktarılır. Ayrıca mevcut yabancı paranın değerlenmesi, yukarıdaki gibi yapılır.

iii. Hasılat yönteminde; her satışta oluşan kâr satış işlemi sırasında Kambiyo Kârları hesabına alındığından, envanter sırasında sadece mevcut yabancı paranın yukarıda olduğu şekilde değerlemesi yapılır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde mali kurumlar kapsam dışı tutulduğundan yabancı paraların satışında hasılat (net gelir) yöntemi esas alınmış dolayısıyla hesap planında bir satış hesabına gerek görülmemiştir.

5.3.1.2. Alınan Çek Mevcudu

İşletmenin üçüncü kişilerden aldığı çekler,[102] bedeli tahsil edilerek veya ciro edilerek ödemelerde hemen kullanılabileceği için, hazır değer olarak muhasebeleştirilir. İleri tarihli çekler "özün önceliği" kavram uyarınca hazır değer sayılmaz, bu çekler vadeli alacak olarak değerlendirilip ona göre muhasebeleştirilir.

Üçüncü kişilerden alınan çekler bu konuya özel olarak açılmış olan "101 Alınan Çekler" hesabında izlenir. Aşağıda bu hesabın çalışma biçimi açıklanmıştır.

(102) Tanımı: Çek, bir bankaya hitaben ve belli kurallara uyularak yazılan bir ödeme emridir. Çekte vade yoktur. İbraz edildiği gün ödenir. Çekler damga vergisine tabi değildir.

101 ALINAN ÇEKLER HESABI

a. Niteliği: Alınan çekler hesabı üçüncü kişilerden alınıpta karşılığı henüz nakten ya da hesaben tahsil edilmemiş olan çeklerin kaydedilmesi ve izlenmesi için açılır.

b. Değerleme: Çekler itibari değerle (üzerinde yazılı olan değerle) değerlenir. (VUK m. 266). Yabancı para üzerinden düzenlenen çekler ise Türk parası karşılığı ile kaydedilir ve izlenir. Çeklerin giriş ve çıkışlarında aynı değer esas alındığından Alınan Çekler Hesabı borç kalanı verir ve bu kalan üçüncü kişilerden alınmış, ancak henüz tahsil edilmemiş çeklerin tutarını gösterir.

c. Hesabın İşleyişi: Alınan çekler, hesabın borcuna kaydedilir. Çekin bedelinin tahsil edilmesi, başkasına ciro edilmesi, geri verilmesi vb. nedenlerle elden çıkışında da Alınan Çekler Hesabı alacaklandırılır.

Örnek: İşletme alınan çeklerle ilgili aşağıdaki işlemleri yapıyor (KDV ihmal edilecektir).

2 Ocak 13.800 TL'lik mal satılıyor. Karşılığında çek alınıyor

2 Ocak Alıcı Ahmet Güçlü 4.800 TL'lik borcunu çekle ödüyor.

3 Ocak Bir gün önce alınan 13.800 TL'lik çek satıcı Metin Uzun'a ciro ediliyor.

3 Ocak Satın alınan malın, istenilen niteliğe uymayan 750 TL'lik kısmı iade ediliyor. Bedeli çek olarak alınıyor.

3 Ocak Bir gün önce alınan 4.800 TL'lik çek, hesaba kaydedilmek üzere Akbank'a ciro ediliyor.

	2 / 1 / 201.		
101 ALINAN ÇEKLER H.		13.800	
101.01 Cüzdandaki Çekler	13.800		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			13.800
Çek karşılığı satış			
	2 / 1 / 201.		
101 ALINAN ÇEKLER H.		4.800	
101.01 Cüzdandaki Çekler	4.800		
120 ALICILAR H.			4.800
120.33 Ahmet Güçlü	4.800		
Çekle tahsil			

3 / 1 / 201.

320 SATICILAR H.		13.800	
320.12 Metin Uzun	13.800		
101 ALINAN ÇEKLER H.			13.800
101.01Cüzdandaki Çekler	13.800		

Çek cirosu yolu ile borç ödeme

3 / 1 / 201.

101 ALINAN ÇEKLER H.		750	
101.01 Cüzdandaki Çekler	750		
153 TİCARİ MALLAR H.			750

İade edilen mal bedelinin çekle tahsili

3 / 1 / 201.

102 BANKALAR H.(103)		4.800	
102.02 Akbank	4.800		
101 ALINAN ÇEKLER H.			4.800
101.01 Cüzdandaki Çekler	4.800		

Çekin tahsili

101 ALINAN ÇEKLER H.

2/1	13.800 ✓	3/1	13.800 ✓
2/1	4.800 ✓	3/1	4.800 ✓
3/1	750		
	19.350		18.600

19.350 – 18.600 = 750 Mevcut Çek

d. Envanter İşlemleri:

1) Çek Mevcudunu Belirleme

Dönem sonlarında kasada veya tahsilde bulunan çeklerin listesi yapılır ve fiilen mevcut çeklerin tutarı belirlenir.

(103) Çekin bankaya ciro edilmesinde; çek tutarının banka tarafından. muhatap bankadan tahsil edilip işletmenin hesabına alacak yazılıncaya kadar; çek tutarının "Cüzdandaki Çekler" tali hesabından "Tahsildeki Çekler" tali hesabına aktarılarak "ALINAN ÇEKLER" hesabında izlemeye devam edilmesi de mümkündür. Bkz. 102. Bankalar Hesabına ilişkin açıklamalar

2) Yabancı Paralı Çekleri Değerleme

Çekler arasında yabancı paralı olanlar varsa bunların bilanço günündeki kur üzerinden değerleri hesaplanır.

3) Envanter Kayıtlarının Yapılması

i) Fiilen mevcut olan çekler ile hesap kalanı karşılaştırılır, iki tutar arasında fark varsa farkın nedeni araştırılır ve belirlenen nedene göre işlem yapılarak denklik sağlanır[104].

Örnek: 31 Aralık günü yapılan sayımda, değişik tutarlı çeklerin toplamı 10.850 TL olarak bulunduğu halde; hesap kalanının 9.480 TL olduğu görülüyor. Farkın, Alıcı Özlem Türkerler'den alınan çekin kaydedilmemiş olmasından kaynaklandığı belirleniyor.

31 / 12 / 201.			
101 ALINAN ÇEKLER H.		1.370	
101.01 Cüzdandaki Çekler	1.370		
120 ALICILAR H.			1.370
120.36 Özlem Türkerler	1.370		
Mevcut çek tutarı	*10.850*		
Kayıtlarda görünen	*– 9.480*		
Fark	*1.370*		

ii) Yabancı paralı çeklerin değerleme kaydı yapılarak bunların bilançoda o günkü kur esas alınarak belirlenen değer üzerinden yer alması sağlanır.

Örnek: 20 Aralık günü, mal satışı karşılığında alınan 10.000 $'lık çek, 1 $ = 1,50 TL kuru üzerinden hesaplara kaydedilmiş ve tahsil için, bankaya verilmiş durumdadır. Bilanço günündeki değerleme kuru: 1 $ = 1,52 TL olarak ilân edilmiştir.

Çekin bilanço günündeki değeri $ 10.000 x 1,52 = 15.200
Çekin kayıtlı değeri 15.000
Kambiyo kârı 200

31 / 12 / 201.			
101 ALINAN ÇEKLER H.		200	
101.02 Tahsildeki Çekler	200		
646 KAMBİYO KÂRLARI H.			200
$ 10.000 x (1,52 – 1,50) = 200			

(104) Bir kredi aracı olmaması nedeniyle, çekin vadesinin olmadığı kabul edilir. Ancak, ülkemizde ileri tarihli çek düzenlenmesi yoluyla çekin bir kredi aracı gibi kullanılması yaygın hale gelmiş bulunmaktadır. Bu durumda, "özün önceliği ilkesi" uyarınca söz konusu çeklerin senetler gibi reeskonta tabi tutularak değerlerinin bilanço günündeki değerine indirgenmesi "dönemsellik" kavramının gereği olarak düşünülmelidir.

101 ALINAN ÇEKLER H.

* 10.000 x 1,50 = 15.000	
200	
10.000 x 1,52 = 15.200	

Yukarıdaki envanter kaydından sonra "101 ALINAN ÇEKLER" hesabının kalanının yabancı paralı çekin Türk Parası üzerinden bilanço günündeki değerine ulaştığı görülmektedir. Bilanço günündeki kurun, kayıt tarihindeki kura göre düşük olması halinde; farkın kambiyo zararı olarak kaydedilerek, "Alınan Çekler" hesabının alacaklandırılacağı ve hesabın kalanının çekin bilanço günündeki değerine indirileceği açıktır.

5.3.1.3. Bankalardaki Para Mevcudu

Bankalarda açtırılan hesaplarda tutulan Türk ve yabancı paralı mevduat, ödemelerde hemen kullanılabilecek varlıklar olduklarından hazır değer olarak muhasebeleştirilir. Tekdüzen Hesap Planında bankada bulunan paraları izlemek için "102 Bankalar" hesabı ile bu hesaplar üzerine çekilen çeklerle verilen ödeme emirlerini izlemek için de "103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri" hesabı açılmıştır.

Bu iki hesabın işleyişi aşağıda açıklanmıştır.

102 BANKALAR HESABI

a. Niteliği: İşletmeler genellikle nakit verilmesi yoluyla yapmak durumunda oldukları ödemeleri karşılayacak kadar parayı kasalarında tutar, fazlalarını esas olarak gerektiği anda (vadesiz) ve bazı durumlarda da belli sürenin sonunda (vadeli) ya da belli bir süre önceden haber vermek koşulu ile (ihbarlı) çekmek üzere bankaya yatırırlar. Bankalar hesabı, bankalarda bulundurulan sözü geçen paraların (mevduatın) izlenmesi ile görevlidir.

b. Bölümlenmesi: Sadece bir bankanın tek şubesinde para bulunduran işletmenin, bu paraları "Bankalar" defterikebir hesabında izlemesi mümkündür. Birden çok bankada ya da bir bankada ancak birden çok hesapta para bulunduran işletmelerde bu paraların tümü defterikebirde açılan "Bankalar" hesabında izlenir. Mevduatın ayrıntıları da yardımcı defterlerde, her mevduat için açılan ayrı tali hesaplarda izlenir. Yurt dışı bankalarda mevduatı bulunan işletmelerde; Bankalar hesabı için, *Yurt İçi Bankalar Hesabı ve Yurt Dışı Bankalar Hesabı* olmak üzere birinci kademede iki tali hesap açılması ve bu gruplara dahil bankaların ikinci kademedeki tali hesaplarda izlenmesi yolu da seçilebilir.

c. Değerleme: Banka Hesabında izlenen TL mevduat, kayıtlı (mukayyet) değeri ile değerlenir[105]. Yabancı paralı mevduat ise TL karşılığı üzerinden işlem görür, dönem sonlarında *"değerleme kuru"* ile bilanço günündeki değerine getirilir.

d. Hesabın İşleyişi: Bankalara nakten veya hesaben yatırılan paralar hesabın borcuna, nakten veya hesaben çekilenler ise alacağına yazılır. Hesaptan para çekilmesi veya hesaptan üçüncü kişilere ödeme yaptırılması değişik yollarla gerçekleştirilebilir. Bunlardan çek keşide edilmesi (çek çekilmesi) şeklindeki uygulama iki değişik biçimde muhasebeleştirilebilir.

i) Çek çekildiği anda çek tutarı ilgili hesabın borcuna karşılık Bankalar hesabına alacak yazılır. Bu şekildeki uygulamada Bankalar hesabının kalanı işletmenin kullanabileceği banka mevduatını doğrudan gösterir. Ancak çekilen çekin lehdarı tarafından bankadan alınmasına kadar işletmedeki banka hesabı ile bankadaki işletmenin hesabı arasındaki simetri bozulur bunun sonucu olarak da farklı kalanlar görülür.

ii) Çek çekildiği anda bankanın henüz ödemeyi yapmış olmadığı göz önünde tutularak Bankalar hesabı yerine *"103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri"* hesabına alacak yazılır.

Bu yöntemde çek tutarı lehdarı tarafından bankadan alındığında Bankalar Hesabının alacağı ile Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabı kapatılır. Böylece bankadaki işletmenin hesabı ile işletmedeki bankanın hesabı arasındaki simetri korunur.

Çekin verilmesinde doğrudan doğruya Bankalar Hesabını alacaklandıran işletmeler de dönem sonlarında Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabını kullanmak zorunda kalabilirler. Bu uygulamada işletmenin Bankalar Hesabı, keşide edilen bazı çeklerin dönem sonuna kadar lehtarları tarafından tahsil edilmemesi halinde, bankadaki hesap ile simetrisini yitirir. İşletmenin ve bankanın hesapları arasında mutabakat (uygunluk) sağlanabilmesi için, işletme tarafından çekilen ve tutarı banka hesabına alacak yazılan çeklerden dönem sonuna kadar bankadan çekilmemiş olanların tutarının banka hesabından çıkarılarak başka bir hesaba (THP 'de 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabına) alacak yazılması gerekir. Verilen çekler ve Ödeme Emirleri Hesabına alınan çekler lehtarı tarafından bankadan tahsil edildiğinde, Bankalar Hesabının alacaklanmasına karşılık Verilen çekler ve Ödeme Emirleri Hesabı borçlanarak kapanır.

Aynı bankada hesabı bulunan kişilerin hesapları arasında yapılan ve bankacılıkta *virman* denilen aktarma işlemi ile de bankadaki hesaptan ödeme yapılabilir. Üçüncü kişilerin işletmenin bankadaki hesabına yaptırdıkları virmanlar da bankadaki mevduatı yükseltir. Virman talimatını ödemeyi yapacak olan hesap sahibinin vermesinin gerektiği açıktır. İşletme tarafından virman yaptırıldığında Bankalar Hesabı alacaklandırılır, bu hesaba üçün-

(105) Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK. Mad: 265. Alacaklar mukayyet değerleri ile değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleri ile birlikte dikkate alınır (VUK. Mad. 281).

cü kişilerce virman yapıldığında ise borçlandırılır. Banka ile paralelliği korumak üzere, verilen virman talimatı veya ödeme emri banka tarafından yerine getirilinceye kadar, Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabı da alacaklandırılabilir.

Üçüncü şahıslardan alınan çeklerden hesaba geçirilmek üzere bankaya ciro edilenlerin tutarı, Bankalar Hesabının borcuna kaydedilir. Söz konusu çeklerden, başka bankalar üzerine keşideli olanların banka tarafından ilgili bankalardan, doğrudan veya *"Takas Odası"*[106] kanalı ile tahsil edilip hesaba geçinceye kadar "101 ALINAN ÇEKLER" defteri kebir hesabının "101.02 Tahsildeki Çekler" gibi bir tali hesabında tutulması, tahsil gerçekleşince bu hesaptan "102 BANKALAR" hesabına aktarılması da mümkündür. Böyle bir uygulama işletme ile banka hesapları arasındaki simetriyi sağlar. Çünkü, bankalar böyle bir çeki aldıklarında Nazım Hesaplarına kaydetmekte, ancak tahsil ettikten sonra işletmenin hesabına alacak yazmaktadır.[107]

Ayrıca, işletmenin tahsile ya da iskontoya verdiği senetlerden tahsil veya iskonto edilenlerin tutarları da Bankalar Hesabının borcuna kaydedilir. İşletme lehine tahakkuk ettirilen faiz, doğruluğu kontrol edildikten sonra, bankanın hesabına borç, *"642 Faiz Gelirleri"* hesabına alacak yazılır. Buna karşılık işletme aleyhine tahakkuk ettirilen gider, komisyon vb. için, ilgili hesapların borçlandırılması karşılığında Bankalar Hesabı alacaklandırılır.

Aşağıda hesabın işleyişi sayısal bir örnekle açıklanmıştır:

Örnek: Yüksel Güneş'in banka ile ilgili işlemleri şöyledir (Kolay izlenebilmesi için tutarlar küçük tutulmuştur):

(a) 18 Aralık: Akbank'ta bir hesap açtırılıyor ve 750 TL yatırılıyor.

(b) 20 Aralık: Alıcı Deniz İnanç'ın borcuna karşılık bankadaki hesaba 800 TL yatırdığı Bankadan alınan alacak dekontundan[108] anlaşılıyor.

(c) 24 Aralık: İşletme, kendi lehine keşide ettiği bir çekle, bankadan 250 TL alıyor.

(d) 24 Aralık: Satış nedeniyle daha önce alınmış olan 350 TL 'lık bir çek hesaba geçirilmek üzere aynı gün bankaya ciro ediliyor.

(e) 27 Aralık: 800 TL'lık bir poliçe iskonto ettiriliyor. Senedin net tutarı olan 737 TL'nın hesaba geçtiği, alınan dekonttan anlaşılıyor.

(f) 28 Aralık: Bankaya verilen bir talimatla 1.600 TL Satıcı Ahmet Şahin'in aynı şube nezdindeki hesabına aktarılıyor.

---

(106) Bankaların ellerindeki diğer bankalar üzerine çekilmiş çekleri kendi üzerlerine çekilmiş çeklerle takas ettikleri sistem.

(107) Bkz. Orhan Sevilengül, Banka Muhasebesi, Ankara, 2001, s: 82-86.

(108) Bir cari hesaba borç veya alacak kaydedildiğinde, bunu hesap sahibine bildirmek için gönderilen basılı mektuba "dekont" veya "avi" denir.

a) Hesap açılması:

18 / 12 / 201.

102 BANKALAR H.		750	
102.02 Akbank	750		
100 KASA H.			750

b) Alacak dekontu alınması:

20 / 12 / 201.

102 BANKALAR H.		800	
102.02 Akbank	800		
120 ALICILAR H.			800
120.42 Deniz İnanç	800		

c) Bankadan para çekilmesi:

24 / 12 / 201.

100 KASA H.		250	
102 BANKALAR H.			250
120.02 Akbank	250		

d) Çek ciro edilmesi:

24 / 12 / 201.

102 BANKALAR H.(109)		350	
102.02 Akbank	350		
101 ALINAN ÇEKLER H.			350
101.01 Cüzdandaki Çekler	350		

(109) Banka ile paralel işlem yapılmak istenirse,
Çek verildiğinde:

24 / 12 / 201.

101 ALINAN ÇEKLER H.		350	
101.02 Tahsildeki Çekler	350		
101 ALINAN ÇEKLER H.			350
101.01 Cüzdandaki Çekler	350		

e) Senet İskontosu:

27 / 12 / 201.			
102 BANKALAR H.		737	
102.02 Akbank	737		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		63	
121 ALACAK SENETL. H.			800
121.01 Cüzdandaki Senetler	800		
Gider Çeşidi			
7. Finansman Giderleri	63		

f) Virman talimatı verilmesi:

28 / 12 / 201.			
320 SATICILAR H.		1.600	
320.23 Ahmet Şahin	1.600		
102 BANKALAR H.			1.600
120.02 Akbank	1.600		

Defteri kebire kayıt:

102 BANKALAR HESABI

18.12	115	Yatırılan	750	24.12	137	Çekilen	250
20.12	130	Deniz İnanç'ın ödediği	800	28.12	167	Ahmet Şahin hesabına virman	1.600
24.12	150	Çekle yatırılan	350				
27.12	154	Senet net tutarı	737				
			2.637				1.850

2.637 – 1.850 = ***787 : Bankadaki mevduat***

Dipnot 109'un devamı

Çek tutarı hesaba geçtiğinde:

27 / 12 / 200.			
102 BANKALAR H.		350	
102.02 Akbank	350		
101 ALINAN ÇEKLER H.			350
101.02 Tahsildeki Çekler	350		

e. Envanter İşlemleri

İşletmede tutulan bankanın hesabı ile bankada tutulan işletmenin hesabının birbirlerine uygun olup olmadığı belli zaman aralıkları ile araştırılır. Bu uygunluk, hesap özeti (ekstre) olarak adlandırılan ve bankaca tutulan işletmenin hesabının bir örneği olan belgenin işletmeye gönderilmesi veya internet yoluyla işletme tarafından alınması ve bu özette yer alan işlemlerle işletmede tutulan banka hesabındaki işlemlerin biribiriyle karşılaştırılması yoluyla gerçekleştirilir. İşletmenin bankadaki hesabına internet yoluyla her an ulaşılabilmesi, söz konusu karşılaştırmanın her istendiğinde yapılması olanağını yaratmıştır. Hangi sıklıkta yapılırsa yapılsın kayıtların karşılaştırılması ve varsa farkların belirlenmesi işlemleri Banka Hesabının muhasebe dışı envanterini oluşturur(110).

Muhasebe dışı envanter sırasında saptanan farkların giderilmesi için yapılan kayıtlarla da Banka Hesabının muhasebe içi envanter işlemleri gerçekleştirilir. Banka hesabının muhasebe dışı ve muhasebe içi envanterinden sonra bankada tutulan hesap ile işletmede tutulan banka hesabı arasında tam bir uygunluk sağlanmış olur.

Yukarıda verilen örnekteki işletmenin bankadan aşağıdaki hesap özetini aldığı varsayıldığında:

(110) Banka hesabı çok çalışan işletmeler, bankadan alınan hesap özeti ile işletmede tutulan banka hesabı arasındaki farklılıkları "Banka Mutabakat Çizelgesi (Konkordans Cetveli)" denilen bir çizelge üzerinde belirleyip bu farklılıklara göre gerekli işlemlere girişebilirler. Hesap özetinin internet yoluyla her an alınabilmesi nedeniyle kullanımı giderek azalan banka mutabakat çizelgesine aşağıda bir örnek verilmiştir.

BANKA MUTABAKAT ÇİZELGESİ					
İşletme			Banka		
Hesap kalanı:		695	Hesap kalanı:		738
Eklenecekler:		+ 30	Eklenecekler:		+ 15
A. Gür'ün havalesi	20		Tahsile verilen çek	15	
Faiz	10		Düşülecekler:		- 30
Düşülecekler:		- 2	Çekilen çek	20	
Vergi kesintisi	2		Verilen havale	10	
Hesabın gerçek kalanı		723	Hesabın gerçek kalanı		723

Sayın: Mehmet Güneş — Ankara, 31/12/200.
Anafartalar Cad. No: 381 - ANKARA

Tarih	AÇIKLAMA	Borç	Alacak	Kalan	Valör	Gün	Âdat
18/12	Yatırılan		750 ✓	750	19/12	2	1.500
20/12	Deniz İnanç'ın ödediği		800 ✓	1.550	21/12	3	4.650
24/12	Çekilen	250 ✓		1.300	24/12	3	3.900
26/12	Ciro edilen çekin tahsili		350 ✓	1.650	27/12	1	1.650
27/12	Alacak Senedi Safisi		737 ✓	2.387	28/12	—	—
28/12	Ahmet Şahin hes. virman	1.600 ✓		787	28/12	3	2.361
30/12	Zeynep Çetin'in yatırdığı		100	887	31/12	—	—
31/12	Hesaplanan faiz		4	891			
31/12	Gelir Vergisi Kes.	1		890 ✓			
		1.851	2.741				14.061

İşletme, Alıcı Zeynep Çetin'in yatırdığı meblağ ile hesaba yürütülen faizin, kendi hesaplarında olmadığını görecek ve aşağıdaki yevmiye kayıtlarını yapacaktır.

	31 / 12 / 201.		
102	BANKALAR H.	100	
	102.02 Akbank 100		
	120 ALICILAR H.		100
	120.14 Zeynep Çetin 100		
	31 / 12 / 201.		
102	BANKALAR H.	3	
	102.02 Akbank 3		
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR H.	1	
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		4

Yukarıdaki yevmiye maddesinin defteri kebire işlenmesinden sonra Bankalar hesabı aşağıdaki duruma gelecektir.

102 BANKALAR HESABI

18.12	115	Yatırılan	750	24.12	167	Çekilen	250
20.12	130	Deniz İnanç'ın ödediği	800	25.12	137	Ahmet Şahin hesabına virman	1.600
2.12	150	Çekle yatırılan	350				
27.12	154	Senet safisi	737				
31.12	175	Faiz	3				
31.12	175	Zeynep Çetin'in yat.	100				
			2.740				1.850

2.740 – 1.850 = 890 : Hesabın, banka ile mutabık, kalanı ✓

Yurt dışı bankalardaki mevduat ile yurt içi bankalardaki döviz tevdiat hesaplarında yabancı para üzerinden mutabakat sağlandıktan sonra hesap kalanının, bilanço günündeki değerleme kuru üzerinden, değerleme işlemi yapılır.

Örnek:

15 Kasım: Anonim şirket şeklindeki işletme 15 Kasım günü yurt dışı bir alıcının borcuna karşılık, banka kanalıyla, gönderdiği 10.000 İsviçre Frangı tutarındaki havalenin işletme adına açılacak bir "*Döviz Tevdiat*", hesabına kaydedilmesi talimatını veriyor. İşlem gününde 1 CHF = 1,42 TL

31 Aralık: Bankadan döviz tevdiat hesabına 89 CHF faiz yürütüldüğü bundan % 15 gelir vergisi kesildiği öğreniliyor. Bilanço gününde değerleme kuru: 1 CHF = 1,44 TL.dir.

Hesabın açılması:

15 / 11 / 201.

102 BANKALAR H.	14.200	
102.12 Akbank (CHF) 12.200		
120 ALICILAR H.		14.200
.....		
CHF 10.000 x 1,42 = 14.200		

Değerleme

31 / 12 / 201.		
102 BANKALAR H.	200	
102.12 Akbank (CHF) 200		
646 KÂMBİYO KÂRLARI H.		200
CHF 10.000 x (1,44 – 1,42) = 200		

Faiz Tahakkuku:

31 / 12 / 201.		
102 BANKALAR H.	109	
102.12 Akbank (CHF) 94		
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR H.	19	
642 FAİZ GELİRLERİ H.		128
Faiz CHF 89 x 1,44 = 128 TL		
Gelir Vergisi (CHF 89 x 0,15 = 13 x 1,44 = 19 TL		
Net tutar CHF 89 – 13 = 76 x 1,44 = 109 TL		

102 BANKALAR H.

102.12 Akbank (CHF)

15/11	10.000 x 1,42 =	14.200
31/12		200
31/12	76 x 1,44 =	109
	10.076 x 1,44 =	14.509

Görüldüğü üzere; hesap, envanter işlemlerinden sonra, bankada bulunan 10.000 + (89 – 13) = 10.076 isviçre frankının bilanço günündeki değerini yansıtır duruma gelmiş bulunmaktadır.

Bankada vadeli mevduat hesabı da açtırılabilir. Mevduatın vadesi dolmadan bilanço günü gelirse; hesabın açıldığı tarihten bilanço gününe kadar geçen günlerin faizi, işletme tarafından, hesaplanarak faiz gelirlerine dahil edilir. Bu işlemde hesaplanan faiz henüz nakden veya hesaben istenebilir durumda olmadığından Bankalar hesabı borçlandırılamaz. Hesaplanan faiz 181 GELİR TAHAKKUKLARI hesabının borcu karşılığında 642 FAİZ GELİRLERİ hesabına alınır.

Örnek:

Limited şirket şeklindeki işletme 20 Aralık günü 90.000 TL'lik 1 ay vadeli bir mevduat hesabı açtırmış durumdadır. Faiz oranı %16'dir.

31 / 12 / 201.		
181 GELİR TAHAKKUKLARI	394	
642 FAİZ GELİRLERİ		394
90.000 x 10 x 16 / 36.500 = 394		

Vade sonunda yapılacak kayıt (Gelir vergisi kesinti oranının %15 olduğu ve faizli bakiyenin vadesiz mevduat hesabına alındığı varsayımına göre):

20 / 01 / 201.		
102 BANKALAR H.	1.006	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	177	
181 GELİR TAHAKKUKL.		394
642 FAİZ GELİRLERİ		789
Alınan Faiz: 90.000 x 30 x 16 / 6.500 = 1.183		
Geçen dönem gelir yazılan – 394		
Bu dönem gelir yazılacak(111) *789*		
Gelir Vergisi: 1.183 x 0,15 = 177		

(111) İzleyen dönemin faizi yukarıda yapıldığı şekilde toplam faizden önceki dönemde tahakkuk eden tutar düşülerek hesaplanabildiği gibi yeni yılda geçen günler için hesaplanarak da bulunabilir:
(90.000 x 20 x 16 / 36500 = 789.

Vadeli mevduat hesabı vadeyi beklemeden kapatıldığında bankalar genellikle vadesiz mevduata uygulanan orana göre faiz hesaplamaktadır. Bu durumda hesaplanan faiz ile bankadan alınabilen faiz arasındaki fark hesabın kapatıldığı dönemde gider yazılır.(112)

---

(112) Örneğin bu hesabın 2 Ocak günü kapatıldığı ve vadesiz mevduat faiz oranının %2 olduğu varsayılırsa aşağıdaki kayıt yapılır.

02 / 02 / 201.

102 BANKALAR H.	50	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	9	
659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR	345	
181 GELİR TAHAKKUKLARI H.		345
642 FAİZ GELİRLERİ		59

Önceki yıl faizi : 90.000 x 10 x 2 / 36.500 = 49
Cari yıl faizi : 90.000 x 2 / x 2 / 36.500 = 10
Toplam faiz 59
Vergi kesintisi 59 x 0,15 = 9
Önceki yıl faizinden iptal : 394 – 49 = 345

Muhasebeleştirme iki madde halinde de yapılabilir.

i) Gelir tahakkukunun düzeltilmesi:

01 / 01 / 201.

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H.	345	
181 GELİR TAHAKKUKLARI H.		345

Önceki yılın gerçekleşen faizi:
90.000 x 10 x 2 / 36.500 = 49
Önceki yılın tahakkukundan indirilecek: 394 – 49 = 345

ii) Alınan faizin kaydı:

02 / 01 / 201.

102 BANKALAR H.	50	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	9	
181 GELİR TAHAKKUKLARI H.		49
642 FAİZ GELİRLERİ		10

Alınan faiz: 90.000 x 12 x 2 / 36.500 = 59
Gelir Vergisi 59 x 0.15 = 9
Cari yılın faizi: 90.000 x 2 x 2 / 36.500 = 10

103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ HESABI (–)

a. Niteliği: İşletme tarafından, keşide edilen çeklerin bankaca ödeninceye kadar izlendiği hesaptır. Hesabın kalanı bankadaki mevduatın tutarını kullanılabilecek tutara indirger.

İşletme, yukarıda da değinildiği üzere, bankadaki hesabı üzerine çek çektiğinde iki biçimde kayıt yapabilir.

i. Çek keşide edildiği anda Bankalar hesabı çek tutarı kadar alacaklandırılırsa çekin lehtarı çek tutarını bankadan çekinceye kadar bankadaki işletmenin hesabı ile işletmedeki banka hesabı arasında, çek tutarı kadar, bir fark olacağı yukarıda anlatılmıştı. Buna karşılık hesabın kalanı, kullanılabilecek mevduat miktarını doğrudan gösterir.

ii. Birinci seçeneğin hesaplar arasındaki simetrinin bozulması şeklindeki sakıncasına karşılık, çek keşide edildiğinde ödeninceye kadar bir geçici hesapta tutulması şeklindeki seçeneğin de bir işlem için iki kayıt gerektirmesi ve kullanılabilecek mevduat miktarının iki hesabı karşılaştırarak belirlenebilmesi gibi bir sakıncası bulunmaktadır. (Tekdüzen Hesap Planı'nda bu seçenek benimsenmiştir).

İşletme bankadaki hesabı üzerine çek çekebileceği gibi; bu hesaptan ödenmek üzere çek dışı ödeme emirleri de (havale, virman vb.) düzenleyebilir. Çek dışındaki ödeme emirlerinin muhasebeleştirilmesi de verilen çeklerde olduğu gibi yapılır. İşletme verilen çekler ile diğer ödeme emirlerini ayrı ayrı izleyebilmek için 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabında tali hesaplar açabilir.

İşletme, ikinci kayıt biçimini uyguladığı takdirde; sürekli olarak, birinci kayıt biçimini uyguladığı takdirde ise; dönem sonlarında, çoğu kez, "103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ" hesabını kullanmak zorunda kalır.

Birinci kayıt biçimini uygulayan işletmelerde dönem içinde bu hesap kullanılmayacaktır. Dönem sonunda; dönem içinde verildiği halde ödemesi banka tarafından izleyen dönemde yapılan çeklerle ödeme emri, havale ve virman talimatı tutarları, envanter sırasında Bankanın hesabından çıkartılarak bu hesaba alınacak ve Bankalar hesabının mutabakatı sağlanacaktır.

b. Hesabın İşleyişi: Verilen çekler ve Ödeme Emirleri hesabı;

– Banka hesabı üzerine işletmece çek keşide edilmesi (çek çekilmesi),

– İşletmece bankaya ödeme, hesaptan aktarma (virman) ve havale emri verilmesi,

– Envanterde, ödenmemiş çeklerin ya da henüz yerine getirilmemiş ödeme, virman ve havale emirleri tutarlarının Bankalar hesabından çıkarılması

dolayısiyle alacaklanır. Bankanın ödemeyi yapmasıyla borçlanarak kapanır.

Örnek 1: Keşide ettiği çek tutarlarını Bankaca ödeninceye kadar "Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri" hesabında izlemek şeklindeki uygulamayı benimsemiş olan Tuncay Ticaretievi aşağıdaki işlemleri yapıyor.

10 Mart: Satın alınan mal ve % 18 KDV karşılığı 2.800 TL'lik bir çek veriliyor.

10 / 3 / 201.		
153 TİCARİ MALLAR	2.373	
191 İNDİRİLECEK KDV	427	
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		2.800
103.01 Verilen Çekler 2.800		

Mal bedeli 2.800 / 1,18 = 2.373
KDV 2.373 x 0,18 = 427

16 Mart: Lehdar, çek tutarını bankadan tahsil ediyor.

16 / 3 / 201.		
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.	2.800	
103.01 Verilen Çekler 2.800		
102 BANKALAR H.		2.800

102 BANKALAR H.			103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖD. EM.			
(*)					10/3	2.800
	16/3	2.800	16/3	2.800		

Örnek 2: Seçkin Ticaretevi çek keşide ettiğinde doğrudan doğruya Bankalar Hesabını alacaklandırmaktadır. Dönem sonunda Bankalar Hesabının kalanı 14.000 TL olduğu halde Bankadan alınan hesap özetinde 14.800 TL mevduat kalanı görülmektedir. Farkın nedeni araştırılmış ve 28 Aralık günü satıcı Ali Caner'e verilen 800 TL tutarlı çekin lehtarı tarafından yeni yılda (4 Ocak günü) tahsil edildiği anlaşılmıştır.

Dönem sonunda:

31 / 12 / 201.		
102 BANKALAR H.	800	
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		800
103.01 Verilen Çekler 800		

102 BANKALAR H.		103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EM. H.	
. . .	. . .		
. . .	. . .		
. . .	. . .		
* *812.800*	* *798.800*		800
800	—		
813.600	798.800		

Bankalar hesabının kalanı: 813.600 – 798.800 = 14.800 ✓

Çek lehdarı tarafından muhatap bankadan tahsil edildiğinde Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabı borçlandırılırken muhatap banka alacaklandırılır.

Yukarıda da değinildiği gibi, verilen havale emirleri de, emrin yerine getirilmesine kadar bu hesapta izlenir.

Örnek:

Bankaya, yurt dışındaki bir satıcıya olan 90.000 TL tutarındaki borcun havalesi talimatı 17 Mayıs günü veriliyor.

Banka havale işlemini 20 Mayıs günü gerçekleştiriyor. Banka havale tutarı ve bu tutar üzerinden %02 komisyonu işletmenin hesabından alıyor.

a) Ödeme emri verildiğinde:

17 / 05 / 201.			
320 SATICILAR H.		90.000	
	103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		90.000
	103.02 Verilen Ödeme Emirleri 90.000		

b) Ödeme emri yerine getirildiğinde:

20 / 05 / 201.			
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ H.		90.000	
103.02 Verilen Ödeme Emirleri 90.000			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		180	
	102 BANKALAR H.		90.180

103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ Hesabı banka mevcutlarındaki azalmayı gösterdiği için, alacak karakterli bir hesaptır. Bilançoda da hazır değerler grubunda indirim şeklinde yer alır.

Örnek: Envanterden sonra hazır değerlere ilişkin hesapların kalanları şöyledir:

		TL
100	Kasa H.	250
101	Alınan Çekler H.	2.000
102	Bankalar H.	165.000
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri H.	25.000
108	Diğer Hazır Değerler H.	150

.....

31/12/201.

BİLANÇO

Aktif				Pasif	
1. DÖNEN VARLIKLAR			.....	.....	
A. Hazır Değerler		142.400	.....	.....	
1. Kasa	250		.....	.....	
2. Alınan Çekler	2.000				
3. Bankalar	165.000				
4. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	(25.000)				
5. Diğer Hazır Değ.	150				
.....	.....				
.....	.....				

Bilançoda; işletmenin mevduatının, bankada 165.000 TL olarak göründüğü, buna karşılık 25.000 TL'lik kısmının fiilen kullanıldığı, dolayısiyle ödemede kullanılabilecek mevduat miktarının 140.000 TL olduğu sergilenmektedir.

Çek, lehdarı tarafından muhatap bankadan tahsil edildiğinde 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabına borç, ödemeyi yapan bankanın hesabına alacak yazılır.

c) Değerleme: Türk paralı çekler; yazılı değeri, yabancı paralı çekler bilanço günündeki kur üzerinden değerlenir.

d) Envanteri: Yabancı para üzerinden düzenlenmiş çeklerin kayıtlı değeri ile bilanço günündeki kur üzerinden TL karşılıkları arasındaki fark bu hesaba karşılık "*Kambiyo Kârları*" veya "*Kambiyo Zararları*" hesabına alınır.

5.3.1.4. Diğer Hazır Değerler

Nakit para, alınan çekler ve bankadaki paralar dışında kalan hazır değer niteliğindeki varlıklar topluca bir hesapta izlenir. Niteliğine uygun hesap açılanlar dışında kalan tüm hazır değerler tek hesapta bir araya geldiğinden bunların niteliklerinin biribirinden farklı olması kaçınılmazdır. Bu nedenle aşağıda, "Diğer Hazır Değerler" hesabında izlenecek bir kısım varlıklar ayrı ayrı ele alınmıştır.

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI

a. Niteliği

Ayrı defteri kebir hesabı açılarak izlenenler dışındaki hazır değerlerin izlendiği hesaptır.

Bu hesapta;

* Pullar(113)
* Tahsil edilecek havaleler,
* Yoldaki paralar vb.

kıymetler izlenir(114).

b. İşleyişi

Hazır değerlerin girişinde borçlanan hesap, bu değerlerin çıkışında alacaklanır. Hesap kalanı diğer hazır değerlerin mevcudunu gösterir. Hesap, tali hesaplar şeklinde alt bölümlere ayrılarak "Diğer Hazır Değerler" başlığı altında tutulan varlıkların neler olduğu bu hesabın yardımcı defterinde görülür. Bu hesapta izlenecek değerlere örnek olarak gelen havalelerin muhasebeleştirilmesi aşağıda açıklanmıştır.

İşletme lehine yapılmış bir havalenin ihbarının alınması ile havalenin tahsil edilmesi arasında zaman farkı varsa, arada geçen sürede havale, bu hesapta bu konuya özel olarak açılmış bir tali hesapta izlenir.

Havalenin alınmasında bu hesaba borç, tahsil edilmesinde alacak yazılır.

Örnek: Yurt dışındaki bir alıcının verdiği siparişe karşılık 10.000 avro tutarında havale yaptığına ilişkin banka ihbarı 17 Eylül günü alınıyor ve bankaya havalenin alışının yapılarak TL karşılıklarının işletmenin hesabına geçirilmesi talimatı veriliyor (ihbar alındığında kur: 1€ = 2,05 TL'dir). Banka, havalenin 1€ = 2,07 TL kuru üzerinden alışının yapıldığını 21 Eylül günü bildiriyor.

---

(113) Damga pulu uygulaması kaldırıldığı, posta pulunun da stoklanarak kullanılma uygulaması çok azaldığı için pulların muhasebeleştirilmesine değinilmemiştir.

(114) Kredi kartları slipleri, tahsil süreci göz önünde tutularak, bu hesapta veya ticari alacaklar grubunda açılacak bir hesapta izlenebilir.

a) İhbar alındığında:

17 / 09 / 201.		
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER H.	20,500	
108.02 Tahsil Edilecek Havaleler 18,500		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI H.		20,500
€ 10.000 x 2,05 = 20.500 TL		

b) Tahsilat yapıldığında:

21 / 09 / 201.		
102 BANKALAR	20.700	
108 DİĞ. HAZIR DEĞERLER		20.500
108.02 Tahsil Edilecek Havaleler 20.500		
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI H.		200
Tahsil € 10.000 x 2,07 = 20.700 TL		
Kayıtlı değer € 10.000 x 2,05 = (20.500) TL		
Kur farkı € 10.000 x 0,02 = 200 TL		

c. Değerlemesi

Bu hesaba kaydedilen kıymetler kayıtlı değeri üzerinden değerlenir. Yabancı para üzerinden olan kıymetler dönem sonunda değerleme kuru üzerinden bilanço günündeki değerine getirilir.

d. Envanteri

Cüzdandaki vadesi dolmuş kuponlar sayılarak hesap kalanları ile mutabakatı sağlanır. Ayrıca yabancı para üzerinden olan kıymetler dönem sonunda değerleme kuru üzerinden bilanço günündeki değerine getirilir. Bu işlemde değer artışı 646 Kambiyo Kârları hesabına alacak, değer azalışı ise 656 Kambiyo zararları hesabına borç yazılır.

5.3.2. Menkul Kıymetler

İşletmenin fonlarını geçici bir süre için değerlendirmek için aldığı, gerek duyduğunda da sattığı *"pazarlanabilir"* konumdaki hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi vb. varlıklar *"menkul kıymetler"*i oluşturur. Bu nitelikteki kıymetler *"alım - satım amaçlı"* olarak nitelendirilir. Buna karşılık uzun vadeli amaçlarla edinilen menkul kıymetler *"mali duran varlık"* olarak nitelendirilir ve duran varlıklar bölümündeki bu konulara özel hesaplara kaydedilerek izlenir.

Menkul kıymetin alımı ile ilgili olarak aracılara ödenen komisyonun gider yazılması veya alınan menkul kıymetin maliyetine dahil edilmesi mümkündür. Tekdüzen Muhasebe Sistemi bunlardan komisyonun gider yazılması seçeneğini benimsemiş ve bu seçimini *"Menkul kıymetlerin satın alma giderleri 65- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar grubundaki ilgili gider hesabında izlenir"* şeklinde ifade etmiştir. Buna karşılık *TMS: 39- Finansal Araçlar Standardında;* menkul kıymetlerin işletmeye girişlerinde maliyet değeri üzerinden değerlendirileceğine değinilmekte (m. 43) ve satın alma bedeline ek olarak elde etme ile doğrudan ilişkilendirilebilir nitelikteki işlem maliyetlerinin de menkul kıymetin maliyet değerine eklenmesi istenmektedir. Buna göre menkul kıymet alış giderleri *"653 Komisyon Giderleri"* hesabına ya da ilgili menkul kıymet hesabına borç yazılacaktır.

Menkul kıymet edinilmesine aşağıdaki amaçlarla gidilebilir.

i. Emniyet amacı: İşletme, halen sahip olduğu nakit mevcudunun bir bölümünü, ihtiyaç duyacağı dönemde kolayca paraya çevirebileceği değerlere yatırmak suretiyle özel fonlar oluşturmak isteyebilir. Bu tür fonlar işletmeye likidite (kullanılabilecek durumdaki satınalma gücü) esnekliği sağlar[115].

ii. Yararlanma amacı: Gelecekte ihtiyaç duyulacak nakit imkanından en yüksek kazancın menkul kıymetlere yatırım yolu ile elde edileceği düşünüldüğü durumlarda, yararlanma amacıyla, menkul kıymet alınabilir.

iii. Spekülasyon amacı: Menkul kıymetler; değeri düşük iken alınıp, değeri yükselince satılarak fiyat farkından yararlanmak veya değişik alanlara yatırım yaparak riski dağıtmak amacıyla da edinilebilir.

Menkul kıymetlerin başlıca özellikleri aşağıda açıklanmıştır.

a) Hisse Senedi: Sermayesi paylara bölünmüş şirketler (Anonim şirketlerle sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler) tarafından, şirkete sermaye koyan kimselere verilen değerleri ve ibareleri birbirine eş senetlerdir. Hisse senetleri şirket sermayesine katılma payını temsil ederler.

Şirketteki sermaye payının el değiştirmesi bu senetlerin el değiştirmesi ile gerçekleştirilir.

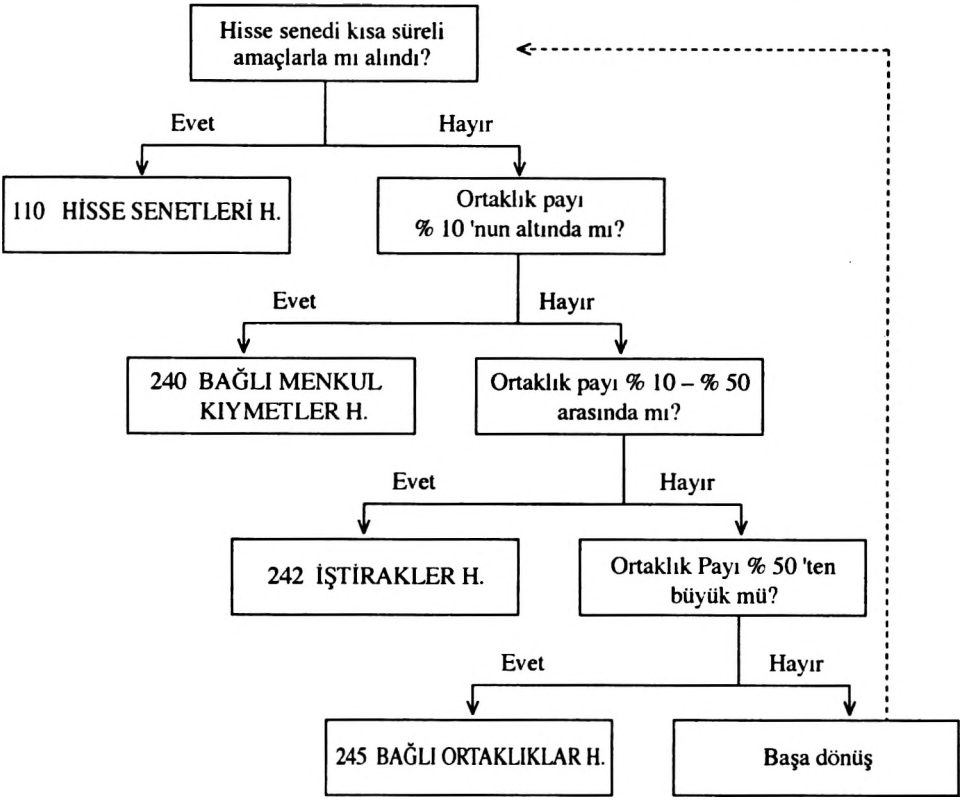
Hisse senedi işletmedeki atıl fonları kısa süre için değerlendirmek (fiyat farkından yararlanmak, belli bir süre ek gelir elde etmek) amacıyla, geçici olarak alınmışsa

---

(115) Menkul kıymetler arasında, istenildiği anda değer kaybına uğranılmaksızın nakde çevrilebilir nitelikte menkul kıymetin bulunması durumunda, bunlar "Menkul kıymetler" bölümündeki hesaplarda izlenmelerine rağmen mali tablo analizinde hesaplama ve değerlendirmelere "hazır değer" olarak katılır.

"110 HİSSE SENETLERİ" hesabında izlenir ve bilançonun dönen değerler bölümünde yer alır. İlgili şirketin yönetimine katılma veya o şirketi kontrol altında tutma ya da tedarik, pazarlama vb. konularda yakın ilişki kurma şeklinde sürekli amaçlarla alınan hisse senetleri ise bilançonun duran varlıklar bölümünde (Mali Duran Varlıklar grubunda) yer alır.

Alınan hisse senedinin kaydedileceği hesap şöylece belirlenebilir:



b) Tahvil: Anonim şirketlerin, kamu iktisadi kuruluşları ile kamu kuruluşlarının borç para bulmak için çıkardıkları eş değerli borç senetleridir. Şirketlerde tahvil çıkarma kararı yönetim kurulunca ticaret mahkemesine tasdik ettirildikten sonra ticaret siciline kayıt ve ilân edilir.

Tahvillerin ana parası tahvili çıkaran şirket tarafından tahvilin sahibine vade sonunda ödenir. Buna karşılık faizleri tahvil süresi boyunca, daha önce belirlenen, dönemlerin (altı ay, 12 ay gibi) sonlarında ödenir. Faiz oranı sabit veya değişken olabilir. Ancak tahviller, genellikle sabit faiz oranlı olarak çıkarıldıklarından, bu değerler sabit getirili menkul kıymet olarak nitelenir. Tahviller; kâra katılımlı, hisse senedi ile değiştirilebilir vb. farklı özellikler de taşıyabilir. Bununla birlikte temel özellik tahvilin bir borçlanma sene-

di olduğudur. Böyle olunca da tahvil sahibi açısından, alacak hakkını temsil eden senetlerdendir.

c) **Diğer belgeler:** Sermaye piyasasına çıkarılan bir kısım belgeler ise hisse senedi ve tahvilin bazı özelliklerine aynı anda sahip olabilmektedir. Örneğin; Kâr Zarar Ortaklığı Belgesi gerçekte hisse senedi olmadığı ve vade sonunda tahvil gibi üzerinde yazılı tutar geri alındığı halde, hisse senetleri gibi kârdan pay almakta, hatta zarara katılmaktadır.

Aşağıda değişken getirili menkul kıymet olarak hisse senedi ve sabit getirili menkul kıymet olarak da tahvillerin muhasebeleştirilmesi anlatılacaktır. Bu iki senedin özelliklerini birden taşıyan senetlerin muhasebeleştirilmesinde, o işlemdeki özelliği tahvile benziyorsa tahvil gibi, hisse senedine benziyorsa hisse senedi gibi işlem yapılacaktır.

Hisse senedi, tahvil ve benzeri bir kısım menkul değerler aşağıda karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

Menkul Kıymetler

Karşılaştırma Öğesi	Hisse Senedi	Tahvil	Kâr-Zarar Ort. Belgesi	Katılma İntifa Senedi
Nitelik	Şirket sermayesine katılma payını temsil eder	Alacağı temsil eder	Alacağı temsil eder	Kâra katılma hakkını temsil eder
Yönetimde söz ve oy hakkı	Verir	Vermez	Vermez	Vermez
Tasfiyede hak	Borçlar ödendikten sonra kalan varlıklardan payına düşeni alır	Tasfiyede temsil ettiği alacak ödenir.	Tasfiyede temsil ettiği alacak ödenir.	Tasfiyede payına düşeni alır.
İflasta hak	Sahibi birşey alamaz	İflas masasına dahil olur	Payına düşen zarar sermaye payını aşıyorsa birşey alamaz	Sahibi birşey alamaz
Sağladığı gelir	Kârdan pay Tasfiyede hak	Faiz (Kâra iştirakli tahvillerde: faiz ve kâr payı)	Kârdan pay	Kârdan pay
Sağladığı diğer yararlar	Sermaye artırımında yeni pay alma hakkı	Hisse senedi ile değiştirilebilir tahvillerde; hisse senedi alma hakkı	—	Yeni pay alma hakkı

Tekdüzen Hesap Planında hisse senetleri ile kamu ve özel kesimin çıkardığı borçlanma senetlerinin izlenebilmesi için aşağıdaki hesaplar açılmış bulunmaktadır.

11 MENKUL KIYMETLER	110 Hisse Senetleri 111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları 112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları 118 Diğer Menkul Kıymetler 119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (–)

5.3.2.1. Menkul Kıymetlerin İzlenmesi

Günümüzde hisse senetleri ve tahviller artık kâğıt üzerine basılmamaktadır. Bu kıymetler ile ilgili olarak ihraçlarından (çıkarılmalarından) itibaren yapılan alım-satım, rehin etme vb. gibi işlemlerin tümü Merkezi Kayıt Kuruluşu[116] tarafından kaydedilerek izlenir. Menkul kıymetlere ilişkin parasal hareketler de İMKB Takas ve Saklama bankası (Takasbank)[117] tarafından gerçekleştirilir. Buna göre Takasbank el değiştiren menkul kıymetlerin bedelinin yeni sahibine ödenmesini sağlar. Borsada işlem gören menkul kıymetler kâğıt üzerine basılmadıkları için fiziken kesilecek kuponlarının olması da söz konusu değildir. Kupon bedellerinin (tahvil için faizlerin, hisse senetleri için kâr paylarının) zamanında alacaklı durumdaki kişilerin hesaplarına yatırılması işlemi de yine Takasbank tarafından gerçekleştirilir. Bu nedenle menkul kıymet alım satımına ve kupon bedellerinin tehsiline ilişkin olarak işletme tarafından yapılacak muhasebe kayıtları da değişikliğe uğramıştır. Aşağıda söz konusu işlemlere ilişkin örnekler mevcut sisteme uygun biçimde oluşturulmuştur.

5.3.2.2. Değişken Getirili Menkul Kıymetler

Senedi çıkaran kuruluşun kârına bağımlı olarak geliri de değişken menkul kıymetlerden hisse senetleri için Tekdüzen Hesap Planında ayrı hesap açılmıştır. Geliri değişken olan ancak hisse senedi niteliği taşımayan diğer senetler (kâr-zarar ortaklığı senedi gibi) Diğer Menkul Kıymetler hesabında izlenecek ve bunların muhasebeleştirilmesinde de hisse senetleri için belirtilen esaslar geçerli olacaktır.

110 HİSSE SENETLERİ HESABI

a. Niteliği: İşletmenin, fonlarını kısa süre için değerlendirmek maksadıyla (alım satım amaçlı) edindiği hisse senetlerinin izlendiği hesaptır.

---

(116) Sermaye Piyasası araçlarını ve bunlara bağlı hakları, bilgisayar ortamında, üyeler ve hak sahipleri itibarıyla kayden izlemekle görevli kuruluş.

(117) Borsada alım satım konusu edilen menkul kıymetlerin saklanması, takas işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve bu kıymetlere ilişkin parasal hareketlerin yerine getirilmesi için görevlendirilmiş kuruluş.

b. Değerleme: Hisse senetlerinin dönem sonu değerlemesi, düzenlemelere göre farklılıklar göstermektedir.

i. Vergi Usul Kanunu'na göre, hisse senetleri; borsaya kote olsun ya da olmasın "alış değeri" ile değerlenir[118]. Düzenleme böyle olunca hisse senetleri için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması halinde karşılık gideri kanunen gider olarak kabul edilemez.

ii. Türk Ticaret Kanunu'na göre borsada kayıtlı olanlar *"borsa değeri"* (piyasa değeri) ile borsada kayıtlı olmayanlar ise en fazla *"maliyet değeri"* ile değerlenir[119]. Buna göre değer düşüklüğü için karşılık ayrılabilir. Dolayısıyla bu düzenleme borsada değeri olmayan hisse senetlerine *"maliyet veya piyasa değerinden düşük olanla değerleme"* yönteminin uygulanmasına imkân verir.

iii. TMS: 39 - Finansal Varlıklar Standardına göre normal koşullarda hisse senetleri envanterde *"gerçeğe uygun değer"* üzerinden değerlenir. Gerçeğe uygun değer, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesinde ortaya çıkan fiyattır. Piyasa değeri bir hisse senedinin aktif bir piyasada satılması halinde elde edilecek tutar olduğundan borsada işlem gören hisse senetleri için piyasa değeri gerçeğe uygun değer olarak değerlemeye esas alınır. Aktif bir piyasada işlem görmeyen hisse senetlerinin bilanço günündeki değeri, bir kısım değerleme tekniklerine başvurularak belirlenir[120].

Doğal olarak benimsenen değerleme yöntemi envanterde yapılacak muhasebe kaydını etkiler. Bilanço günü itibariyle değer belirlendikten sonra ya maliyet veya piyasa değerinden düşük olanla değerlenecek ve değer düşüklüğü için karşılık ayrılacak ya da piyasa değeri esas alınarak "piyasa değeri - kayıtlı değer" arasındaki fark kâr ya da zarar yazılacaktır.

Enflasyon düzeltmesi: Menkul kıymetler parasal olan ve olmayan varlıklardan oluşmaktadır. Bunlardan tahvil gibi parasal olanların enflasyon düzeltmesi söz konusu olmayacaktır. Buna karşılık hisse senedi gibi parasal olmayan varlıkların enflasyon düzeltmesi farklı olabilecektir.

---

(118) *"Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %15'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle... değerlenir" VUK m. 279.*

(119) *"Borsada rayici olan kıymetli evrak en çok bilanço gününden bir ay evveline ait müddet içindeki ortalama rayiçleriyle bilançoya geçirilebilir. Borsada rayici olmayan kıymetli evrak, faiz temettü gibi gelirler ve kıymetlerindeki herhangi bir azalma nazara alınmak suretiyle ve maliyetini geçmemek üzere bilançoya alınır (TTK m. 462).*

(120) TMS: 39- Finansal Araçlar Standardına göre; türev araç varlıkları dahil olmak üzere finansal varlıklar, ilk defa mali tablolara alındıktan sonra, satış veya diğer elden çıkarmalar nedeniyle oluşabilecek işlem maliyetleri için herhangi bir indirim yapılmaksızın makul değerleri üzerinden değerlenir. (m. 46)

Borsa değeri ile değerlenen menkul kıymetlerin değeri enflasyon düzeltmesinden önce zaten bilanço günündeki değerine getirilmiş olacağından ayrıca bir düzeltme işlemine gerek kalmayacaktır (Bu husus VUK mük. 297 maddesinde *"Borsada işlem gören hisse senetleri değerleme günündeki borsa rayici ile dikkate alınır. Bunlar için ayrıca düzeltme yapılmaz"* şeklinde ifade edilmiştir).

Alış değeri ile değerlenmiş parasal olmayan menkul kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Düzeltme katsayısının hesaplanmasında menkul kıymetin satın alma tarihi esas alınır. Hisse senedi nakit sermaye konulması karşılığında alınmışsa; yapılan ödemenin tarihi, hisse senedi ayni sermaye konulması karşılığında alınmışsa; verilen değerlerin mülkiyetinin aktarıldığı tarih, hisse senedi temettü karşılığı alınmışsa; ilgili şirket sermayesindeki artışın tescil tarihi düzeltme katsayısının hesaplanmasında esas alınacaktır.

1) *Maliyet veya piyasa değerinin düşük olanıyla değerleme*

Hisse senetlerinin (ve tahvillerin), maliyet ve piyasa değerinden düşük olanla değerlenmesi yöntemi ihtiyatlılık kavramının katı bir şekilde uygulanması esasına dayanmaktadır. Bu husus genel kabul görmüş ilke olarak *"menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerleme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır"* şeklinde ifade edilmiştir. Bilançonun aktifinin gerçek değerleri ile görülmesini sağlamak üzere hisse senedinin maliyet değeri üzerindeki piyasa değeri ile gösterilmesi halinde; olumlu fark, ihtiyatlılık kavramının gereği olarak, kâr yazılmaz, "değerleme artışı" olarak öz kaynaklar arasında tutulur. Bu husus iki değerleme yöntemi arasındaki farkı oluşturur.

Bu yöntemde değer azalışları, karşılık ayrılmak suretiyle, zarar yazılırken değer azalışları kâr yazılmaz.

2) *Piyasa değeri ile değerleme*

Borsaya kayıtlı hisse senetlerinin borsa değeri ile değerlenmesi durumunda hisse senetlerinin borsa değeri alış değerinin üzerine çıkarsa; fark tutarı kâra alınırken, Hisse Senetleri Hesabının borcuna yazılarak, hisse senetlerinin değeri yükseltilir[121]. Azalma olması durumunda da; azalma tutarı Hisse Senetleri hesabının alacağı karşılığında zarar yazılır. Azalmanın doğrudan Hisse Senetleri hesabının alacağına yazılması nedeniyle bu yöntemde "karşılık" hesabı çalıştırılmaz.

---

(121) İlk bölümde "İhtiyatlılık" kavramı açıklanırken kesinleşmemiş gelirlerin gelirler arasına katılmıyacağı anlatılmıştı. Kesinleşme koşulundan hareketle "piyasa değeri" ile değerlemenin ihtiyatlılık kavramına ters düşüp düşmediği konusunda tereddüt oluşabilmektedir. Ancak "etkin" bir piyasada oluşan "gerçeğe uygun" değerin kesin bir ölçü olarak alınmasının ve bu değerle defter değeri arasındaki farkın kâr ya da zarar yazılmasının ihtiyatlılık kavramına aykırılık yaratması söz konusu değildir (Yabancı paralı varlıkların olumlu kur farkları da aynı gerekçe ile kambiyo kârı olarak muhasebeleştirilmektedir).

c) Hesabın işleyişi

Menkul kıymet ticareti yapan işletmeler sürekli envanter ya da aralıklı envanter yöntemlerinden birini uygulayarak alış ve satış işlemini muhasebeleştirirler. Atıl fonlarını değerlendirmek için menkul kıymet edinen ve nakte gereksinme duyunca da elden çıkaran (finansal kuruluşlar dışında kalan) işletmeler ise "net gelir yöntemi"ni uygular. Bu tür işletmelerde hesap; hisse senetleri alındığında alış bedeli üzerinden borçlanır, satıldıklarında aynı bedel üzerinden alacaklanır. Satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark, işlemin yapıldığı anda, sonuç hesabına alınır.

Menkul kıymetler potföy bazında ya da her bir menkul kıymet bazında değerlenebilir.

i) Menkul kıymetler piyasa değeri ile değerleniyorsa bu kıymetlerin tek tek veya portföy bazında değerlendirilmesi aynı sonucu verir.

ii) Menkul kıymetler maliyet veya piyasa değerinin düşük olanıyla değerlemeye tabi tutuluyorsa, bu değer toplam portföy bazında veya menkul kıymet türü bazında belirlenir.

Tek tek değerlemede her menkul kıymet diğerinden bağımsız ele alınır. Yani bir menkul kıymetin değerinde azalma varsa bunun için karşılık ayrılırken, diğer menkul kıymetin değerinde artış olursa, varsa, mevcut değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Ya da bir menkul kıymet için karşılık ayrılırken diğer menkul kıymetin alış değeri üzerine çıkan piyasa fiyatı görmezden gelinir.

Değer düşüklüğü için daha önce karşılık ayrılmış bir menkul kıymet satılırsa bu menkul kıymetin alış bedelinden mevcut karşılık düşülerek bulunan tutar satış bedeli ile karşılaştırılır, fark menkul kıymet satış kârı veya zararı yazılır.

Portföy bazındaki değerlemede ise işletmenin elindeki menkul kıymetlerin toplam alış değeri bunların toplam maliyet değeri karşılaştırılır. Azalış varsa bu azalış için karşılık ayrılır.

Söz konusu menkul kıymetlerden yıl içinde satış olursa bu menkul kıymetin alış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark menkul kıymet satış kârı veya zararı yazılır. Dönem sonunda karşılık miktarı, mevcut menkul kıymetlerin toplu değerlemesine göre artırılır veya azaltılır.

Aşağıda menkul kıymetleri, fonlarını kısa süreli değerlendirmek üzere edinen işletmelerde muhasebeleştirme anlatılacaktır.

Alış İşlemi: Menkul kıymetleri fonlarını kısa süre için değerlendirmek üzere satın alan işletmelerde genellikle önemsiz tutarlarda olan alış giderleri doğrudan gider yazılabilmektedir. Ancak bu yaklaşım maliyet kavramı ile çelişmektedir. Bu nedenle TMS: 39-Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı'nda (M. 43) bir finansal varlığın edinilmesi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetlerinin finansal varlığın bedeline ekleneceği belirtilmiştir.

Örnek: İşletme, bir anonim şirketin nominal değerleri 10 TL olan hisse senetlerinden, T. İş Bankası aracılığıyla, 5.000 adedini 12 TL'den satın alıyor. Banka 80 TL komisyonu da işletmenin hesabından alıyor.

.. / .. / 201.		
110 HİSSE SENETLERİ H.	60.000	
653 KOMİSYON GİDERLERİ H.(122)	80	
653.01 Menkul Kıymet Alım-Satım Komisyonu 80		
102 BANKALAR H.		60.080
102.01 İş Bankası 60.080		

Türkiye Muhasebe Standardına (TMS: 39) uygun kayıtlamada 102 Bankalar hesabına karşılık 110 Hisse Senetleri hesabı 60.080 TL üzerinden borçlanacaktır.

İşletme hisse senetlerini nominal değerler üzerinden de muhasebe içi izlemek isterse, ek olarak aşağıdaki gibi bir kayıt yapılabilir.

.. / .. / 201.		
994 MENKUL KIYMET NOMİNAL DEĞERLERİ (NH)	50.000	
994.01 Hisse Senetleri Nominal Değeri 50.000		
995 MENKUL KIYMETLER NOMİNAL DEĞER ALACAKLI HESABI (NH)		50.000
5.000 x 10 = 50.000		

Edinme öncesi net geliri ve dağıtım tarihi ilgili şirketçe ilan edilmiş bulunan hisse senedi satın alınırsa, tahsil edilecek kâr payı bu menkul kıymetlerin alış bedelinden indirilir ve hisse senedinden ayrı bir varlık olarak kaydedilip izlenir.

Örnek: Bir grup hisse senedi 14.000 TL'lik net gelir ifade eden kuponu ile birlikte 90.000 TL'ye satın alınıyor.

.. / .. / 201.		
110 HİSSE SENETLERİ H.	76.000	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLERİ H.	14.000	
108.04 Satın Alınan Kuponlar 14.000		
102 BANKALAR H.		90.000

(122) Hisse senedi alım satımı işletmenin asıl faaliyet alanı dışında kaldığından bu işlemin gideri de 65 Faaliyet Dışı Gider ve Zararları" grubundaki 653 Komisyon Giderleri hesabına yazılır ve Gelir Tablosunda faaliyet dışı gider olarak raporlanır.

Satış İşlemi: Hisse senetleri satıldığında, (varsa ayrılmış değer düşüklüğü karşılığı da hesaba katılarak) satış bedeli ile kayıtlı bedeli karşılaştırılır, fark kâr ya da zarar yazılır.

Örnek: Alış değeri 240.000 TL olan hisse senetleri banka aracılığıyla 225.000 TL.ye satılıyor.

.. / .. / 201.			
102 BANKALAR H.		225.000	
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLAR H.		15.000	
	110 HİSSE SENETLERİ H.		240.000
76.000 / 2 = 38.000			

Kâr payının (temettüün) tahsili: Sermaye şirketlerinin genel kurulları, ana sözleşme hükümlerini ve (halka açık anonim şirket ise), Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu konudaki düzenlemelerini de göz önünde tutarak, dönem kârının dağıtılacak miktarını ve dağıtım tarihini tespit eder. Karara göre, her bir paya düşen kâr miktarı ve ödeme tarihi ilân edilir. Hisse senedinin alım satım amaçlı olması durumunda temettü kupon bedelinin tahsilinde kâr yazılır.

Takas ve Saklama Bankası (Takasbank) hisse senetlerinin kupon bedellerini işletmenin banka hesabına yatırır.

Örnek: Takasbank nezdindeki hisse senetlerinin 78.450 TL tutarındaki temettüü (kâr payı) adı geçen banka tarafından işletmenin banka hesabına aktarılıyor.

.. / .. / 201.			
102 BANKALAR H.		78.450	
	640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİR. H.		78.450

Şirketin kâr payını belirleyip ileri bir tarihte ödeme yapacağını ilân etmesi durumunda işletme, belli olan geliri, tahakkuk yolu ile kârlarına katabilir.

Örnek: İşletmenin 200.000 TL'lik hisse senedine sahip olduğu Anonim Şirketin Genel Kurulu; 25 Mart günü % 30 kâr payı dağıtılmasını, ödemenin ise 1 Haziran günü yapılmasını kararlaştırıyor. Kâr payı 1 Haziran günü nakden tahsil ediliyor.

a) Kâr payının kaydı:

25 / 03 / 201.		
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR H.	60.000	
132.01 Temettü Alacakları 60.000		
640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİR.H.		60.000

b) Kâr payının tahsili:

01 / 06 / 201.		
102 BANKALAR H.	60.000	
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR H.		60.000
132.01 Temettü Alacakları 60.000		

Hisse senetlerinin (ve diğer menkul kıymetlerin) teminat olarak verilmesi: Hisse senetleri (ve diğer menkul kıymetler) ihalelere girmek, kredi almak vb. nedenlerle üçüncü kişilere teminat olarak verilebilir. Teminat olarak verilen hisse senetleri, işletmenin mülkiyetinde olmasına karşılık bunların paraya çevrilmeleri üzerlerindeki rehnin kaldırılması koşuluna bağlıdır. Bu özelliği ile işletmenin diğer hisse senetleri ile farklılık gösteren teminattaki kıymetlerin rehinde olma durumu Nazım Hesaplarda muhasebeleştirilir.

Örnek: Bankadan kredi almak üzere 750.000 TL'lik hisse senedinin 500.000 TL'lik kısmının teminat olarak verilmesi işlemi Takasbank ve Merkezi Kayıt Kuruluşu nezdinde gerçekleştiriyor.

.. / .. / 201.		
920 KIYMETLERİMİZİ TEMİNATA ALANLAR	500.000	
921 TEMİNATTAKİ KIYMETLERİMİZ		500.000
921.02 Menkul Kıymetler		

d. Envanter İşlemleri: Fiilen işletmede bulunan hisse senetleri (ve diğer menkul kıymetler) de diğer varlıklarda olduğu gibi yıl sonunda sayılarak mevcudun kayıtlara uygunluğu sağlanır (Takasbank'ta saklanan senetlerin sayılmasının söz konusu olmayacağı açıktır. Diğer taraftan piyasa değeri değişen hisse senetleri (ve diğer menkul kıymetler) için, uygulanan değerleme yöntemine göre işlem yapılır.

i) Maliyet veya piyasa değerinin düşük olanıyla değerleme yöntemi uygulanıyorsa: Dönem sonu değeri maliyet değerinin altına inen hisse senetleri için değer düşüklüğü karşılığı ayrılır veya daha önce ayrılmış karşılık varsa, miktarı yıl sonu değer düşüklüğüne eşit hale getirilir(123).

Bu yöntemde piyasa değeri maliyet değerinin üzerine çıkarsa artış görmezden gelinir.

Örnek: İşletmenin elinde bir anonim şirketin ihraç etmiş olduğu alış değeri 100 TL olan 500 adet hisse senedi vardır. Hisse senetlerinin bilanço günündeki borsa değeri 92 TL'dır.

31 / 12 / 201.		
654 KARŞILIK GİDERLERİ H.	4.000	
119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		4.000
500 x (100–92) = 4.000 TL		

100 HİSSE SENETLERİ	119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.
* *50.000*	4.000

Yukarıdaki iki hesap kalanları bilançoda şöyle yer alacaktır:

(123) Dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramları gereğince gider yazılan bu tutar Vergi Yasaları açısından gider sayılmayacağından kârın beyan edilmesi sırasında bu miktar, kanunen kabul edilmeyen gider olarak, göz önünde tutulur.

..... Firmasa
..... Tarihli
BİLANÇO

Aktif			Pasif	
.....	.....		.....	.....
.....	.....		.....	.....
.....	.....		.....	.....
B. MENKUL KIYMETLER		46.000		
1. Hisse Senetleri	50.000			
2. Tahviller	–			
3. Diğer Men. Kıy.	–			
4. Menkul Kıy. Değ. Düşk. Karşılığı	(4.000)			
.....	.....			
.....	.....			

İzleyen dönemde, hisse senetleri elde tutulmaya devam edildiği takdirde, izleyen bilanço günündeki değeri 92 TL'nin üstüne çıkarsa artan miktara eşit karşılık iptal edilir. Hisse senetlerinin bilanço günündeki değeri 92 TL'nin de altına düşerse fark için, mevcut karşılığa ek olarak, karşılık ayrılır.

İzleyen dönemlerde, hisse senetleri satıldığı takdirde satış işleminin muhasebeleştirilmesi sırasında, satılan kısma düşen karşılık; varsa satış zararı ile karşılaştırılmak, zarar doğmamışsa "644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR" hesabında kâr yazılmak suretiyle kapatılır.

Örnek: Yukarıdaki hisse senetleri, 5 Nisan günü 94 TL/pay fiyat üzerinden 47.000 TL'ye satılıyor.

5/4/201.		
100 KASA H.	47.000	
119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.	4.000	
110 HİSSE SENETLERİ H.		50.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR(124)		1.000

(124) Yukarıda Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne uygun biçimde bir kayıt yapılmıştır. Hisse senetlerinin dönem başındaki değerinin 46.000 TL olduğu göz önünde tutulduğunda, cari dönemde 1.000 TL "menkul kıymet satış kârı" olduğu ortaya çıkacak ve aşağıdaki şekilde kaydedilmesi tercih edilebilecektir. →

100 HİSSE SENETLERİ		119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.	
1/1 50.000			*1/1 4.000*
	5/4 50.000	*5/4 4.000*	

Sonuçta hisse senetleri alış değerine göre; 100 – 94 = 6 TL/pay zararla satılmıştır. Dolayısıyla mevcut karşılığın 3.000 TL'lik kısmı (500 x 6 = 3.000) bu zarara mahsup edilmiştir. 1.000 TL'lik karşılığın ayrılmasını gerektiren konu ortadan kalktığından, bu miktar karşılık iptali olarak kâr yazılmıştır.

Hisse senetleri 46.000 TL'ye satılırsa karşılık tam zararı karşılamaya yetecek, 46.000 TL'nin altında bir bedel karşılığında satılırsa; ayrıca fark kadar zarar doğacaktır.

ii) Piyasa değeri ile değerleme yöntemi uygulanıyorsa: Piyasa değerinde meydana gelen artış veya eksilişler envanterde kâr veya zarar yazılarak Hisse Senetleri hesabının kalanı piyasa değerine eşitlenir.

Yukarıdaki örnekteki hisse senetlerinin "alım satım amaçlı" olduğu varsayılırsa ve piyasa değeri ile değerlemeye tabi tutulursa kayıtlar ve bilanço aşağıdaki şekli alır.

31 / 12 / 201.

659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR H.		4.000	
659.01 Borsa Değer Azalış Zararları	4.000		
110 HİSSE SENETLERİ H.			4.000

Değer azalışı: 50.000 – 46.000 = 4.000

Dipnot 124'ün devamı

5 / 4 / 201.

110 KASA H.		47.000	
119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		4.000	
110 HİSSE SENETLERİ H.			50.000
645 MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI			**1.000**

Alış değeri	50.000
Karşılık	(4.000)
Dönem başı değeri	46.000
Satış değeri	47.000
Satış Kârı	1.000

Böyle bir kayıt dönemlerin bağımsızlığı ilkesine daha uygun düşmektedir.

100 HİSSE SENETLERİ H.

*	*50.000*		
		31/12	4.000

Hesap kalanı bilançoda hisse senedinin borsa değerini gösterecektir.

..... Firması
..... Tarihli

BİLANÇO

Aktif			Pasif	
.....	.....		.....	.....
.....	.....		.....	.....
B. MENKUL KIYMETLER		46.000		
1. Hisse Senetleri	46.000			
2. Tahviller	–			

İzleyen dönemlerde hisse senetleri elde tutulmaya devam edildiği taktirde, sene sonundaki değeri 46.000 TL'nin üstüne çıkarsa fark Hisse Senetleri hesabının borcuna karşılık "649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR/649.01 Borsa Değer Artış Kârları" hesabına alacak yazılmak suretiyle gelirlere katılır. Hisse senedinin değeri 46.000 TL'nin de altına düşerse değer azalması için yukarıdaki kayıt tekrarlanır.

İzleyen dönemlerde hisse senetleri satılırsa, satış bedeli ile kayıtlarda görünen tutar arasındaki fark, menkul kıymet satış kârı veya zararı olarak kaydedilir.

Yukarıdaki hisse senetleri 5 Nisan günü 47.000 TL'ye satıldığında aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

5/4/201.

100 KASA H.		47.000	
	110 HİSSE SENETLERİ H.		46.000
	645 MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI H.		1.000

110 HİSSE SENETLERİ H.

1/1	46.000		
		5/4	46.000

Hisse senedi ve tahvil ticareti yapan bir işletme, satışın yapıldığı dönemin satış kâr ve zararını kayıtlarda açıkca gösterebilmek için, hisse senedinin alış değerinden karşılığı düşerek bulacağı tutarı satışın maliyeti olarak kaydetmelidir[131].

5.3.2.3. Sabit Getirili Menkul Kıymetler

İşletmeye alacak hakkı veren sermaye piyasası kağıtları özel veya kamu kesimi tarafından çıkarılmış olabilir. Tekdüzen Hesap Planında söz konusu kağıtları çıkaranın özel veya kamu kesiminden olmasına göre izlenmek üzere 2 hesap açılmış bulunmaktadır. Sabit getirili menkul kıymeti çıkaranın özel veya kamu kesiminden olması bu kağıtların muhasebeleştirilmesini etkilemediğinden aşağıda iki kesime dahil kuruluşlarca çıkarılan borçlanma senetleri birlikte ele alınmıştır[125].

111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET ve BONOLARI HESABI
112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET ve BONOLARI HESABI

a. Niteliği: İşletmenin, geçici olarak elde tuttuğu özel sektör kuruluşları tarafından çıkarılmış tahvil, senet ve bonolarla kamu kesimi tarafından çıkarılan aynı nitelikteki menkul kıymetlerin izlendiği hesaplardır.

b. Değerleme: Tahvillerin dönem sonu değerlemesi düzenlemelere göre farklılıklar göstermektedir. Tahviller;

i. Vergi Usul Kanunu'na göre borsada işlem görüyorsa borsa rayici ile değerlenir. borsada işlem görmüyorsa alış bedeli ile işlemiş faizinin toplamı üzerinden değerlenir[126].

---

(131) Menkul kıymet ticaretinin söz konusu olması durumunda yukarıdaki satış şöyle kaydedilecektir:

	5 / 4 / 201.		
KASA H.		47.000	
	MENKUL KIYMET SATIŞLARI		47.000
	5 / 4 / 201.		
MENKUL KIY. SATIŞ MALİYETİ		46.000	
MENKUL KIY. DEĞ. DÜŞ. KARŞ.		4.000	
	HİSSE SENETLERİ H.		50.000

(125) Kamu kesimi ile özel kesim tahvil, senet ve bonoları arasında, kamu kesimi kağıtlarının zaman zaman vergi kesintisine tabi tutulmaması dışında, muhasebeleştirmeye etki eden bir farklılık bulunmamaktadır. Kesinti olup olmaması da gelir miktarını değiştirmemekte, sadece tahsil edilen miktara etki etmektedir.

(126) Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anaşılırsa değerlemeye esas bedel menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerleme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler. alış bedeli ile değerlenir (VUK m. 279).

ii. Türk Ticaret Kanunu'na göre borsada kayıtlı ise borsa değeri değilse en fazla maliyet değeri ile değerlenir. Bu belirleme işlemiş faizin tahakkuk ettirilmesine engel değildir.

iii. Muhasebe standardına göre borsada işlem görenler piyasa değeri ile değerlenir. Borsada işlem görmeyen tahvillerin değerlemesinde piyasa değeri geçerli değildir. Burada da işlemiş faizin tahakkuk ettirilmesi yoluna gidilir.

Doğal olarak değerleme biçimi envanterdeki kayıtları etkiler.

Vergi Usul Kanunu tahvillerin (ve fon portföyünün % 51 'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu dışında kalan bu tür menkul kıymetlerin) borsa rayici ile değerlenmesini istemektedir (m. 279). Buna göre vergi idaresi hisse senetleri dışındaki menkul kıymetler için "*Piyasa değeri*" ile değerlemeyi esas almaktadır.

Buna göre tahviller;

i. Piyasa değeri ile değerleme yöntemi seçildiğinde; varsa borsa rayiciyle, borsa rayicinin olmaması durumunda ise alış bedeline işlemiş faizin eklenmesi yoluyla bulunacak bedelle değerlenir.

ii. Maliyet veya piyasa değeri ile değerleme yöntemi seçildiğinde; borsa değeri varsa ve borsa değeri alış değerinini altına inmişse fark kadar karşılık ayrılır, aksi halde herhangi bir değer düzeltmesi yoluna gidilmez. Ancak her iki durumda da, "dönemsellik kavramı"nın gereği olarak, işlemiş bulunan faizin tahakkuku yapılıp tahvilin aktifteki toplam değeri işlemiş faiz kadar artırılır.

c. Hesabın işleyişi: Tahvillerin (ve benzeri senetlerin) izlenmesinde uygulanabilecek yöntemler 110 Hisse senetleri hesabı bölümünde açıklanmıştı. Söz konusu açıklamalar, genel olarak "Tahviller" için de geçerli olduğundan burada tekrarlanamamıştır. Aşağıda tahviller için özellik gösteren işlemler incelenecektir.

Alış İşlemi: Alınan tahviller de, hisse senetleri gibi, alış değeri üzerinden kaydedilir.

Örnek: Limited Şirket şeklindeki işletme, nominal değeri 100 TL, faiz oranı %24 olan; faizi 1 Nisan - 30 Haziran ve 1 Temmuz - 31 Mart şeklindeki 6 aylık dönemler itibarıyla ödenen tahvillerden 750 adedini 77.000 TL'ye internet yolu ile 20 Nisan günü satın alıyor.

Örnekte söz konusu olan tahvilin alış bedeli üzerinden aktife alınması aşağıdaki gibi bir kayıtla gerçekleştirilecektir.

20 / 4 / 201.		
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET ve BONOLARI H.	77.000	
102 BANKALAR H.		77.000

Yukarıdaki gibi bir kayıt, ancak tahvillerin faiz başlangıç gününde alınması halinde doğru olacaktır.

Tahakkuk etmiş, ancak ödenmemiş faizi içeren bir menkul kıymet alındığında, tahsil edilecek ilk dönem faizi, menkul kıymetin edinme tarihinden önceki ve sonraki dönemi kapsayacaktır. Böyle bir durumda sadece edinme tarihinden sonraki günlere ilişkin faizin gelirlere katılması sağlanmalıdır.

Bu husus göz önünde tutulduğunda; "Alış değeri = Alışta ödenen tutar – işlemiş faiz" olmaktadır. İşlemiş faizin, alış bedelinden düşülerek, faiz dönemi sonunda tahsil edilecek faizle karşılaştırılmak üzere hesapta tutulması işlemin niteliğine ve TMS'ye uygun olacaktır. Örnekteki tahvillerin alış değeri;

$$\text{Alış değeri} = 77.000 - \left(\frac{75.000 \times 20 \times 24}{36.500}\right) = 76.014 \text{ TL}$$

olacak ve şöyle kaydedilecektir:

20 / 4 / 201.		
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET ve BONOLARI H.	76.014	
198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR H.	986	
198.01 Tahsil Edilecek Faiz Karşılığı Ödeme 986		
102 BANKALAR		77.000

Tahvil faizinin tahsilinde ise şağıdaki kaydın yapılması gerekecektir(127).

(127) VUK sadece vadesi dolmuş kuponların ayrıca değerlenebileceğini kabul ettiğinden birinci şekildeki bir kaydın VUK hükümlerine aykırı olacağı göz önünde tutulmalı ve beyannamede gerekli düzeltme yapılmalıdır.

30 / 06 / 201.			
102 BANKALAR H.		8.100	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR H.		900	
193.01 Vergi Kesintüsi 900			
198 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR H.(128)			986
198.01 Tahsil Edilecek Faiz Karşılığı Ödeme 986			
642 FAİZ GELİRLERİ H.			8.014
Faiz	(75.000 x 0,24/2) = 9.000		
Gelir Vergisi	9.000 + 0,10 = (900)		
Tahsil Edilen	8.100		

İşlemiş faizin alış değeri içinde muhasebeleştirilmesi, dönem faiz gelirinin olduğundan büyük görülmesine neden olur. Örneğin, bir ay sonra yıllık faizi ile birlikte tahsil edilecek bir tahvile ödenen bedelin tamamının alış değeri olarak, aktife alınması halinde; bir ay elde tutulan tahvile karşılık 12 aylık faiz, dönem gelirleri arasında yer alır. Bu uygulama tahvilin gerçek değerinin üzerinde bir değerle değerlenerek kayıtlara alınması sonucunu doğurur. Tahvillerin satışında ise bu fark o dönemin zararı olarak ortaya çıkar. Alım ve satım işlemlerinin aynı dönem içinde gerçekleşmesi halinde dönemler arası bir kayma olmaz ancak bu durumda da kayıtlar; çok faiz alınmış, buna karşılık tahvil satışından zarar edilmiş görüntüsü verir. Bu görüntünün gerçeği yansıtmadığı ve yanıltıcı olduğu açıktır.

Bu durumda uygulanacak işlem TMS: 18- Hasılat Standardında "*Tahakkuk etmiş, ancak ödenmemiş faizi içeren bir menkul kıymet alındığında, izleyen faiz tahsilatı edinme öncesi ve sonrası dönemlere tahsis edilerek yalnızca edinme sonrasına ait kısım gelir kaydedilir*" şeklinde belirlenmiştir.

Aşağıda faiz dönemi 1 Ocak - 31 Aralık olan ve 1 Ekim 2010 günü 113.512 TL'ye alınan % 18 faizli 100.000 TL nominal değerli devlet tahvilinin izleyen yılın sonunda itfa edilmesi varsayımı altında ve iki şekilde kaydedilerek farklılık gösterilmiştir (faizden vergi kesintisi olmadığı varsayılmıştır).

(128) Tahvil, alışta ödenen bedel üzerinden de 111 veya 112 no.lu hesaplara alınabilir. Bu taktirde bedeli işletmece ödenmiş olan faiz tahsil edildiğinde o hesaplar alacaklandırılır.

(a) İşlemiş Faizin Ayrılması Durumu:

Alış:

01 / 10 / 2010		
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET ve BONOLARI	100.000	
198 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	13.512	
198.01 Tahsil Edilecek Faiz Karşılığı Ödeme 13.512		
102 BANKALAR H.		113.512

Faizin Tahsili:

31 / 12 / 2010		
102 BANKALAR H.	18.000	
198 DİĞER DÖNEN VAR. H		13.512
198.01 Tahsil Edilecek Faiz Karşılığı Ödeme 13.512		
642 FAİZ GELİRLERİ H.		4.488

690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI H. (2007)

4.488 Faiz Geliri

İzleyen yılda tahvil bedelinin tahsili (tahvilin itfası):

31 / 12 / 2011		
102 BANKALAR H.	100.000	
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET ve BONOLARI H.		100.000

690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI H. (2011)

Tahvil İtfa zararı –

(b) İşlemiş Faizin Alış Değeri içinde Tutulması Durumu:

Alış:

01 / 10 / 2010		
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET ve BONOLARI H.	113.512	
102 BANKALAR H.		113.512

Faizin Tahsili:

31 / 12 / 2010		
100 BANKALAR H.	18.000	
642 FAİZ GELİRLERİ H.		18.000

690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI H. (2007)

18.000 Faiz Geliri

İzleyen yılda tahvil bedelinin tahsili (Tahvilin itfası):

31 / 12 / 2011		
102 BANKALAR H.	100.000	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H.	13.512	
659.09 Çeşitli Diğer Gider ve Zararlar 13.512		
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI		113.512

690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI H. (2011)

Tahvil İtfa zararı 13.512

Satış İşlemi: Alış değeri üzerinden kayıtlara alınan tahvillerin satış değerleri ile alış değerleri arasındaki fark, satış kârı veya zararı olarak sonuç hesabına alınır.

Örnek: İşletme, elindeki alış değeri 10 TL olan 15.000 adet tahvili 11 TL'den satıyor.

.. / .. / 201.			
102 BANKALAR H.		165.000	
	111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI		150.000
	645 MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI H.		15.000
Satış bedeli 15.000 x 11 = 165.000			
Alış bedeli 15.000 x 10 = 150.000			
Kâr 15.000			

Tahvillerin, işlemiş faizlerinin tahsil edildiği gün satılması durumunda 15.000 TL'lik fark gerçekten satış kârıdır (Alıcı bu farkı, satın aldığı tahvilin faiz oranının diğer tahvillere göre yüksek olması nedeniyle vermiş olabilir). Bunun dışında, bu fark içindeki işlemiş faizin hesaba katılması (işlemiş faiz bu farktan büyük de olabilir) ve ona uygun biçimde muhasebeleştirilmesi gerekir. Örnekte söz konusu tahvillerin işlemiş faizinin 16.200 TL olarak hesaplandığı varsayılırsa satış kaydının aşağıdaki gibi gerçekleştirilmesi uygun olacaktır.

.. / .. / 201.			
100 BANKALAR H.		165.000	
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI H.		1.200	
	111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET ve BONOLARI H.		150.000
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		16.200

Her iki kayıt sonuçta dönem kârını aynı miktarda etkiler; yani dönem kârını 15.000 TL artırır. Ancak, ilk kayıt sonucu gelir tablosunda; tahvilin satışından uğranılan zarar perdelendiği gibi, önemli oranda kâr edildiği şeklinde gerçek olmayan bir görünüm

sergilenir. İkinci kayıtta ise hem faiz geliri hem de tahvillerin itfayı beklemeden nakte çevrilmesinin doğurduğu zarar, gelir tablosunda görülür[129].

Repo işlemi: REPO işlemi ileri bir tarihte, şimdiden belirlenen fiyat üzerinden satmak taahhüdüyle menkul kıymet satın alınmasıdır. Bu işlemde işletme bir yandan menkul kıymet sahibi olurken diğer yandan da bir menkul kıymet satma taahhüdü altına girmektedir. İşlemin niteliği bu olmakla birlikte işletmenin amacı mevcut fonu bir süre bankada tutarak değerlendirmektir. Bu nedenle ve özün önceliği kavramı uyarınca bunun bir mevduat gibi muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Örnek: "C" Anonim Şirketi, atıl fonlarını belirli bir süre değerlendirmek amacıyla 2 ay sonra 42.000 TL'ye satmak üzere 40.000 TL'lik Devlet Tahvilini Akbank'tan 15 Eylül günü alıyor. Vade gününde repo bedeli nakden tahsil ediliyor.

Repo yapıldığında

15 / 9 / 201.		
102 BANKALAR H.[130]	40.000	
102.06 Akbank - Repo 40.000		
100 KASA H.		40.000
15 / 9 / 201.		
970 REPO HAKLARIMIZ (NH)	42.000	
971 REPO YÜKÜMLÜLÜKLERİMİZ (NH)		42.000

(129) Bu görünüm şöyle özetlenebilir.

Gelir Tablosu (a)		Gelir Tablosu (b)	
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	
Menkul Kıymet Satış Kârı	15.000	Menkul Kıymet Satış Zararı	(1.200)
		DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	
		Faiz Geliri	16.200
Sonuca etki:	*+15.000*		***Sonuca etki : +15.000***

(130) Repo işlemleri ayrı defteri kebir hesabında izlenmek istenirse hazır değerler grubunda "104 REPOLARIMIZ" gibi bir hesap açılabilir.

Repo işlemi sona erdiğinde (Gelir Vergi Kesinti oranı %15 olarak alınmıştır)

15 / 11 / 201.		
100 KASA H.	41.700	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLARI	300	
193.01 Vergi Kesintisi 300		
102 BANKALAR H.		40.000
102.06 Akbank - Repo 40.000		
642 FAİZ GELİRLERİ H.		2.000
15 / 11 / 201.		
971 REPO YÜKÜMLÜLÜKLERİMİZ (NH)	42.000	
970 REPO HAKLARIMIZ (NH)		42.000

Tahvil faizlerinin tahsili: Tahvil faizleri Takasbank tarafından işletmenin banka hesabına yatırılması ile tahsil edilmiş olur. Tahvillerin faizi, tahvilin o döneme ait kuponunun tahvilden kesilip verilmesi karşılığında tahsil edilecekse ve kuponların kesilmesi işlemi ile tahsil işlemi arasında gün farkı varsa, kuponlar, gelir hesabı karşılığında "108 DİĞER HAZIR KIYMETLER / Tahsil Edilecek Kuponlar" hesabına alınır. Faiz tahsil edildiğinde bu hesap alacaklandırılır. Tahsil işlemi kuponların kesildiği gün tamamlandığı takdirde; daha pratik bir yol tutularak alınan faiz 642 Faiz Gelirleri hesabı karşılığında, kasa veya banka hesabına borç kaydedilir.

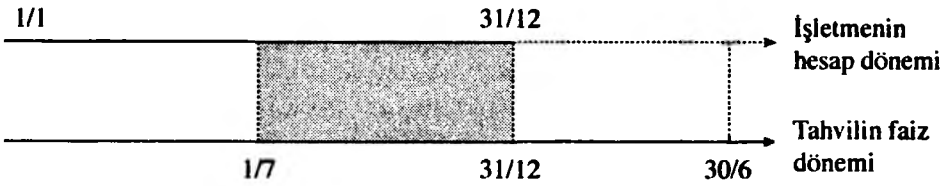
Örnek: Aydın Kardeşler Kollektif Şirketi, vadesi gelen 20.000 TL'lik tahvil faizini banka kanalıyla tahsil ediyor. Faizden % 10 gelir vergisi kesintisi yapılıyor. Kesilen vergi, kollektif şirket ortaklarının hesaplarına alınıyor.

.. / .. / 201.		
102 BANKALAR H.	18.000	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR H.(131)	2.000	
642 FAİZ GELİRLERİ H.		20.000
Faiz *20.000*		
Gelir Vergisi 20.000 x 10 = (2.000)		
Tahsil edilen *18.000*		

(131) Kollektif şirketler ve adi komandit şirketler kurumlar vergisine tabi olmadığından bu şirketlerin ve bireysel işletmelerin kârları üzerinden vergiyi ortakları öder. Dolayısıyla bu şirketlerin (şahıs şirketleri) ve bireysel işletmelerin dönem içinde kesinti (stopaj) yoluyla ödedikleri vergiyi (ve geçici vergiyi) ödeyecekleri vergiden düşecek olan ortaklarıdır. Bu nedenle şahıs şirketleri ile bireysel işletmelerin kesinti yoluyla ödedikleri vergiler (ve geçici vergi) ortakların hesabına borç yazılır. Sermaye şirketlerinde kesinti yoluyla ödenen vergiler (ve gecici vergi) şirketin ödeyeceği kurumlar vergisinden indirileceği için yıl içinde "193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabında toplanır.

Yukarıdaki kayıt, yıllık mali rapor düzenleyen işletmelerde, tahvil faiz döneminin işletmenin hesap dönemi ile aynı olması veya tahvil döneminin hesap dönemi içinde (Örneğin, tahvilin faizinin 1 Mart tarihinde başlayan 6 aylık dönemler itibariyle ödenmesi gibi) kalması koşuluyla, doğrudur.

Tahvil faizlerinin dönemi ile işletmenin hesap dönemi çoğu kez farklıdır. Dönem sonucunun gerçeklere uygunluğunu sağlamak amacıyla, tahvilin dönem sonuna kadar elde tutulmasından doğan, buna karşılık, gelecek dönemin belli bir tarihinde tahsil edilebilecek olan faizlerin yıl sonunda gelir kaydedilmesi gerekir. Bu takdirde tahvil kuponunun tahsilinde o yılın (aylık mali tablo düzenleyen işletmelerde o ayın) gelirlerine sadece dönem başından vadeye kadar geçen dönemin faizi alınır. Bu tarz bir uygulama yapıldığında; tahsil anında yapılacak işlemin daha iyi anlaşılması için, öncelikle dönem sonunda yapılması gerekli işlemin incelenmesinde yarar vardır. İşletmenin hesap döneminin 1 Ocak – 31 Aralık, buna karşılık tahvilin faiz döneminin 1 Temmuz – 30 Haziran olduğu varsayılarak bu iki dönem karşılaştırılırsa;



Yukarıdaki şekilde görüleceği üzere, tahvilin bir yıllık faizinin ilk yarısı işletmenin faaliyet hesap dönemine, ikinci yarısı ise izleyen hesap dönemine ait olmaktadır.

Örnek: İşletmenin elinde % 15 faizli 150.000 TL'lik devlet tahvili vardır. Tahvillerin faiz dönemi: 1 Temmuz – 30 Hazirandır.

Yıl sonunda kayıt:

	31 / 12 / 201.		
181	GELİR TAHAKKUKLARI H.	11.342	
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		11.342
	(150.000 x 15 x 184)/36.500 = 11.342		

Yeni yılda faiz tahsil edildiğinde kayıt[132] (vergi kesintisi olmadığı varsayılmıştır).

	01 / 7 / 201.		
102	BANKALAR H.	22.500	
	181 GELİR TAHAKKUK. H.		11.342
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		11.158
	(150.000 x 15 x 181)/36.500 = 11.158		

692 FAİZ GELİRLERİ

		1/7	Tahsil		11.758

181 GELİR TAHAKKUKLARI H.

1/1	Devir		11.342		
				1/7	Tahsil 11.342
			11.342		11.342

(132) Çok sayıda benzer işlemi olan banka ve sigorta şirketlerinde, pratik olması nedeniyle, dönem sonunda yapılan gelir kaydının dönemin başında iptal edilmesi biçiminde bir uygulama da yapılmaktadır. Bu taktirde yukarıdaki kayıtlar şöyle olacaktır:

(a)

	31 / 12 / 201.		
181	GELİR TAHAKKUKLARI H.	11.342	
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		11.342

(b)

	1 / 1 / 201.		
642	FAİZ GELİRLERİ	11.342	
	181 GELİR TAHAKKUKLARI		11.342

(c)

	1 / 7 / 201.		
102	BANKALAR H.	22.500	
	642 FAİZ GELİRLERİ		22.500

642 FAİZ GELİRLERİ H.

1/1			11.342		
		1/7			22.500

181 GELİR TAHAKKUKLARI H.

1/1	Devir		11.342		
				1/1	11.342

Gelir Tablosuna gidecek tutar	22.500 — 11.342 = 11.158

Yukarıdaki biçimde bir uygulama tahakkuk işleminin her ay sonunda yapılması halinde uygundur. Daha uzun dönemlerde mali tablo düzenleyen işletmelerde ise; Faiz Gelirleri hesabının, faiz tahsil edilinceye kadar, borç kalanı göstermesi gibi bir sakınca taşımaktadır.

Yukarıdaki gibi dönem sonu itibariyle faizleri hesaba alınmış olan tahvillerin faiz döneminden önce satılması halinde "Gelir Tahakkukları" hesabı satış işlemi sırasında kapatılır. Satış işlemi, satış tarihine kadar işlemiş faiz de göz önünde tutulduğunda; başabaş, kârla veya zararla sonuçlandırılmış olabilir.

Tahvilin satışında; tahvil bedeli, önceki dönemde hakedilen faiz ve cari dönemde hakedilen faizin toplamı ile satış bedeli karşılaştırılır ve fark, menkul kıymet satış kârı veya zararı olarak kaydedilir.

Örnek: İşletmenin elinde yazılı değeri 100 TL olan 8.000 adet tahvil vardır. Tahvillerin vadesi 1 Nisan'dır. % 12 faizli tahvillerin önceki yıl faizi olarak 72.328 TL Gelir Tahakkukları Hesabının borcu karşılığında gelirlere alınmış bulunmaktadır. Sözü geçen tahviller 1 Mart günü satılıyor (Vergi kesintisi olmadığı varsayılmıştır).

i. Satış bedelinin 887.846 TL olması varsayımı:

05 / 04 / 201.			
102 BANKALAR H.		887.846	
	111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI		800.000
	181 GEL. TAHAKKUKL.H.		72.328
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		15.518
1/1 - 28/2 dönemi faizi: 800.000 x 12 x 59)/36.500 = 15.518 TL			

ii. Satış bedelinin 900.000 TL olması varsayımı:

01 / 03 / 201.			
100 BANKALAR H.		990.000	
	111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI		800.000
	181 GEL. TAHAKKUKL. H.		72.328
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		15.518
	645 MENKUL KIY. SATIŞ KÂRLARI H.		12.154

iii. Satış bedelinin 885.000 TL olması varsayımı:

1 / 3 / 201.		
102 BANKALAR H.	885.000	
655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI H.	2.846	
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI		800.000
181 GELİR TAHAK-KUKLARI. H.		72.328
642 FAİZ GELİRLERİ H.		15.518

İskontolu menkul kıymetlerde faiz: Satın alınan borçlanma senetleri iskontolu olarak da çıkarılmış olabilir. Bu menkul kıymetler peşin değeri üzerinden satın alınır, vadesinde nominal değeri üzerinden tahsil edilir. Bu durumda alışta nominal bedelden düşülen miktar zaman içinde gelire dönüştürülür.

Örnek: Aylık mali tablo düzenleyen bir işletme, 90 gün vadeli 40.000 TL'lik % 12 faizli hazine bonosunu ihraç günü olan, 5 Ağustos tarihinde 38.850 TL'ye satın alıyor.

a) Hazine bonosunun satın alınması

5 / 08 / 201.		
112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI H.	40.000	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.		1.150
102 BANKALAR H.		38.850

b) Ağustos ayı sonunda işleyen faizin gelirlere aktarılması

31 / 08 / 201.			
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.		332	
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		332
1.150 / 90 x 26 = 332(133)			

Faizin aktarılması işlemi; Eylül sonunda 30 gün Ekim sonunda 31 gün ve Kasım ayında 3 gün için tekrarlanır ve hesapların durumu şöyle olur:

112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET ve BONOLARI

5/8	40.000		

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

31/8	332	5/8	1.150
30/9	383		
31/10	396		
3/11	39		
	1.150		1.150

642 FAİZ GELİRLERİ

	31/8	332
	30/9	383
	31/10	396
	3/11	39
—		1.150

(133) Daha hassas bir dağıtım için hesaplama şöyle yapılabilir.

Ağustos sonunda peşin değer:

40.000 – (40.000 x (0,12 / 365 x 64) = 39.158

5 Ağustos günü peşin değer 38.850

Ağustos ayı faizi 308

Böylece toplam iskonto tutarı gelirlere aktarılmış ve Gelecek aylara Ait Gelirler hesabı kapanmış olacaktır. Hazine bonosu bedeli olan 40.000 TL tahsil edildiğinde menkul kıymet hesabı da kapanacaktır(134).

d. Envanter İşlemleri: Tahviller işletme kasasında tutuluyorsa yıl sonu mevcudu sayılarak belirlenir ve mevcut bulunan tahvil miktarının kayıtlarla eşit olup olmadığına bakılır. Tahviller "Takasbank"ta tutuluyorsa; Takasbank nezdinde görülen tahvil miktarı ile kayıtlarda görülen tahvil miktarı da karşılaştırılır kayıtlarla fiili mevcut arasında fark olması halinde, farklılığın nedeni araştırılıp bulunur ve farklılık nedenine göre gerekli işlem yapılarak "fiili mevcut = kayıtlar" eşitliği kurulur.

Piyasa değerinin maliyet değerlerinin altına inen tahviller için uygulanan değerleme yöntemine göre Hisse Senetleri bölümünde açıklanan işlem yapılır.

i. Piyasa değeri ile değerleme yöntemi uygulanıyorsa borsa değerinin alış değerini aşan kısmı o dönemde kâr yazılarak tahvilin değerine eklenir. Ancak kârın kaydedileceği hesap belirlenirken hak edilen faiz de hesaba katılmalıdır. Yani hak edilen faiz, "642 Faiz Gelirleri" hesabına alınmalı, değer artış kârı veya değer düşüş zararı ondan sonra hesaplanmalıdır(135).

---

(134) Yukarıdaki kayıt menkul kıymet çıkarılmasında menkul kıymeti çıkaran şirketlerin bunları nominal değer üzerinden izlemelerine paralel bir uygulamadır. İskontolu menkul kıymetlerin edinme aşamasında ödenen tutara işlemiş faizlerin eklenmesi biçiminde bir uygulama da mümkündür. Bu taktirde faizler menkul kıymetin değerine eklenecek vade sonunda kayıtlı değer nominal değeri ulaşacaktır.

112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları

5/8	38.850	
31/18	332	
30/9	383	
31/10	396	
3/11	39	
	40.000	-

(135) Tahvilin kayıtlı değeri ile piyasa değeri arasındaki farkın tamamının menkul kıymet değer artışı olarak kaydedilmesi tahvilin getirisi hakkında yanlış bilgi sunulması sonucunu doğurur. Örneğin; 1 Mart günü nominal değeri üzerinden 100.000 TL'ye alınan %18 faiz oranlı tahvilin dönem sonu borsa değeri 114.500 TL ise gerçekte değer artması değil, değer azalması söz konusudur.

Borsa değeri - alış değeri farkı	114.500 – 100.000	= 14.500
İşlemiş faiz	100.000 x 306 x 18/36.500	= (15.090)
Borsa değer düşüş zararı		- 590

Örnek: İşletme faiz dönemi 1 Nisan - 31 Mart olan %20 faiz oranlı 150.000 TL nominal değerli tahvili ihraç gününde nominal değeri üzerinden satın almış durumdadır. Tahvillerin dönem sonu borsa değeri 174.000 TL'dir.

Borsa değeri - alış değeri farkı	174.000 – 150.000	= 24.000
İşlemiş faiz	150.000 x 20 x 275/36.500	= (22.603)
Borsa değer artış kârı		1.397

31 / 12 / 201.			
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET ve BONOLARI HS.		24.000	
	642 FAİZ GELİRLERİ		22.603
	648 BORSA DEĞER ARTIŞ KÂRLARI HS.		1.397

Maliyet veya piyasa değerinden düşük olanla değerleme yöntemi ile değerleme yapılması durumunda da tahvillerin bilanço gününe kadar işlemiş faizleri hesaplanıp, daha önce anlatıldığı şekilde, tahakkuk yoluyla Faiz Gelirleri hesabına alınarak "dönemsellik" kavramının gereği yerine getirilmiş olur.

5.3.2.4. Diğer Menkul Kıymetler

Yukarıdaki iki gruptan birinin özelliklerini tam olarak taşımayan bir kısım menkul kıymetler için Tekdüzen Hesap Planında Diğer Menkul Kıymetler hesabı açılmıştır.

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER HESABI

a. Niteliği: Hisse senetleri, kamu ve özel kesim tarafından çıkarılmış bulunan tahvil bono ve senetlerin dışında kalan menkul kıymetlerin izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Bu hesaba alınan menkul kıymetlere ilişkin işlemler, özelliklerine göre, tahviller veya hisse senetleri için açıklanan esaslar çerçevesinde muhasebeleştirilir.

5.3.2.5. Menkul Kıymetlerde Değer Azalması

Menkul kıymetlerin değerlemesinde maliyet veya piyasa değerinin düşük olanıyla değerleme yönteminin uygulanması halinde ayrılacak karşılıklar Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabında izlenir. Bu hesabın kalanı menkul kıymetlerdeki azalışı temsil ettiğinden bu kalan bilançoda Menkul Kıymetler bölümünde indirim biçiminde gösterilir ve menkul kıymetleri bilanço günündeki değerine indirger.

119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

a. Niteliği: Menkul kıymetlerin borsa veya piyasa değerlerinden önemli ölçüde ya da sürekli olarak değer azalması olduğunun saptanması halinde ayrılacak karşılıkların izlendiği hesaptır.

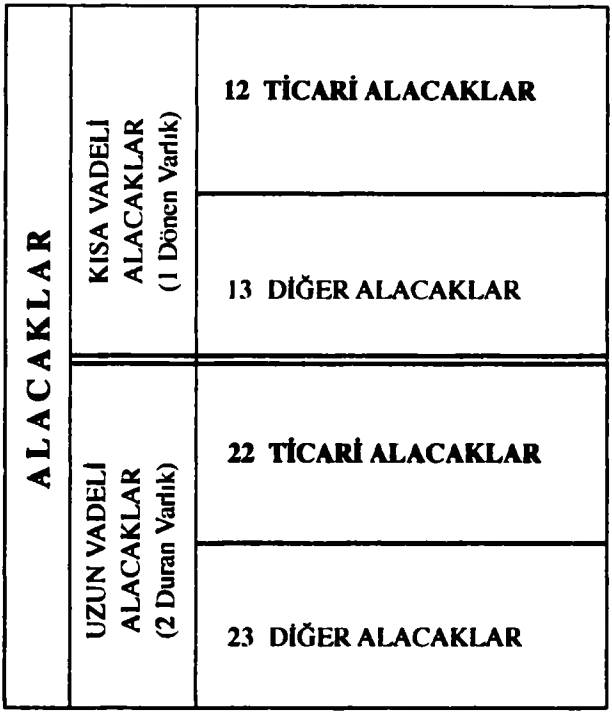
b. İşleyişi: Değer azalmasına uğrayan menkul kıymet için ayrılması gereken karşılık "654 Karşılık Giderleri" hesabının borcuna karşılık bu hesaba alacak yazılır. Kendisine karşılık ayrılmış olan menkul kıymet elden çıkarıldığında veya değer azalmasının ortadan kalkmasında bu hesap borçlandırılır.

5.3.3. Alacaklar

Bir malın teslimi, bir hizmetin görülmesi ya da borç verilmesi karşılığında ortaya çıkan belirli bir parayı isteme hakkına "*alacak*" denir.

Alacaklar; vadelerine (kısa vadeli – uzun vadeli), teminatlarına (teminatlı – teminatsız), ticari bir işlemden doğmuş olup olmamalarına (ticari alacaklar – diğer alacaklar) ve borçluya (Alıcılardan, personelden, ortaklardan, iştiraklerden alacaklar gibi) göre bölümlenebilir.

Tekdüzen Hesap Planının esas aldığı ana bölümleme aşağıda verilmiştir.



Tekdüzen Hesap Planı'nda alacaklar için açılan hesaplar ana grup bazında;
Vade olarak: dönem veya duran varlık olmalarına,
Grup olarak: Ticari olup olmamalarına,
Hesap olarak: Niteliklerine
göre bölümlenmiştir.

Bu bölümde yer alan "120 Alıcılar" hesabı, ile "121 Alacak Senetleri" hesabında işletmenin asıl faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışından doğma alacakları izlenir. Bu nedenle; örneğin işletmenin bir bina satışından doğma alacağı bu bölümde yer almazken bir iştirakine sattığı ticari mallardan doğma senetsiz alacağı "132 İştiraklerden Alacaklar" hesabında değil "120 Alıcılar" hesabında izlenir. "*Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklardan ..., ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir*" şeklindeki genel kabul görmüş ilke uyarınca THP 'de ticari alacaklar için farklı hesaplar açılmıştır.

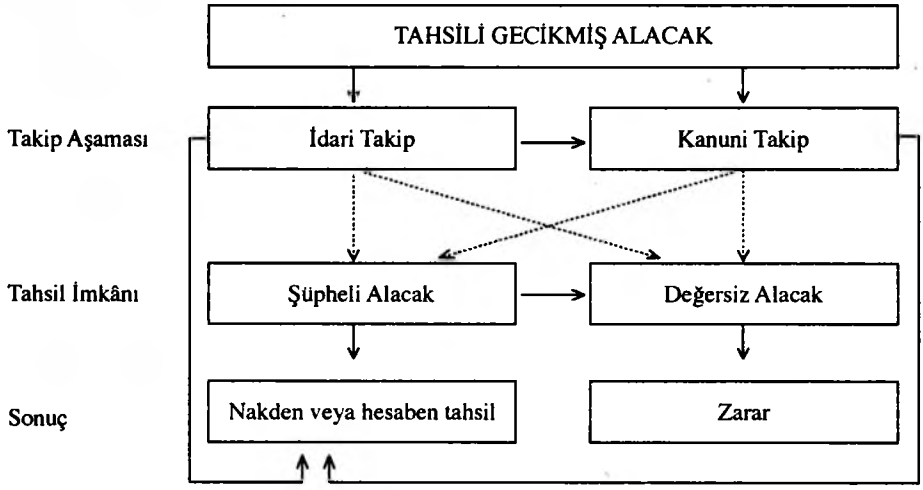
Alacakların bilanço gününde işletme için ifade ettiği değer üzerinden değerlenmesi esastır. Bunun için aşağıdaki işlemlerin yapılması gerekir.

a) Vadeli alacakların bilanço tarihine kadar işlemiş faizleri gelir yazılır (*gelir tahakkuku*).

b) Gelecek döneme ait geliri de içeren vadeli alacaklar bilanço günündeki değere indirgenir (*reeskont*).

c) Yabancı paralı alacaklar bilanço günündeki kur üzerinden TL karşılığı tutarına ulaştırılır (*değerleme*).

Alacakların tahsili geciktiğinde; idari yollarla tahsiline çalışılır. İdari yollarla tahsili edilemezse veya başlangıçta bu yolla tahsil edilemeyeceği sonucuna varılırsa tahsil için kanuni yollara başvurulur. Bu aşamalardan birinde alacak "şüpheli" veya "değersiz" alacak haline gelebilir.



Şüpheli alacak haline gelen alacaklar bilançoda bu kimliği ile sergilenmek üzere Şüpheli Alacaklar hesabına aktarılır. Değersiz alacak haline gelen alacaklar ise zarar yazılarak kaşıtlardan düşülür (kayıtlarda görünmez hale gelir).

5.3.3.1. Ticari Alacaklar

İşletmenin asıl faaliyet konusu oluşturan mal ve hizmet satışından doğan senetli ve senetsiz alacakları "Ticari Alacaklar"ını oluşturur.

Tekdüzen Hesap Planı'nda ticari alacakları izlemek için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

12 TİCARİ ALACAKLAR	120 Alıcılar 121 Alacak Senetleri 122 Alacak Senetleri Reeskontu (–) 124 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri 126 Verilen Depozito ve Teminatlar 128 Şüpheli Ticari Alacaklar 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (–)

TMS: 18 Hasılat Standardına göre (m. 11); satış karşılığı nakit veya nakit benzeri bir değer alındığında satış geliri alınan nakit veya nakit benzeri değerin karşılığıdır. Nakit girişinin ertelendiği durumda, yani ödeme için vade tanındığında, satış geliri vade farkından önceki tutardır. Satışın vade farksız yapılması veya piyasa faiz oranının altında bir vade farkı eklenmesi halinde de satış bedelinin gerçek değeri alacakların bu günkü değerine indirgenmesi yoluyla bulunur. Alacakların bu günkü değerine indirgenmesinde benzer kredi değerlendirmesine sahip işletmelerin faiz oranı veya ilgili mal veya hizmetin alış fiyatını peşin fiyatına indirgeyen faiz oranı kullanılır.

Alacak senedinin bilançoda peşin değeri üzerinden görünmesini sağlamak üzere 121 Alacak Senetleri hesabı reeskont tutarı kadar alacaklandırılırsa bu hesap senetleri yazılı değerleri üzerinden izleme yeteneğini yitirir. Bu nedenle iskonto tutarı 121 Alacak Senetleri hesabı yerine, bu amaçla açılan "122 Alacak Senetleri Reeskontu" hesabına alacak yazılır. Böylece hem 121 Alacak Senetleri hesabından senetlerin yazılı değeri (yabancı paralı senetlerde yazılı değerinin TL karşılığı) görünmeye devam eder, hem de alacak senetleri aktifte net değer üzerinden görünür. Yani netleştirme aşağıda (Senedin yazılı değerinin 5.000 TL reeskont tutarının 300 TL olduğu varsayılacaktır) özetlendiği gibi bilanço üzerinde yapılır.

..... Firması
..... Tarihli
BİLANÇO

Aktif			Pasif
TİCARİ ALACAKLAR		**4.700**	
Alacak Senetleri	5.000		
Reeskont	(300)		

Dönem (aylık, üç aylık veya yıllık) sonlarında yapılacak reeskont işleminde alacaklı hesap daima "122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU" hesabı[136] olacaktır. Buna karşılık borçlandırılacak hesap alacak senedinin alınmasında senet bedeline dahil vade farkının muhasebeleştirme biçimine göre farklılık gösterecektir. Alacağın kayıtlara alınmasında;

- Faizin tamamı faiz geliri olarak kaydedilmişse 642 Faiz Gelirleri hesabına,
- Gelecek dönem veya dönemlere düşen faiz 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler ya da 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabına alınmışsa bu hesaplara,
- Senet alındığında faize ilişkin bir ayırım yapılmadan kaydedilmişse 657 Reeskont Faiz Giderleri hesabına borç yazılır.

Reeskont şeklindeki envanter işlemi aşağıda (122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabına ilişkin bölümde) ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Enflasyon düzeltmesi: Alacaklar parasal varlıklar olduklarından enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaları söz konusu değildir.

5.3.3.1.1. Senetsiz Ticari Alacaklar

Tekdüzen Hesap Planında senetli ve senetsiz ticari alacakları izlemek üzere iki ayrı hesap açılmıştır. Mal ve hizmet satılan kişilerden olan senetsiz alacaklar Alıcılar hesabında izlenir. Senetsiz alacaklar da yazılı veya sözlü sözleşmeye göre belirli bir vadeye de bağlı olabilirler. Bu husus dönem sonu değerlemede göz önünde tutulmalıdır.

(136) Türkiye Muhasebe Standardı'na göre vadeli senetsiz alacakların da reeskonta tabi tutulması gerektiğinde Tekdüzen Hesap Planında değişiklik yapılması ve reeskont tutarının kaydedileceği hesabın isminin "Ticari Alacaklar Reeskontu" şeklinde değiştirilmesi ve grubun tümünü kapsayacak şekilde kodlanması ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

120 ALICILAR HESABI

a. Niteliği: Alıcılar Hesabı, kendilerine vadeli olarak mal veya hizmet satılan kişilerin senetsiz borçlarının izlendiği hesaptır.

b. Değerleme: Kredili olarak yapılan satışlardan doğma senetsiz ticari alacaklar 120 Alıcılar hesabına, alacak tutarı üzerinden, kaydedilir. Dönem sonundaki değerlemelerde; Vergi Usul Kanunu bu tutara bağlı kalınmasını yani senetsiz alacağın kayıtlı değeri (muhasebe kayıtlarında görünen tutar) üzerinden değerlenmesini istemektedir (m. 329/4). Buna karşılık TMS: 18- Hasılat Standardına göre, vadeli satışlarda anlaşmaya varılarak satış bedeline eklenen veya eklendiği varsayılan vade farkı veya faiz tutarı satış geliri değil, faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir *(m. 11)*. Buna göre vadeli senetsiz bir alacağın değeri de senetli alacaklarda olduğu gibi bilanço günündeki değerine indirilmesi gerekecektir.

c. Bölümlenmesi: Alıcılar Hesabı "*toplu*" hesaptır. Her alıcının hesabı yardımcı defterlerde izlenir. İşletme gereksinmelerine göre alıcılar bazı gruplar altında toplanabilir. O takdirde bu gruplar, 1. tali hesap, alıcıların hesapları da 2. tali hesap niteliği kazanır. Alıcıların gruplamalarında, yurt içinden veya yurt dışından oluşları, bulundukları satış bölgeleri, yapılan satış aktinin niteliği, alıcı olduğu mal türü gibi farklı ölçütler uygulanabilir.

d. Hesabın işleyişi: Alıcılar hesabı, satış akdi hükümlerine ve koşullarına uygun olarak satışın gerçekleşmesi üzerine, satışa konu olan mal ve hizmet bedelleri ile bunlara ilişkin giderler ve anlaşma uyarınca hesaba yürütülen faizler nedeniyle borçlanır. Alıcının nakten veya hesaben yaptığı ödemeler, satılan mallardan iadeler ve iskontolar nedeniyle de alacaklanır. Hesap borç kalanı verir ve borç kalanı alıcılardan olan alacağın toplamını gösterir.

Satış: Ticari hayatta senet almaksızın vadeli (veresiye) satış yapılması sık rastlanan işlemlerden biridir. Alıcılar Hesabı böyle bir işlemle çalışmaya başlar.

Örnek: Alıcı Akın Tınaz'a 53.000 TL, Güzin Arel'e 27.000 TL ve Can Umut'a 41.500 TL tutarında mal satılıyor. Gerekli faturalar düzenlenip, mal alıcılar adına taşıyıcı firmalara teslim ediliyor (KDV ihmal edilecektir).

	.. / . / 201.			
120 ALICILAR H.			121.500	
120.01 Akın Tınaz	53.000			
120.02 Güzin Arel	27.000			
120.03 Can Umut	41.500			
		600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		121.500

Alıcı adına gider: İşletme tarafından ödenen ancak anlaşma koşulları gereğince alıcıya ait olması gereken giderler de Alıcılar Hesabının borcuna yazılır.

Örnek: Satış anlaşması koşulları gereğince taşıma giderleri alıcılara ait olduğundan taşıma gideri olarak ödenen 200 TL Akın Tınaz'ın ve 150 TL Güzin Arel'in hesabına kaydediliyor.

.. / .. / 201.			
120 ALICILAR H.		350	
120.01 Akın Tınaz	200		
120.02 Güzin Arel	150		
100 KASA H.			350

Tahsil: Alıcılar, aldıkları malın bedelini, nakten veya hesaben olmak üzere, çeşitli biçimlerde ödeyebilirler (Nakit verilmesi, senet verilmesi, bankadaki hesaba havale yapılması veya işletmeden olan alacağı ile takas gibi). Tahsil işlemi, Alıcılar Hesabının alacağı karşılığında ilgili aktif veya pasif hesabın borçlandırılması biçiminde muhasebeleştirilir.

Örnek: Alıcılardan; Akın Tınaz borcunun 42.500 TL'lık kısmını çekle ödüyor. İşletme, Güzin Arel üzerine ve satıcı Davut Sayın lehine 20.000 TL lık bir poliçe çekiyor ve Davut Sayın'a vererek ona olan borcunu ödüyor. Can Umut ise işletmenin bankadaki hesabına 11.500 TL havale ediyor, ayrıca kendisinin işletmeye sattığı bir parti maldan olan 25.000 TL'lık alacağının borcuna mahsup edilmesini istiyor. Can Umut'un isteği uygun bulunarak gereği yerine getiriliyor.

.. / .. / 201.			
101 ALINAN ÇEKLER H.		42.500	
101.01 Cüzdandaki Çekler	42.500		
320 SATICILAR H.		45.000	
320.10 Davut Sayın	20.000		
320.09 Can Umut	25.000		
102 BANKALAR H.		11.500	
120 ALICILAR H.			99.000
120.01 Akın Tınaz	42.500		
120.02 Güzin Arel	20.000		
120.03 Can Umut	36.500		

	Çek	Satıcılar	Banka	Toplam
Akın Tınaz	42.500			42.500
Güzin Arel		20.000		20.000
Can Umut		25.000	11.500	36.500
	42.500	45.000	11.500	99.000

İade: Herhangi bir nedenle, satılan malların iadesi işlemi de Alıcılar Hesabının alacaklandırılmasını gerektirir. Borçlu hesap ise, ileride izleneceği üzere, mala ilişkin işlemlerin kaydedilmesinde kullanılmak üzere açılan hesaplara göre farklı olacaktır (5 hesaplı sistemde: Satıştan İadeler Hesabı, 2 hesaplı sistemde; Satışlar Hesabı tek hesaplı sistemde Ticari Mallar Hesabı). İade durumunda malın alıcıya gönderilmesi ve iadesi için yapılan giderler, anlaşma hükümleri uyarınca muhasebeleştirilir.

Örnek: Alıcı Can Umut, aldığı malın 500 TL'lik kısmını siparişine uygun olmadığı gerekçesi ile iade ediyor. İade giderleri anlaşma gereğince alıcıya aittir.

.. / .. / 201.			
610 SATIŞTAN İADELER		500	
	120 ALICILAR H.		500
	120.03 Can Umut 500		

Kasa İskontosu: Vadeli olarak satılan malın bedelinin alıcı tarafından vadeden önce ödenmesi halinde, alıcı lehine bir indirim uygulanabilir. "*Kasa iskontosu*" da denen bu indirim dolayısıyla Alıcılar Hesabı alacaklanır. Tekdüzen Hesap Planına göre iskonto tutarı "611 SATIŞ İSKONTOLARI" hesabına yazılarak satış hasılatının gelir tablosunda netleştirilmesi sağlanır.

Örnek: Satış sırasında fiyata vade farkı yüklenmiş olan alıcı Akın Tınaz'a, vadeden önce yaptığı ödeme nedeniyle, 600 TL indirim yapılıyor ve bu durum kendisine mektupla bildiriliyor.

.. / .. / 201.			
611 SATIŞ İSKONTOLARI(137)		600	
	120 ALICILAR H.		600
	120.1 Akın Tınaz 600		

Faiz tahakkuku: Satış anlaşmasında belli bir vade sonunda alacak üzerinden faiz ödenmesi koşulu yer alıyorsa, bu durumda hesaplanan faiz de Alıcılar Hesabına borç yazılır.

(137) Satış iskontosunun TMS'ye göre muhasebeleştirilmesi için bkz. 5.3.4 Stoklar.

Örnek: Dönem sonunda anlaşma uyarınca Güzin Arel'in hesabına 300 TL ve Can Umut'un hesabına 400 TL faiz tahakkuk ettiriliyor.

31 / 12 / 201.			
120 ALICILAR H.		700	
120.2 Güzin Arel	300		
120,3 Can umut	400		
642 FAİZ GELİRLERİ H.			700

Yukarıdaki işlemlerin 120 ALICILAR defterikebir hesabı ile bu hesabın yardımcı defter hesaplarındaki görüntüsü aşağıdaki gibi olacaktır.

Defterikebir Hesabı

120 ALICILAR HESABI

Satış	121.500	Taksit	99.000
Taşıma Gideri	350	İade	500
Faiz	700	İskonto	600
	122.550		100.100

Tali Hesaplar

120.01 Akın Tınaz

Satış	*53.000*	*Tahsil*	*42.500*
Taşıma Gider	*200*	*İskonto*	*600*
	53.200		*43.100*

120.02 Güzin Arel

Satış	*27.000*	*Tahsil*	*20.000*
Taşıma Gideri	*150*		
Faiz	*300*		
	27.450		*20.000*

120.03 Can Umut

Satış	*41.500*	*Tahsil*	*36.500*
	400	*İade*	*500*
	41.900		*37.000*

120 ALICILAR HESABI MİZANI			
120.01 Akın Tınaz	53.200	43.100	10.100
120.02 Güzin Arel	27.450	20.000	7.450
120.03 Can Umut	41.900	37.000	4.900
	122.550 ✓	100.100 ✓	22.450

e. Envanter işlemleri:

1) Mutabakat İşlemleri

Envanter sırasında alıcılarla hesap kalanları üzerinde mutabakat sağlanır. Mutabakat, alıcılara hesap durumunun bildirilmesi ve onlardan bu kalan üzerinde mutabık olduğunu bildiren karşı mektubun alınması şeklinde yapılır.

2) Değerleme İşlemleri

i. Alıcılardan, yabancı para üzerinden olan alacaklar, değerleme kuru ile değerlenerek bilanço günündeki değeri bulunur ve Alıcılar Hesabının kalanı buna göre düzeltilir.

Örnek: Yurt dışı alıcılardan "A" firmasına 10.000 dolara satılan malın, 1 $ = 1,58 TL kuru üzerinden karşılığı hesaba alınmış durumdadır. Bilanço günündeki değerleme kuru: 1 $ = 1,62 TL'dir.

.. / .. / 201.			
120 ALICILAR H.		400	
120.51 "A" firması	400		
	646 KAMBİYO KÂRLARI H.		400
$ 10.000(1,62 – 1,58) = 400			

Bu kayıttan sonra Alıcılar Hesabının kalanı 10.000 $ bilanço günündeki değeri olan $ 10.000 x 1,62 = 16.200 TL'ye yükseltilmiş olur.

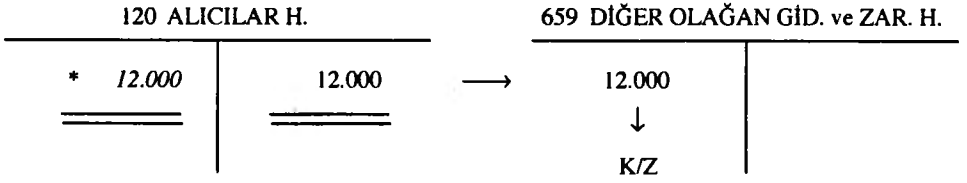
120 ALICILAR HESABI

* 15.800	
400	
16.200	—

ii. Kazai bir hükme (mahkeme kararına) veya kanaat verici bir belgeye göre artık tahsiline imkan kalmayan alacakların Alıcılar Hesabından çıkarılması gerekir. Bu nitelikteki alacaklara *"Değersiz Alacaklar"* denir. Değersiz Alacaklar, bu niteliği kazandıkları tarihte gider yazılmak suretiyle (varsa karşılığına mahsup edilmek) işletme alacaklarından silinir (VUK. m. 322).

Örnek: Alıcı Naci Tezel'den olan ve iflas masasına kaydettirilen 12.000 TL'lik alacağa ödeme sırası gelmeden iflasın kapandığı 22 Ağustos günü öğreniliyor.

	22 / 08 / 201.		
659	DİĞER OLAĞAN GİD. VE ZARAR H.	12.000	
	659.08 Değersiz Alacak Zararları 12.000		
120	ALICILAR H.		12.000
	120.83 Naci Tezel 12.000		



iii. Tahsili şüpheli hale gelen senetsiz alacaklar bu niteliğini gösteren Şüpheli Alacaklar hesabına aktarılır ve risk miktarı kadar karşılık ayrılır. Şüpheli alacaklara ilişkin işlemler tüm ticari alacakları kapsayacak biçimde ele alındığından tekrardan kaçınmak için burada değinilmemiştir (bkz. 5.3.3.1.5 Tahsili Şüpheli Alacaklar).

5.3.3.1.2. Senetli Ticari Alacaklar

Tekdüzen Hesap Planına göre mal ve hizmet satışı ile ilgili olarak alınan ticari senetler Alacak Senetleri hesabında nominal değerleri (yabancı paralı senetler nominal değerlerinin TL. karşılıkları) üzerinden izlenir.

a. Niteliği: Alacak Senetleri hesabı, işletmenin üçüncü kişilere sattığı mal ve gördüğü hizmetlere ya da senetsiz ticari alacaklarına karşılık aldığı bono ve poliçelerin [138] izlendiği hesaptır.

Bilindiği gibi ticari hayatta senetle alışveriş sık sık başvurulan bir işlemdir. Senet karşılığı mal alan alıcı, aşağıdaki işlemlerden birini veya birkaçını yapabilir.

i) Bir bono imzalayarak satıcıya verir.

ii) Bir poliçe keşide edip satıcıya verir. Yani bir başka kişiden olan alacağının, satıcaya ödenmesi emrini verir.

iii) Satıcının çektiği poliçeyi kabul[139] eder.

iv) Alacaklısı olduğu bir senedi (bono veya poliçeyi) satıcı firmaya ciro[140] eder.

v) İşletme; alıcı üzerine, kendi lehine de poliçe çekebilir. Bu poliçenin muhatap tarafından "kabul" edilmesi durumunda işletme için bir *"Alacak Senedi"* doğar.

Aynı işlemler senetsiz bir alacağın senetli alacağa dönüştürülmesi için de yapılabilir.

Alacak senetleri vadesi geldiğinde işletme tarafından bizzat ya da banka eliyle tahsil edilir. İşletme senet bedelini daha önce almak istediği takdirde senedi, kendisine kredi açmış olan bankaya iskonto ettirme (kırdırma) yoluna başvurur. Banka bu işlem dolayısıyla faiz ve komisyon alır.

---

(138) Bono: Bir şahsın belli bir parayı bir diğer şahsa ödemeyi yükümlendiğini bildirdiği belgedir. Bir bononun içermesi gerekli öğeler Ticaret Kanunu'nda belirlenmiştir (m. 688).

Poliçe: Keşideci denilen kişinin, muhatap denilen bir diğer kişiye senedin teslimi karşılığında belli bir paranın lehdar denilen üçüncü kişiye ödenmesini emrettiği belgedir. Çek sadece bir ödeme aracı olduğu halde: poliçe esas olarak bir ödeme aracıdır. Bir poliçenin içermesi gerekli öğeler Ticaret Kanunu'nda belirlenmiştir (m. 583).

Görüldüğü üzere poliçede üç kişi söz konusudur:

(a) Keşideci: senedi düzenleyen ve bu senetle alacaklı olduğu kişiye ödeme emrini veren emri veren

(b) Muhatap: senedi ödeyecek olan

(c) Lehdar: senet bedelini alacak olan.

(139) Kabul İşlemi: Poliçe çekildiği zaman ödeyecek olan muhatap, senedi henüz imzalamış değildir. Halbuki ticari senetlerde borcun, borçlu bakımından, doğması için borçlunun senedi imzalamış olması gerekir. Poliçenin ileride muhatap tarafından ödenip ödenmeyeceğini saptamak için, muhatabın poliçeyi ***kabulü*** istenir. Kabul beyanı, muhatap tarafından poliçe üzerine kabul edilmiştir deyimiyle veya buna eş başka bir sözcükle yazılır ve imzalanır. Muhatap poliçenin yüzüne hiçbir şey yazmadan imza koymuşsa bu da kabul hükmündedir (TTK. Mad: 607). Kabul, poliçe bedelinin bir kısmının kabul edilmesi konusu hariç, kayıt ve şarta tabi tutulamaz (TTK. Mad: 608).

(140) Ciro: Bir senet üzerindeki hakkın üçüncü bir şahsa devredilmesi işlemine ciro denir. Ciro için senedin arkasına yeni lehdarın ismi yazıldıktan sonra veya yazılmadan el yazısı ile imzalanır. Yeni lehdarın ismi yazılmadan sadece senedin arkasının imzalanması suretiyle yapılan ciroya beyaz ciro denir. Taşıyana ödenmesi talebi ile yapılan ciro da beyaz ciro hükmündedir. Ciro kayıtsız ve şartsız olmalıdır. Ciro şartlara tabi tutulmuşsa bu şartlar yazılmamış sayılır. Senet tutarının bir kısmının cirosu mümkün değildir. Ciro ve teslim neticesinde senetten doğan bütün haklar devredilmiş olur. Beyaz ciroda taşıyan, ciroyu kendi adına veya bir başka şahıs adına doldurabileceği gibi, yeniden beyaz ciro olarak ciro edebilir ve senedi teslim etmekle senet üzerindeki hakkı da devredebilir (TTK m: 593-602)

b. Bölümlenmesi: Alacak Senetleri Hesabı, işletmenin gereksinmeleri göz önünde tutularak, cüzdanda, tahsilde, teminatta, kabulde oluşlarına; teminatlı olup olmamalarına; Türk ve yabancı paralı oluşlarına göre bölümlenebilir. Bilgisayar uygulamasında girişi yapılan senetlerle çıkan senetler tali hesaplarda eşleştirilerek her gün mevcut senetlerin listesi çekilebilir.

c. Değerleme: Alacak Senetleri Hesabına, senedin üzerinde yazılı olan değerler ile kayıt yapılır. Ancak değerleme sırasında vadeye kadar geçecek günlerin faizi göz önünde tutularak peşin değerlerinin bulunması ve bu değer üzerinden değerlendirilmesi gerekir. Vergi Usul Kanununa göre de; alacaklar "mukayyet" değerleri ile değerlenir ancak senede bağlı alacaklar değerleme gününün kıymetine indirilebilir. Bu değerlemede; senette faiz oranı belirtilmişse, bu oran; belirtilmemişse, Cumhuriyet Merkez Bankasının iskonto haddi uygulanır (VUK m. 281). Yabancı para ile düzenlenmiş senetler alındıkları tarihte geçerli olan kurla değerlendirilerek hesaba alınır. Bu senetler, envanterde, değerleme kuru ile yeniden değerlenir ve Türk Lirası karşılığı bilanço günündeki tutarına eşitlenir. Yabancı paralı senetlerin reeskontunda da senedin üzerindeki faiz oranı geçerlidir. Senet üzerinde faiz belirtilmemişse değerleme gününde geçerli olan LİBOR (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı) esas alınır (VUK m. 280).

d. Hesabın İşleyişi: Alacak Senetleri Hesabı, alınan alacak senetleri tutarı (Yabancı paralı senetlerde senet tutarının TL karşılıkları) kadar borçlanır. Herhangi bir şekilde çıkan senedin tutarı için alacaklanır. Hesaba gerek borç, gerekse alacak kayıtları aynı değerle, yapıldığından hesap borç kalanı verir ve bu kalan mevcut alacak senetleri bedellerinin (yabancı paralı senetlerde, senet tutarının TL karşılıklarının) toplamını gösterir.

Hesabın borcuna; alınan bonolar, alınan poliçeler, işletmenin kendi lehine çektiği ve muhatabın "kabul" ettiği poliçeler; alacağına ise, tahsil edilen, üçüncü kişilere ciro edilen iskonto ettirilen, değiştirilmek üzere iade edilen senetler ve şüpheli ya da değersiz alacak haline geldiği için cüzdandan çıkarılan senetler kaydedilir.

Senedin alınması: Alacak Senetleri, satışın yapıldığı ya da hizmetin sunulduğu anda bu mal ya da hizmet bedeline karşılık veya daha önce senetsiz alacak niteliğinde olan bir alacağa karşılık alınır. Senetlerin işletme cüzdanına girmesi farklı şekillerde olabilir.

i. Alıcı satın aldığı mal bedeline karşılık bir bono düzenleyip verebilir.

Örnek: Ahmet Uğur, Ali Gümüş'e 4 Ocak 2010 günü 89.385 TL'lik (%18 KDV dahil) mal satıyor. Karşılığında aşağıda örneği verilen bonoyu alıyor (Bono tutarına satış bedelinin %'1 oranında vade farkı eklenmiştir).

Mal bedeline eklenen vade farkı, *TMS: 18- Hasılat Standardına* göre faiz geliri bedelinin olarak muhasebeleştirilir[141].

Vade	Vade Bitimi	Lira	Düzenlenme Yeri	Senet No
31	4.2.2010	89.385,-	Ankara	1385

UĞUR TİCARET

Anfartalar Cad. No: 681

ANKARA

İşbu emre yazılı senet karşılığında *4 Şubat 2008* tarihinde *Bay Ahmet Uğur* veya emir ve havalesine *Seksendokuzbinüçyüzseksenbeş lira* ödeyeceğim. Bedeli *mal* olarak alınmıştır. Anlaşmazlık halinde Ankara Mahkemeleri yetkilidir.

Ödeyecek

İsim : *Ali Günüş*

Adres : *Keçiören, Gazino Dur. No: 21 ANKARA*

Ali Günüş
04.01.2010

(141) Fatura tutarına dahil edilen vade farkı satış geliri olarak da muhasebeleştirilebilmektir. Bu takdirde yukarıdaki fatura ve bononun kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

04 / 01 / 2010			
121 ALACAK SENETLERİ		89.385	
121.01 Cüzdandaki Senetler	89.385		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			75.750
391 HESAPLANAN KDV			13.635

Satılan malın maliyetinin 70.000 TL olduğu varsayıldığında yukarıdaki gibi bir kayıtta vadeli satışın kârı 5.750 olarak görünürken aynı malın peşin satılması halinde satış kârı 5.000 TL olarak görünecektir. Yukarıdaki kayıtla dönem sonu kârı aynı olmakla birlikte oluşan satış geliri ve bu gelire dayalı olarak yapılacak analizler hatalı olacaktır.

Uğur Ticaret'in kaydı:

Satış bedeli 89.385 / 1,18 = 75.750
KDV 75.750 x 0,18 = 13.635
Satış geliri 75.750 / 1,01 = 75.000
Faiz geliri 75.000 x 0,01 = 750 veya 75.750 – 75.000 = 750

04 / 01 / 2010			
121 ALACAK SENETLERİ H.		89.385	
121.01 Cüzdandaki Senetler 89.385			
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		75.000
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		750
	391 HESAPLANAN KDV H.		13.635

ii. Alıcı senetsiz borcuna karşılık bir bono verebilir.

Örnek: Daha önce veresiye mal satılan ve halen işletmeye 22.000 TL borçlu olan Doğan Gün'den 61 gün vadeli ve 22.550 TL tutarlı bir bono alınıyor.

.. / .. / 201.			
121 ALACAK SENETLERİ H.		22.550	
121.01 Cüzdandaki Senetler 22.550			
	120 ALICILAR H.		22.000
	120.61 Doğan Gün 22.000		
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		550

iii. Alıcı aldığı mala karşılık bir poliçe verebilir.

Örnek: Işık Kollektif Şirketi'ne, 60.000 TL borçlu olan Alıcı Burhan Öztürk tarafından kendi alıcılarından biri üzerine 22.03.2010 günü çekilen ve muhatap tarafından da 29.03.2010 "kabul" edilen aşağıdaki poliçe 01.04.2010 günü işletmeye veriliyor (Vade farkı ihmal edilecektir).

Vade	Vade Bitimi	Lira	Keşide Yeri	Keşide Günü	No
91	21.06.2010	46.000,-	Ankara	22.03.2010	4

Kabulümdür
P. Çetin
29.03.2010

İşbu poliçe karşılığında 21 Haziran 2010 tarihinde Işık Kollektif Şti veya emir veya havalesine yalnız Kırkaltıbin TL ödeyiniz. Bedeli mal olarak alınmıştır. Anlaşmazlık halinde Ankara Mahkemeleri yetkilidir.

Muhatap

Adı : Perçin Çetin
Adresi : Bahçelievler 4. Cad. No. 41
ANKARA

Keşideci
Burhan Öztürk
22/03/2010

Işık Kollektif Şirketi'nin kaydı:

01 / 04 / 2010

121 ALACAK SENETLERİ H.		46.000	
121.01 Cüzdandaki Senetler 46.000			
120 ALICILAR H.			46.000
120.35 Burhan Öztürk 46.000			
Alınan poliçe			

120 ALICILAR H.		121 ALACAK SENETLERİ H.	
* 60.000.000			
	46.000.000	46.000.000	

iv. Alıcı elindeki bir senedi işletmeye ciro edebilir.

Örnek : Alıcı Mert Doğan'a 10 Aralık günü 32.500 TL'lık mal satılıyor (KDV ihmal edilecektir). Alıcı elindeki 10 Ocak vadeli ve 32.825 TL tutarlı alacak senedini işletmeye ciro ediyor. Satış bedelini aşan senet tutarı vade farkı sayılıyor.

10 / 12 / 201.		
121 ALACAK SENETLERİ H.	32.825	
121.01 Cüzdandaki Senetler 32.825		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		32.500
642 FAİZ GELİRLERİ H.		220
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.		105
Senet karşılığı satış		
Cari dönem faizi 325/31 x 21 = 220		
Gelecek dönem faizi 325/31 x 10 = 105		

v. Yabancı para üzerinden senet alınması da mümkündür. Yabancı paralı senetler, Alacak senetleri hesabına, işlem günündeki kur esas alınarak hesaplanacak, TL tutarları üzerinden kaydedilir.

Örnek: Yurt dışına yapılan 80.000 İsviçre frangı tutarındaki satış karşılığında 61 gün vadeli bir bono alınıyor. İşlem gününde kur: 1 CHF =1,39 TL'dir (vade farkı ihmal edilecektir).

.. / .. / 201.		
121 ALACAK SENETLERİ H.	111.200	
121.01 Cüzdandaki Senetler 111.200		
601 YURT DIŞI SATIŞLAR		111.200
CHF 80.000 x 1,39 = 111.200		

Poliçelerin kabule gönderilmesi:

a) İşletmenin kendi lehine düzenlediği poliçenin kabule gönderilmesi: İşletmece düzenlenen poliçede sadece keşideci olarak kendisinin imzası bulunduğundan imzalanan poliçe, işletme açısından henüz senet niteliği kazanmış değildir. Bu nedenle bu tür poliçeler "kabul"den önce Alacak Senetleri hesabına alınmaz.

Örnek: İşletme, 10 Ocak 200. günü kendi lehine ve Serdar Güvenç üzerine, görüldüğünden 31 gün sonra ödenmek üzere 40.000 TL tutarlı bir poliçe çekiyor. Poliçe muhatap tarafından kabul şerhi konup, 15 Ocak günü iade ediliyor (vade farkı olmadığı varsayılacaktır).

Poliçe, kabul edilmiş olarak alındığında:

15 / 01 / 201.			
121 ALACAK SENETLERİ H.		40.000	
121.01 Cüzdandaki Senetler	40.000		
120 ALICILAR H.			40.000
120.67 Serdar Güvenç	40.000		
Kabul edilen poliçenin alınması			

Kabule gönderme işleminin de muhasebe içi izlenmesi istendiğinde aynı işlem aşağıdaki şekilde kaydedilir.

Poliçe düzenlenip kabule gönderildiğinde:

10 / 01 / 201.			
992 KABULDEKİ POLİÇELERİMİZİ ALANLAR (NH)		40.000	
993 KABULDEKİ POLİÇELERİMİZ (NH)			40.000
Poliçenin kabule arzı			

Poliçe kabul edilerek alındığında,

15 / 01 / 201.			
121 ALACAK SENETLERİ H.		40.000	
121.01 Cüzdandaki Senetler	40.000		
120 ALICILAR H.			40.000
120.69 Serdar Güvenç	40.000		
Kabul şerhi konulan poliçenin cüzdana alınması			
15 / 01 / 201.			
993 KABULDEKİ POLİÇELERİMİZ (NH)		40.000	
992 KABULDEKİ POLİÇELERİMİZ (NH) ALANLAR			40.000
Kabul edilen poliçenin alınması dolayısıyla nazım hesapların kapatılması			

İkinci kayıt biçiminin seçilmesi halinde poliçe kabul edilmezse sadece nazım hesaplara ilişkin iptal işlemi yapılır.

b) Üçüncü kişilerden alınan poliçelerin kabule gönderilmesi: Üçüncü kişilerden alınan poliçenin muhataba ibraz edilerek kabulünü istemek gerekir. Muhatap başka bir şehirde ise senet bir süre işletme dışında kalacaktır. Kabule gönderilen poliçe bu niteliğini gösteren bir hesaba aktarılır.

Örnek: Alıcılardan birinden alınmış bulunan 63.200 TL'lik bir poliçe kabule gönderiliyor. Kabule gönderme işlemi tali hesaplar arasında aktarma yapılması şeklinde muhasebeleştiriliyor[142].

.. / .. / 201.			
121 ALACAK SENETLERİ H.		63.200	
121.04 Kabuldeki Senetler	63.200		
121 ALACAK SEN. H.			63.200
121.01 Cüzdandaki Senetler	63.200		

Senedin tahsili: Vadesi dolan senetleri, işletme ya doğrudan doğruya veya bir banka aracılığı ile tahsil eder.

i. Senedin işletme tarafından tahsil edilmesi

Örnek: Vadesi gelen 25.000 TL'lik senet işletme tarafından tahsil ediliyor.

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		25.000	
121 ALACAK SEN. H.			25.000
121.01 Cüzdandaki Senetler	25.000		
Vadesi dolan senedin tahsili			

(142) Kabule arz Nazım Hesaplarda izlenmek istenirse aşağıdaki gibi bir kayıt yapılacaktır.

.. / .. / 201.		
992 KABULDEKİ POLİÇELERİMİZİ ALANLAR (NH)	63.200	
993 KABULDEKİ POLİÇELERİMİZ (NH)		63.200

ii. Senedin banka aracılığı ile tahsil edilmesi

Örnek: Vadesi gelen 67.000 TL tutarındaki senet tahsil için, 15 Mayıs günü bankaya veriliyor. Bankanın senet bedelini tahsil ettiği 25 TL tahsil komisyonu aldığı ve kalanının işletmenin banka nezdindeki hesabına alacak geçirildiği, 28 Mayıs günü alınan dekonttan anlaşılıyor.

Senedin tahsile verilmesi

15 / 05 / 201.			
121 ALACAK SENETLERİ H.		67.000	
121.02 Tahsildeki Senetler	67.000		
121 ALACAK SEN. H.			67.000
121.01 Cüzdandaki Senetler	67.000		

Senedin tahsili:

28 / 05 / 201.			
102 BANKALAR H.		66.975	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		25	
121 ALACAK SEN. H.			67.000
121.02 Tahsildeki Senetler	67.000		
Gider Çeşidi			
4. Çeşitli Giderler			
4.08 Senet Tahsil Giderleri			

121 ALACAK SENETLERİ H.

.....	
.....	
* 67.000	
67.000	67.000
	67.000

121.01 Cüzdandaki Senetler

.....	
.....	
* 67.000	
	67.000

121.02 Tahsildeki Senetler

67.000	
	67.000

Senedin Cirosu: İşletme, elindeki alacak senedini ciro etmek yoluyla borcunu ödeyebilir ya da mal, hizmet satınalabilir.

i. Senedin cirosu yoluyla borç ödenmesi

Örnek: 98.000 TL tutarlı poliçe, satıcı Kerim Gümüş'e olan borcun ödenmesi amacıyla, adı geçene ciro ediliyor.

.. / .. / 201.			
320 SATICILAR H.		98.000	
320.11 Kerim Gümüş	98.000		
121 ALACAK SEN. H.			98.000
121.01 Cüzdandaki Senetler	98.000		
Alacak senedinin cirosu			

ii. Senedin cirosu yoluyla satın alma

Örnek 2: Yazılı (nominal) değeri 65.000 TL olan bononun cirosu suretiyle aynı miktar mal alınıyor. %8 KDV nakden ödeniyor.

.. / .. / 201.			
153 TİCARİ MALLAR		65.000	
191 İNDİRİLECEK KDV H.		5.200	
121 ALACAK SENETLERİ			65.000
121.01 Cüzdandaki Senetler	65.000		
100 KASA H.			5.200
Alacak senedinin cirosu			

Ciro işlemi ister borç ödeme, ister satınalma için yapılsın, cirodan doğma bir şarta bağlı ödeme yükümlülüğü yaratır.

Ciranta sıfatı ile senedin ödenmesine kadar sürecek olan söz konusu sorumluluğun[143] muhasebe kayıtları üzerinde izlenmesi istendiğinde nazım hesaplardan yararlanılır. Bu durumda ise, yukarıdaki maddeye ek olarak şöyle bir kayıt yapılır[144].

(143) Senedin lehdarı, senet tutarını borçludan tahsil edemezse senedi kendisine ciro edene (ciranyaya) rücu edebilir (senet tutarının ödenmesini isteyebilir).

(144) Tam açıklama kavramı uyarınca yapılacak böyle bir kayıtla sorumluluk mali tablolara aşağıdaki şekilde yansıtılmış olur.

→

	../../ 201.		
910 CİROLARIMIZ (NH)		65.000	
	911 CİROLARIMIZDAN BORÇLAR (NH)		65.000
Ciro sorumluluğu			

Senet vadesinde borçlu tarafından (ya da borçlunun ödememesi üzerine işletme tarafından) ödendiğinde Nazım Hesaplar kapatılır.

Senedin iskonto ettirilmesi: Paraya ihtiyacı olan işletme, vade tarihini beklemeden, senedi bir kredi kuruluşuna satarak peşin değerini alabilir. Bu işleme, senedin *iskonto ettirilmesi* veya *kırdırılması* denir. Banka yaptığı bu işlemde; parasını bağladığı süre için faiz, gider karşılığı ve senet başka şehirde tahsil edilecekse göreceği para nakil hizmeti için komisyon alır. Senet bedeli banka tarafından senet borçlusundan tahsil edilinceye kadar işletmenin sorumluluğu devam eder. Esasen bankalar ancak kredi müşterilerinin ibraz ettiği senetleri iskonto ederler. Bu nedenle; senet iskonto işlemi, senedi iskonto ettiren kişiye verilmiş bir kredi olarak kabul edilir. Senedin iskonto amacıyla ciro edilmesinin yarattığı sorumluluğu ve bankadan kullanılan iskonto kredisi miktarını kayıtlar üzerinde izlemek üzere ya "*İskonto Ettirilen Alacak Senetleri*" gibi bir karşı hesaba ya da diğer cirolarda olduğu gibi Nazım Hesaplara kaydedilebilir. İskonto Ettirilen Alacak Senetleri hesabı açıldığı takdirde; bu hesabın kalanı bir yandan cirodan doğma sorumluluğu, diğer yandan da bankalardan kullanılan "*İskonto kredisi*" miktarını gösterir. THP 'de böyle bir hesap bulunmadığından uygulamada cirodan doğma sorumluluk Nazım Hesaplarda izlenebilir.

Dipnot 144'ün devamı

..... Firması
..... Tarihli
BİLANÇO

Aktif			(TL)	Pasif
.....	.....	.....		.....
.....	.....	.....		.....
.....	.....	.....		.....
Varlık Toplamı	.....		Kaynak Toplamı	.....

Dip notlar:

1) Cirodan doğma sorumluluklar: 65.000 TL'dir.

Örnek: 60.000 TL'lik senet Bankaya iskonto ettiriliyor. Senedin net tutarı olan 58.500 TL nakten alınıyor(145).

.. / .. / 201.		
100 KASA H.	58.500	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	1.500	
121 ALACAK SEN. H.		60.000
121.01 Cüzdandaki Senetler 60.000		
Gider Çeşidi		
7. Finansman Giderleri 1.500		
Senet iskontosu		
.. / .. / 200.		
910 CİROLARIMIZ (NH)	60.000	
911 CİROLARIMIZDAN BORÇLAR (NH)		60.000
Ciro sorumluluğu		

Senedin tahsil edilememesi: Vadesi dolan senet, borçlusu tarafından ödenmezse vadeyi izleyen 2 iş günü içinde protesto edilir. Protestoya rağmen tahsil edilemeyen senedin kanuni takip yoluyla tahsiline girişilir.

Vadesinde tahsil edilemeyen senetler, henüz vadesi dolmamış senetlerin sahip olduğu ciro edilme, iskonto ettirilme gibi niteliklerini yitirerek "Tahsili Gecikmiş Ticari

(145) Senedin cirosunda doğma sorumluluğun, ayrı defteri kebir hesabı açılarak, izlenmesi durumunda muhasebeleştirme aşağıdaki gibi olacaktır (Böyle bir kayıt Tekdüzen Muhasebe Sisteminde öngörülmemiştir).

.. / .. / 201.		
KASA H.	58.500	
FİNANSMAN GİDERLERİ H.	1.500	
İSKONTO ETTİRİLEN ALACAK SENETLERİ H.		60.000

Bu durumda "İskonto Ettirilen Alacak Senetleri" hesabının kalanı aktifte "Alacak Senetleri" kaleminden indirim olarak gösterilir.

Banka, senedi tahsil edip işletmenin riski ortadan kalktığında:

.. / .. / 201.		
İSKONTO ETTİRİLEN ALACAK SENETLERİ H.	60.000	
ALACAK SENETLERİ H.		60.000

Alacak" haline gelir. Bu nedenle tahsili gecikmiş senetler, diğer senetlerden ayrılarak, Alacak Senetleri hesabından, yeni niteliğini belirten *"Tahsili Gecikmiş Ticari Alacaklar"* veya *"Diğer Ticari Alacaklar"* gibi bir hesaba aktarılır. Böylece bir yandan Alacak Senetleri hesabının vadesi dolmamış senetleri gösterme özelliği korunurken, diğer yandan da özel olarak takip edilerek tahsili gereken alacakların hesaplarda açıkça görülmesi ve izlenmesi sağlanır (Uygulamada alacak senetlerinin bütünlüğünü korumak amacıyla 121 ALACAK SENETLERİ hesabında açılan "Protestolu Senetler" gibi bir hesaba aktarılması yoluna da gidilebilmektedir).

Senedin tahsilinin şüpheli hale geldiği kanısına varılırsa, senet tutarı bulunduğu hesaptan *"128 Şüpheli Ticari Alacaklar"* hesabına aktarılır.

Protesto ve dava giderleri ya senet tutarının bulunduğu hesaba alınarak alacağa eklenir ya da yapıldığı anda; gider, tahsil edildiği anda gelir yazılır.

Örnek: Borçlusu Yener Özsu olan 7.300 TL'lık alacak senedi ile ilgili olarak aşağıdaki işlemler yapılıyor.

(a) Senet vadesinde tahsil edilemediğinden 55 TL ödenerek protesto ediliyor.

(b) Protestoya rağmen bedeli tahsil edilmeyen senet, kanuni takip için işletmenin avukatına veriliyor.

(c) Takip gideri olarak 120 TL ödeniyor.

(d) Senet tutarı, takip giderleri ve 650 TL gecikme faizi ile birlikte tahsil ediliyor.

Alacağın idari takibe alınması:

	.. / .. / 201.		
127	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	7.355	
	127.01 İdari Takipteki Alacaklar		
	121 ALACAK SEN. H.		7.300
	121.01 Cüzdandaki Senetler 7.300		
	100 KASA H.(146)		55

(146) Protesto ve takip için yapılan harcamalar gider de yazılabilir.

	.. / .. / 201.		
770	GENEL YÖN. GİD. H.	55	
	100 KASA H.		55
	.. / .. / 201.		
770	GENEL YÖN. GİD. H.	120	
	100 KASA H.		120

Alacağın kanunî takibe alınması:

.. / .. / 201.			
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		7.475	
127.02 Kanuni Takipteki Alacaklar 905			
	127 DİĞER TİC. ALAC. H.		7.355
	127.01 İdari Takipteki Alacaklar 7.355		
	100 KASA H.		120

Yukarıdaki alacağın tahsilinde henüz şüphe görülmediğinden "dava aşamasında" bir alacak olmasına rağmen "özün önceliği" kavramı uyarınca "Şüpheli Alacaklar" hesabına aktarılmamıştır.

Takip sonucu alacağın tahsili:

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		8.125	
	127 DİĞER TİC. ALAC. H.		7.475
	127.02 Kanuni Takipteki Alacaklar 7.475		
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		650

Dipnot 146'nın devamı

i. Takip giderleri aynı dönemde tahsil edilirse:

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		175	
	770 GENEL YÖN. GİDER H.		175

ii. Takip giderleri sonraki dönemde tahsil edilirse:

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		175	
	671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR ve KÂRLARI		175

Senedin değiştirilmesi: Senedin vadesi dolduğunda, senet borçlusunun, daha ileri vadeli bir senetle, vadesi dolan senedin değiştirilmesi önerisinde bulunması ticari hayatta rastlanılan durumlardandır. Bu durumda genellikle, ek süre tanınması nedeniyle; yeni senedin tutarı eski senede göre, vade farkı kadar fazla olur.

Değiştirme işlemi:

- Borçlu ve alacaklının bir araya gelerek, alacaklının eski senedi verip aynı anda yeni senedi alması,
- Alacaklının, borçlunun gönderdiği yeni senedi alınca, eski senedi göndermesi,
- Alacaklının yeni senedin gelmesini beklemeden eski senedi göndermesi, daha sonra da yeni senedi alması,

şekillerinden biri ile gerçekleştirilebilir. Bu değiştirme şekillerinden ilk ikisinde; alacaklı açısından değiştirme aynı anda gerçekleşmekte, yani eski senedin verilip yenisinin alınması arasında zaman farkı olmamaktadır. Buna karşılık üçüncü değiştirme şeklinde eski senedin işletmeden çıkışı ile yeni senedin gelişi arasında bir zaman geçmesi söz konusudur. Zaman farkı olmadığı durumlarda eski senedin çıkışına karşılık yeni senedin girişi tek yevmiye maddesinde gösterilir. Zaman farkı olduğu durumlarda ise gönderilen senede karşılık bir senet beklendiği hususu, "127 Diğer Ticari Alacaklar" hesabında açılan bir tali hesaba aktarma yapma ya da nazım hesaplara kaydetme yolu ile izlenebilir. Bu işlemlerin sıkça karşılaşılabildiği işletmeler için "Senet Yenileme"[147] veya benzeri hesabın aracılığından yararlanılması da düşünülebilir.

Örnek: Ayşe Ekin'in keşide ettiği poliçenin borçlusu, nakit durumunun elverişsizliği nedeniyle 25.000 TL 'lık senedin 27.000 TL'lık ileri tarihli yeni bir senetle değiştirilmesi yolunda, bir teklifte bulunuyor. Teklif kabul ediliyor.

i. Değiştirme işleminin aynı anda (15 Kasım günü) tamamlandığı varsayıldığında:

15 / 11 / 201.		
121 ALACAK SENETLERİ H.	27.000	
121.01 Cüzdandaki Senetler 27.000		
121 ALACAK SENLERİ H.		25.000
121.01 Cüzdandaki Senetler 25.000		
642 FAİZ GELİRLERİ H.		2.000

(147) Jale Sihay, a.g.e., b. 239

121 ALACAK SEN. H.	
* 25.000	25.000
27.000	

121.01 Cüzdandaki Senetler	
* 25.000 ✔	25.000 ✔
27.000	

Yukarıdaki kayıtla eski senet kayıtlardan çıkarılıp yenisi alınmıştır. Alacak senetleri hesabının iki senet tutarı arasındaki fark kadar borçlandırılması şeklindeki bir kayıt ise çeşitli açılardan ve kesinlikle yanlış olacaktır.

ii. Değiştirme işleminin farklı zamanlarda tamamlandığı varsayıldığında:

Eski senedin 15 Kasım günü gönderilmesi[148]:

15 / 11 / 201.			
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR H.		27.000	
127.08 Senet Yenileme Hesabı 27.000			
	121 ALACAK SENLERİ H.		25.000
	121.01 Cüzdandaki Senetler 25.000		
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		2.000

Yeni senedin 20 Kasım günü alınması:

20 / 11 / 201.			
121 ALACAK SENETLERİ H.		27.000	
121.01 Cüzdandaki Senetler 27.000			
	127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR H.		27.000
	127.08 Senet Yenileme Hesabı 27.000		

Senedin teminat olarak verilmesi: Teminat olarak verilen senetler "rehin cirosu" ile ciro edilir. Bu senetlerin paraya çevrilmesi ya da başka bir biçimde kullanılması rehin işleminin sona erdirilmesine bağlıdır. Bu nedenle; teminat olarak verilen senetlerin yeni niteliklerinin kayıtlar üzerinde belirlenmesi gerekir.

(148) Senet yenileme hesabına eski senedin tutarının aktarılması, faizin de yeni senet alınınca gelir yazılması da düşünülebilir. Ancak, beklenen senedin tutarının kayıtlarda görülmesi için yukarıdaki gibi bir muhasebeleştirme tercih edilmelidir.

Örnek: Cüzdanda bulunan 42.000 TL'lik ve 83.000 TL'lik iki alacak senedi teminat olarak veriliyor. Teminat verme işlemi tali hesaplar arası aktarma yapılması şeklinde muhasebeleştiriliyor.

	../../201.		
121 ALACAK SENETLERİ H.		125.000	
121.03 Teminattaki Senetler	125.000		
121 ALACAK SEN. H.			125.000
121.01 Cüzdandaki Senetler	125.000		

Defteri kebir

121 ALACAK SEN. H.

* 125.000	
125.000	125.000
250.000	125.000

Alacak Senetleri Yardımcı Defteri

121.01 Cüzdandaki Senetler

* 125.000	
	125.000
125.000	125.000

121.03 Teminattaki Senetler

125.000	
125.000	-

Yukarıdaki gibi bir kayıtta teminattaki senetler, Alacak Senetleri Hesabının *"Teminattaki Senetler"* tali hesabında görülür. Teminata verilen senetlerin kullanımındaki hukuki sınırlamayı Nazım Hesap kayıtları ile belirlemek de mümkündür. Varlıklar üzerindeki rehin miktarına ilişkin bu bilgi bilanço dipnotlarında gösterilir.

Hatır Senedi alınması: İşletmeler kredili mal almak ya da banka kredilerinden yararlanmak üzere, gerçekte işletmeye borçlu olmayan kişilerden bono alabilir veya bu kişilerin üzerine poliçe çekerek bunun *"kabul"* edilmesini isteyebilir. Komşuluk ve iş ilişkilerine, kişisel dostluklara dayanılarak imzalanan bu tür senetlere *"Hatır Senetleri"*, denmektedir(149). Alınan hatır senedi, *"336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı"*(150) karşılığında Alacak Senetleri Hesabına alınır. Ciro edilen, iskonto ettirilen veya teminat olarak verilen bu tür senetler vadelerinde ***işletme tarafından*** ödenerek geri alınır (veya senet tutarı vadede hatır senedi verene ödenir).

(149) Bankalar, müşterilerinin üzerlerine çektiği, gerçekte borçlusu olmadıkları poliçeleri "kabul" ederek bir tür hatır senedi vermiş olurlar. Senede tedavül gücü kazandıran ve "kabul kredisi" olarak isimlendirilen bu işlem dolayısıyla bankalar, üstlendikleri risk karşılığında, bir komisyon alırlar.

(150) Alınan senede karşılık bir borç senedi verilmesi halinde bu hesabın yerini "Borç Senetleri" hesabı alır.

Örnek: (a) İşletme 27 Haziran günü Tuna Çevik'ten 50.000 TL tutarında 1 Ekim vadeli bir hatır bonosu alıyor..

(b) Senet, 1 Temmuz günü 47.800 TL'ye iskonto ettiriliyor.

(c) Senet vadesinde işletme tarafından ödeniyor.

Bononun alınması:

27 / 06 / 201.		
121 ALACAK SENETLERİ H.	50.000	
121.01 Cüzdandaki Senetler 50.000		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR H.		50.000
336.10 Tuna Çevik 50.000		

Bononun kırdırılması:

01 / 07 / 201.		
100 KASA H.	47.800	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	2.200	
121 ALACAK SENETLERİ H.		50.000
121.01 Cüzdandaki Senetler 50.000		
Gider Cesitleri		
7. Finansman Giderleri		

Bononun işletme tarafından ödenmesi:

01 / 10 / 201.		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR H.	50.000	
336.10 Tuna Çevik 50.000		
100 KASA H.		50.000

e. Envanter İşlemleri: Alacak senetlerinin muhasebe dışı envanterinde;

Miktar belirlemesi: Cüzdandaki, tahsildeki, teminattaki, kabuldeki senetlerin tutar ve vadeleri belirlenerek dökümü yapılır.

Değer belirlemesi: Tüm senetlerin bilanço gününden vadeye kadar geçecek günleri belirlenir. Bu günlerden hareketle her senedin ve sonunda tüm senetlerin reeskont tutarları hesaplanır. Yabancı paralı senetlerin bilanço günündeki kurlara göre değerleri bulunur.

Tahsil gücü belirlemesi: Senetler borçluları açısından değerlendirilerek tahsili şüpheli hale gelen veya tahsil yeteneğini yitiren senetler varsa bunlar listelenir.

Alacak senetlerinin muhasebe dışı envanterinde, muhasebe içi envanter sonuçlarına dayanılarak;

i. Envanter listesine göre bulunan senetlerle hesaplar karşılaştırılır, varsa, farklılıklar giderilir.

Örnek: Dönem sonu sayımında 25.000 TL'lik bir senedin kayıtlarda görünmesine karşılık cüzdanda bulunmadığı belirleniyor. Yapılan araştırmada söz konusu senedin 25 Aralık günü satıcı Figen Yalçın'a ciro edildiği, ancak muhasebeleştirilmesinin unutulduğu anlaşılıyor.

31 / 12 / 201.			
320 SATICILAR H.		25.000	
320.62 Figen Yalçın 25.000			
	121 ALACAK SENETLERİ H.		25.000
	121.01 Cüzdandaki Senetler 25.000		
Ciro edildiği anlaşılan senedin kayıtlardan çıkarılması			

ii. Tahsili şüpheli hale gelen alacak varsa "*Şüpheli Alacaklar Hesabı*" na aktarılır ve risk miktarı kadar karşılık ayrılır.

Örnek: Envanter sırasında Alacak Senetleri hesabında kayıtlı 6.000 TL'lik bir senedin tahsilinin şüpheli hale geldiği saptanıyor. Senet tutarı kadar karşılık ayrılıyor.

31 / 12 / 201.			
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR H.		6.000	
	121 ALACAK SENETLERİ H.		6.000
	121.01 Cüzdandaki Senetler 6.000		
Tahsili şüpheli senedin ilgili hesaba aktarılması			
31 / 12 / 201.			
654 KARŞILIK GİDERLERİ H.		6.000	
	129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI H.		6.000
Tahsil edilememe riski için karşılık ayrılması			

Değersiz alacak haline gelen senetler ise doğrudan zarar yazılarak kayıtlardan çıkarılır.

iii. İşletmenin elinde bulunan alacak senetlerinin bilanço günündeki değerleri ile yazılı değerleri arasında; bilanço günü ile senedin vadesinin bitimi tarihi arasındaki güne düşecek faiz kadar bir fark vardır.

Alacak Senetlerinin bilanço günündeki peşin değerinin hesaplanarak yapılan kayıtla senetlerin bilançoda peşin değeri üzerinden yer almasının sağlanmasına yönelik işleme *"Alacak Senetlerinin Reeskontu İşlemi"* denir.

Vergi Usul Kanunu bu işlemi yapıp yapmamak konusunda mükellefi serbest bırakmıştır. Ancak alacak senetlerini reeskonta tabi tutan işletmeler aynı uygulamayı borç senetleri için de yapmak zorundadır (V.U.K. M. 281).

Böylece Alacak senetleri Hesabı, senetlerin yazılı değerleri üzerinden izlendiği bir hesap olma niteliğini korur. Reeskont işlemi yapılan bir işletmenin bilançosunun incelenmesinde Alacak Senetleri Hesabını, Alacak Senetleri Reeskont Hesabı ile birlikte ele almak gerekir.

Örnek: İşletmenin 121 ALACAK SENETLERİ hesabının dönem sonu kalanı 85.000 TL'dir. Bu senetlerin bilanço günü itibarıyla peşin değeri 83.625 TL olarak hesaplanmıştır.

31 / 12 / 201.		
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ H.	1.375	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU H.		1.375
Reeskont tutarı : 85.000 – 83.625 = 1.375		

Yukarıdaki gibi bir kayıt Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne uygun olmakla birlikte ilgili Türkiye Muhasebe Standardının düzenlenmesini yansıtmamaktadır. Reeskontun anlamı ve Türkiye Muhasebe Standardı uyarınca kayıt biçimi aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Örnek: İşletmenin bilanço gününde sahip olduğu senetlerin iç iskonto formülüne göre reeskont tutarı %25 oranı üzerinden aşağıdaki gibi hesaplanmıştır (Dış iskonto formülüne[151] göre de hesaplama yapılabilir).

Örneğin 50.000 TL'lik senedin iskonto tutarı

$$i = \frac{a.\ n.t}{36.500 + (n.\ t)}$$

$$i = \frac{50.000 \times 5 \times 25}{36.500 + (5 \times 25)} = 170{,}64 \text{ TL olarak bulunmuştur}$$

Borçlusu	Vadesi	Tutarı (TL)	Gün	Reeskont Tutarı (Faiz oranı %25)	Bilanço Günündeki Değeri (TL)
Tuncay Özgüç	5 Ocak	50.000	5	171	49.829
Musa Şener	25 Ocak	40.000	25	673	39.327
Özay Erel	2 Şubat	60.000	33	1.326	58.674
Ayhan Sevinç	28 Şubat	130.000	59	5.049	124.951
		280.000		7.219	272.781

Alacak Senetleri Reeskontu hesabında devreden tutar, izleyen yılda gelir yazılarak bu hesap kapatılır. Böylece önceki yıl sonunda gelirden düşülen tutar yeni yılda gelir yazılması yolu ile, ilgili bulunduğu döneme aktarılmış olur.

iv. Yabancı Paralar üzerinden düzenlenmiş alacak senetlerine özgü bir envanter işlemi de, bu senetlerin Türk Lirası karşılıklarının, bilanço günündeki değerleme kurlarına göre düzeltilmesidir. Ayrıca reeskont işlemi uygulanır.

(151) Hesaplama dış iskonto formülüne göre yapılırsa; örneğin son senedin dış iskonto tutarı
(130.000 x 59 x 25) / 36.500 = 5.253 TL olarak bulunur.
İki hesaplama arasında iç iskontonun dış iskontosu kadar fark olur.
5.253 – 5.049 = 204 = 5.049 x 59 x 25/36.500
Süre uzun olursa dış iskonto tutarı senedin nominal tutarından daha yüksek çıkabilir. Örneğin yukarıdaki 130.000 TL'lik senedin 5 yıl vadeli olduğu varsayılırsa iskonto tutarı, senedin tutarından daha büyük olarak, 162.500 TL. bulunur. İç iskonto uygulamasında böyle olumsuz bir durum ortaya çıkmaz.

Örnek: 100.000 € tutarında bir senet, alındığında 1 € = 1,868 TL üzerinden hesaba alınmış durumdadır. Bilanço gününde değerleme kuru 1 € = 1,980 TL 'dır. Senedin vadesi: 31 Ocak, faiz oranı % 10'dur.

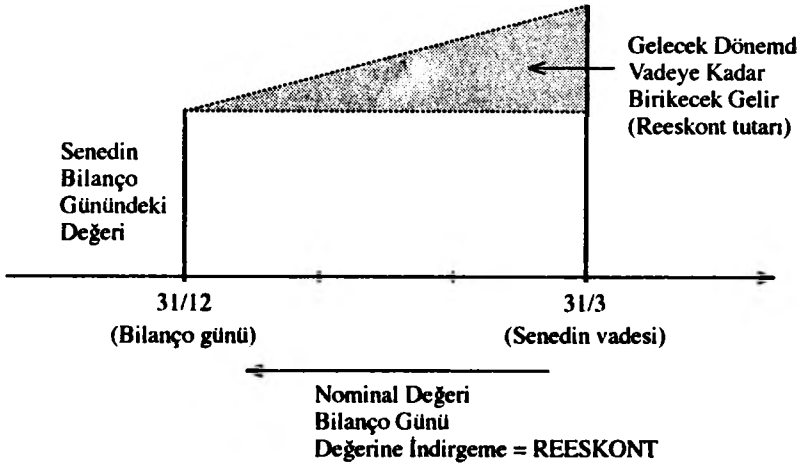
31 / 12 / 201.		
121 ALACAK SENETLERİ H.	11.200	
121.01 Cüzdandaki Senetler		
646 KAMBİYO KÂRLARI		11.200
€ 100.000 x (1,980 – 1,868) = 11.200 TL		
31 / 12 / 201.		
657 REESKONT FAİZ GİD. H.	1.667	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU H.		1.667
$\frac{100.000 \times 31 \times 10}{(31 \times 10) + 36.500} = 842$ € (152)		
€ 842 x 1,980 = 1.667 TL		

Değerleme işleminden sonra alacak senedinin kayıtlı tutarı 198.000 TL'ye yükselecek, bilanço günündeki değeri, reeskonttan sonra, 198.000 – 1.667 = 196.333 TL olacaktır.

121 ALACAK SENETLERİ H.		122 ALAC. SENETLERİ REESKONTU H.	
* 186.800			1.617
11.200			
198.000	—		

(152) Hesaplama TL tutarı üzerinden de yapılabilir: $\frac{198.000 \times 31 \times 10}{(31 \times 10) + 36.500} = 1.667$ TL

a. Niteliği: Bu hesap, dönem sonunda mevcut alacak senetlerinin, bilanço gününden vadeye kadar, geçecek günlere ilişkin reeskont tutarlarını göstermekle görevlidir. Hesap kalanı, alacak senedi tutarı içinde yer alan, ancak izleyen dönem ya da dönemlerde geçecek günlerin faizi olacak olan gelirin gelecek döneme yansıtılmasını sağlar. Bu nedenle hesap aslında "gelecek döneme ait gelir"i ifade eder. Bu ilişki şöyle şematize edilebilir:



TMS: 18 - Hasılat Standardına göre; vade farksız satış yapılması veya piyasa faiz oranlarının altında vade farkı uygulanması gibi finansman işlemi niteliğinde bir uygulama yapılması durumunda da satışın gerçeğe uygun değeri alacağın bugünkü değerine indirgenmesi ile bulunur.

Alacak senedinin reeskontu aslında bir gelir erteleme işlemidir. Reeskont tutarının ertelenen gelirlerin izlendiği 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler (ya da 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler) hesabı yerine bu hesaba alınması alacak senetlerinin bilançoda net değeri üzerinden görünmesini sağlamaya yöneliktir.

b. İşleyişi: Dönem sonlarında (aylık, üç aylık ya da yıllık) alacak senedinin reeskont tutarı hesaplanarak bu hesaba alacak yazılır. Reeskont işleminde borçlandırılacak hesap, vadenin tanınma nedenine ve vade farkının muhasebeleştirilmesinde benimsenmiş bulunan esasa göre farklılık gösterir.

i. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne uyarak kayıt yapılmışsa "122 Alacak Senetleri Reeskontu" hesabı alacaklandırılırken *"647 Reeskont Faiz Gelirleri"* hesabı borçlandırılır. İzleyen dönemin başında hesaptaki tutar kadar 122 Alacak Senetleri Reeskontu hesabı borçlandırılırken *"647 Reeskont Faiz Gelirleri"* hesabı alacaklandırılır. Böylece, izleyen dönem veya dönemlere düşen vade farkı o döneme aktarılmış olur.

Örnek: İşletme 17 Aralık günü 50.000 TL tutarında kredili mal sattığı (KDV ihmal edilecektir) müşteriden 45 gün vadeli bir senet alıyor. Dönem sonu envarterinde işletmede bulunan senede uygulanacak reeskont oranı %20 olarak belirleniyor.

Satış kaydı

17 / 12 / 201		
121 ALACAK SENETLERİ H.	50.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		50.000

Dönem sonu reeskont kaydı:

31 / 12 / 201.		
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ H.	835	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU H.		835

$$i = \frac{50.000 \times 31 \times 20}{(20 \times 31) + 36.500} = 835\ TL$$

İzleyen dönem başında reeskont kaydının iptali:

01 / 01 / 201.		
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU H.	835	
657 REESKONT FAİZ GELİRLERİ H.		835

Senedin izleyen yılda tahsil kaydı:

	31 / 01 / 201.		
100 KASA		50.000	
	121 ALACAK SENETLERİ H.		50.000

Yukarıda yapılan kayıtlarla; cari yılda gider yazılmak yoluyla azaltılan gelir tutarı izleyen yıla aktarılmış olur. Bu ilişki aşağıda hesaplar üzerinde gösterilmiştir.

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ H.

31/12	835	

600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.

	17/12	50.000

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU H.

	31/12	835(153)

Cari Dönem Gelir Tablosuna Yansıma:

Satış Geliri	50.000
Faiz Gideri	(835)
Net Satış Geliri	49.165

(153) Hesaplama peşin değerden hareketle de yapılabilir.

$i = A - P$

Peşin değer aşağıdaki formüllerden biri ile belirlenebilir.

a) $P = \dfrac{A}{1 + (t / 365 \times n)}$

$P = 50.000 / [(1 + 0{,}20 / 365 \times 31] = 49.165$

b) $P = \dfrac{A \times 36.500}{36.500 + (n.t)}$

$P = (50.000 \times 36.500) / (36.500 + (31 \times 20) = 49.165$

c) $i = 50.000 - 49.165 = 835$

Bu uygulamada vade farkı satış gelirine dahil olmakta, gelecek döneme ait gelir, ilgili gelir hesabından düzeltme yerine, 657 Reeskont Faiz Giderleri gibi bir gider hesabına borç yazılarak, toplam gelir düzeyinde, düzeltme yolu seçilmiş olmaktadır. Ancak bu uygulama ile örneğin maliyeti 35.000 TL olan bir mal peşin 40.000 TL'ye satılırsa gelir tablosunda satış kârı 5.000 Tl olarak, 3 ay vadeli olarak 41.800 TL'ye satılırsa satış kârı 6.180 TL olarak yer alacak ve satış kârlılık oranı açısından yanlış bilgi verilmiş olacaktır.

ii. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre kayıt yapılması durumunda da "122 Alacak Senetleri Reeskontu" hesabı alacaklandırılır. Ancak reeskont tutarı gider yazılmaz. Senedin alınmasında vade farkı *"380 Gelecek Aylara Ait Gelirler"* (veya 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler) hesabına alınarak gelir yazılması dönem sonuna bırakılmışsa; bu hesap borçlandırılır. Vade farkının tamamı senedin alınmasında *"642 Faiz Gelirleri"* hesabına kaydedilmişse bu hesap reeskont tutarı kadar borçlandırılarak gelir tablosuna vade farkının cari döneme ait kısmının yansıması, kalanının izleyen yıla aktarılması sağlanır. İzleyen dönemin başında önceki dönem sonunda yapılmış olan kayıt iptal edilir. Yukarıdaki örnek uygulanırsa muhasebeleştirme aşağıdaki gibi olacaktır.

– Vade farkının dönem sonlarında gelir yazılması şeklindeki uygulama:

Satış kaydı:

17 / 12 / 201.		
121 ALACAK SENETLERİ H.	50.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		48.797
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.(154)		1.203

$$\text{Vade farkı} = \frac{50.000 \times 45 \times 20}{(45 \times 20) + 36.500} = 1.203 \text{ TL}$$

(154) Dönem sonuna kadar olan faizin 642 Faiz Gelirlerine alınması, 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına ise sadece gelecek döneme düşen gelirin kaydedilmesi teknik açıdan daha doğru görülmekle birlikte, senedin vade sonundan önce de elden çıkarılabilecek olması dolayısıyla, bu şekildeki muhasebeleştirme uygulamada pratik bulunmamaktadır.

Dönem sonu kaydı:

31 / 12 / 201.			
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.		1.203	
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		368
	122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU H.		835

$$i = \frac{50.000 \times 31 \times 20}{(31 \times 20) + 36.500} = 835\ TL$$

Bu uygulamada izleyen dönem başında bir kayıt yapılmasına gerek duyulmaz. Senedin tahsilinde reeskont hesabındaki tutar gelir yazılarak "122 Alacak Senetleri Reeskontu" hesabı kapatılır (Senet izleyen ay içinde elden çıkmamışsa o aya düşen gelir 122 Alacak Senetleri Reeskontu hesabından 642 Faiz Gelirleri hesabına aktarılır).

Senedin tahsil kaydı:

31 / 01 / 201.			
100 KASA		50.000	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU H.		835	
	121 ALACAK SENETLERİ H.		50.000
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		835

Yukarıda yapılan kayıtlarla; dönem sonları itibarıyla hak edilmiş bulunan faizler dönem sonlarında gelirlere eklenmiş olur. Bu ilişki aşağıda hesaplar üzerinde gösterilmiştir.

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.

		17/12	1.203
31/12	1.203		

600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.

		17/12	48.797

642 FAİZ GELİRLERİ			122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU H.		
	31/12	368		31/12	835

Cari Dönem Gelir Tablosuna Yansıma:

Satış Geliri	48.797
Faiz Geliri	368
Toplam Gelir	49.165

– Vade farkının tamamının senedin alındığı tarihte gelir yazılması, dönem sonlarında gelirde düzeltme yapılması seklindeki uygulama:

Satış kaydı

17 / 12 / 201.

121 ALACAK SENETLERİ H.	50.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		48.797
642 FAİZ GELİRLER H.		1.203

$$\text{Vade farkı} = \frac{50.000 \times 45 \times 20}{(20 \times 45) + 36.500} = 1.203\ TL$$

Dönem sonu kaydı:

31 / 12 / 201.

642 FAİZ GELİRLER H.	835	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU H.		835

$$i = \frac{50.000 \times 31 \times 20}{(20 \times 31) + 36.500} = 835\ TL$$

İzleyen dönem başında bu kaydın tersi yapılarak izleyen yıla düşen vade farkı izleyen yılın gelirlerine yansıtılmış olur. (Senedin vadeden önce elden çıkarılması halinde senet tutarı ile çıkış tarihindeki değeri arasındaki fark 642 Faiz Gelirleri hesabına borç yazılır).

Senedin tahsil kaydı:

31 / 01 / 201.			
100 KASA		50.000	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU H.		835	
	121 ALACAK SENETLERİ H.		50.000
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		835

Yukarıda yapılan kayıtlarla; dönem sonları itibarıyla hak edilen faizler dönem sonlarında gelirlere eklenmiş olur. Bu ilişki aşağıda hesaplar üzerinde gösterilmiştir.

600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.

		17/12	48.797

642 FAİZ GELİRLERİ

		17/12	1.203
31/12	835		

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU H.

		31/12	835

Cari Dönem Gelir Tablosuna Yansıma:

Satış Geliri	48.797
Faiz Geliri 1.203 – 835 =	368
Toplam Gelir	49.165

c. Hesap kalanının bilançoda gösterilmesi: Bu hesapta yer alan tutarlar alacak senetlerinin bilanço günündeki değerinde bir düzeltmeyi ifade ederler. Alacak senetlerinin, hesaplarda, üzerlerindeki değerle izlenmesini sağlamak amacıyla reeskont şeklindeki değer azaltması Alacak Senetleri Hesabının alacağına yazılmamakta, ayrı bir hesapta tutulmaktadır. Alacak Senetleri Reeskont Hesabının kalanı, bilançolarda bu özelliğine uygun biçimde ve alacak senetlerinden indirim olarak yer alır. Örneğin; 30 Kasım itibariyle düzenlenen bilançoda görünüm şöyle olacaktır:

..... Firması
30/11/201. Tarihli
BİLANÇO

Aktif			Pasif	
.....		.....	.....	.....
.....		.....	.....	.....
C. TİCARİ ALACAKLAR		74.165		
1. Alıcılar	25.000			
2. Alacak Senetleri	50.000			
3. AL Sen. Rees.	(835)			
.....		.....		
.....		.....		

Görüldüğü üzere; reeskont işleminin iki fonksiyonu iki temel tabloyu ilgilendirmektedir.

i) Reeskont, bir gelir düzeltme işlemidir. Alacak senedi tutarına dahil edilen veya dahil edildiği kabul edilen vade farkı gelirlerden çıkartılarak gelecek döneme aktarılır. Aktarma işlemi,TMS: 18 Hasılat Gelir Standardı uygulamasına göre "642 Faiz Gelirleri" hesabına (ya da bu hesaba aktarılmak üzere bekletildiği gelecek dönem gelirlerine özel hesaba) borç yazılarak yapılır. Tekdüzen Hesap Planı'nda, ise ilgili gelir hesabı yerine bir gider hesabına (Reeskont Faiz Giderleri) borç yazılarak dönem kârının olması gereken tutara indirilmesi yolu seçilmiştir. Her iki uygulamada da Reeskont işlemi ile gelir düzeltmesi yapıldığından **Gelir Tablosu** etkilenir.

ii) Reeskont bir değer düzeltme işlemidir. Bu işlemle senet tutarı bilanço günündeki değerine indirgendiğinden **Bilanço** etkilenir. Bu nedenle senet tutarına faiz dahil edilmiş olsun veya olmasın reeskont işlemi yapılmadır.

124 KAZANILMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (-)

Finansal kiralama işlemi yapan işletmelerde kiralamanın yapıldığı tarihte kira alacakları ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkın (kısa vadeli) izlendiği hesaptır (özel bir alanı ilgilendirdiği için ayrıntıya girilmemiştir).

5.3.3.1.3. Geri Alınmak Üzere Verilen Paralar

Senetli ve senetsiz ticari alacaklar işletmenin asıl faaliyet konusu mal ve hizmet satışında ortaya çıkar. Tekdüzen Hesap Planı'nda, bu nitelikte olmamasına rağmen, depozito ve teminat niteliğindeki nakdi ödemelerin ticari alacaklar grubunda açılan 126 Verilen Depozito ve Teminatlar hesabında izlenmesi şeklinde bir düzenleme yapılmıştır (Depozito veya Teminat olarak verilen nakit dışındaki varlıklar bu hesaba alınmaz). Bu alacağı diğer ticari alacaklardan ayıran özellik, bir kısım yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sonra geri alınmak üzere ödenmiş olmasıdır.

126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI

a. Niteliği: Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı, işletme tarafından üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi, işletmenin gerçekleşecek bir borcunun ödenmesi veya geri verilmek üzere aldığı bir değerin geri verilmesinin garanti edilmesi amacıyla, bir akdin karşılığı olarak, nakten ödenen tutarların izlendiği hesaptır.

Bu hesaba, bir yıl içinde geri alınacağı öngörülen depozito ve teminatlar kaydedilir. Bir yıldan daha uzun süre kalabilecek olanlar ise (Elektrik, su depozitosu gibi) duran varlıklar bölümündeki *"226 VERİLEN DEPOZİTO ve TEMİNATLAR"* hesabında izlenir.

b. Değerlenmesi: Verilen Depozito ve Teminatlar hesabına yazılı alacaklar kayıtlı değeri ile değerlenir.

c. Bölümlenmesi: Verilen Depozito ve Teminatlar hesabı depozito veya teminatın verildiği kişi veya kuruluşun hukuki niteliğine (Bankalara verilen, resmi dairelere verilen, kamu iktisadi kuruluşlarına verilen vb) ya da işletme gereksinmelerine uygun düşen başka bir ölçüte göre bölümlenebilir.

d. Hesabın işleyişi: Verilen depozito ve teminatlar bu hesabın borcuna, tahsil edilenler ile hesaba sayılanlar alacağına yazılır.

Örnek: (a) Gülaylar Koll. Şti'ne 300 TL oksijen tüp depozitosu veriliyor.

(b) DSİ'nin bir ihalesine girmek üzere 5.000 TL ve Teknik Ticaret A.Ş'nin ihalesine girmek üzere 3.500 TL nakdi teminat yatırılıyor.

(c) DSİ'nin ihalesi işletmenin üzerinde kalmadığından teminat geri alınıyor.

(d) Anonim şirketin ihalesi işletmenin üzerinde kalıyor. Ancak, işletme işi yapmaktan vazgeçtiğinden şirket, teminatı gelir (irat) kaydediyor.

a) Depozito Yatırılması:

.. / .. / 201.		
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR H.	300	
126.01 Gülaylar Koll. Şti. 300		
100 KASA H.		300

b) Teminatın ödenmesi:

.. / .. / 201.		
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR H.	8.500	
126.02 DSİ 5.000		
126.03 Teknik Tic. A.Ş. 3.500		
100 KASA H.		8.500

c) Teminatın geri alınması:

.. / .. / 201.		
100 KASA HESABI	5.000	
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR H.		5.000
126.02 DSİ 5.000		

d) Teminatın zarar kaydedilmesi:

.. / .. / 201.		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR H.	3.500	
659.03 Tazminat ve Ceza Zararları 3.500		
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR H.		3.500
126.03 Teknik Tic. A.Ş. 3.500		

Defterikebir

126 VERİLEN DEPOZİTO ve TEMİNATLAR H.

(a)	300		
(b)	8.500		
		(c)	5.000
		(d)	3.500
	8.800		8.500

Yardımcı defter

126.01 Gülaylar Koll. Şti.

(a) 300	
300	—

126.02 DSİ

(b) 5.000	
	(c) 5.000
5.000	5.000

126.03 Teknik Tic. A.Ş.

(b) 3.500	
	(d) 3.500
3.500	3.500

Hesabın kalanı: 8.800 – 8.500 = 300 TL Gülaylar Koll. Şti. nezdindeki tüp depozitosunu göstermektedir.

e. Envanter işlemi: Yıl sonunda şüpheli hale gelen depozito ve teminat varsa bunlar, diğer alacaklarda olduğu gibi, 128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR Hesabına aktarılıp karşılık ayrılır. Değersiz alacak haline gelenler ise zarar kaydedilmek suretiyle hesaplardan çıkarılır.

5.3.3.1.4. Diğer Ticari Alacaklar

Satışlar dolayısıyla ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacaklarla verilen dipozito ve teminat şeklindeki alacaklar dışında kalan ticari alacakları izlemek üzere Tekdüzen Hesap Planında açılan 127 Diğer Ticari Alacaklar hesabı açılmıştır.

127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR

a. Niteliği: İşletmenin ticari faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen; tahsili gecikmiş alacaklar, kredi kartlarından alacaklar, komisyoncular dan alacaklar vb. ticari alacakların izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Yukarıda belirtilen alacaklar ortaya çıktığında bu hesaba borç; tahsil veya mahsup işlemi yapıldığında ilgili hesaplara karşılık bu hesaba alacak yazılır.

5.3.3.1.5. Tahsili Şüpheli Alacaklar

Tahsili şüpheli hale gelen alacaklar o an için tahsil yoluyla nakit girişi sağlama veya ciro yoluyla değerlendirilme niteliğine sahip olmadıklarından ayrı hesaplarda izlenip bu niteliklerine göre rapor edilirler. Alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmesi, bir zarar doğması riskini gösterdiği için tahmin edilen zarar için de karşılık ayrılır. Tekdüzen Hesap Planında tahsili şüpheli olan alacakların izlenmesi için 128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabı, ayrılan karşılığın izlenmesi için de, alacak karakterli 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesabı açılmıştır.

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI

a. Niteliği: Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı, tahsil edilebilmesi hususunda şüphe (kuşku) duyulan ticari alacakların izlenmesine ayrılmıştır.

Genel olarak, alacaklardan tahsili şüpheli hale gelenlerin tespiti, aşağıdaki yöntemlerden biri ile gerçekleştirilir.

* *Hesapların tek tek değerlenmesi:* Bu yöntemde, tüm alacaklar tek tek incelenerek, tahsili şüpheli hale gelenler belirlenir. Bu alacaklar Şüpheli Ticari Alacaklar hesabına aktarılıp, beklenen zarar kadar, karşılık ayrılır.

* *Hesapların topluca değerlenmesi:* Alıcı sayısı fazla olan işletmelerde, bunların durumlarının işletme tarafından bilinmesinin güçlüğü karşısında, işletmenin geçmişteki kredili satışları ile değersiz hale gelen alacakları arasındaki ilişkiden hareketle, cari yılda yapılan kredili satışın doğurması muhtemel şüpheli alacak miktarı belirlenir. Bu miktar için karşılık ayrılır. Örneğin kredili satışlarının % 0,2 'si oranında bir alacağın tahsil edilemediği önceki yılların sonuçları ile ortaya çıkmış ve o yıl da 380.000 TL'lık kredili satış yapıl-

mışsa 380.000 x 0.002 = 760 TL tutarında "Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı" ayrılır[155]. İzleyen dönemlerde değersiz hale gelen alacaklar, mevcut karşılıktan mahsup yoluyla hesaplardan çıkarılır. (Hesaplama ticari alacak kalanı üzerinden de yapılabilir.)

* *Yaşlanma çizelgeleri kullanılması:* Bu yöntem, alacağın tahsilindeki gecikmenin onun tahsil edilme şansını azaltacağı varsayımına dayanır. Alacağın yaşlanmasının yaratacağı tahsil edilememe olasılığı oranlar halinde belirlenir. Ayrıca hesap kalanları analiz edilerek alacaklar bekleme sürelerine göre bölümlenir. Her bölümün toplamları üzerinden bulunacak risk için karşılık ayrılır[156]. Örnek:

Alacakların yaşlanma durumu	Toplam Alacak (mTL)	Tahsil Edilememe Olasılığı (%)	Tahmin Edilen Şüp. Alacak (mTL)
Vadesi dolmamış	223.300	—	—
Vadesi 01 – 30 gün geçmiş	28.000	6	1.680
Vadesi 31 – 60 gün geçmiş	4.800	10	480
Vadesi 61 – 90 gün geçmiş	5.400	15	810
vadesi 91 – 180 gün geçmiş	3.220	20	644
Vadesi 181 – 365 gün geçmiş	280	40	112
Vadesi bir yıldan fazla geçmiş	420	80	336
	265.420		4.062

Dönem sonu itibariyle, hesaplarda mevcut karşılık miktarı 4.062 TL'ye yükseltilecek, izleyen dönem içinde değersiz hale gelen alacaklar bu karşılıktan mahsup edilerek hesaptan çıkarılacaktır[157].

Tahsili şüpheli hale gelen alacaklar, ayrılarak bu hesapta toplanır. Böylece bilançoda yer alan alacakların doğru olarak değerlendirilip doğru yargılara varılmasına imkân sağla-

(155) Ticari alacaklarla ilgili risk miktarı dönem sonu itibariyle ticari alacak kalanından büyük olamıyacağına göre karşılık miktarı ticari alacak miktarını aşmamalıdır.

(156) Risk oranı; satışların, kredili satışların, ya da alacak kalanının üzerine uygulanabilir.

(157) Vergi Usul Kanunu yukarıdaki yöntemlerden "alacakların tek tek değerlenmesi" yöntemini benimsemiş durumdadır. Önceleri Vergi Usul Kanununda bulunan alacakların topluca değerlenmesini sağlayan, "ortalama yöntemi" daha sonra kaldırılmıştır. Kredi kartı uygulamasının yaygınlaşması kredili perakende satış hacmini daraltmış, haliyle de yöntem önemini yitirmiştir.

nır. Değişik ticari alacak hesaplarından bu hesaba aktarılacak değişik nitelikteki alacakların ortak yanı; tahsillerinin şüpheli oluşudur. Tahsili şüpheli nitelemesi Vergi Usul Kanunu'nda "dava veya icra aşamasında olma" koşuluna bağlı[158] olmasına karşın, bu aşamada olmasa da işletme açısından tahsili şüpheli görülen alacaklar, "özün önceliği" kavramı çerçevesinde işleme tabi tutulmalıdır. Buna karşılık aynı nedenle, dava aşamasında olmasına karşın, eğer alacağın tahsilinde şüphe görülmüyorsa, şüpheli alacak işlemi yapıp karşılık ayırmaya gerek yoktur.

b. Bölümlenmesi: Şüpheli Ticari Alacaklar; senetli veya senetsiz oluşları, takip aşaması vb. özellikleri göz önünde tutularak bölümlenir.

c. Değerlenmesi: Tahsili şüpheli hale gelmiş bulunan ticari alacakların bilanço günündeki değerine getirilmesi için karşılık ayrılır.

d. Hesabın işleyişi: Tahsili şüpheli hale gelen ticari alacaklar bulundukları hesabın alacağı ile bu hesaba aktarılır. Hesap, alacağın tahsil edilmesi ya da değersiz alacak niteliği kazanması durumlarında alacaklanır.

Örnek: a) Borçlusu Selim Seçer olan 12.350 TL'lik bir alacak senedi, protesto edilmesine rağmen tahsil edilememiştir. İşletme alacağın tahsilini "şüpheli" olarak değerlendirmiştir.

	.. / .. / 201.		
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR H.		12.350	
128.05 Selim Seçer	12.350		
121 ALACAK SENETLERİ H.			12.350
121.01 Cüzdandaki Senetler	12.350		

121 ALACAK SENETLERİ H.		128 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR H.	
* 25.000	12.350	12.350	
* 12.350			
* 36.000			
* 22.500			

(158) Vergi Usul Kanunun 323 üncü maddesinde şüpheli alacaklar aşağıdaki biçimde tanımlanmıştır.
"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla:
1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar
şüpheli alacaklar sayılır."

b) Kanuni takip sonucu senet bedelinin tahsili rapor dönemi içinde sağlanmıştır.

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		12.350	
	128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR H.		12.350
	128.05 Selim Seçer 12.350		

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR H.

* 12.350	12.350

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI (–)

a. Niteliği: Bir alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmesi, kesin olmamakla beraber, işletme için bir zararın ortaya çıktığını anlatır. Ortaya çıkan bir zarar, kesinleşmemiş olsa da ihtiyatlılık kavramı gereğince, o dönemin zararları arasında yer almalıdır. Bir zararın ortaya çıkması halinde mutlaka bir gider hesabı borçlanacaktır. Alacaklanacak hesabı ise, daha önce de belirtildiği gibi, zararın kesinlik kazanmış olup olmaması hususu belli edecektir. Örneğin bir alacağın tahsil edilemiyeceği kesinleşmişse yani alacak *"değersiz alacak"* haline gelmişse alacak tutarı zarar yazılırken ilgili alacağın izlendiği hesap alacaklandırılır. Bu kayıtla alacağın izlendiği hesap kapanacağından sonraki dönemlerde bu alacağın izi bulunmaz. Buna karşılık tahsili şüpheli olmakla birlikte, henüz tahsil edilme olanağı kesin olarak ortadan kalkmamış bir alacağın tutarı, yine zarar yazılmakla birlikte, ilgili alacak hesabına alacak yazılması yerine; bu işleme özel bir başka hesaba (karşılık hesabına) alacak yazılır. Böylece zararın ortaya çıktığı dönemde gider yazılması sağlanırken, alacağın da hesaplarda kalmasına ve kayıtlar üzerinde izlenmesine imkân yaratılır.

"Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı" hesabı, tahsili şüpheli hale gelmiş bulunan alacaklar için ayrılan karşılıkları kapsar[159]. Karşılık, alacağın tahsili şüpheli görülen kısmı için ayrılır. Örneğin alacağın bir kısmı için teminat alınmışsa, doğal olarak, karşılık teminatı aşan kısım için ayrılacaktır[160].

(159) Vergi Usul Kanunu 323. maddesinde nitelikleri belli edilen alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilmelidir (Bkz: V.U.K. Mad: 323).

(160) *"Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder"* (V.U.K. Mad: 323).

b. Değerleme: Karşılıklar kayıtlı değerleri ile değerlenir.

c. Bölümleme: Şüpheli Alacaklar Hesabına paralel olarak bölümlenir.

d. Hesabın İşleyişi:

1- Ticari alacakların tek tek değerlendirilmesi.

Karşılık ayrılması: Tahsilinin şüpheli olduğu değerlendirilen alacak için belirlenen karşılık tutarı bu hesaba alacak, "654 KARŞILIK GİDERLERİ" hesabına borç yazılır.

Örnek: Alıcılardan Kadir Öz'den olan 48.000 TL'lik alacağın tahsili şüpheli hale geliyor. Kadir Öz'ün işletmede 30.000 TL tutarında tahvili teminat olarak bulunmaktadır. Tahvillerin işlemiş faizinin 2.200 TL olduğu da göz önünde tutularak alacağın risk taşıyan bölümü için karşılık ayrılıyor.

31 / 12 / 201.

128 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR H.		48.000	
128.04 Kadir Öz	48.000		
120 ALICILAR H.			48.000
120.64 Kadir Öz	48.000		

Şüpheli alacağın aktarılması

31 / 12 / 201.

654 KARŞILIK GİDERLERİ H.		15.800	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI H.			15.800

Alacak tutarı *48.000*
Teminat 30.000 + 2.200 = (32.200)
Ayrılması gereken karşılık *15.800*

120 ALICILAR H.

* 48.000	48.000

128 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR H.

48.000	

930 TEMİNAT KIYMETLER DEPOSU

* 30.000	

931 TEMİNAT KIYMET VERENLER

	* 30.000

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALAC. KARŞ. H.		654 KARŞILIK GİDERLERİ H.	
	15.800	15.800 ↓ K/Z	

Karşılığın zarara mahsubu veya iptali: Alacağın tahsiline yönelik idari ve kanuni takip işlemleri tamamlandığında aşağıdaki durumlardan biri ile karşılaşılır:

i. Alacağın, tahsili şüpheli olarak tahmin edilen bölümü değersiz alacak haline gelir:

Kesinleşen zarar = Mevcut karşılık

Bu durumda cari (içinde bulunulan) dönemde sonuç hesaplarını etkileyecek bir işlem söz konusu değildir. Ortaya çıktığı dönemde sonuç hesaplarına alınan zarar aynen gerçekleşmiştir. Bu durumda yapılacak işlem, alacak hesabı ile karşılık hesabının karşılaştırılması suretiyle, artık kayıtlarda bulunmasına gerek kalmayan, söz konusu alacak ile karşılığın kayıtlardan çıkarılmasından ibarettir.

Örnek: Önceki dönemde Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabına alınan ve tamamı için karşılık ayrılan 28.700 TL'lik alacak, borçlu Alper Acar'ın iflası nedeniyle, değersiz alacak haline gelmiştir.

.. / .. / 201.			
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI H.		28.700	
	128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR H.		28.700
	128.04 Alper Acar 28.700		

128 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR H.		129 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. KARŞILIĞI H.	
* 28.700	28.700	28.700	* 28.700

ii. Alacak kısmen ya da tamamen tahsil edilebilir.

Kesinleşen zarar < Mevcut karşılık

Alacağın tahmin edilenden daha az kısmının değersiz alacak haline gelmesi ya da tamamen tahsil edilmesi halinde önceki dönemlerde zarar yazılan meblağın, durumun kesinlik kazandığı dönemde kısmen veya tamamen, gelir yazılması (644 Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabına alınması) yoluyla düzeltilmesi söz konusu olur. Karşılık aynı yıl için-

de ayrılmışsa, düzeltme işlemi 654 Karşılık Giderleri hesabına alacak yazılarak gerçekleştirilir.

Örnek: Bir önceki dönemde yarısı için karşılık ayrılan 8.000 TL tutarındaki şüpheli alacağın 4.500 TL'lik kısmı tahsil edilmiş, kalanı değersiz alacak haline gelmiştir.

	.. / .. / 201.		
100 KASA H.		4.500	
	128 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. H.		4.500
Şüpheli alacağa karşılık tahsil			
	.. / .. / 201.		
129 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. KARŞ. H.		3.500	
	128 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. H.		3.500
Şüpheli alacağın değersiz hale gelen kısmının karşılıktan mahsubu			
	.. / .. / 201.		
129 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. KARŞ. H.		500	
	644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H.		500
Konusu ortadan kalkan karşılığın iptali			

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR H.

* 8.000	4.500
	3.500
8.000	8.000

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI H.

3.500	* 4.000
500	
4.000	4.000

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H.

	500 → K/Z

İşlem tek maddeyle de kaydedilebilir.

.. / .. / 201.		
100 KASA H.	4.500	
129 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. KARŞ. H.	4.000	
128 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. H.		8.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H.		500

iii. Alacağın tahmin edilenden daha büyük kısmı değersiz alacak haline gelir.

Kesinleşen zarar > Mevcut karşılık

Bu durumda karşılığı aşan zarar, içinde bulunan dönemin zararı olarak, sonuç hesaplarına kaydedilir.

Örnek: Önceki dönemlerde % 30'u için karşılık ayrılan 100.000 TL'lik alacağın 50.000 TL'lik kısmı tahsil edilebiliyor. Kalan alacak "değersiz alacak" haline geliyor.

.. / .. / 201.		
100 KASA H.	50.000	
129 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR KARŞILIĞI H.	30.000	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR H.	20.000	
659.08 Değersiz Alacak Zararları 20.000		
128 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. H		100.000

128 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR H.

* 100.000	100.000

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI H.

30.000	* 30.000

659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR H.

20.000 ↓ K/Z	

Borçlunun *"aciz vesikası"* alması nedeniyle değersiz alacak haline gelen alacak, gelecekte takip edilebilmesi için, iz bedeli üzerinden hesaplarda tutularak muhasebenin *"izleme"* görevini sürdürmesi sağlanabilir. Bu tür bir alacak ileride tahsil edilirse, tahsil edildiği dönemde kâr yazılır(161).

2- Ticari alacakların topluca değerlendirilmesi

Karşılık ayrılması: Kredili satış miktarından ve tahsil edilememe oranından hareketle hesaplanan karşılık miktarı bu hesaba alacak 654 Karşılık Giderleri hesabına borç yazılır.

Örnek: İşletme ticari alacaklarını, tahsil edilebilme yeteneği açısından topluca değerlemektedir. Ticari alacakların tahsil edilememe oranı ‰ 2'dir. Bu orandan hareketle ayrılacak karşılık miktarı 1.640 TL olarak hesaplanmıştır.

31 / 12 / 201.		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.640	
129 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. KARŞILIĞI H.		1.640

Karşılığın Mahsubu: Dönem içinde tahsil yeteneğini kaybeden alacaklar 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesabının borcuna karşılık kayıtlardan çıkartılır.

Örnek: Bir alıcıdan olan 280 TL'lık senetsiz alacağın tahsil imkânı ortadan kalkıyor (Alacak "değersiz alacak" haline geliyor).

.. / .. / 201.		
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI H.	280	
120 ALICILAR H.		280

5.3.3.2. Diğer Alacaklar (Ticari Olmayan Alacaklar)

Herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş olan ve en çok bir yıl içinde tahsil edilmesi beklenen senetli ve senetsiz alacaklar, ticari alacaklar dışında bir grup oluşturur.

---

(161) *"Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde Kâr/Zarar Hesabına intikal ettirilir."* (V.U.K. Mad: 323)

İşletmenin; ortaklarından ortak olduğu kuruluşlardan, personelinden ya da diğer kişilerden asıl faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışı nedeniyle bir alacağı doğarsa söz konusu alacak bu bölümdeki değil "Ticari Alacaklar" bölümündeki hesaplarda izlenir.

"Diğer Alacaklar" grubunda yer alan alacakların değerlenmesi ve bu alacaklara ilişkin hesapların işleyişi, esas olarak, ticari alacaklarda olduğu gibidir. Alacakların *"ticari \ diğer"* şeklindeki ayrımı finansal analizde kolaylık sağlamaya yöneliktir.

Ticari olmayan kısa vadeli alacaklar için tekdüzen Hesap Planı'nda aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

13 DİĞER ALACAKLAR	131 Ortaklardan Alacaklar 132 İştiraklerden Alacaklar 133 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar 135 Personelden Alacaklar 136 Diğer Çeşitli Alacaklar 137 Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (–) 138 Şüpheli Diğer Alacaklar 139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (–)

Görüldüğü gibi bu grupta senetli alacaklar için THP 'de ayrı hesap açılmamıştır. Uygulamada senetli/senetsiz alacak ayırımı tali hesaplarda yapılır.

Enflasyon düzeltmesi: Alacaklar parasal varlıklar olduklarından enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaları söz konusu değildir.

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI

a. Niteliği: İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyle ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarların (apeli yapılmış sermaye alacağı, kredi alacağı vb.) izlendiği hesaptır.

b. Hesabın işleyişi: Alacağın ortaya çıkmasında bu hesap borçlanır, alacağın nakten veya hesaben tahsilinde alacaklanır.

Örnek: İşletme sahibinin özel hesabı ile ilgili olarak aşağıdaki işlemler yapılıyor.

a) İşletme sahibi, kişisel ihtiyaçları için, işletmede oluşacak kâra karşılık işletmenin bankadaki hesabından 2.500 TL çekiyor.

b) İşletme sahibinin işletme dışındaki taşınmazının kirası olarak işletme kasasına 850 milyon TL. yatırılıyor.

İşletme sahibine ödeme yapılması:

.. / .. / 201.			
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR H.		2.500	
	102 BANKALAR H.		2.500

İşletme sahibi adına tahsilat yapılması:

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		850	
	131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR H.		850

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR HESABI
133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR HESABI

a. Niteliği: İşletmenin, esas faaliyeti dışındaki işlemleri dolayısıyle, iştiraklerinden ve bağlı ortaklıklarından olan (kısa süreli borç verilmesi, malzeme verilmesi vb) alacaklarının izlendiği hesaplardır.

b. İşleyişi: İştiraklerden veya bağlı ortaklıklardan, ticari işlem dışındaki bir işlem sonucunda, bir alacak doğduğunda bu hesaplara borç, nakten veya hesaben tahsilinde alacak yazılır.

Örnek 1: İşletmenin iştiraki olan limited şirket, işletmenin kâr payı tutarı olan 96.000 TL'nin yarısını işletmenin bankadaki hesabına yatırdığını, kalanını ise yönetim kurulunun belirlediği tarihte ödemek üzere hesaba aldığını bildiriyor.

.. / .. / 201.			
102 BANKALAR H.		48.000	
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR H.		48.000	
132.01 Temettü Alacakları 48.000			
	640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRL. H.		96.000

Örnek 2: a) İşletmenin bağlı ortaklığı durumundaki şirkete, kısa süreli finansman ihtiyacına yardımcı olmak maksadıyla, 125.000 TL ödünç olarak veriliyor. Ödeme banka hesapları arasında yapılan virman işlemi ile gerçekleştiriliyor.

b) Ay sonunda, bağlı ortaklığın borcu üzerinden, hesaba 2.800 TL faiz tahakkuk ettirilerek hesaba borç yazılıyor.

c) Bağlı ortaklık, kredi tutarını izleyen ay içinde toplam 4.100 TL faizle birlikte banka hesabına yatırıyor (Gelir vergisi kesinti oranı % 15).

Ödünç verilmesi:

.. / .. / 201.		
133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR H.	125.000	
133.02 Kredi Alacakları 125.000		
102 BANKALAR H.		125.000

Faiz tahakkuk ettirilmesi:

.. / .. / 201.		
133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR H.	2.800	
133.02 Kredi Alacakları 2.800		
642 FAİZ GELİRLERİ H.		2.800

Kredinin kapatılması:

.. / .. / 201.		
102 BANKALAR H.	128.485	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR H.	615	
193.01 Vergi Kesintisi 615		
193 BAĞLI ORTAKLARA BORÇLAR H.		127.800
153.02 Kredi Alacaklar 127.800		
642 FAİZ GELİRLERİ		1.300
Vergi: (2.800 + 1.300) x 0,15 = 615 TL		

135 PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI

a. Niteliği: İşletme personeli, işletme ile yaptığı bir kısım işlemlerden dolayı, işletmeye borçlanabilir. Bu işlemlerin başlıcaları:

* İşletmenin sosyal tesislerinden yararlanabilir (kira ile lojmanda oturmak, misafirhanede kalmak, lokantasından yararlanmak gibi).
* İşletmeden kısa vadeli kredi alabilir.
* Daha önce aldığı bir ücretin yanlışlıkla ödendiğinin anlaşılması üzerine bu ücret kısmen veya tamamen iptal edilebilir.
* Kendisine teslim edilen bir değerde açık verebilir vb.

Bu tür işlemlerin yarattığı işletme alacakları, diğer alacaklardan farklı şekilde ve genellikle çalışanın ücretinden kesilmesi yoluyla tahsil edilir. Bu özelliği ile diğer alacaklardan ayrılan söz konusu alacaklar "Personelden Alacaklar" hesabında izlenir.

b. Değerleme: Personelden alacaklar kayıtlı değeri ile değerlenir.

c. Bölümlenmesi: Personelden Alacaklar Hesabı alacağın niteliğine (yemek bedelinden, kantin kredisinden, istihkak iptalinden vb.) göre bölümlenebileceği gibi, bölümlemede, işletme gereksinmelerine uygun başka esaslar da uygulanabilir.

d. Hesabın işleyişi: Tahakkuk eden personel borçları bu hesabın borcuna, bu borçlara karşılık personelin ödediği veya ücretinden kesilen paralar ise alacağına geçirilir.

Örnek: İşletmede kullanılma imkânı ortadan kalkan ve stok değeri 1.200 TL olan malzeme aynı bedel üzerinden ve 4 eşit taksitte tahsil edilmek üzere personelden Ayhan Bumin'e satılıyor.

Satış:

.. / .. / 201.		
135 PERSONELDEN ALACAKLAR H.	1.416	
135.12 Ayhan Bumin 1.416		
150 İLK MADE ve MALZEME H.		1.200
391 HESAPLANAN KDV		216

Tahsilat:

	../../201.		
100 KASA H.		354	
	135 PERSONOLDEN ALACAKLAR H.		354
	135.12 Ayhan Bumin 354		

e. Envanter işlemleri: Personelden Alacaklar Hesabının envanteri diğer alacak hesaplarında olduğu gibi yapılır. Ayrıca işletmeden ayrılan personelin borç kalanı, alacağın izlenme biçimi değişeceğinden, bu hesaptan "136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı"na aktarılır.

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI

a. Niteliği: Miktarının önemsiz olması veya sık rastlanan işlemlerden olmaması nedeniyle ayrı bir defteri kebir hesabı açılmasını gerektirmeyen ve yukarıdaki alacak hesaplarından herhangi birine, niteliği nedeniyle, alınamayan işletme alacaklarının kaydedilmesi için açılan ve değişik nitelikteki alacakları içeren hesaptır.

b. Değerleme: Diğer çeşitli alacaklar da kayıtlı değer üzerinden değerlenir.

c. Bölümlenmesi: Alacakların niteliğine göre bir bölümleme yapılır.

d. Hesabın işleyişi: Yukarıda belirtilen nitelikteki bir alacağın doğması halinde hesap borçlandırılır, tahsilat veya hesaba sayma halinde alacaklandırılır.

e. Envanter işlemleri: Bu hesaba kaydedilecek alacakların envanteri diğer alacak hesaplarından ayrı bir özellik göstermez.

137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU HESABI (–)

a. Niteliği: Tekdüzen Hesap Planı'nda "*13 Diğer Alacaklar*" grubunda "Alacak Senetleri" hesabı yer almamakta, senetli ve senetsiz alacakların tümü aynı defterikebir hesabında izlenmektedir. Alacağın reeskonta tabi tutulması için gerekli koşul; "Alacak Senetleri" hesabında izlenmesi değil, vadeye bağlı bir alacak olmasıdır. Bu nedenle uygulamada "*diğer alacaklar*"dan senetli olanlar tali hesaplarda belli edilir. Söz konusu alacaklar,

dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont yapılmalıdır şeklindeki genel kabul görmüş muhasebe ilkesi uyarınca reeskont işlemine tabi tutulur. Diğer alacaklar grubunda, yer alan senetli alacakların tasarruf değerine indirgenmesinde bu hesap kullanılır.

b. Hesabın işleyişi: Hesabın işleyişi, ticari senetlerin reeskontuna ilişkin "122 Alacak Senetleri Reeskont Hesabı"nın işleyişine göre farklılık göstermez.

Örnek: İşletme hizmet dışı bırakılmış olan bir makinenin satışı nedeniyle 1 Nisan vadeli 36.000 TL'lık bir senedi "136 DİĞER ALACAKLAR/Senetli Alacaklar" hesabına almış durumdadır. Senedin kaydı sırasında faiz ayırımı yapılmamıştır. Dönem sonunda resmi iskonto haddinin %15 olduğu belirlenmiştir.

31 / 12 / 201.			
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ H.		1.284	
	137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU H.(162)		1.284
$\frac{36.000 \times 90 \times 15}{(90 \times 15) + 36.500} = 1.284$			

(162) Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne uygun olan bu muhasebeleştirme duran varlık satışının sonucunu tam yansıtmamaktadır. Çünkü vade farkı duran varlık satış gelirleri arasında yer alırken, reeskont faiz gideri adı altında bir gider ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle reeskont tutarının gider yazılması yerine gelirden indirilmesi uygun olacaktır. Reeskont tutarının ilgili gelir hesabından indirilmesi yolu seçildiğinde, hesaplanan reeskont tutarı duran varlık satışının kârlı veya zararlı sonuçlanmış olmasına göre, 649 FAALİYETLERLE İLGİLİ DİĞER GELİR ve KÂRLAR ya da 659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR hesabına borç yazılır. Böylece duran varlık satışının gerçek sonucu ortaya konmuş olur. Örnekteki senedin ilişkin olduğu duran varlık satışında 900 TL kâr kaydedildiği varsayılırsa reeskont işleminden sonra satıştan bu miktarda kâr değil 1.284 – 900 = 384 TL zarar edildiği belirlenir ve sonuç gelir tablosunda bu gerçeği yansıtacak şekilde sunulur.

→

138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR HESABI

a. Niteliği: Şüpheli hale gelmiş ticari alacaklar dışındaki alacakların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Diğer alacaklardan tahsili şüpheli hale gelenler bulundukları hesaptan bu hesaba aktarılır. Alacağın tahsil edilmesi veya değersiz alacak haline gelmesinde hesap alacaklanır.

139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI (–)

a. Niteliği: Şüpheli diğer alacaklar için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın işleyişi: Hesap, Şüpheli Ticari Alacaklar hesabında olduğu gibi çalışır.

Dipnot 162'nin devamı

31 / 12 / 201.

649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR H.		900	
649.07 Maddi Duran Varlık Satış Kârları	900		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR H.		384	
659.07 Maddi Duran Varlık Satış Zararı	384		
137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU H.			1.284
Reeskont tutarı	*1.284*		
Daha önce kaydedilen gelirden düzeltme	*–900*		
Duran Varlık Satış Zararı	*384*		

649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		.... GELİR TABLOSU	
	* 900			....	
900		384	→	DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARAR	384
649.07 Maddi Duran Varlık Satış Kârı		659.07 Maddi Duran Varlık Satış Zararı			

Ayrılan karşılık gider yazılır. Alacak daha sonraki dönemlerde tahsil edilerse karşılık miktarı "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabına alınarak o dönemin gelirlerine katılır.

Örnek: Bir eski personelden olan 503 TL'lik alacağın şüpheli alacak haline geldiği belirleniyor ve aynı miktar karşılık ayrılıyor.

İzleyen yılda alacak 72 TL gecikme faizi ile birlikte tahsil ediliyor.

Dönem sonunda:

31 / 12 / 201.			
138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR H.		503	
	136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR H.		503
	136.02 Eski Personelden Alacaklar 503		
31 / 12 / 200.			
654 KARŞILIK GİDERLERİ H.		503	
	139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI H.		503

İzleyen yıl içinde tahsil edildiğinde:

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		575	
139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI H.		503	
	138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR H.		503
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		72
	644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H.		503

Şüpheli alacağın tahsil imkânı ortadan kalkarsa (yani alacak, değersiz alacak haline gelirse) alacakla karşılık karşılaştırılarak hesaplar kapatılır

5.3.4. Stoklar

5.3.4.1. Stok Kavramı

İşletme; satmak, yeni malların üretiminde ya da diğer işletme çalışmalarında tüketmek üzere bazı maddeleri önceden edinmek ve elde tutmak durumundadır. Bu maddelerin tümüne "stok" denir(163).

Stoklar; TMS: 2- Stoklar Standardı'nda (m.6) ise şöyle tanımlanmıştır:

"Stoklar;

(a) İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetler kapsamında) satılmak için elde tutulan;

(b) Satılmak üzere üretilmekte olan; ya da

(c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır."

Tekdüzen Hesap Planı'nda da hesaplar bu ayırım göz önünde tutularak düzenlenmiştir. Planda;

*i) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda tüketilecek **ilk madde ve malzemeler***

*ii) Üretim aşamasında bulunan **yarı mamuller***

*iii) İşletmenin satmak üzere ürettiği **mamuller***

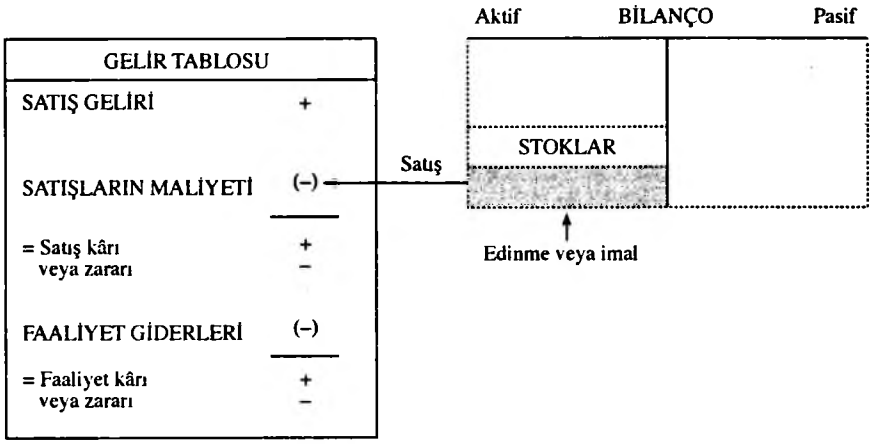
*iv) Satılmak üzere elde edilmiş **ticari mallar***

*v) Stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına girmeyen yan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerden oluşan **diğer stoklar***

için ayrı hesaplar açılmıştır.

İşletmede bulunacak stok çeşitleri, işletmenin niteliğine göre farklılık gösterir. Örneğin, sınai işletme için söz konusu olan ilk madde, yardımcı madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, tali mahsul gibi stoklar ticaret işletmeleri için söz konusu değildir. Buna karşılık ticaret işletmeleri için söz konusu olan esas stok çeşidi; ticari mallardır.

İster bir sanayi, ister bir ticaret işletmesi olsun; her işletme için, stoklar işletmenin finansal durumunu (Bilanço) ve kâr etme durumunu (Gelir Tablosu) etkileyen en önemli etmendir. Stokların bilançoyu ve gelir tablosunu etkileme biçimi aşağıdaki gibi bir şema ile gösterilebilir.



(163) Stok genel olarak; *Bir ticarethaneye ait malların, malzemelerin veya gereçlerin, imalat safhasındaki ürünlerin ve ticaret ambalajlarının tümü* şeklinde tanımlanır (Meydan Larousse).

Şemadaki akıştan da anlaşılacağı gibi gerek stokun girişindeki, gerek çıkışındaki işlemler, mali tabloları ve dönem kârını etkilediğinden alış ve satış işlemlerinin belgelenmesi özel bir önem taşır.

Mal alım-satım işlemi; satıcının düzenleyerek alıcıya verdiği, satılan malın cins, tür, miktar ve bedelini gösteren ve "fatura" denilen belge ile belgelenir(164).

5.3.4.2. Stoklarda Değerleme

Stokların edinilmesi, imalat işlemleri ile değiştirildikten sonra ya da olduğu gibi satılıp yeniden edinilmesi, işletme etkinliklerinin temel çevrimini oluşturur. Bu çevrimde; satıştan sağlanan hasılat ile bu hasılatla eşleştirilecek maliyet tükenmelerinin miktarı satış kârını belirleyecektir. Söz konusu maliyet miktarını, girişlerin, çıkışların ve kalanların değerlemesi doğrudan etkileyecektir.

a. Stokları Girişlerinde Değerleme

Satın alınan veya işletmede üretilen stoklar, edinme aşamasında maliyet değeri ile değerlenir. Bu maliyet, stoku elde etmek için doğrudan veya dolaylı olarak yapılan harcamaların toplamından oluşur(165). Bu husus TMS: 2- Stoklar standardında; *"Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir"* (m. 10) şeklinde ifade edilmiştir. Stokun satın alınması veya işletmede üretilmesine göre maliyetine katılacak harcamlaarın farklı olması doğaldır.

i. Satın alınan stoklarda maliyet, satın alma bedeli; stokun alınmasından işyerindeki yerine konulmasına kadar olan aşamalarda ödenen yükleme, taşıma, boşaltma istifleme giderleri; taşıma sigorta primleri; alış komisyonları; ithal edilen stokların akreditif giderleri, gümrük vergileri, gümrükten çekme giderleri ile stokun elde edilmesi ile doğrudan ilişkisi kurulabilen diğer maliyetleri içerir (TMS: 2- Stoklar Standardı, m. 11).

---

(164) Fatura bir mal veya hizmet satışında satıcının alıcıya vermek üzere düzenlediği ve satılan malın cins, tür, miktar ve tutarı ya da yapılan hizmetin niteliğini ve bedelini gösteren ticari bir belgedir (VUK. m. 229). Fatura işletmenin gereksinmelerini karşılayacak biçimde bastırılır. Vergi Usul Kanunu faturada bulunması gereken öğeleri (m. 230) ve fatura kullanımında uyulacak hususları (m: 231-232) belirlemiştir.

(165) Vergi Usul Kanunu satın alınan emtianın maliyet bedeli ile değerleneceğini belirtmiş (Mad: 274), ancak bu maliyete hangi harcamaların dahil edileceğini açıklamamıştır. Yasanın genel maliyet tanımı göz önünde tutulduğunda; stokun maliyeti, bunun elde edilmesi, ya da değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara ek giderlerden oluşacaktır (Mad: 262).

Yasa imal edilen emtianın da maliyetle değerleneceğini (Mad: 274), bu maliyete; mamulün üretiminde tüketilen ilk madde ve hammadde bedellerinin, mamule düşen işçiliğin ve mamule düşen genel üretim giderlerinin ve ambalaj malzemesi bedellerinin katılmasının zorunlu olduğunu, genel yönetim giderlerinden pay verilmesinin ise yükümlünün isteğine bağlı bulunduğunu belirtmiştir (Mad: 275).

Satın alma aşamasında faturada yapılan ticari iskontolar ve diğer indirimler ayrıca muhasebeleştirilmez. Bu indirimler, fiyat belirleme işlemi olduğundan, alınan stokun maliyeti, bu indirimlerden sonraki tutar olur.

Stokun elde edilmesi aşamasında katlanılan bir başka maliyet de finansman giderleridir. Bir stokun elde edilmesi ile doğrudan ilgili finansman giderinin edinme dönemine düşen kısmının (örneğin bir stokun satın alınması için sağlanan kredinin faiz , komisyon , kur farkı) stok maliyetine dahil edilmesi geleneksel uygulamaya ve vergi mevzuatının gereklerine uygundur. Ancak TMS: 2- Stoklar Standardına (m. 17) ve bu Standardın atıfta bulunduğu TMS: 23- Borçlanma Maliyetleri Standardına göre bir stokun elde edilmesi aşamasında katlanılan borçlanma maliyetleri stokun maliyetine dahil edilmez, dönem gideri yazılır. Borçlanma maliyetinin satın alınan stokun maliyetine dahil edilebilmesi onun *"özellikli varlık"* niteliğinde olması halinde mümkündür. İşletme satılabilir duruma getirilmesi uzun süreyi gerektirdği için özellikli varlık sayılabilecek stoklar için katlanılan borçlanma maliyetlerini (finansman giderlerini) stokun maliyetine dahil eder (TMS: 2- Stoklar Standardı, m. 17).

Vadeli satın alınan stokun peşin alış fiyatı ile vadeli fiyatı arasında bir fark varsa bu fark satın alınan stokun maliyetine eklenmez. Vade farkları finansman gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS: 2- Stoklar Standarı, m. 18).

Bir malın edinilmesi aşamasında ortaya çıkmasına rağmen, alışta ödenen Katma Değer Vergisi (KDV), tahsil edilen KDV tutarından indirilerek geri alınacağından, malın maliyetine eklenmez (TMS: 2- Stoklar Standardı, m. 11). Stokların elde edilmesi sırasında ödenen KDV işletmenin mal ve hizmet satışları dolayısıyla hesabettiği KDV 'den düşmek üzere buna özel "191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ" hesabına alınır.

Vadeli olarak alınan bir malın bedelinin, önceden belirlenen vadeyi beklemeden ödenmesi durumunda, satıcının yaptığı "kasa iskontosu" alışta uygulanan fiyatın, düzeltilmesi niteliğindedir. Bu nedenle alışta fiyata dahil edilen vade farkı malın maliyetine eklenerek muhasebeleştirilmişse; mal hesabının alacağına kaydedilerek maliyetten indirilir. Kuşkusuz; vade farkı, TMS: Stoklar Standardı uyarınca finansman gideri olarak muhasebeleştirilmişse kasa iskontosu ortaya çıktığında finansman giderlerinde azalma sağlayacak bir kayıt yapılır.

Bir stokun maliyeti, onun bulunması gereken duruma veya konuma getirilmesi için yapılan harcamalardan oluştuğuna göre bir malın *"edinme"* aşaması bitip *"elde tutma"* aşaması başladığında; maliyet yüklenmesi de durdurulur. (Örneğin; taşıma sırasındaki sigorta gideri maliyete eklenirken, depoda olduğu sürede sigorta ettirilmesi halinde; ödenen sigorta primi dönem gideri olarak muhasebeleştirilir).

Ancak, elde tutulan stokun bulunması gereken yeni bir duruma ya da konuma getirilmesi söz konusu olursa, bu amaçla yapılan harcamalar maliyete eklenir (Örneğin; satıl-

mak üzere başka bir şehirdeki depoda stoklanan malın gönderme giderleri o malın maliyetine eklenir).

b. Stokları Çıkışlarında Değerleme:

Satın alınan ya da işletmede üretilen mal, hesaba maliyet değeri ile alınır. Varlık hesaplarının çalışmasına ilişkin bölümdeki açıklamalar göz önünde tutulduğunda; dönem sonunda mal hesabının mevcut malın maliyetini gösterebilmesi için dönem içindeki çıkışların da maliyet bedeli ile yapılması gerektiği hatırlanacaktır. İşletme aynı nitelikte ve değişik fiyatla, mal alabileceğinden (ya da üretebileceğinden) satılan mal için maliyet değeri hesaplaması bir sorun olarak ortaya çıkar. Satılan malın maliyetinde değişme, hem satış kârını hem de kalan malın maliyetini değiştirir. Bu nedenle stoklardan çıkışların maliyetini hesaplamak amacıyla çeşitli yöntemler geliştirilmiştir.

TMS: 2- Stoklar Standardına göre stok çıkış maliyetlerini belirlenmesinde temel yöntem *"gerçek parti maliyeti"*dir. Standardın 23. maddesinde bu husus: *Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (Gerçek parti maliyet yöntemi)"* şeklinde ifade edilmiştir. Ancak uygulamada birbiri ile ikame edilebilen stokun çok sayıda partiler halinde girişi söz konusudur. Bu durumda her çıkan stokun giriş maliyetinden hareketle gerçek parti maliyetinin hesaplanması güç bir uygulamadır. Standardın 25. madddesinde gerçek parti maliyetinin uygulanamadığı durumlarda çıkan stokun maliyetinin; ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birinin uygulanması yoluyla hesaplanabileceği belirtilmiştir. Standardın son şeklinde yer almamasına rağmen başka hesaplama yöntemleri de bulunmaktadır. Aşağıda stokların çıkış maliyetlerini hesaplanmasına yönelik yöntemler sayısal örneklerle açıklanmıştır.

1) Gerçek Parti Maliyeti[166]

Bu yöntemde çıkışı yapılan mal hangi parti mala dahil ise o partinin maliyeti ile izlenir. Aşağıda örnekte birinci çıkışın devir stoktan, ikinci çıkışın ise 1/3 oranında devir stoktan, 2/3 oranında ikinci girişten yapıldığı varsayılmıştır.

Cinsi .....

Tarih	Açıklama	Giriş Sıra	GİRİŞ			ÇIKIŞ			KALAN			
			Miktar	Birim Mal.	Tutar	Miktar	Birim Mal.	Tutar	Miktar	Birim Mal.	Tutar	Toplam
1/1	Devir Stok	1	500	40	20.000				500	40	20.000	20.000
12/1	Satın alınan	2	200	42	8.400				200	42	8.400	28.400
									200	42	8.400	
13/1	Satış	1				250	40	10.000	250	40	10.000	18.400
16/1	Satın alınan	3	600	41	24.600				600	41	24.600	43.000
18/1	Satış	1				250	40	10.000	—	—	—	—
	Satış	3				500	41	20.500	100	41	4.100	
		2							200	42	8.400	12.500
			1.300		53.000	1.000		40.500	300		12.500	

(166) "Has maliyet" ya da "Belirli partilerin maliyeti" de denmektedir.

2) Ortalama Maliyet Yöntemi:

Ortalama maliyet yönteminde maldan bir çıkış yapılırken o ana kadar yapılan girişlerin değerlerinin ortalaması alınarak, çıkışın değeri hesaplanır[167]. Bu yöntem yeni giren malın ambarda, önceki mallarla karışacağı ve girişteki maliyet bedeli ile ilişkilerini yitireceği varsayımına dayanır[168].

Cinsi : .....

Tarih	Açıklama	Miktar			Tutar			Birim Maliyet
		Giren	Çıkan	Kalan	Borç	Alacak	Kalan	
1/1	Devir stok	500	—	500	20.000	—	20.000	40,000
12/1	Satın alınan	200	—	700	8.400	—	28.400	40,570
13/1	Satış	—	250	450	—	10.142	18.258	40,570
16/1	Satın alınan	600	—	1.050	24.600	—	42.858	40,820
18/1	Satış	—	750	300	—	30.615	12.243	40,820
		1300	1000		53.000	40.757		

(167) Ağırlıklı veya hareketli ortalama uygulanabilir.

(168) Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri D.P.T. 863-KD sayılı yayını, Ankara, 1970 s. 52-56.

3) İlk Giren – İlk Çıkar Yöntemi (FİFO: First In - First Out)

Bu yöntem stoka alınan malın sıra ile satılacağı varsayımına dayanır.

Cinsi .....

Tarih	Açıklama	Giriş Sıra	GİRİŞ			ÇIKIŞ			KALAN			
			Miktar	Birim Mal	Tutar	Miktar	Birim Mal	Tutar	Miktar	Birim Mal	Tutar	Toplam
1/11	Devir Stok	1	500	40	20.000				500	40	20.000	20.000
12/1	Satın alınan	2	200	42	8.400				200	42	8.400	28.400
13/1	Satış	1				250	40	10.000	250	40	10.000	–
		2							200	42	8.400	18.400
16/1	Satın alınan	3	600	41	24.600				600	41	24.600	43.000
18/1	Satış	1				250	40	10.000	–	–	–	–
	Satış	2				200	42	8.400	–	–	–	–
	Satış	3				300	41	12.300	300	41	12.300	12.300
			1.300		53.000	1.000		40.700	300			12.300

4) Son Giren - İlk Çıkar Yöntemi (LİFO: Last In - First Out)

Bu yöntem satışların en son alımlardan yapıldığı varsayımına dayanır.

Cinsi .....

Tarih	Açıklama	Giriş Sıra	GİRİŞ			ÇIKIŞ			KALAN			
			Miktar	Birim Mal	Tutar	Miktar	Birim Mal	Tutar	Miktar	Birim Mal	Tutar	Toplam
1/1	Devir Stok	1	500	40	20.000				500	40	20.000	20.000.
12/1	Satın alınan	2	200	42	8.400				200	42	8.400	28.400
13/1	Satış	1				200	42	8.400	–	–	–	–
	Satış	2				50	40	2.000	450	40	18.000	18.000
16/1	Satın alınan	3	600	41	24.600				600	41	24.600	42.600
18/1	Satış	3				600	41	24.600	–	–	–	–
	–	2				–	–	–	–	–	–	–
	Satış	1				150	40	6.000	300	40	12.000	12.000
			1.300		53.000	1.000		41.000	300			12.000

5) Standart Maliyetle Değerlendirme Yöntemi

Standart maliyetle değerlendirme yönteminde çıkışların önceden saptanan bir maliyetle yapılması yolu izlenir. Bu yöntem izlendiğinde girişlerle standartlar arasında fark olursa; meydana gelen fark giderilerek stokun bedeli değerleme günündeki değere getirilir.

Yukarıdaki örnekte söz konusu işletmenin çıkış için belirlediği standart 40 TL/birim ise;

Stoka alınan	1.300 x 40	=	52.000 TL
Satışların maliyetine verilen	1.000 x 40	=	40.000 TL
Sapma: Girişte	53.000 – 52.000	=	1.000 TL
Sapmanın paylaştırılması			
Stok maliyetine	1.000/1.300 x 300	=	231 TL
Satışların maliyetine	1.000/1.300 x 1.000	=	769 TL
Çıkışların toplam maliyeti	40.000 + 769	=	40.769 TL

Yukarıda yer alan örnekteki işlemlerin verdiği sonuçlar bir araya getirildiğinde, şöyle bir tablo ortaya çıkar:

İzlenen Yöntem	Satılan Malın Maliyeti (a)	Kalan Malın Maliyeti (b)	Satış Hasılatı (c)	Satış Kârı (c – a)
Gerçek Parti	10.000 + 30.500 = 40.500	12.500	45.000	4.500
Ortalama maliyet	10.142 + 30.615 = 40.757	12.243	45.000	4.243
İlk giren – ilk çıkar	10.000 + 30.700 = 40.700	12.300	45.000	4.300
Son giren – ilk çıkar	10.400 + 30.600 = 41.000	12.000	45.000	4.000
Standart maliyet	40.000 + 769 = 40.769	12.231	45.000	4.231

Yukarıdaki tabloda izlenen değerleme yönteminin satılan malın maliyetine, dolayısiyle satış kârına ve kalan malın maliyetine etkisi açık olarak görülmektedir. Kullanılışının kolay oluşu ve maliyetlerdeki dalgalanmaları satılan malların maliyetine daha yumuşak bir biçimde aksettirme özelliği nedeniyle, ortalama maliyet yöntemi uygulaması en yaygın olan yöntemdir.

6) Diğer Yöntemler:

Yukarıdaki yöntemlere, stokların çıkış tarihindeki maliyetin stokun yenileme maliyeti olacağı varsayımına dayanan "Yenileme Maliyeti"(169), "En son alış fiyatı", "Temel Stok" ve "Sonraki en yakın girişin maliyeti (NİFO: Next İn - First Out)" yöntemleri de eklenebilir.

(169) Benzer bir uygulamayı Bankalar, efektif ve döviz satışlarında yapmakta ve sattıkları efektif veya dövizin satış anındaki alış kurunu maliyeti kabul ederek alış ve satış kuru arasındaki farkı satış kârı olarak kaydetmektedirler.

c. Stokları Envanterde Değerleme:

Bilanço günü itibariyle işletmede mevcut tüm stoklar sayılarak listeleri yapılır. İşletmelerdeki mal çeşidi ve miktarı arttıkça, fiili sayım işlemi, önemli bir iş hacmi olarak ortaya çıkar. Bu nedenle bir kısım işletmelerin yıl sonlarında, sayım yapmak üzere satışlarını bir süre durdurdukları görülür (Vergi Usul Kanunu'nun mal çeşidi çok olan büyük mağazalarda ve eczanelerde fiili sayımın 3 yılda bir yapılmasına imkân tanıması da bu güçlükten kaynaklanmıştır). Çok sayıda stok kalemi bulunan büyük işletmelerde sayım ekipleri oluşturulur. Sayım bir günde bitmeyeceği için sayım günü bulunan mevcutlar daha sonra bilanço gününe getirilir (Örneğin 25 Aralık günü sayılan ve 18 adet olarak belirlenen "A" motor kayışından 25-31 Aralık günleri arasında 2 adet kullanılmışsa 31 Aralık mevcudu 16 olarak düzeltilir).

Son şeklini alan envanter listeleri değerlendirildikten sonra envanter defterine kaydedilir ya da bu listelere sıra numarası verilmek, tarih atılmak ve işletmenin ilgili personeli ve işletme sahibi veya vekili tarafından imzalanmak suretiyle, saklanır. Bu durumda envanter defterine, sayım listelerindekiler, toplam olarak kaydedilir (V.U.K. Mad: 191). Sayım listelerinin standart bir biçimi yoktur. Her işletme bu listeleri işinin özelliğine göre ancak, malları birbirinden ayıracak nitelikleri de verecek biçimde düzenler[170].

Miktar olarak saptanan dönem sonu stokların parasal değerinin bulunması gerekir. TMS: 2- Stoklar Standardı'na göre ***"Stoklar, maliyet veya net gerçekleşebilir değerin düşük olanıyla değerlenir"*** (m. 9) Dönem sonu stokların parasal değerinin bulunmasında esas olarak maliyet değerinden hareket edilmekle birlikte başka değerleme yöntemleri de geliştirilmiştir. Bu yöntemler aşağıda topluca ele alınmıştır.

1) Maliyet değeri ile değerleme yöntemi:

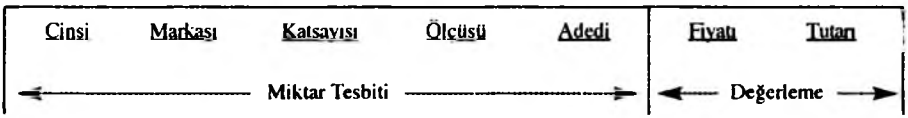
Bu yöntemlerin ortak yanı; stoklara giren, çıkan ve kalan malların maliyet değeri ile değerlendirilmesidir. Çıkış ve dolayısiyle kalanın maliyetle değerlendirilmesini sağlayan; ortalama maliyet, FİFO, LİFO, standart maliyet, gerçek parti maliyeti yöntemleri daha önce karşılaştırmalı olarak verilmiş bulunmaktadır.

2) Piyasa değeri ile değerleme yöntemleri:

Bu yöntemler, dönem sonu stokların değerleme günündeki piyasa değeri ile değerlenmesi esasından hareket eder. Esas alınacak piyasa değeri için değişik öneriler, değişik uygulamaları ortaya koyar. Bunlar; yenileme değeri, net gerçekleşebilir değer, net bugünkü değer, firmaya katkı değeri, uygun değer gibi yöntemlerdir[171].

---

(170) Otomobil lastiği için bir örnek.



(171) Bu yöntemler için bkz. Nalan Akdoğan, Enflasyon Muhasebesi, Ankara. 2004. s. 38-75 ve Mehmet Sayarı, Enflasyonda Gerçek Satış Kârının Saptanması, Ankara, 1980, s. 28-29.

3) Piyasa veya maliyet değerlerinden düşük olanıyla değerleme yöntemi:

Bu yöntemde; dönem sonu mal mevcudunun piyasa değeri ile maliyet değerinden küçük olanı değerlemeye esas alınır[172]. TMS: 2- Stoklar Standartdında (m. 28) bu yöntemin gerekçesi; *"stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılmayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir"* şeklinde açıklanmıştır.

Bir stok, bilançoda, kullanılması ya da satılması sonucunda elde edilmesi beklenen net tutardan daha yüksek bedelle yer alamaz. Maliyet değeri net gerçekleşebilir değerden yüksekse; "maliyet veya netgerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerleme" ilkesi gereğince, fark için karşılık ayrılır (TMS: 2-Stoklar Standardı m.28).

Piyasa ve maliyet değeri karşılaştırması sadece değeri düşen mal çeşiti için yapılabileceği gibi mal mevcudunun tümü için de yapılabilir. İki uygulamanın farklı sonuç verebileceği açıktır. Çünkü bazı kalemlerde piyasa değeri maliyet değerinin altında olmasına rağmen malların tümü ele alındığında stokların piyasa değeri maliyet değerinin üstüne çıkabilir.

4) Tahmini değerlerle değerleme yöntemleri:

Perakende satış yapan işletmelerin fiili sayım yapmadan belli bir tarihteki malların parasal değerini bazı varsayımlara dayanarak hesaplamaları mümkün olur[173]. Bu yöntemlerden, "brüt kâr" yönteminde; ortalama kâr oranından yararlanılarak satışların maliyeti bulunur. Bulunan maliyet, alışların ve devir stokun toplamından düşülerek mevcut olması gereken tahmini stok bulunur. Örneğin;

Bir işletme;

– Önceki yılda, satış üzerinden, % 20 satış kârı sağlamış,

– Cari yılın birinci üç aylık döneminde 85.000 TL'lik mal almış, 96.000 TL'lik satış yapmış ise:

Satışların maliyeti 96.000 – (96.000 x 0,20) = 76.800 TL,

Kalan stokun maliyeti 85.000 – 76.800 = 8.200 TL

olarak hesaplanır.

Bu yöntem dönem içindeki geçici değerlemelerde (geçici vergi uygulamasında olduğu gibi) kullanılabilir.

"Perakende fiyatla değerleme" yönteminde; dönem başı stoku ve alışların dönem içindeki perakende satış değerleri ile maliyet değerleri arasındaki oran, ortalama kâr olarak alınır ve brüt kâr yönteminde olduğu gibi satılanların maliyetine ve ondan da tahmini dönem stokuna ulaşılır.

---

(172) Vergi Usul Kanununa göre; malın maliyet değeri ile değerlendirilmesi esas olmakla birlikte malın değerleme günündeki değerinin maliyet değerinden % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği durumlarda; işletme malını Yasada belli edilen esaslara uygun biçimde "emsal bedeli" (değerleme gününde satılması halinde benzer mallara göre bulacağı değer) üzerinden değerlendirebilir (Mad: 274). Ayrıca yangın, deprem, su basması gibi durumlar sonucunda iktisadi değerlerinde önemli bir azalış meydana gelen mallar da "emsal bedeli" ile değerlendirilebilir (Mad: 278).

(173) Feridun Özgür, Muhasebe İlkeleri, İstanbul, 1977, s. 241.

5.3.4.3. Stoklarda Enflasyon Düzeltmesi

Stoklar parasal olmayan varlıklar olduğundan enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Stokların (parasal olmayan avanslar dahil) enflasyon düzeltmesinde, esas olarak dönem sonu fiyat endeksinin stokun edinildiği ayın fiyat endeksine bölünmesi ile bulunacak düzeltme katsayısı kullanılır. Bu uygulamada söz konusu işlem stoktaki her bir giriş ve çıkış için ayrı ayrı yapılır.

Bu uygulamanın güçlüğünden hareketle Vergi Usul Kanunu'nun Mük. 298. maddesinde, uygulamada basitlik ve kolaylık sağlamak üzere, *"toplulaştırılmış yöntemler"* olarak adlandırılan iki özel yönteme de yer verilmiş bulunmaktadır (328 no.'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde basit ortalama yönteminin yanı sıra, sadece açılış bilançosu kalemlerinin düzeltilmesi için kullanılmak üzere, Stokun aktife girdiği ayı belirlemede *"Stok devir hızı"* yönteminin de uygulanabileceği duyurulmuştur).

i. *Basit Ortalama Yöntemi:* Bu yöntemde düzeltme katsayısı; dönem sonu fiyat endeksinin, bu endeks ile dönem başı fiyat endeksinin toplamının yarısına bölünmesi ile bulunur.

Örnek: Stokların 31 Mart tarihindeki mevcudu 95.000 TL olarak görünmektedir.

Fiyat endeksleri:

Bir önceki dönem sonundaki endeks : 7380

Mart ayı sonundaki endeks : 7860

şeklindedir.

$$\text{Dönem Ortalama Düzeltme Katsayısı: } \frac{7860}{(7380 + 7860)/2} = 1{,}0315$$

Düzeltilmiş tutar : 95.000 x 1,0315 = 97.992

ii. *Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi :* Bu yöntemde düzeltme katsayısı dönem başı stokun cari dönem sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alışların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri toplamının dönem başı stoku ile dönem içi alışları toplanmına bölünmesi ile bulunur.

$$\text{Hareketli Ağırlıklı Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Dönem Başı Stokunun Dönem Sonu Taşınmış Değeri} + \text{Dönem İçi Alışların Düzeltilmiş Değeri}}{\underset{\textit{(Düzeltmeden önceki tutar)}}{\text{Dönem Başı Stok}} + \underset{\textit{(Düzeltmeden önceki tutar)}}{\text{Dönem İçi Alışlar}}}$$

Örnek : Tek malın ticaretini yapan işletmede önceki yıl sonundan düzeltilmiş (7380 endeksine göre) değerleri üzerinden 200.000 TL'lik mal devretmiş bulunmaktadır. Stokun dönem içi hareketi aşağıdaki gibidir:

Aylar	Girişler	Çıkışlar	Endeksler
Ocak	50.000	70.000	7575
Şubat	80.000	80.000	7700
Mart	60.000	90.000	7860

a) Katsayıların hesaplanması:

Taşıma katsayısı : 7860/7380 = 1,065
Ocak ayı girişlerin düzeltme katsayısı : 7860/7575 = 1,037
Şubat ayı girişlerin düzeltme katsayısı : 7860/7700 = 1,021
Mart ayı girişlerin düzeltme katsayısı : 7860/7860 = 1,000

b) Giriş ve çıkışların düzeltilmesi:

Ay	Katsayı	Girişler (Tarihi maliyet)	Girişler (Düzeltilmiş)	Çıkışlar (Tarihi maliyet)
Ocak	1,037	50.000	51.850	70.000
Şubat	1,021	80.000	81.680	80.000
Mart	1,000	60.000	60.000	90.000
		190.000	193.530	240.000

c) Ortalamanın bulunması:

– Önceki dönemden devir stokun taşınmış değeri:

200.000 x 1,065 = 213.000 TL

– Hareketli ağırlıklı ortalama:

$$\frac{213.000 + 193.530}{200.000 + 190.000} = 1,042385$$

– Mart ayı sonu stok hareketi

Devir stok	200.000
Girişler	190.000
Çıkışlar	– 240.000
Kalan	150.000

– Kalan stokun düzeltilmiş değeri 150.00 x 1,042385 = 156.358

– Satılan stokun düzeltilmiş değeri

Devir Stok	213.000
Alışlar	193.530
	406.530
Kalan	– 156.358
Satılan	250.172

veya

240.000 x 1,042385 = 250.172

5.3.4.4. Stok Hesaplarının İşleyişi

Stokların muhasebeleştirilmesi her stok için aynı değildir. Çünkü;

i) Elde edilmeleri farklıdır. İlk Madde ve Malzemeler ile Ticari Mallar işletme dışından satın alınırken, diğerleri işletme de üretilirler.

ii) Tüketilmeleri farklıdır. Mamuller ve ticari mallar satış ile tüketilirken, ilk madde ve malzeme işletme faaliyetleri sırasında tüketilirler. Yarı mamuller ise mamule dönüşerek ortadan kalkar.

iii) Stoktan çıkışta borçlandırılacak hesaplar farklıdır. Mamuller ve Ticari Mallar satıldıklarında maliyet bedelleri doğrudan gelir tablosu hesaplarına (620 Satılan Mamuller Maliyeti veya 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti) borç yazılır. İlk Madde ve Malzeme tüketildiğinde maliyet hesaplarına (710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 770 Genel Yönetim Giderleri vb.) kaydedilir. Yarı mamuller tamamlandıklarında 152 Mamuller hesabının borcuna aktarılır.

Tekdüzen hesap planı'nda stoklar için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

15 STOKLAR	150 İlk Madde ve Malzeme 151 Yarı Mamuller - Üretim 152 Mamuller 153 Ticari Mallar 157 Diğer Stoklar 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (–) 159 Verilen Sipariş Avansları

THP'de stok türlerine göre açılan hesapların işleyiş özellikleri aşağıda plandaki sıraya göre açıklanmıştır.

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI

a. Niteliği: Üretimde ve diğer işletme çalışmalarında kullanılmak üzere, edinilen ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemenin izlendiği hesaptır.

İlk madde: Üzerinde değişim işlemleri uygulanan ve üretilen şeyin bünyesini oluşturan maddeler (Örnek: ayakkabı üretiminde kösele).

Yardımcı madde: Üretilen şeyin (mamülün) bünyesini oluşturmamakla birlikte onun üretilmesine katkıda bulunan maddeler (Örnek: Kumaş üretiminde boya).

İşletme malzemesi: Mal ve hizmet üretim faaliyeti sırasında tüketilen maddeler (Örnek: Bakım işinde kullanılan yedek parça).

Ambalaj malzemesi: Ürünün muhafaza edilmesi ve müşteriye ulaştırılması için bir defa kullanılan ve alıcıdan geri alınması söz konusu olmayan maddeler (Örnek: Peynir üretiminde kutu).

Diğer malzemeler: İşletme çalışmaları sırasında tüketilen, yukarıda sayılanlar dışındaki maddeler (Örnek: Kırtasiye, ampul, sabun, vb.)

b. Bölümlenmesi: Her kalem ilk madde ve malzeme için bir yardımcı hesap açılır.

c. Hesabın işleyişi: İlk madde ve malzeme, satın alındığında ya da üretildiğinde maliyet bedeli üzerinden bu hesaba borç, üretime verildiğinde ya da tüketildiğinde, satıldığında veya fire verdiğinde ise alacak yazılır.

Örnek: Seri mobilya üreten bir işletme (KDV. ihmal edilecektir);

(a) 8.000 TL tutarında sunta alıyor, bedeli için İş Bankası üzerine çek veriyor.

(b) Suntaların taşınması için 160 TL'yi nakten ödüyor.

(c) Kontrplakların 1/3 'ünü Kesme Atölyesi'ne veriyor.

İlk madde alınması(174)

.. / .. / 200.

150 İLK MADDE ve MALZEME H.	8.000	
150.02 Sunta 8.000		
102 BANKALAR H.		8.000
102.01 İş Bankası 8.000		

İlk maddenin taşınması

.. / .. / 201.

150 İLK MADDE ve MALZEME H.	160	
150.02 Sunta 160		
100 KASA		160

İlk maddenin üretime verilmesi:

.. / .. / 200.

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ H.	2.720	
150 İLK MADDE VE MALZEME H.		2.720
150.02 Sunta 2.720		

Tüketim: 8.160 / 3 = 2.720 TL

Gider Cesidi

0. İlk Madde ve Malzeme Gideri 2.720

Gider Yeri

80 Kesme Atölyesi 2.720

(174) Alışta ödenen Katma Değer Vergisi; maliyeti, satışta hesap edilen ise bazı net satış hasılatını etkilemediğinden ve asıl anlatılmak istenen hususlarda açıklığı sağlamak amacıyla, bir kısım örneklerde KDV ihmal edilmiştir. (KDV, Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabının anlatıldığı bölümde bütün olarak ele alınacaktır.)

151 YARI MAMULLER – ÜRETİM HESABI

a. Niteliği: Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan "Yarı Mamuller-Üretim" hesabı; maliyet dönemi içinde yapılan üretim giderlerinin toplandığı hesaptır. Bu hesabın kalanı, üretim işlemleri tamamlanmış ürünlerin maliyetinin aktarılmasından sonra henüz tam mamul haline gelmemiş, bir başka anlatımla, üretim işlemleri henüz tamamlanmamış olan ürünlerin maliyetini gösterir.

Hesap bu niteliği ile dönem içinde maliyetin oluştuğu (üretim) dönem sonunda da stokun (yarı mamul) bilançoya taşındığı bir hesap özelliği gösterir.

b. Hesabın işleyişi: Maliyet dönemi sonunda direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tutarları bu hesaba borç, üretimi tamamlananların maliyet tutarları alacak yazılır. Aynı zamanda üretim maliyetinin oluştuğu bu hesabın kalanı henüz üretimi devam eden ya da üretim işlemlerine ara verilen yarı mamul miktarını gösterir.

Hesap, maliyet muhasebesi uygulayan işletmelerde kullanılır.

Maliyet muhasebesi uygulayan işletmede üretilen malın (mamulün) maliyetinin oluşumu konusuna aşağıda basit bir örnek verilmiştir.

Örnek: İşletme Ocak ayında 1.000 birim malın üretimi için 57.500 TL'lik direkt ilk madde ve malzeme tüketmiş, ayrıca 65.000 TL'lik direkt işçilik gideri yapmıştır. Genel imal giderleri hesabında da 30.000 TL gider birikmiştir (İşletme yönetim giderlerinden üretime pay vermemektedir). Üretimine geçilen 1.000 birim malın 600 'ü I. kalite, 400 'ü ise II. kalitedir. I. kalite malın ilk maddesi II. kaliteye göre 0,25 daha pahalı olup işlem giderleri iki kalite için de aynıdır. I. kalite malın tamamı ile II. kalite malın 300 birimi tamamlanmıştır. Kalan 100 birim mal % 50 oranında işlem görmüştür.

710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ H.		720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ H.		730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	
.....		.....		.....	
.....		.....		.....	
.....		.....		.....	
* 57.500		* 65.000		* 30.000	

31 / 01 / 201.

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM H.		152.500	
	711 DİREKT İLK MADDE ve MALZ. GİD. YANS. H.		57.500
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YANSITMA H.		65.000
	731 GEN. ÜR. GİD. YANS. H.		30.000

31 / 01 / 201.			
152 MAMULLER H.		142.500	
152.01 I. Kalite 97.500			
152.02 II. Kalite 45.000			
	151 YARI MAMULLER - ÜRETİM H.(175)		142.500
I. Kalite:			
İlk madde 600 x 62,5 = 37.500			
İşlem Gideri 600 x 100 = 60.000			
600 x 162,5 = 97.500			
II. Kalite:			
İlk madde 300 x 50 = 15.000			
İşlem Gideri 300 x 100 = 30.000			
300 x 150 = 45.000			

151 YARI MAMULLER ÜRETİM H.			152 MAMULLER H.
* 152.500	142.500	⟶	142.500

Yukarıda görüldüğü üzere 1. kalite malın 162,5 TL/birim, II. kalite malın ise 150 TL/birim maliyeti olmuştur. Üretilip stoklara alınan 900 birim malın toplam maliyeti olan 142.500 TL ise stok hesabına aktarılmıştır. Üretim hesabının kalanı olan 10.000 TL ise "yarı mamul" durumundaki malın maliyetini [50,0 + (100/2)] x 100 = 10.000) göstermektedir.

(175) İlk madde açısından eşdeğer ürün miktarı:

I. Kalite	600 x 1,25 = 750
II. Kalite	400 x 1,00 = 400
TOPLAM	1.150

Eşdeğer birim başına ilk madde gideri: 57.500/1150 = 50 TL
I. Kalite birim başına ilk madde gideri: 50 x 1,25 = 62,5 TL
II. Kalite birim başına ilk madde gideri: 50 x 1,00 = 50 TL
İmal gideri açısından eşdeğer ürün miktarı:

I. Kalite	600 x 1,00 = 600
II. Kalite	300 x 1,00 = 300
II. Kalite (Yarı mamul)	100 x 0,50 = 50
TOPLAM	950

Eşdeğer birim başına imal gideri: 95.000/950 = 100 TL
Tamamlanmış birim başına imal gideri: 100 x 1,00 = 100 TL
Yarı tamamlanmış birim başına imal gideri: 100 x 0,50 = 50 TL

152 MAMULLER HESABI

Satmak üzere edinilen stoklar ya işletme tarafından üretilir (mamuller) ya da dışarıdan satın alınır. Satılmak üzere işletmece üretilmiş olmaları bu stokların muhasebeleştirilmesini diğer stoklara göre farklı kılar.

a. Niteliği: Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan ürünlerin (mamullerin) izlendiği hesaptır.

b. Hesabın işleyişi: Üretimi tamamlanan (mamul haline gelen) ürünlerin maliyeti olarak hesaplanan tutarlar "151 Yarı Mamuller-Üretim" hesabından bu hesaba aktarılır.

Bu hesaba alınan mamullere, stoka alındıktan sonra, uygulanacak işlemler "153 TİCARİ MALLAR" hesabına göre farklılık göstermez.

153 TİCARİ MALLAR HESABI

a. Niteliği: İşletmenin, üzerinde değişim işlemleri uygulamadan satmak üzere satın aldığı ticari malların (emtia) izlendiği hesaptır. Ticari mal stokunun satın alınmış olması özelliği onu mamullerden ayırır. Diğer stoklardan ayıran bir başka özelliği de satılmak üzere alınmasıdır. Örneğin, bir işletme, bir kısım kırtasiyeyi satmak, bir kısım kırtasiyeyi de işletmede kullanmak üzere satın alsa; satmak üzere aldığını "ticari mal", kullanmak üzere aldığını "malzeme" olarak muhasebeleştirir.

b. Hesabın İşleyişi:

Uygulanan yöntemler:

Stokların (ve satış fonksiyonunun konusu olan diğer varlıkların) izlenmesi için iki esas yöntemin bulunduğu, bunlardan mevcut stokun değerini sürekli olarak gösterme olanağı veren yönteme "*sürekli envanter yöntemi*", mevcut stokun değerini göstermesi için satışlardan doğma kâr veya zararın ayrılmasını gerektiren yönteme de "*aralıklı envanter yöntemi*" dendiği daha önce belirtilmişti. Bu yöntemlerin uygulanması, ticari mallar için, aşağıda açıklanmıştır.

a) Sürekli envanter yöntemi:

Bu yöntemde mevcut stok miktarını sürekli olarak göstermek üzere Ticari Mallar (veya Mamuller) hesabı açılırken satış bedelleri için (ve bu bedellerdeki düzeltmeler için) sonuç hesapları açılır.

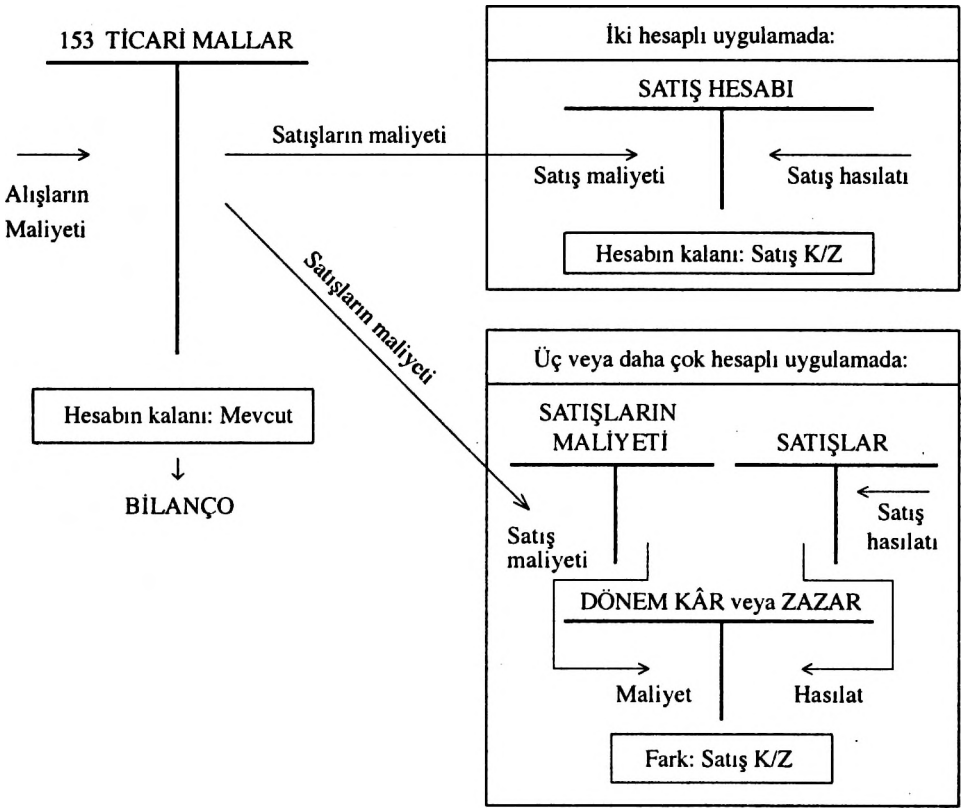
Sürekli envanter yönteminde Ticari Mallar Hesabı, satın alınan malların maliyet bedeli üzerinden borçlanır, satılan malların maliyet bedeli üzerinden alacaklanır. Aynı değerle borçlandırılıp alacaklandırıldığı için de Ticari Mallar Hesabının kalanı mevcut malın değerini gösterir. Satılan malların satış bedeli ile maliyet bedeli dönem içinde de sürekli olarak karşılaştırılabileceğinden satış kârının "dönem içi" gelir tablosunda yer alması sağlandığı gibi, dönem içi bilançodaki stok kalemi de bilançonun düzenlendiği tarih itibariyle stoklarda bulunması gereken ticari mal miktarını gösterir.

Sürekli envanter yöntemi; bir yandan mal mevcudunu sürekli olarak göstermesi, diğer yandan o ana kadar yapılan satışlardan elde edilen kâr veya zararın bilinmesine olanak vermesi bakımından çok elverişli bir yöntem olmasına karşılık uygulaması aralıklı envanter yöntemine göre daha güçtür. Çünkü bu yöntemde her tür malı ayrı bir tali hesapta izleme gereği vardır. Bu gerek, mal türü çok olan işletmelerde, büyük bir iş hacmi oluşturur. Bu nedenle sürekli envanter yöntemi daha çok:

- Birim değeri yüksek olan malları satan perakendeci işletmelerde,
- Süpermarketlerde,
- Toptancı işletmelerde,
- Sanayi işletmelerinde,

kullanılır[176]. Sorumluluğun dağıtıldığı büyük işletmelerde ise, bu nitelikleri taşımasalar da, sürekli envanter yöntemi zorunlu olarak kullanılır. Bilgisayarlar ve optik okuyuculu sistemler bu yöntemi eskiye göre daha çok yönlü ve teknik açıdan daha kolay uygulanabilir hale getirmiştir.

Sürekli envanter yönteminde "*153 Ticari Mallar*" hesabının işleyişi aşağıdaki şemada özetlenmiştir.



(176) Yüksel Koç Yalkın, Genel Muhasebe, Ankara 1998, s. 167.

i) Sürekli Envanter Yönteminin İki Hesaplı Uygulaması

Bu uygulamada biri stok miktarını diğeri de satış sonucunu gösterecek iki hesap açılacaktır.

Stok *: 152 Mamüller veya 153 Ticari Mallar*

Sonuç *: 600 Yurt İçi Satışlar veya 601 Yurt Dışı Satışlar*

Örnek:

İşletme birimi 2.000 TL 'den 30 adet malı satın alıyor (KDV ihmal edilecektir). Mal bedeli internet yoluyla ödeniyor.

Söz konusu malın 10 adedi 2.800 TL 'dan çek karşılığı satılıyor.

Müşteri 1 adet malı iade ediyor. Geri alınan bedeli nakden ödeniyor.

Alış

	.. / .. / 201.		
153 TİCARİ MALLAR H.		60.000	
	102 BANKALAR H.		60.000
30 x 2.000 = 60.000 TL			

Satış

	.. / .. / 201.		
101 ALINAN ÇEKLER H.		28.000	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		28.000
10 x 2.800 = 28.000 TL			
	.. / .. / 201.		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.		20.000	
	153 TİCARİ MALLAR H.		20.000
10 x 2.000 = 20.000 TL			

İade

.. / .. / 201.			
153 TİCARİ MALLAR H.		2.000	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.		2.000
1 x 2.000 = 2.000 TL			
.. / .. / 201.			
600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.		2.800	
	100 KASA H.		2.800
1 x 2.800 = 2.800 TL			

Değer Gösterme Fonksiyonu

153 TİCARİ MALLAR

60.000	20.000
2.000	
62.000	20.000

Sonuç Gösterme Fonksiyonu

600 YURTİÇİ SATIŞLAR

20.000	28.000
2.800	2.000
22.800	30.000

Yukarıdaki iki hesaptan; 153 TİCARİ MALLAR Hesabının kalanı olan 42.000 TL, stoktaki 42.000/2.000 = 21 adet (30 – 10 + 1) mal mevcudunu göstermektedir.

600 YURTİÇİ SATIŞLAR Hesabının kalanı olan 7.200 TL ise yapılan satışlardan elde edilen kârı göstermektedir. Ancak hesabın borç tutarı, satışların maliyetini, alacak yanı da brüt satış miktarını, göstermemektedir (bu bilgiler ayrıca yapılacak bir ayırım işlemi ile elde edilebilir).

Bu sakıncaların bir bölümü satılan mamul veya ticari malların maliyetini izlemekle görevli bir hesabın eklenmesi ile giderilecektir.

ii) Sürekli Envanter Yönteminin Üç Hesaplı Uygulaması

Bu uygulamada iki hesaplı uygulamadaki hesaplara ek olarak satışların maliyetini gösteren bir hesap daha açılır.

Stok : *152 Mamüller veya 153 Ticari Mallar*

Net Satış Hasılatı (Geliri) : *600 Yurt İçi Satışlar*
601 Yurt Dışı Satışlar

Satılanların Maliyeti : *620 Satılan Mamuller Maliyeti veya*
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti

Yukarıdaki örnek bu uygulamada aşağıdaki gibi kaydedilecektir.

Alış:

.. / .. / 201.		
153 TİCARİ MALLAR H.	60.000	
102 BANKALAR H.		60.000
30 x 2.000 = 60.000 TL		

Satış:

.. / .. / 201.		
101 ALINAN ÇEKLER H.	28.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		28.000
10 x 2.800 = 28.000 TL		
.. / .. / 201.		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.	20.000	
153 TİCARİ MALLAR H.		20.000
10 x 2.800 = 20.000 TL		

İade:

.. / .. / 201.		
153 TİCARİ MALLAR H.	2.000	
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H		2.000
1 x 2.000 = 2.000 TL		
.. / .. / 201.		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.	2.800	
100 KASA H.		2.800
1 x 2.800 = 2.800 TL		

Stok	
153 TİCARİ MALLAR	
60.000	20.000
2.000	
62.000	20.000

Satış Maliyeti	
621 SAT. TİC. MALLAR MALİYETİ H.	
20.000	2.000

Satış Geliri	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	
2.800	28.000

Yukarıdaki hesaplardan;

"153 TİCARİ MALLAR" hesabının kalanı olan 42.000 TL stoktaki

42.000/2.000 = 21 adet (30 – 10 + 1)

mal mevcudunu göstermektedir.

"620 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ" hesabının borç yanı satılan, alacak yanı da geri alınan malların maliyetini göstermektedir.

"600 YURTİÇİ SATIŞLAR" hesabının alacak yanı brüt satışları, borç yanı da bu satışlardan düzeltmeleri göstermektedir. Ancak borca yazılacak işlemler; iadeler, iskontolar ve iptallerden oluşabileceğine göre bu hesabın borç yanındaki tutarları bir ayırım yapmadan, gelir tablosuna yansıtma imkânı bulunmamaktadır. İşte bu nedenle THP 'de sisteme "610 SATIŞTAN İADELER" ve "611 SATIŞ İSKONTOLARI" olmak üzere iki hesap eklenmiştir.

iii) Sürekli Envanter Yönteminin Beş Hesaplı Uygulaması (Tekdüzen Hesap Planı Uygulaması)

Bu uygulamada üç hesaplı uygulamadaki hesaplara ek olarak satışlardaki miktar ve fiyat kaynaklı düzeltmeler için iki hesap daha açılır.

Stok	:	*152 Mamuller*
		veya
		153 Ticari Mallar
Satılanların Maliyeti	:	*620 Satılan Mamuller Maliyeti*
		veya
		621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti
Brüt Satış Hasılatı (Geliri)	:	*600 Yurt İçi Satışlar veya*
		601 Yurt Dışı Satışlar
Satış Hasılatında Düzeltme	:	*610 Satıştan İadeler ve*
		611 Satış İskontoları

THP'de yer alan hesaplara göre sürekli envanter yönteminin uygulanması aşağıda açıklanmıştır.

Dönem başı stoku: Önceki hesap dönemine ait bilançoda yer alan ve bilanço günündeki mevcut malı gösteren tutar, açılış maddesiyle, yeni dönemin mal hesabına aktarılmış olur. Satış hasılatı ile satışların maliyetine ilişkin hesaplar, diğer sonuç hesapları gibi, dönem sonunda Dönem Kâr veya Zararı hesabına devredilerek kapanmış olacağından yeni döneme herhangi bir aktarma söz konusu olmayacaktır.

Örnek: Bir işletmenin önceki dönem sonu bilançosu aşağıdaki gibidir:
(*Not:* Bilançoda yer alan 14.000 TL, 35 adet televizyon bedelidir.)

..... Firması
..... Tarihli

Aktif	BİLANÇO (TL)	Pasif	
Kasa	8.000	Sermaye	50.000
Bankalar	25.000	Satıcılar	24.500
Alıcılar	34.000	Dönem Net Kârı	8.500
Ticari Mallar	**14.000**		
Demirbaşlar	2.000		
	83.000		83.000

01 / 01 / 201.

100 KASA H.		8.000	
102 BANKALAR H.		25.000	
120 ALICILAR H.		34.000	
153 TİCARİ MALLAR H.		**14.000**	
255 DEMİRBAŞLAR H.		2.000	
	500 SERMAYE H.		50.000
	320 SATICILAR H.		24.500
	570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI H.		8.500

Açılış kaydı

153 TİCARİ MALLAR H.

14.000

Alış: Satınalınan malın maliyetinin mal hesabının borcuna yazılacağı yukarıda belirtilmişti. Alışların maliyeti alış bedeli ile alış giderlerinden oluşur. Alış giderlerini, malın taşıma ücreti, alış komisyonları, yükleme boşaltma, istifleme vb. harcamalar oluşturur.

Örnek: Satıcı "A" firmasından, tanesi 420 TL'den 10 adet televizyon vadeli satın alınıyor. (Vade farkının malın maliyetine dahil edildiği varsayılacaktır). Söz konusu televizyonlar ile ilgili olarak 100 TL taşıma gideri ödeniyor (KDV hariç tutulmuştur).

Alış:

.. / .. / 201.			
153 TİCARİ MALLAR H.		4.200	
	320 SATICILAR H.		4.200
10 adet televizyon alımı			

Alış gideri:

.. / .. / 201.			
153 TİCARİ MALLAR H.		100	
	100 KASA H.		100
Taşıma giderleri			

153 TİCARİ MALLAR H.

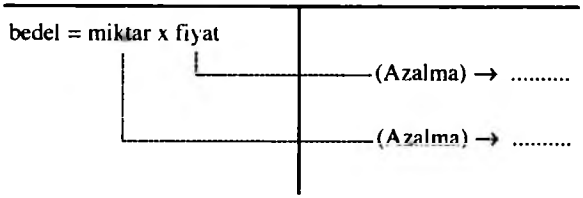
* *14.000*	
4.200	
100	
18.300	—

Satın alınan malın bedeli aşağıdaki iki değişkenden oluşur.

Bedel = miktar x birim fiyat

Bu değişkenlerden birinde meydana gelecek bir azalmanın alış bedelini de azaltacağı açıktır. Bedeli oluşturan değişkenlerdeki azalmaların yarattığı kıymet hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde bu ilişki göz önünde tutularak Ticari Mallar hesabına alacak yazılır. (Bu husus İlk Madde ve Malzeme hesabı için de geçerlidir).

153 TİCARİ MALLAR H.



miktar azalması : iade

fiyat azalması : iskonto

Alıştan İade: Satın alınan maldan bir kısmı, siparişin, nitelik (renk, ölçü, tip vb), nicelik ve zamanlama gibi koşullarına uymadığı için iade edildiği takdirde, iade edilen malın tutarının satınalınan malın bedelinden çıkarılması gerekir[177]. Muhasebe uygulamasında çıkarma işlemi hesabın karşı yanına kayıt yapılmakla sağlandığından, alış işlemi ile borçlanan mal hesabı iade işlemi ile de alacaklanır.

Örnek: Satın alınan televizyonlardan biri, bozuk olduğu anlaşıldığından, iade ediliyor. İade edilen malın gelişindeki ve iadesindeki taşıma gideri satıcı firmaya aittir.

.. / .. / 201.

320 SATICILAR H.		430	
	153 TİCARİ MALLAR H.		430
Alış değeri 420 TL			
Taşıma gideri 10 TL			
430 TL			

153 TİCARİ MALLAR H.

*	*14.000*	*430*
*	*4.200*	
*	*100*	
	18.300	*430*

(177) İade malın maliyeti, kendi giriş maliyeti ile çıkarılırsa, bu maliyetle, satıcının hesabından düşülecek tutar (alış değeri) arasındaki fark, verimsiz bir gider olarak zarar yazılır. Ancak uygulamada; alış giderlerinin önemsiz olduğu durumlarda, iade edilen mal alış bedeli ile stoktan çıkarılmakta, böylece iade edilen malın alımında katlanılmış olan taşıma vb. giderler kalan malların maliyetine eklenmiş olmaktadır.

Alış indirimleri: Daha önce de değinildiği gibi, işletmeler, vadeli aldıkları bir malın bedelini daha sonra ortaya çıkan nakit olanaklarından yararlanarak vadeden önce öderlerse; satıcının, daha önce satın alınan malın bedelinden, bir indirim yapmasını isterler. Vadeli satılan bir mala uygulanan fiyat peşin satılan bir mala göre, genellikle daha yüksek olacağından daha önce vadeli fiyatla mal alan alıcının mal bedelini vadeden önce ödemesi halinde fiyattaki vade farkının kaldırılmasını istemesi doğaldır. "*Kasa iskontosu*"[178] diye adlandırılan böyle bir indirim alış bedelinin azaltılması anlamına geldiğinden Tekdüzen Hesap Planı uygulamasında, iadelerde olduğu gibi, Ticari Mallar hesabının alacağına yazılır.

Örnek: Vadeli satın alınan malın bedeline karşılık vadeyi beklemeden 3.700 TL nakden ödeniyor, satıcı 70 TL kasa iskontosu yapıyor.

	.. / .. / 201.		
320 SATICILAR H.		3.770	
	153 TİCARİ MALLAR[179]		70
	100 KASA H.		3.700
Ödeme ve kasa iskantosu			

153 TİCARİ MALLAR H.

*	*14.000*	*	*430*
*	*4.200*		*70*
*	*100*		
	18.300		*500*

(178) Katalog fiyatı üzerinden yapılan iskontoya; "ticaret iskontosu" denir. Bu tür iskonto uygulaması fiyatı belirleme işlemidir. Satın alınan mal bu iskontodan sonraki tutarı üzerinden kaydedilir, dolayısıyla ticaret iskontosunun muhasebeleştirilmesi söz konusu olmaz. Vadeli satışın peşin ödenmesinden dolayı yapılan iskontoya da "kasa iskontosu" denir. Bu tür iskonto ise bir fiyat düzeltme işlemidir. Belirli alış miktarlarının aşılmasında yapılan iskontoya da "miktar iskontosu" denir. Bu tür iskonto o satıcıdan alış yapılmasının ödüllendirilmesidir. Alış işleminden daha sonra yapılan miktar iskontosu doğrudan gelir yazılır.

(179) Burada Tekdüzen Hesap Planı'nın beş hesaplı uygulaması anlatıldığından kasa iskontosu 153 Ticari Mallar hesabına alacak yazılmıştır. Bu uygulamada vade farkı alış sırasında maliyetine eklenmiş olduğundan vade farkından düzeltme niteliği taşıyan kasa iskontosunun bu maliyetten indirilmek üzere 153 Ticari Mallar Hesabına alacak yazılması gerekir.

İndirim, satın alınan malın kısmen ya da tamamen satılmasından sonra kazanılırsa, söz konusu indirimin satılan mala düşen kısmı, doğrudan "Satış Hesabı"nın (ya da üçlü veya beşli hesap uygulanıyorsa Satışların Maliyeti Hesabının) alacağına kaydedilerek satış maliyetinin düzeltilmesi sağlanır. Örneğin; 800 TL, kasa iskontosu sağlanmış, o ana kadar alınan malın, 1/4 ü satılmışsa 200 lirası, 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabına, 600 lirası 153 Ticari Mallar hesabına alacak yazılır.

Alış sırasında faturaya dahil edilen vade farkı, TMS: 23- Borçlanma Maliyetleri Standardı uyarınca, malın maliyeti dışında tutulmuşsa, doğal olarak 153 Ticari Mallar hesabına alacak yazılmayacaktır. Bu uygulamada;

i. Malın alınmasında vade farkının tamamı 780 Finansman Giderleri hesabına borç yazılmışsa; kasa iskontosu bu hesaba alacak yazılır.

ii. Malın alınmasından vade farkının 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına alınması, finansman gideri oluştukça 780 Finansman Giderleri Hesabına aktarılması biçiminde kayıt yapılıyorsa; kasa iskontosu 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına alacak yazılır.

Satış: Satış işlemi Stok ve Satış hesaplarının kullanılmasını gerektirecektir. Satılan malın maliyeti stoktan çıkarılarak Satışların Maliyeti hesabının borcuna alınır. Satış bedeli ise Satış Hesabının alacağına kaydedilir.

Satılan malın maliyetinin saptanabilmesi için her mal türü için bir yardımcı hesap tutulması gerektiği belirtilmişti. Gerçekten yukarıdan beri örnek olarak alınan işletmede mal çeşidi tek olduğu halde satılan malın maliyetini hesaplama sorunu ortaya çıkmış bulunmaktadır. Aşağıda Ticari Mallar Hesabı yardımcı defterine verilen bir örnek üzerinde ve ortalama yöntemine göre çıkışların maliyeti hesaplanmıştır.

Cinsi: Televizyon		Tipi: A					Ölçü : Adet Asgari Stok : 10 Azami Stok : 50		
Yevmiye		Açıklama	Miktar			Tutar (TL)			Birim Maliyet (TL)
Tar.	No		Giren	Çıkan	Kalan	Borç	Alacak	Kalan	
2/1	1	Devir	35		35	14.000		14.000	400,00
6/1	10	Satınalınan	10		45	4.200		18.200	404,44
8/1	17	Satınalma Gid.			45	100		18.300	406,66
11/1	25	Alıştan iade		1	44		430	17.870	406,13
14/1	34	Alış indirimi			44		70	17.800	404,54
			45	1		18.300	500		

Örnek: 3 adet televizyon 1/5 'i peşin, 4/5 'i veresiye olmak üzere 510 liradan satılıyor.

	.. / .. / 201.		
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.	1.213	
	153 TİCARİ MALLAR H.		1.213
	3 x 404,54 = 1.213 TL		
	.. / .. / 201.		
100	KASA H.	306	
120	ALICILAR H.	1.224	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		1.530
	3 x 510 = 1.530 TL		

153 TİCARİ MALLAR H.

* *14.000*	* *430*
* *4.200*	* *70*
* *100*	*1.213*
18.300	*1.713*

621 SATILAN TİC. MAL. MALİYETİ H.

1.213	

600 YURT İÇİ SATIŞLAR

	1.530

Yukarıdaki üç hesaptan;

153 TİCARİ MALLAR hesabının kalanı olan 18.300 – 1.714 = 16.586 TL mevcut 41 adet televizyonun değerini göstermektedir:

600 YURTİÇİ SATIŞLAR hesabında: 3 adet televizyon satışından elde edilen satış geliri, 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ hesabında da satılanların maliyeti sergilenmektedir. Bu iki hesaptaki hasılat ile maliyetin karşılaştırılmasında ise 1.530 – 1.213 = 317 TL satış kârı elde edildiği ortaya çıkmaktadır.

Satıştan İade: Müşteri; renk, boyut, stil, kalite, örneğe veya teslim zamanına uyumsuzluk gibi çeşitli nedenlerden dolayı memnun kalmadığı durumlarda aldığı malı iade edebilir. Satılan maldan iade olduğu takdirde satış sırasında yapılan işlemler düzeltilecektir. İade edilen mal stoka alınacağından stok hesabı borçlandırılacak; maliyet hesabı maliyet bedeli kadar alacaklanacaktır. "Satıştan İadeler" hesabı da iade edilen malın satış bedeli kadar borçlanırken, geri alınan malın bedelinin ödeme biçimine göre ilgili hesap alacaklanacaktır.

Örnek: Satılan televizyonlardan biri geri alınıyor.

.. / .. / 201.			
153 TİCARİ MALLAR		404	
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.		404
1 x 404,54 = 404 TL			
.. / .. / 201.			
610 SATIŞTAN İADELER		510	
	100 KASA H.		102
	120 ALICILAR H.		408
1 x 510,00 = 510 TL			

153 TİCARİ MALLAR H.

* *14.000*	* *430*
* *4.200*	* *70*
* *100*	* *1.213*
404	
18.704	*1.713*

621 SATILAN TİC. MAL. MALİYETİ H.

* *1.213*	
	404

600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.

	* *1.530*

610 SATIŞTAN İADELER

510	

Yukarıdaki hesaplardan

Televizyon mevcudunun:

18.704 – 1.713 = 16.991 / 404,54 = 42 adede yükseldiği,

Satış hasılatının:

1.530 – 510 = 1.020 TL'ye indiği,

Satış Kârının

(1.020 – 510) – (1.214 – 404) = 210 TL'ye indiği

görülmektedir.

Yukarıdaki işlemler de kaydedildikten sonra "A" tipi televizyona ait tali hesabın durumu aşağıdaki biçimi alacaktır.

Cinsi: Televizyon Tipi: A

Ölçü : Adet
Asgari Stok : 10
Azami Stok : 50

Yevmiye		Açıklama	Miktar			Tutar (TL)			Birim Maliyet (TL)
Tar.	No		Giren	Çıkan	Kalan	Borç	Alacak	Kalan	
2/1	1	Devir	35		35	14.000		14.000	400,00
6/1	10	Satınalınan	10		45	4.200		18.200	404,44
8/1	17	Satınalma Gid.			45	100		18.300	406,66
11/1	25	Alıştan iade		1	44		430	17.870	406,13
14/1	34	Alış indirimi			44		70	17.800	404,54
16/1	37	Satış	—	3	41		1.213	16.587	404,54
18/1	45	Satıştan iade	1		42	404		16.991	404,54
			46	4		18.704	1.713		

Örnekteki işletmede sadece bir tip televizyon satıldığı varsayıldığından Ticari Mallar Hesabının toplamları ile tali hesabın toplamları biribirine eşit durumdadır. Birden fazla mal çeşidi olduğu takdirde, doğal olarak, tali hesapların borç toplamlarının ana hesabın borç toplamına, alacak toplamlarının da ana hesabın alacak toplamına eşit olması gerekecektir.

Satış İndirimi: Vadeli satılan bir malın bedelinin vadeden önce ödenmesi nedeniyle alıcıya peşin ödemesinden dolayı bir indirim yapıldığında, bu işlem daha önce uygulanan satış fiyatından bir indirim niteliği taşıdığından Satış Hesabına alacak yazılan meblağdan

indirme yapılmasını sağlamak üzere, satış indirimi bu konuya özel hesaba borç yazılır. Böylece satış geliri ve dolayısıyla satıştan elde edilen kâr, indirim miktarı kadar azalır.

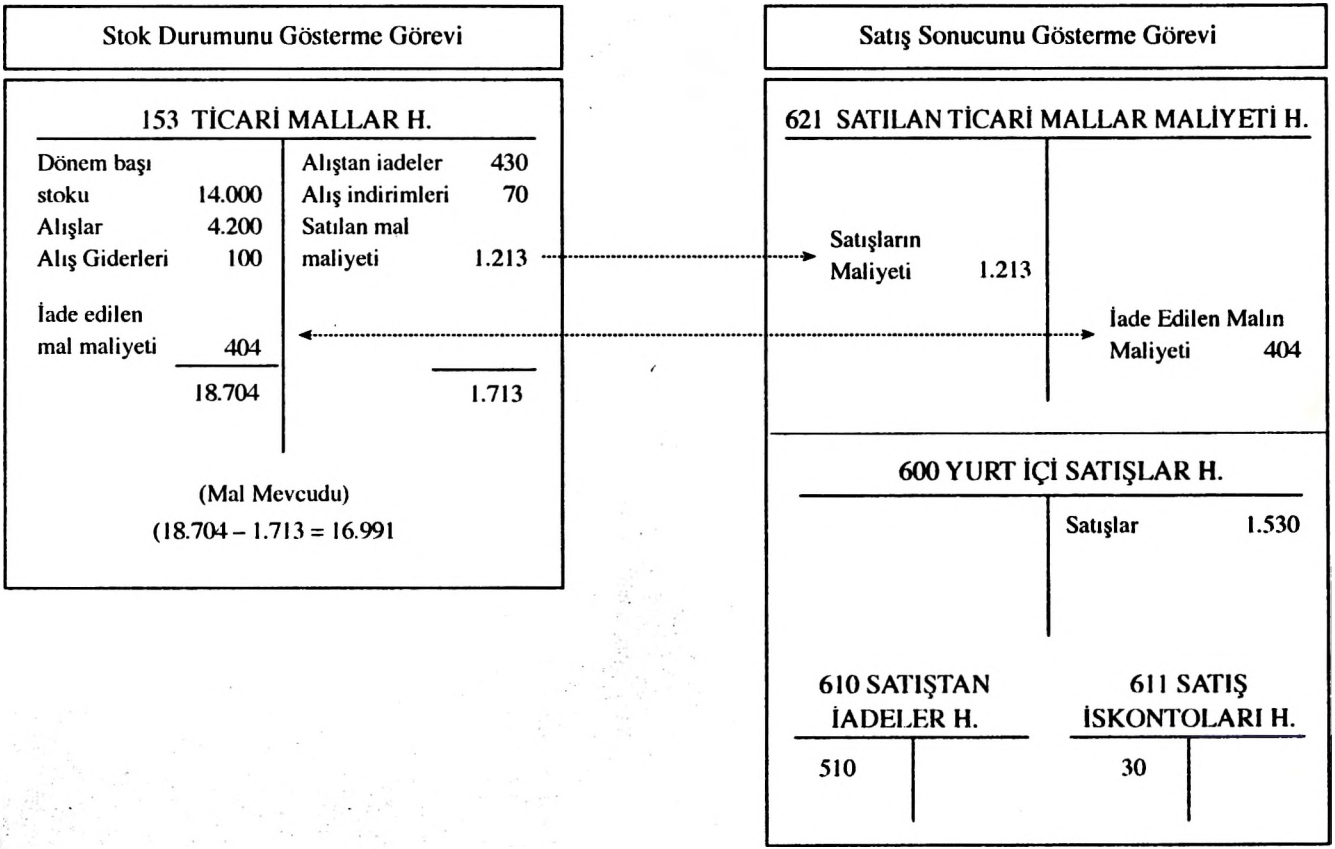
Örnek: Vadeli televizyon satın alan alıcılardan biri 408 TL'lık borcunu vadeyi beklemeden ödüyor. Alıcıya peşin ödemesinden dolayı 30 TL indirim yapılarak 378 TL tahsil ediliyor.

	.. / .. / 201.		
611	SATIŞ İSKONTOLARI H.	30	
100	KASA H.	378	
	120 ALICILAR H.		408

600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		611 SATIŞ İSKONTOLARI H.	
	* *1.530*	*30*	

İskonto işlemi satış hasılatını 30 TL azaltacak, dolayısıyla da, satış kârı 80 TL.ye inecektir.

Verilen örneklerdeki rakamlar kullanılarak sürekli envanter yönteminde hesapların işleyişi ve birbirleri ile ilişkisi aşağıda şema olarak verilmiştir.


Stok Durumunu Gösterme Görevi
153 TİCARİ MALLAR H.
Dönem başı stoku 14.000
Alışlar 4.200
Alış Giderleri 100
İade edilen mal maliyeti 404
18.704
Alıştan iadeler 430
Alış indirimleri 70
Satılan mal maliyeti 1.213
1.713
(Mal Mevcudu)
(18.704 – 1.713 = 16.991
Satış Sonucunu Gösterme Görevi
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.
Satışların Maliyeti 1.213
İade Edilen Malın Maliyeti 404
600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.
Satışlar 1.530
610 SATIŞTAN İADELER H.
510
611 SATIŞ İSKONTOLARI H.
30

Yukarıdaki işlemler sonucunda gelir tablosunun satış kârına kadar olan bölümü aşağıdaki gibi oluşacaktır.

.....

GELİR TABLOSU

(../../201. – ../../201. Dönemi)

Hesap No			
	A) BRÜT SATIŞLAR		1.530
600 →	1. Yurt İçi Satışlar	1.530	
	B) SATIŞ İNDİRİMLERİ (–)		
610 →	1. Satıştan İadeler	510	
611 →	2. Satış İskontoları	30	(540)
	C) NET SATIŞLAR		990
	D) SATIŞLARIN MALİYETİ		
621 →	1. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	809	(809)
	Satış kârı		181

Yukarıda sadece bir çeşit mal satıldığı varsayılmıştı. Birden çok çeşit mal olduğunda uygulamanın alacağı şekil aşağıdaki bir örnek üzerinde gösterilmiştir ***(Vade farkları Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun olarak muhasebeleştirilmiştir).***

Örnek: Kredili olarak aşağıdaki mallar satın alınıyor (KDV ihmal edilecektir).

Cinsi	Adedi	Fiyatı (TL)		Tutarı (TL)
Dolap	10	400		4.000
Masa	20	900		18.000
Koltuk	10	600		6.000
Sehpa Takımı	5	300		1.500
			Toplam	29.500

.. / .. / 201.			
153 TİCARİ MALLAR H.		29.500	
153.01 Dolap	4.000		
153.02 Masa	18.000		
153.03 Koltuk	6.000		
153.04 Sehpa	1.500		
320 SATICILAR H.			29.500
320.14 "A" Anonim Şti.	29.500		
Satın alınan mal			

(b) 210 TL nakliye gideri nakten ödeniyor. Giderlerin mallara dağılımı şöyledir:

	TL
Dolap	50
Masa	100
Koltuk	50
Sehpa	10

.. / .. / 201.			
153 TİCARİ MALLAR		210	
153.01 Dolap	50		
153.02 Masa	100		
153.03 Koltuk	50		
153.04 Sehpa	10		
100 KASA H.			210
Alış gideri			

(c) Aşağıdaki peşin satış yapılıyor:

Cinsi	Adet	Fiyat (TL)	Tutar (TL)
Masa	2	1.100	2.200
Koltuk	4	720	2.880
Sehpa Takımı	1	400	400
		Toplam	5.480

.. / .. / 201.

100 KASA H.		5.480	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		5.480

Satış bedelinin tahsili

.. / .. / 200.

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.		4.532	
	153 TİCARİ MALLAR H.		4.532
	153.02 Masa 1.810		
	153.03 Koltuk 2.420		
	153.04 Sehpa 302		

Satılan malların teslimi:

Masa 2 x 905 = 1.810
Koltuk 4 x 605 = 2.420
Sehpa 1 x 302 = 302

(d) Satıcıya olan borç, % 5 indirim yapılması koşuluyla, vadeyi beklemeden ödeniyor.

.. / .. / 201.

320 SATICILAR H.		29.500	
	100 KASA H.		28.025
	153 TİCARİ MALLAR		1.250
	153.01 Dolap 200		
	153.02 Masa 810		
	153.03 Koltuk 180		
	153.04 Sehpa 60		
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.		225

Stoka düşen indirim

Dolap	10 x 400 x 0.05 =	200	
Masa	18 x 900 x 0,05 =	810	
Koltuk	6 x 600 x 0,05 =	180	
Sehpa	4 x 300 x 0,05 =	60	1.250

Satılanlara düşen indirim

Masa	2 x 900 x 0,05 =	90	
Koltuk	4 x 600 x 0,05 =	120	
Sehpa	1 x 300 x 0,05 =	15	225
Toplam indirim	(29.500 x 0,05) =		1.475

(e) Satılan masalardan biri geri alınıyor.

	.. / .. / 201.		
153 TİCARİ MALLAR H.		860	
153.02 Masa	860		
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.		860
Masa 1 x 860 = 860 TL			
Satılan malın geri alınması(180)			
	.. / .. / 200.		
610 SATIŞTAN İADELER		1.100	
	100 KASA H.		1.100
Masa x 1.100 = 1.100 TL			
Geri alınan malın bedelinin ödenmesi			

f) Bono imzalanıp verilmesi karşılığında aşağıdaki mallar alınıyor.

Cinsi	Adedi	Fiyatı (TL)	Tutarı (TL)
Masa	10	950	9.500
Koltuk	5	680	3.400
		Toplam	12.900

	.. / .. / 201.		
153 TİCARİ MALLAR H.		12.900	
153.02 Masa	9.500		
153.03 Koltuk	3.400		
	321 BORÇ SENETLERİ H.		12.900
Senet imzalanarak mal alınması			

(180) Satış işleminde satışların maliyeti olarak kaydedilen tutar iskonto ile değiştiğinden iade işlemindeki tutar satış kaydından farklı olacaktır (Bkz. "153.01 Masa" tali hesabı):

Satış maliyeti	*905*
İskonto dolayısıyle indirilen	*905 x 0,05 = (45)*
Geri alınanın maliyeti	*860*

(g) 3 adet Masa 1.100 TL 'den veresiye satılıyor.

.. / .. / 201.		
120 ALICILAR H.	3.300	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		3.300
Veresiye satış:		
Masa 1.100 x 3 = 3.300		
.. / .. / 201.		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.	2.673	
153 TİCARİ MALLAR H.		2.673
150.02 Masa 2.673		
Satılan malların teslimi:		
891 x 3 = 2.673		

(h) Vadeden önce ödemeden dolayı alıcıya % 6 indirim yapılıyor.

.. / .. / 201.		
100 KASA H.	3.102	
611 SATIŞ İSKONTOLARI H.	198	
120 ALICILAR H.		3.300
Vadeden önce tahsil ve yapılan indirim		

Defteri Kebir Hesapları

600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.

	5.480
	3.300
–	8.780

610 SATIŞTAN İADELER

1.100	

611 SATIŞ İSKONTOLARI	
198	

621 SAT. TİC. MALLAR MALİYETİ H.	
4.532	225
2.673	860
7.205	1.085

153 TİCARİ MALLAR H.	
29.500	4.532
210	1.250
860	
12.900	2.673
43.470	8.455

Ticari Mallar Yardımcı Defteri

153.01 Dolap

Cinsi : Dolap
Tip : D/48

Ölçü : Adet
Asgari Stok : 5
Azami Stok : 20

Fiş		Açıklama	Miktar			Tutar (TL)			Birim Maliyet (TL/Adet)
Tar.	No		Giren	Çıkan	Kalan	Borç	Alacak	Kalan	
		Alış	10		10	4.000		4.000	400
		Alış giderleri			10	50		4.050	405
		İndirim			10		200	3.850	385
			10	—		4.050	200		

153.02 Masa

Cinsi : Masa
Tip : 01 M/16

Ölçü : Adet
Asgari Stok : 5
Azami Stok : 50

Fiş		Açıklama	Miktar			Tutar (TL)			Birim Maliyet (TL/Adet)
Tar.	No		Giren	Çıkan	Kalan	Borç	Alacak	Kalan	
		Alış	20		20	18.000		18.000	900
		Alış giderleri			20	100		18.100	905
		Satış		2	18		1.810	16.290	905
		İndirim			18		810	15.480	860
		İade	1		19	860		16.340	860
		Alış	10		29	9.500		25.840	891
		Satış		3	26		2.673	23.167	891
			31	5		28.460	5.293		

153.03 Koltuk

Cinsi : Koltuk
Tip : K/016

Ölçü : Adet
Asgari Stok : 5
Azami Stok : 50

Fiş		Açıklama	Miktar			Tutar (TL)			Birim Maliyet (TL/Adet)
Tar.	No		Giren	Çıkan	Kalan	Borç	Alacak	Kalan	
		Alış	10		10	6.000		6.000	600
		Alış giderleri			10	50		6.050	605
		Satış		4	6		2.420	3.630	605
		İndirim			6		180	3.450	575
		Alış	5		11	3.400		6.850	623
			15	4		9.450	2.600		

153.04 Sehpa

Cinsi : Sehpa
Tip : S/12

Ölçü : Adet
Asgari Stok : 3
Azami Stok : 15

Fiş		Açıklama	Miktar			Tutar (TL)			Birim Maliyet
Tar.	No		Giren	Çıkan	Kalan	Borç	Alacak	Kalan	(TL/adet)
		Alış	5		5	1.500		1.500	300
		Alış giderleri			5	10		1.510	302
		Satış		1	4		302	1.208	302
		İndirim			4		60	1.148	287
			5	1		1.510	362		

Mizan:

153 TİCARİ MALLAR HESABI MİZANI

Hesap	Tutar		Kalan
	Borç	Alacak	
153.01 Dolap	4.050	200	3.850
153.01 Masa	28.460	5.293	23.167
153.03 Koltuk	9.450	2.600	6.850
153.04 Sehpa	1.510	362	1.148
	43.470	8.455	35.015

5. Satış kârının veya zararının sonuç hesabına aktarılması:

Dönem sonunda; sonucu göstermekle görevli 6. gruptaki satışlarla ilgili hesaplar, diğer sonuç hesapları gibi, Kâr ve Zarar hesabına aktarılarak kapatılır.

Başkaca işlem olmadığı varsayıldığında yukarıdaki hesaplar şöyle kapatılacaktır.

31 / 12 / 201.			
600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		8.780	
	690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI H.		8.780
31 / 12 / 201.			
690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI H.		7.418	
	610 SATIŞTAN İADELER		1.100
	611 SATIŞ İSKONTOLARI		198
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		6.120

Kâr ve Zarar Hesabı:

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI H.

7.418	8.780
	↓ **Kâr: 8.780 – 7.418 = 1.362** √

Gelir Tablosu:

.....		
GELİR TABLOSU		
(../../201. – ../../201. Dönemi)		
A) BRÜT SATIŞLAR		8.780
1. Yurt İçi Satışlar	8.780	
B) SATIŞTAN İNDİRİMLER (–)		(1.298)
1. Satıştan İadeler	1.100	
2. Satış İskontoları	198	
C) NET SATIŞLAR		7.482
D) SATIŞLARIN MALİYETİ (–)		(6.120)
1. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	6.120	
Satış Kârı		**1.362** √
E) FAALİYET GİDERLERİ		.....
.....	.....	

iv. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Kasa İskontosu

Satış işleminin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun muhasebeleştirilmesi durumunda "611 SATIŞ İSKONTOLARI" hesabına gerek kalmamaktadır. Çünkü vade farkları satış geliri olarak kaydedilmemiş olacağından satış gelirinden bir düzeltme de gerekmeyecektir. Bu nedenle kasa iskontosu tutarı satıcı işletmede faiz gelirlerinde bir düzeltme şeklinde muhasebeleştirilecektir.

Örnek: Uğur Ticaret Limited Şirketi 15 Nisan günü maliyeti 72.000 TL olan malı Sevimli Ticaret'e 80.000 TL'ye satıyor. Ödeme için alıcıya 60 gün vade tanınmış bu nedenle de 7 TL/gün hesabıyla 420 TL vade farkı faturaya dahil edilmiştir.

Alıcı firma daha sonra, önceden belirlenen vadeyi beklemeden, ödeme öneriyor. Alıcının önerisi kabul edilerek peşin ödeme dolayısıyla 245 TL indirim yapılıyor ve 80.175 TL 10 Mayıs günü nakden tahsil ediliyor.

a) Satış işlemi (KDV ihmal edilmiştir)

15 / 04 / 201.			
120 ALICILAR H.		80.420	
120.15 Sevimli Ticaret 80.420			
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		80.000
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		105
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.		315
Nisan ayı vade farkı *15 x 7 = 105*			
Mayıs – Haziran aylara vade farkı *45 x 7 = 315*			
Toplam *420*			
15 / 04 / 201.			
620 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.		72.000	
	153 TİCARİ MALLAR H.		72.000

b) Tahsil işlemi

10 / 05 / 201.			
100 KASA H.		80.175	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.		315	
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		70
	120 ALICILAR		80.420
	120.15 Sevimli Ticaret 80.420		
Ertelenmiş gelir *315*			
İskonto *(245)*			
Mayıs ayı (10 günlük) vade farkı *70*			

Örnekteki satışın gelir tablosuna yansıması aşağıdaki gibi olacaktır.

UĞUR TİCARET LİMİTET ŞİRKETİ ..... /..... Dönemi GELİR TABLOSU		
A) BRÜT SATIŞLAR		80.000
1. Yurt İçi Satışlar	80.000	
B) SATIŞ İNDİRİMLERİ		(.....)
1. Satıştan İadeler	.....	
2. *Satış İskontoları*	.....	
C) NET SATIŞLAR		80.000
.....		
.....		
C) DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		175
3. Faiz Gelirleri	175	
.....		
.....		

Aynı işlem Tekdüzen Hesap Planı'na göre kaydedilse idi satış geliri 80.175 TL olarak görünecek, alıcıya kullandırılan kredinin 175 TL. lik geliri ise gelir tablosunda yer almayacaktı.

b) ARALIKLI ENVANTER YÖNTEMİ:

Aralıklı envanter yönteminde satılan malların maliyeti fiili sayım sonuçlarına dayanılarak belirlenir. Dolayısıyla bu maliyet, sürekli envanter yönteminde olduğunun aksine, ancak envanter sırasında ve topluca satış hasılatı ile karşılaştırılabilir. Ayrıca dönem içinde, bulunması gereken stoku gösteren bir hesap bulunmaz.

Aralıklı envanter yöntemi de, sürekli envanter yöntemi gibi, değişik sayıda hesap kullanılarak uygulanabilir.

i. Aralıklı Envanter Yönteminin Tek Hesaplı Uygulaması:

Tek hesaplı uygulamada sadece "Ticari Mallar Hesabı" kullanılır ve mal ile ilgili tüm işlemler bu hesaba kaydedilir. Alışlarda maliyet değeri ile borçlanan hesap, satışlarda satış değeri üzerinden alacaklandığından; Ticari Mallar hesabı daha ilk satıştan sonra mevcudu gösteremez hale gelir. Hesabın mal mevcudunu gösterir hale getirilebilmesi için satış kâr veya zararının etkisinin, sonuç hesaplarına aktarılarak, giderilmesi gerekir. Bu işlem dönem sonunda malların mevcudunun; sayılmak, tartılmak, ölçülmek, değerlendirilmek suretiyle saptanması ve Ticari Mallar Hesabının bu mevcudu gösteren bir kalan verecek hale getirilmesi yoluyla gerçekleştirilir.

Aralıklı envanter yönteminde alışlar hesabın borcuna, satışlar alacağına yazılır. Doğal olarak hesap, alışların düzeltilmesi niteliğindeki alıştan iade ve alış indirimleri nedenleriyle alacaklanır, satışların düzeltilmesi niteliğindeki satıştan iadeler ve satış indirimleri nedenleriyle de borçlanır.

Örnek: Sürekli envanter yönteminde verilen örnek işlemlerle hesabın işleyişi aşağıda gösterilmiştir.

Dönem başı stoku (14.000 TL.dir):

..... Firması
..... Tarihli

BİLANÇO

Aktif		Pasif	
Kasa	8.000	Sermaye	50.000
Bankalar	25.000	Satıcılar	24.500
Alıcılar	34.000	Dönem Net Kârı	8.500
Ticari Mallar	**14.000**		
Demirbaşlar	2.000		
	83.000		83.000

01 / 01 / 201.

100 KASA H.		8.000	
102 BANKALAR H.		25.000	
120 ALICILAR H.		34.000	
153 TİCARİ MALLAR		**14.000**	
255 DEMİRBAŞLAR H.		2.000	
	500 SERMAYE H.		50.000
	320 SATICILAR H.		24.500
	570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI H.		8.500

Açılış kaydı

153 TİCARİ MALLAR H.

14.000

Alış:

.. / .. / 201.

153 TİCARİ MALLAR		4.200	
	320 SATICILAR H.		4.200
Veresiye mal alınması			

Alış gideri:

.. / .. / 201.

153 TİCARİ MALLAR		100	
	100 KASA H.		100
Taşıma giderleri			

Alıştan iade:

.. / .. / 201.

320 SATICILAR H.		430	
	153 TİCARİ MALLAR		430
Satınalınan maldan iade			

Alış indirimi:

.. / .. / 201.

320 SATICILAR H.		3.770	
	153 TİCARİ MALLAR H.		70
	100 KASA H.		3.700
Ödeme ve kasa iskontosu			

153 TİCARİ MALLAR H.

14.000	430
4.200	70
100	
18.300	500

Alıştan iadeler ve alış indirimi alış bedelini azaltıcı bir işlem olduğundan, sürekli envanter yönteminde olduğu gibi, Ticari Mallar hesabına alacak yazılmıştır.

Henüz satış işlemi olmadığından buraya kadar Ticari Mallar hesabı mevcut malın değerini göstermeye devam etmektedir. Nitekim, sürekli envanter yönteminde de bu işlemin sonuna kadar sadece Ticari Mallar hesabı çalışmıştır.

Satış:

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		306	
120 ALICILAR H.		1.224	
	153 TİCARİ MALLAR H.		1.530
Satış 3 x 510 = 1.530			

153 TİCARİ MALLAR H.

* *14.000*	* *430*
* *4.200*	* 70
* *100*	1.530
18.300	2.030

Satıştan İade:

.. / .. / 201.			
153 TİCARİ MALLAR H.		510	
	100 KASA H.		102
	120 ALICILAR H.		408
Bir adet televizyonun iadesi.			

Satış İndirimi:

.. / .. / 201.		
153 TİCARİ MALLAR H.	30	
100 KASA H.	378	
120 ALICILAR H.		408
Tahsil ve kasa iskontosu		

153 TİCARİ MALLAR H.

	* 14.000	* 430	Alış düzeltmeleri
	* 4.200	* 70	
	* 100	* 1.530	
Satış düzeltmeleri	510		
	30		
	18.840	2.030	

Satış iade ve satış indirimi işlemleri, satış işlemleri sırasında, Ticari Mallar hesabının alacağına yapılan kaydın düzeltilmesi niteliğinde olduğundan, hesabın borcuna kayıt yapılmasını gerektirir.

Satış kârının saptanması: Aralıklı envanter yönteminde kârın hesaplanabilmesi için satışların maliyetinin bulunması gerekir. Bunun için de satılmayan kısmın maliyetini hesaplayıp devreden ve satın alınan maldan düşülerek farkın satılan malın maliyeti olduğunu kabul etmek zorunluğu vardır. Bu nedenle bu yöntemde kârı hesaplayabilmek için mal mevcudunun sayılarak ve birim maliyetleri ile çarpılarak bir listesinin yapılması gerekir (Mal Envanteri).

Yukarıda da değinildiği üzere iki yöntemin esas farklılığı buradadır. Sürekli envanter yönteminde stokta ne kadar mal bulunması gerektiğini Ticari Mallar hesabı sürekli olarak gösterir. Fiilen mevcut olan ile hesaben bulunması gereken arasında fark olursa nedenini aramak olanağı vardır. Buna karşılık aralıklı envanter yönteminde sayım sonunda bulunan mal ile mal hesabının borç tutarı arasındaki farkın satılan malların maliyeti olduğu kabul edilir. Bunun sonucu olarak aralıklı envanter yöntemi ile stok kontrolü mümkün değildir. Örneğin, bir malda kurumadan doğan fire, aralıklı envanter yönteminde farkına varılamaz ve satılan malın maliyetine kendiliğinden dahil olur.

Yukarıda verilen örnekteki işletmenin mal mevcudunun 16.991 TL olarak belirlendiği varsayıldığında satış kârı aşağıdaki şekillerde hesaplanabilir (Bkz. 5.2.4.1).

(a)	Girişler	18.840	Satışlar	2.030
	Mevcut mal	(16.991)	Satılan mal maliyeti	(1.849)
	Satılanlar[181]	1.849	Satış kârı	181
(b)	Satışlar	2.030		
	Mevcut mal	16.991		
		19.021		
	Girişler	(18.840)		
	Satış kârı	181		
(c)	Mal mevcudu	16.991		
	Mal hesabının kalanı	(16.810)		
	Satış kârı	181		

Satış kârının aktarılması: Hesaplanan satış kârı, Satış Kârları Hesabı aracılığıyla ya da doğrudan doğruya Kâr ve Zarar Hesabına aktarıldığında mal hesabı mal mevcudunu gösterir duruma gelir.

31 / 12 / 201.

153 TİCARİ MALLAR H.		181	
	... SATIŞ KÂRLARI H.		181

153 TİCARİ MALLAR H.

* 14.000	* 430
* 4.200	* 70
* 100	* 1.530
* 510	
* 30	
181	
19.021	2.030

(181) Hesaba borç yazılan tutarlar arasında örnekte olduğu gibi, satış düzeltme işlemleri varsa, hesabın borcu girişleri göstermez. Dolayısıyla, girişlerle mevcut arasındaki fark da satışların maliyetini vermez.

Kârın, Sonuç Hesabına aktarılmasından sonra Mal Hesabının kalanı:

19.021 – 2.030 = 16.991 TL'yi göstermektedir ki, bu da mal mevcuduna eşittir.

Verilen örneklerdeki sayılar kullanılarak aralıklı envanter yönteminin tek hesaplı uygulamasında Mal Hesabının işleyişi aşağıdaki biçimde gösterilebilir.

MAL HESABI

Dönem başı stoku	14.000		
Alışlar	4.200	Alıştan iadeler	430
Alış giderleri	100	Alış indirimleri	70
Satıştan iadeler	510	Satışlar	1.530
Satış indirimleri	30		
	18.840		2.030
Satış kârı	181	Satış zararı	–
	19.021		2.030
Kâr ve Zarar Hesabına		Kâr ve Zarar Hesabına	

Yukarıdaki gibi bir yevmiye kaydı ile sadece satış kârı gelir tablosuna aktarılabilir. Dolayısıyla satış kârının oluş biçimi gelir tablosuna yansıtılamaz.

Eğer Ticari Mallar hesabına kaydedilen tüm işlemler niteliklerine göre muhasebe dışı olarak bölümlenebilirse gelir tablosu aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

.....

GELİR TABLOSU

(../../201. – ../../201. Dönemi)

		(TL)
A) BRÜT SATIŞLAR		1.530
B) SATIŞ İNDİRİMLERİ		(540)
Satıştan İadeler	510	
Satış İskontoları	30	
C) NET SATIŞLAR		990
D) SATIŞLARIN MALİYETİ		809
Satılan Tic. Mal. Maliyeti	809	
Satış kârı		181
.....		.....
.....		.....

Ancak, daha önce de açıklandığı üzere, dönem sonlarında mal hesabı üzerinde böyle bir ayırım yapılması güç ve zaman alıcı bir işlemdir. Ayrıca, gelir tablosunun defterikebir hesapları kalanlarından doğrudan elde edilmesi imkânı yoktur. "Tek hesaplı" uygulamanın bir kısım sakıncaları, satışlar için ayrı bir hesap açılarak giderilebilir.

ii. Aralıklı Envanter Yönteminin İki Hesaplı Uygulaması:

İki hesaplı uygulamada önceki dönemden devreden stoklarla dönem içi alışlar ve bu alışlardan yapılan düzeltmeler (iade ve kasa iskontosu) "Ticari Mallar" hesabında izlenir(182). "Satışlar" hesabına ise yapılan satışların hasılatı ile bu tutardaki düzeltmeler (iade ve iskontolar) kaydedilir. Aralıklı envanter yönteminin iki hesaplı olarak uygulamasında hesapların işleyişi şöyle olmaktadır.

153 TİCARİ MALLAR	
Alışların Maliyet bedeli	(Düzeltmeler)

600 YURTİÇİ SATIŞLAR	
(Düzeltmeler)	Satışların Satış bedeli

Yukarıdaki örnek, iki hesaplı olarak, uygulandığında hesaplar aşağıdaki görünümü alacaktır.

153 TİCARİ MALLAR

Dönem başı stoku	14.000	Alıştan iadeler	430
Alışlar	4.200	Alış indirimleri	70
Alış Giderleri	100		
	18.300		500

(182) Örnekte şöyle hesaplanacaktır:

Dönem başı stok:			14.000
Dönem içi girişler			3.800
Alışlar	4.200	4.300	
Alış giderleri	100		
Alıştan iadeler	430		
Alış iskontoları	(70)	(500)	
Devir + net girişler			17.800
Dönem sonu stok			(16.991)
Satılanların maliyeti			809

600 YURT İÇİ SATIŞLAR

Satıştan iadeler	510	Satışlar	1.530
Satış indirimleri	30		
	540		1.530

Aralıklı envanter yönteminin "iki hesaplı" uygulanmasında;

Yurtiçi Satışlar hesabının alacak toplamı : *Brüt Satışlar*

Yurtiçi Satışlar hesabının borç toplamı : *Satış İndirimleri*

Ticari Mallar hesabının borç kalanı ile

dönem sonu mevcudu arasındaki fark : *Satışların Maliyeti*

olarak alınmak suretiyle yukarıdaki gibi bir gelir tablosu düzenlemek mümkündür.

Satışların maliyetinin de gelir tablosuna doğrudan hesaplardan alınabilmesi için "Satışların Maliyeti" hesabının açılması ile yöntem "üç hesaplı" olarak uygulanabilir.

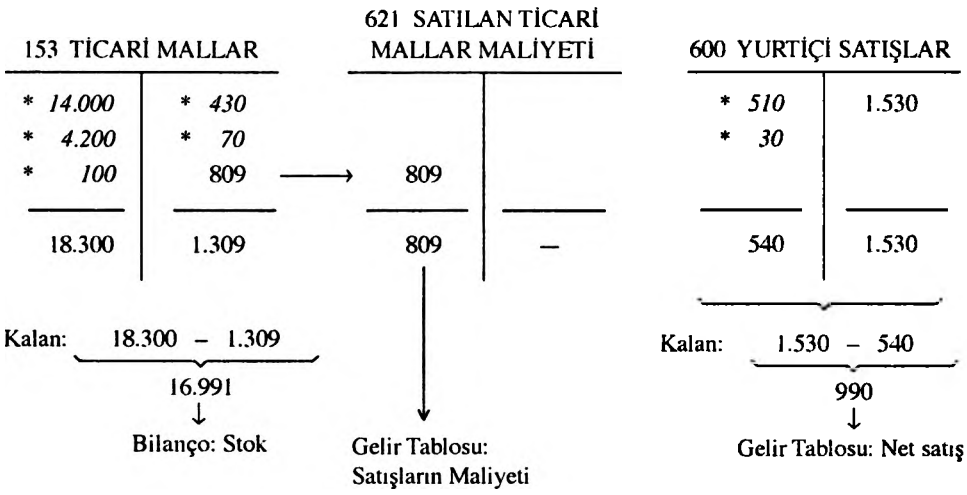
iii. Aralıklı Envanter Yönteminin Üç Hesaplı Uygulaması:

Aralıklı envanter yöntemine "üç hesaplı" olarak uygulanmasında dönem sonunda hesaplanan maliyet "Satışların Maliyeti" hesabına alınır. Böylece net satış hasılatının ve satışların maliyetinin gelir tablosuna doğrudan hesaplardan aktarılması mümkün olur.

Yukarıdaki örneğe göre dönem sonunda aşağıdaki gibi bir aktarma işlemi yapılır:

31 / 12 / 201.			
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.		809	
	153 TİCARİ MALLAR H.		809

Bu kayıttan sonra hesaplar aşağıdaki şekli alır.



Görüldüğü üzere bu uygulamada gelir tablosunun net satışlar ve satışların maliyeti doğrudan hesaplardan elde edilmekte ancak "Brüt Satışlar" ile "Satış İndirimleri"nin gelir tablosuna ek bir çalışma ile aktarılması gerekmektedir. Bu husus satış indirimleri için de iki hesap açılarak sağlanabilir.

iv. Aralıklı Envanter Yönteminin Beş Hesaplı Uygulaması: (Tekdüzen Hesap Planı Uygulaması)

Tekdüzen hesap planında, gelir tablosunun doğrudan hesaplardan elde edilmesi esas alındığından;

Stok	:	***152 Mamuller***
		veya
		153 Ticari Mallar
Brüt Satış Hasılatı (Geliri)	:	***600 Yurtiçi Satışlar***
		veya
		601 Yurtdışı Satışlar
Satış Hasılatında Düzeltme	:	***610 Satıştan İadeler***
		611 Satış İskontoları
Satılanların Maliyeti	:	***621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti***
		veya
		620 Satılan Mamul Maliyeti

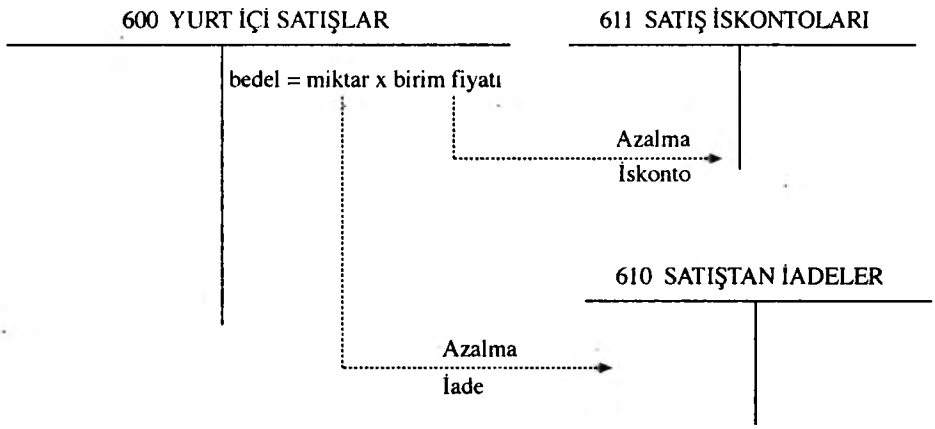
hesapları açılmıştır.

Satışların bedeli 600 veya 601 no.lu satış hesabına alacak yazılır. Bu hesaba alınan tutarlar gelir tablosunda "Brüt Satışlar" kalemini oluşturur.

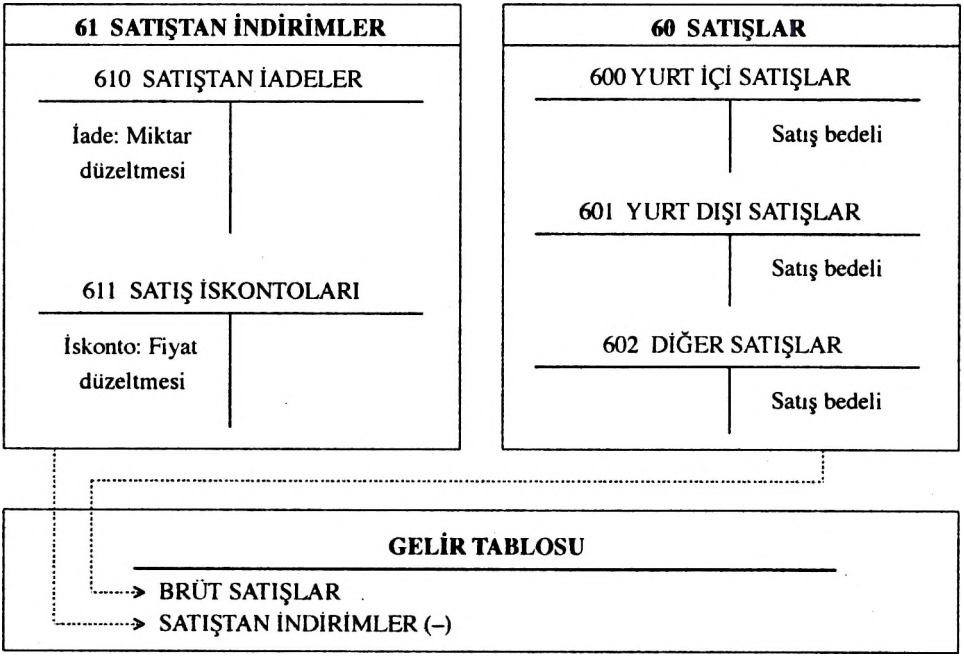
Satış bedeli aşağıdaki iki değişkenden oluşur.

Satış bedeli = miktar x birim fiyat

Bu değişkenlerden birinde meydana gelecek azalmanın satış bedelini (satış geliri) de azaltacağı açıktır. Satış bedelini oluşturan değişkenlerdeki azalmaların yarattığı kıymet hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde bu ilişki göz önünde tutularak satış gelirini düzeltecek şekilde kayıt yapılır.



Satıştan iade olduğunda "610 Satıştan İadeler" hesabının borcuna kaydedilir. Vadeli bir alacağın peşin tahsili dolayısıyla alıcıya yapılan "Kasa İskontosu" satış tutarını azalttığından dolayı "611 Satış İskontoları" hesabına borç yazılır.



Uygulamaya aşağıda bir örnek verilmiştir.

Örnek: a) Önceki dönem bilançosu aşağıdaki gibidir.

..... Firması
..... Tarihli

BİLANÇO (TL)

Aktif		Pasif	
KASA	2.500	SATICILAR	36.350
BANKALAR	74.300	SERMAYE	250.000
ALICILAR	11.350	DÖNEM NET KÂRI	85.100
TİCARİ MALLAR	**251.500**		
DEMİRBAŞLAR	31.800		
	371.450		371.450

01 / 01 / 201.

100 KASA H.		2.500	
102 BANKALAR H.		74.300	
120 ALICILAR H.		11.350	
153 TİCARİ MALLAR H.		**251.500**	
255 DEMİRBAŞLAR H.		31.800	
	320 SATICILAR H.		36.350
	500 SERMAYE H.		250.000
	570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI H.		85.100

Açılış kaydı

153 TİCARİ MALLAR H.

Devir	251.500

b) 48.000 TL'lik mal alınıyor. Karşılığında 23.000 TL'lık bir çek keşide ediliyor, kalanı vadeye bağlanıyor (KDV ihmal edilecektir).

.. / .. / 201.			
153 TİCARİ MALLAR H.		48.000	
	102 BANKALAR H.		23.000
	320 SATICILAR H.		25.000

c) Satın alınan mal ile ilgili 118 TL tutarlı taşıma faturası ödeniyor.

.. / .. / 201.			
153 TİCARİ MALLAR H.		118	
	100 KASA H.		118

d) Satın alınan maldan 4.000 TL'lik kısmı anlaşma koşullarına uygun olmadığından geri veriliyor.

.. / .. / 201.			
320 SATICILAR H.		4.000	
	153 TİCARİ MALLAR H.		4.000

e) Satıcılara olan borcun 24.000 TL'si vadeden önce banka üzerine verilen bir çekle ödeniyor. Satıcı, anlaşma gereğince, 940 TL indirim yapıyor.

.. / .. / 201.			
320 SATICILAR H.		24.940	
	102 BANKALAR H.		24.000
	153 TİCARİ MALLAR H.		940

f) Vadeli (Veresiye) 15.000 TL'lik mal satılıyor.

.. / .. / 201.			
120 ALICILAR H.		15.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		15.000

g) Vadeli (veresiye) satılan mallardan 500 TL'lik kısmı geri alınıyor.

.. / .. / 201.		
610 SATIŞTAN İADELER H.	500	
120 ALICILAR H.		500

h) Vadeli satış yapılan alıcılardan birinden olan 10.000 TL'lik alacağın, vadeden önce ödenmesi halinde kendisine 600 TL indirim yapılması konusunda anlaşmaya varılıyor ve 9.400 TL tahsil ediliyor.

.. / .. / 201.		
100 KASA H.	9.400	
611 SATIŞ İSKONTOLARI H.(183)	600	
120 ALICILAR H.		10.000

Bu işlemlerden sonra hesapların durumu aşağıdaki gibi olacaktır:

153 TİCARİ MALLAR

251.500	4.000
48.000	940
118	
299.618	4.940

621 SAT. TİC. MAL. MALİYETİ

600 YURT İÇİ SATIŞLAR

	15.000

610 SATIŞTAN İADELER

500	

611 SAT. İSKONTOLARI

600	

Başka işlem olmadığı ve dönem sonu mal mevcudunun 282.000 TL olduğu kabul edilirse satışların maliyeti aşağıdaki gibi bir kayıtla stok hesabından çıkarılacaktır.

(183) Satış işleminin Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun muhasebeleştirilmesi durumunda aralıklı envanter yönteminde de "611 SATIŞ İSKONTOLARI" hesabına gerek kalmamaktadır. Çünkü bu yöntemde de vade farkları satış geliri olarak kaydedilmemiş olacağından satış gelirinden bir düzeltme de gerekmeyecektir. Bu nedenle kasa iskontosu tutarı satıcı işletmede faiz gelirlerinde bir düzeltme şeklinde muhasebeleştirilecektir.

	.. / .. / 201.		
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.	12.678	
	153 TİCARİ MALLAR H.		12.678
	Hesap Kalanı: 299.618 – 4.940 = 294.678		
	Mal mevcudu – 282.000		
	Satışların maliyeti 12.678		

Bu kayıttan sonra hesaplar aşağıdaki şekli alır.

153 TİCARİ MALLAR H.

*	251.500	*	4.000
*	48.000	*	940
*	118		12.678
	299.618		17.618

621 SAT. TİC. MAL. MALİYETİ H.

12.678	

600 YURT İÇİ SATIŞLAR

	15.000

610 SATIŞTAN İADELER

500	

611 SAT. İSKONTOLARI

600	

"153 Ticari Mallar" hesabının kalanı olan

299.618 – 17.618 = 282.000 TL

bilançoda dönem sonu stok miktarını gösterir.

Sonuç hesapları, 6. gruptaki diğer hesaplar gibi, kâr veya zarar hesabına aktarılarak kapatılır.

	.. / .. / 201.		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.	15.000	
	690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI H.		15.000

../../201.

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI H.		13.778	
	610 SATIŞTAN İADELER H.		500
	611 SATIŞ İSKONTOLARI		600
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.		12.678

690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI

13.778	15.000

Hesabın kalanı, bu aşamada; 15.000 – 13.778 = 1.222 TL satış kârını göstermektedir.

Bu uygulamada; gelir tablosunun satış kârına kadar olan bölümü doğrudan sonuç hesaplarının kalanlarından oluşturulur.

Hesap No:		..... Firması (../../201. – ../../201. Dönemi) GELİR TABLOSU		
		A) BRÜT SATIŞLAR		15.000
600	→	YURT İÇİ SATIŞLAR	15.000	
601	→	YURT DIŞI SATIŞLAR	—	
		B) SATIŞ İNDİRİMLERİ		(1.100)
610	→	SATIŞTAN İADELER	500	
611		SATIŞ İNDİRİMLERİ	600	
		Net Satışlar		13.900
		C) SATIŞLARIN MALİYETİ		(12.678)
620		SAT. MAMUL MALİYETİ	—	
621		SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	12.678	
		Satış Kârı		**1.222**
		.....		.....
		.....		.....

c) Aralıklı ve Sürekli Envanter Yöntemlerinin Çok Hesaplı Uygulaması[184]

Ticaret işletmelerinin çalışma konusu mal alıp satmak olduğuna göre işletmenin bu amaca yönelik çalışmalarının etkinliğini kontrol etmek ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlamak, özellikle işletmeler büyüdükçe, önem kazanır. Örneğin, alıştan yapılan iadelerin bilinmesi alış servisinin gerek sipariş vermedeki, gerek firma seçimindeki başarısını ölçmeye yarayabilir. Diğer yandan alış giderlerinin miktarı satınalma servisinin donatılması konusundaki kararlara ışık tutabilir (Örneğin, satın alma giderlerinin incelenmesinden taşımayı dışa yaptırma yerine bir taşıma servisi kurulmasının daha ekonomik olacağı sonucuna varılabilir).

Stok hareketlerine ilişkin tüm bilgilerin tek stok hesabından elde edilmesi, işletme büyüdükçe güçleşir. Örneğin, alışlardan iadelerin bilinmesi istendiğinde Ticari Mallar hesabının alacak yanına yapılan bütün kayıtların gözden geçirilmesi; Ticari Mallar hesabının çalışma hacmi büyüdükçe hem giderek güçleşir, hem hata yapılması olasılığını artırır. Bunun yerine mal hareketine ilişkin işlemlerin önce geçici hesaplara kaydedilmesi ve istenilen istatistiki bilginin bu hesaplarda toplanması sağlandıktan sonra ilgili hesaba aktarılarak kapatılması önerilir. Kullanılacak geçici hesap sayısı işletme ihtiyaçlarına göre değişir[185]. Ancak stok işlem türüne göre (Dönem Başı Stok Hesabı – Alışlar Hesabı – Alıştan İadeler Hesabı – Alış İndirimleri Hesabı) ayrı defterikebir hesabı açılması uygulaması sürekli envanter yönteminde söz konusu olduğunda bu hesaplara kaydedilen bir işlemin hemen bu hesaptan 153 TİCARİ MALLAR hesabına aktarılması gerekir.

Tekdüzen Hesap Planında, gelir tablosuna yansıyacağı için, satıştan iade ve satış iskontoları için ayrı hesaplar açılmıştır. Stok hesaplarında ise bu yola gidilmemiş ve stokların bütünlüğü sağlanmıştır. Ancak isteyen işletme, 153 Ticari Mallar Hesabında tali hesaplar açarak bu bilgileri üretebilir.

Örneğin, yukarıdaki işlemler 153 TİCARİ MALLAR hesabında açılacak tali hesaplara kaydedilirse şöyle bir ilişki ortaya çıkacaktır.

---

(184) Geliştirilmiş Tecrübi Sistem de denmektedir. Bkz. Sabri Bektöre, Halim Sözbilir, Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması, Eskişehir, 1991, s: 118.

(185) Jale Sihay, a.g.e. s: 181.

DEFTERİ KEBİR

153 TİCARİ MALLAR

251.500	
48.000	
118	
	4.000
	940
299.618	4.940

Yardımcı Defter

153.01 Dönembaşı Stok

251.500

153.02 Alışlar

48.000

153.03 Alış Giderleri

118

153.04 Alıştan İadeler

4.000

153.05 Alış İskontoları

940

Ticari Mallar H. Yardımcı Defter Mizanı

Hesap	Tutar (TL)		Kalan (TL)	
153.01 Dönem Başı Stok	251.500	—	251.500	
153.02 Alışlar	48.000		48.000	
153.03 Alış Giderleri	118		118	
153.04 Alıştan İade		4.000		4.000
153.05 Alış İskontoları		940		940
	299.618	4.940	299.618	4.940

Bu bilgilerden yararlanarak Satışların Maliyeti Tablosu düzenlenebilir.

SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU

Dönem Başı Ticari Mallar Stoku		251.500
Dönem İçi Alışlar		43.178
Alışlar	48.000	
Alış Giderleri	118	
Alıştan İade	(4.000)	
Alış İskontoları	(940)	
Dönem Sonu Ticari Mallar		(282.000)
Satılan Ticari Mallar Maliyeti		**12.678**

d. Envanter İşlemleri:

1) Muhasebe dışı envanter işlemleri: Ticari mallar (diğer tüm stoklar gibi) dönem sonu itibariyle sayılır. Dönem kârının doğru olarak hesaplanabilmesi için ticari malların sayımında aşağıdaki noktalar göz önünde tutulmalıdır.

i. İşletmenin stok yerlerinde veya mağazalarında bulunmasına karşın, işletmenin mülkiyetinde bulunmayan mallar ayrıca saptanmalı ve bu mallar, işletme mülkiyetindeki malların sayım listesine alınmamalıdır. Bunlar:

— Fatura edilip, bedeli hesaplara alındığı halde henüz gönderilmemiş alıcılara ait mallar,

— İade faturası düzenlenip bedeli hesaplara alındığı halde henüz geri gönderilmemiş satıcılara ait mallar,

— Emanet ya da teminat olarak işletmede bulunan mallar olabilir.

ii. Sayım sırasında işletmenin stok yerlerinde ya da mağazalarında bulunmayan ve ayrı bir defteri kebir hesabına da alınmamış olan işletme mülkiyetindeki malların da sayım listelerine alınmaları gerekir.

Bunlar;

— Komisyonculara satılmak üzere gönderilen mallar,

— Satın alınıp fatura mal hesabına alındığı halde henüz teslim alınmamış olan mallar,

— Emanet ya da teminat olarak üçüncü kişiler nezdinde bulunan mallar olabilir.

Söz konusu mallar 153 Ticari Mallar hesabı dışında bir stok hesabına tutuluyorsa (157 DİĞER STOKLAR/*157.01 Değeri Düşen Mallar* gibi), bunların listeleri ayrı yapılır.

iii. Değer düşüklüğüne uğramış olan ticari mal varsa bunlar saptanarak ayrı bir listede toplanmalıdır.

Envanter listelerine tüm ticari mal mevcutları yazıldıktan sonra bunların birim maliyetleri mevcut miktar ile çarpılarak her malın dönem sonu değeri hesaplanır. Bu değerlerin toplamı dönem sonu mal mevcudunu oluşturur.

2) Muhasebe içi envanter: Muhasebe dışı envanterde dönem sonu mal mevcuduna ilişkin bilgiler elde edildikten sonra muhasebe içi envanter işlemleri ile hesapların dönem sonu mal mevcudunu gösterir duruma gelmesi sağlanır. Ticari mallara ilişkin muhasebe içi envanter işlemlerinin başlıcaları şunlardır:

Mal satış işlemleri sonucunda ulaşılan kâr veya zararın saptanarak ilgili sonuç hesaplarına aktarılması işlemleri: Sürekli ya da aralıklı envanter yöntemlerinde bu işlemin nasıl yapılacağı daha önceki bölümlerde anlatılmış bulunmaktadır.

Sayım sırasında tespit edilen değer düşüklüğüne uğramış mallara ilişkin işlemler: Değer düşüklüğüne uğrayan malların ayrı bir hesapta izlenmesi gerekiyorsa bu mallar "157 DİĞER STOKLAR / Değeri Düşen Mallar" Hesabına aktarılır. Ayrı bir hesapta izlenmesine gerek duyulmayan değeri düşen mallara uygulanacak işlem, izlenen yönteme göre değişik olur.

Aralıklı envanter yönteminde: Değer düşüklüğü kesinse envantere bu mallar emsal değeri ile alınır. Mal mevcudu değer düşüklüğü kadar noksan olacağından kâr da aynı miktar noksan olur. Böylece başka bir işlem yapmaya gerek kalmaz. Değer düşüklüğü kesin değilse mallar envantere maliyet değeri ile alınır. Değer düşüklüğü için karşılık ayrılır.

Sürekli envanter yönteminde: Değer düşüklüğü kesinse mallar envantere emsal değeri ile alınır. Bu durumda mal mevcudu ile mal hesabı arasında değer düşüklüğü kadar fark doğar. Fark, mal hesabının alacağına karşılık, zarar yazılmak suretiyle giderilir. Değer düşüklüğü kesin değilse mallar listelere maliyet değeri ile alınır. Bu durumda mal hesabının kalanı mal mevcudu ile aynı olur. Değer düşüklüğü için karşılık ayrılır.

Örnek: 50 TL'lik "A" malının % 20 değer kaybına uğradığı saptanıyor. Geri kalan malların toplamı da 680 TL'dir (sayılar şemalara sığması için küçük tutulmuştur).

Envanter listesinde görünüm:

Değer Düşüklüğü Kesin				Değer Düşüklüğü Kesin Değil			
Cinsi	Miktarı	Fiyatı	Tutarı	Cinsi	Miktarı	Fiyatı	Tutarı
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
			680				680
"A" malı 10 x 4		=	40	"A" malı 10 x 5		=	50
Dönem sonu mevcudu			720	Dönem sonu mevcudu			730

Muhasebeleştirme: Aralıklı Envanter Yöntemi

(Değer düşüklüğü kesin)

153 TİCARİ MALLAR	
. . . . .	
. . . . .	
* 2.330	—
	1.610

600 YURTİÇİ SATIŞLAR	
—	. . . . .
	. . . . .
	1740

Bilançoya: 720

31/12/201.		
621 SAT. TİC. MAL MAL. H.	1610	
153 TİCARİ MALLAR H.		1610
2.330 – 720 = 1.610		

621 SAT. TİC. MAL MALİ.
1.610

(Değer düşüklüğü kesin değil)

153 TİCARİ MALLAR	
. . .	
. . .	
*2.330	—
	1600

158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.
10

600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.	
—	. . .
	. . .
	1740

Bilançoya: 730

31/12/201.		
621 SAT. TİC. MAL MAL. H.	1600	
153 TİCARİ MALLAR H.		1600
2.330 – 720 = 1.610		
31/12/201.		
654 KARŞILIK GİD. H.	10	
158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞILIĞI		10

621 SAT. TİC. MAL MALİ.
1.600

654 KARŞ. GİDERLERİ
10

Muhasebeleştirme: Sürekli Envanter Yöntemi

(Değer düşüklüğü kesin)

153 TİCARİ MALLAR

. . . . .	. . . . .
. . . . .	. . . . .
* 2.330	* 1.600
	10

600 YURTİÇİ SATIŞLAR

	. . . . .
	. . . . .
	1740

Bilançoya: 720

31/12/201.

659 DİĞ. OL. GİD. ve Z. 10

153 TİCARİ MALLAR H. 10

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ

. . . . .	
. . . . .	
* 1.600	—

659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR

10

(Değer düşüklüğü kesin değil)

153 TİCARİ MALLAR

. . .	. . .
. . .	. . .
* 2.330	* 1.600

158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞ.

10

600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.

	. . .
	. . .
—	* 1740

Bilançoya: 730

31/12/201.

654 KARŞILIK GİDERLERİ 10

158 STOK DEĞ. DÜŞ. KARŞILIĞI 10

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ

. . . . .	
. . . . .	
* 1.600	—

654 KARŞILIK GİDERLERİ

10

Sayım sonucunda bulunan mal mevcudu ile hesaplara göre bulunması gereken mal arasındaki farklara ilişkin işlemler: Bilindiği üzere aralıklı envanter yönteminde Ticari Mallar Hesabı mal mevcudunu göstermediğinden, sayımda tespit edilen mal miktarının stokta bulunması gereken mala göre bir farklılık gösterip göstermediğini araştırma olanağı bulunmamaktadır.

Buna karşılık sürekli envanter yönteminde Ticari Mallar Hesabı stoktaki mal miktarını sürekli olarak gösterdiğinden envanterde bulunan mal miktarı ile hesaben görünen mal miktarı karşılaştırılır, fark varsa nedeni araştırılır. Araştırma sonucuna göre gerekli işlem yapılarak Ticari Mallar hesabının kalanı ile sayım listesi tutarı birbirine denk hale getirilir. Fark, sayımda yapılan bir hatadan meydana gelmiyorsa, stokta bir noksanlık veya fazlalık söz konusudur. Stok farkının nedeni envanter süresi içinde bulunursa; ona göre işlem yapılır. Stok farkının nedeni sonraki dönemde araştırılacaksa; fazlalıklar. 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabına, noksanlıklar ise 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabına aktarılarak Ticari Mallar Hesabının borç kalanı mevcut malı gösterir duruma getirilir. Noksanlık durumunda noksanlığın yarattığı risk için karşılık ayrılır.

Örnek: Envanter sırasında mal mevcudu 510.150 TL olarak saptanmıştır. Ticari Mallar Hesabının 31 Aralık günkü durumu ise aşağıdaki gibidir.

153 TİCARİ MALLAR

.....	.....
.....	.....
.....	.....
12.625.085	12.108.385

Hesaba göre bulunması gereken: 12.625.085 – 12.108.385 = 516.700

Bulunan – 510.150

Fark 6.550

(a) Aradaki farkın normal fireden ileri geldiği saptanırsa:

31 / 12 / 201.

659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR H.(186)		6.550	
	153 TİCARİ MALLAR H.		6.550

(186) İşin özelliği gereği ortaya çıkan normal düzeydeki fireler satışların maliyetini ya da satış giderlerini ilgilendirebilir.

(b) Aradaki farkın nedeni sonraki dönemde araştırılacaksa:

31 / 12 / 201.		
197 SAYIM VE TESELLÜM NOK. H.	6.550	
153 TİCARİ MALLAR H.		6.550
Stok sayım noksanlığı		
31 / 12 / 201.		
654 KARŞILIK GİDERLERİ H.	6.550	
199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞ. H.		6.550
Sayım ve tesellüm noksanları karşılığı		

(c) Malın kaybolduğu veya çalındığına karar verilmesi halinde; bedeli, varsa, sorumlusundan tahsil edilir. Belirli bir sorumlu yoksa zarar yazılır[187].

157 DİĞER STOKLAR HESABI

a. Niteliği: Ayrı bir defterikebir hesabı açılarak izlenenler dışında kalan stokların kaydedildiği hesaptır.

b. İşleyişi: Hesap, stoklar için açıklanmış olan esaslar çerçevesinde çalışır. Bu hesaba değişik nitelikli stoklar girebileceği için; uygulanabilecek işlemler de birbirinden farklı olabilir.

Değeri Düşen Stoklar

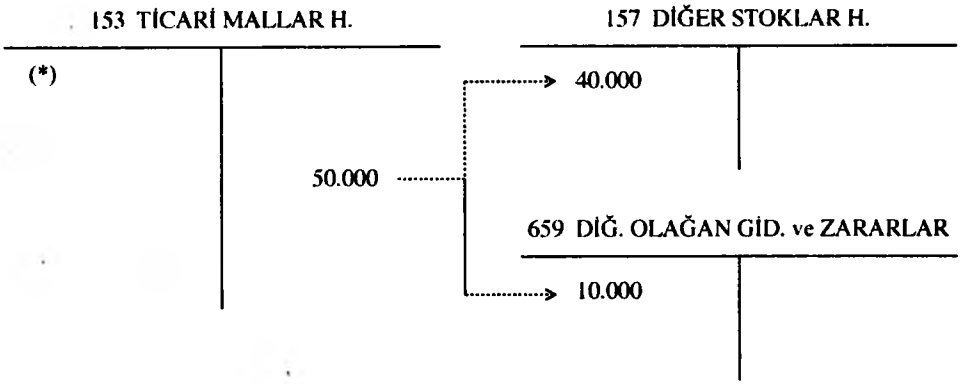
Ekonomik ya da fiziksel nedenlerle değer düşüklüğüne uğramış olan malların ayrı bir hesapta izlenmesi gerektiğinde söz konusu mallar Ticari Mallar Hesabından çıkarılarak bu hesaba alınır. Değer düşüklüğünün kesin olup olmaması malın bu hesaba kaydedileceği değeri etkiler. Değer düşüklüğünün kesin olması halinde mal, saptanan yeni değeri ile hesaba alınır. Değer düşüklüğünün kesin olmaması halinde ise, mal bu hesaba maliyet değeri ile alınır. Değer düşüklüğü "158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı" hesabında gösterilir. Değeri düşen mallara; toptan satmak veya başka bir yere satmak gibi ayrı bir satış biçimi uygulanmayacaksa söz konusu mallar için sadece karşılık ayrılması veya değerinin düşürülmesi ile yetinilir, ayrı bir defteri kebir hesabına aktarılması yoluna gidilmez. Malların bu hesaptan çıkışında uygulanacak işlem de satış biçimine ve mal hesabının izlenmesinde uygulanan yönteme göre değişir.

(187) Ancak bu tür bir zarar, vergi uygulaması açısından "kanunen kabul edilmeyen" gider niteliğindedir.

Örnek 1: 50.000 TL'lik malın değeri 40.000 TL'ye inmiştir.

(a) Değer düşüklüğünün kesin olduğu varsayımına göre:

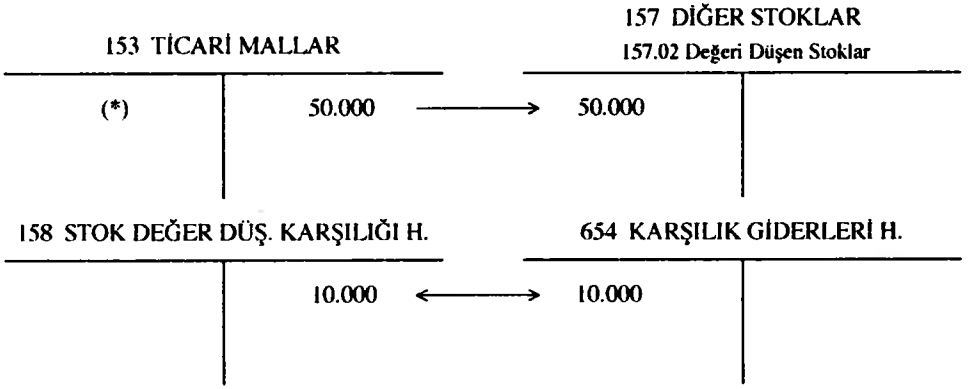
31 / 12 / 201.		
157 DİĞER STOKLAR H.	40.000	
157.02 Değeri Düşen Stoklar 40.000		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR H.	10.000	
659.02 Stok Değer Düşüş Zararları 10.000		
153 TİCARİ MALLAR H.		50.000



Bu durumda değer düşüklüğüne uğrayan mal, bilançoda 40.000 TL olarak yer alacaktır.

(b) Değer düşüklüğünün kesin olmaması varsayımına göre:

31 / 12 / 201.		
157 DİĞER STOKLAR H.	50.000	
157.02 Değeri Düşen Stoklar 50.000		
153 TİCARİ MALLAR H.		50.000
31 / 12 / 201.		
654 KARŞILIK GİD. H.	10.000	
158 STOK DEĞERLER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		10.000



Bu durumda değer düşüklüğüne uğrayan mal, bilançoda 50.000 TL olarak görünecek, ancak yine bilançoda yer alacak olan 10.000 TL'lik karşılıktan bu malın % 20 oranında kesin olmayan bir değer kaybı ile karşı karşıya olduğu anlaşılacaktır.

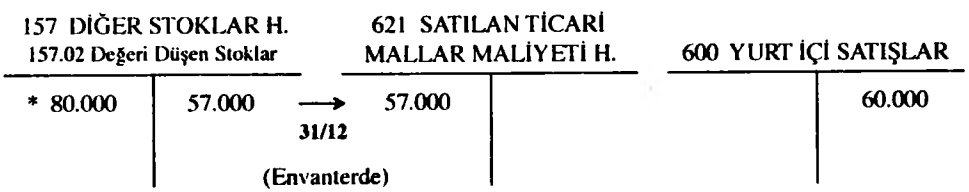
Örnek 2: Önceki yıl "157 DİĞER STOKLAR / Değeri Düşen Stoklar" Hesabına 80.000 TL üzerinden alınmış bulunan maldan 20 Haziran günü 60.000 TL'lik satış yapılmıştır.

(a) Aralıklı envanter yöntemine göre:

	20 / 6 / 201.		
100 KASA H.		60.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		60.000

Dönem sonu mevcudunun 23.000 TL olduğu varsayılırsa:

	31 / 12 / 201.		
621 SATILAN TİC. MAL. MALİYETİ H.		57.000	
	157 DİĞER STOKLAR H.		57.000
	157.02 Değeri Düşen Stoklar 57.000		
80.000 – 23.000 = 57.000 TL			



(b) Sürekli envanter yöntemine göre:

(Satılan malın kayıtlı değerinin 57.000 TL olduğu varsayılarak)

	20 / 6 / 201.		
100 KASA H.		60.000	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		60.000
	20 / 6 / 201.		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.		57.000	
	157 DİĞER STOKLAR H.		57.000
	157.02 Değeri Düşen Stoklar 57.000		

157 DİĞER STOKLAR			621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.		600 YURT İÇİ SATIŞLAR	
157.02 Değeri Düşen Stoklar						
80.000	57.000	→ 20/6 (Satışta)	57.000			60.000

Görüldüğü üzere iki yöntem arasında satılanların maliyetinin aktarılma zamanı (ve satılanın maliyetini belirleme şekli) dışında fark bulunmamaktadır. Satılanın maliyeti aralıklı envanter yönteminde dönem sonunda aktarılırken sürekli envanter yönteminde satış anında aktarılmaktadır.

Örnek 3: Önceki yıl "157.02 Değeri Düşen Stoklar" tali hesabına alınan ve değer düşüklüğü için 15.000 TL 'lık karşılık ayrılan 50.000 TL 'lık malın yarısı 5 Nisan günü 9.300 TL 'ye senetle satılıyor.

(a) Aralıklı envanter yönteminde:

	5 / 4 / 201.		
121 ALACAK SENETLERİ H.		19.300	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		19.300

Dönem sonuna kadar başka satış olmadığı, yıl sonunda 25.000 TL'lık mal mevcudunun saptandığı ve değer düşüklüğünde bir gelişme olmadığı varsayımına göre:

	31 / 12 / 201.		
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.	17.500	
158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.	7.500	
	157 DİĞER STOKLAR H.		25.000
	157.02 Değeri Düşen Stoklar 25.000		

b) Sürekli envanter yönteminde:

	5 / 4 / 201.		
121	ALACAK SENETLERİ H.	19.300	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		19.300
	5 / 4 / 201.		
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.	17.500	
158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.	7.500	
	157 DİĞER STOKLAR		25.000
	157.02 Değeri Düşen Stoklar 25.000		

Komisyonculardaki Mallar

İşletme, bazı ticari mallarını (veya mamullerini) komisyoncu aracılığı ile de satabilir[188]. Komisyoncuya satılmak üzere mal gönderen işletme, sahibi olmaya devam ettiği söz konusu malların işletme dışında bulunuşunu hesaplar üzerinde de belirlemek durumundadır.

(188) Komisyoncu: Kendi adına başkası hesabına, bir ücret karşılığında ticari işlemlerle uğraşan kişidir. Komusyoncu, müvekkili hesabına hareket ettiği için, yapmış olduğu ticari işlemlerden doğan sonuçlar müvekkile aittir. Belli başlı komisyoncu türleri: (a) mal komisyoncusu, (b) taşıma komisyoncusu, (c) gümrük komisyoncusu, (d) emlak komisyoncusu.

Satılmak üzere gönderilen mal, "157 DİĞER STOKLAR / 153.03 Komisyoncular-daki Mallar" Hesabında (ya da, Komisyoncularda Mallar Hesabı gibi ayrı bir defterike-bir hesabında) izlenir. Ticari Mallar hesabında açılacak bir tali hesapta ya da Nazım Hesaplarda izlenmesi de mümkündür.

Örnek:

(a) Başka bir ildeki komisyoncuya satılmak üzere 90.000 TL'lik mal gönderiliyor.

(b) Malın gönderilmesi ile ilgili taşıma ücreti 380 TL nakten ödeniyor.

(c) Malın yarısı komisyoncu tarafından 56.000 TL'ye satılıyor. Komisyoncunun komisyonu 1.120 TL'dir. Komisyoncunun havale ettiği 54.880 TL işletmenin banka hesabına geçiyor.

(a) Sürekli envanter yönteminde kayıt (KDV ihmal edilecektir)

Malın gönderilmesi:

.. / .. / 201.		
157 DİĞER STOKLAR H.	90.000	
157.03 Komisyoncularda Mallar 90.000		
153 TİCARİ MALLAR H.		90.000

Taşıma gideri:

.. / .. / 201.		
157 DİĞER STOKLAR H.	380	
157.03 Komisyoncularda Mallar 380		
100 KASA H.		380

Satış:

.. / .. / 201.		
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR H.	56.000	
127.03 Komisyoncular dan Alacaklar 56.000		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		56.000
.. / .. / 201.		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.	45.190	
157 DİĞER STOKLAR H.		45.190
157.03 Komisyoncularda Mallar 45.190		
(90.000 + 380)/2 = 45.190 TL.		

Satış Komisyonu:

.. / .. / 201.		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ H.	1.120	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR H.		1.120
127.03 Komisyonculardan Alacaklar 1.120		
Gider Çeşidi		
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hiz. 1.120		
3.12 Satış Komisyonları		

Havalenin tahsili:

.. / .. / 201.		
102 BANKALAR H.	54.880	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLARI H.		54.880
127.03 Komisyonculardan Alacaklar 54.880		

(b) Aralıklı envanter yönteminde kayıt: (KDV ihmal edilecektir)

Malın gönderilmesi:

.. / .. / 201.		
157 DİĞER STOKLAR H.	90.000	
157.03 Komisyonculardaki Mallar H. 90.000		
153 TİCARİ MALLAR H.		90.000

Taşıma gideri:

.. / .. / 201.		
157 DİĞER STOKLAR H.	380	
157.03 Komisyonculardaki Mallar H. 380		
100 KASA H.		380

Satış:

.. / .. / 201.

127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR H.	56.000	
127.03 Komisyoncılardan Alacaklar 56.000		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		56.000

Satış komisyonu:

.. / .. / 201.

760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ H.	1.120	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR H.		1.120
127.03 Komisyoncılardan Alacaklar 1.120		
Gider Çeşidi		
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hiz. 1.120		
3.12 Satış Komisyonları		

Satış bedelinin tahsili:

.. / .. / 201.

102 BANKALAR H.	54.880	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR H.		54.880
127.03 Komisyoncılardan Alacaklar 54.880		

Dönem sonu geldiğinde komisyoncu yanındaki mevcut malın maliyetinin 45.190 TL olarak saptandığı varsayılırsa satılan kısmın maliyeti stoktan çıkarılır.

31 / 12 / 201.

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.	45.190	
157 DİĞER STOKLAR H.		45.190
157.03 Komisyoncılardaki Mallar 45.190		
90.380 – 45.190 = 45.190 TL		

3. Yoldaki Stoklar

Mülkiyeti hukuken işletmeye geçtiği halde henüz işletme tarafından teslim alınmamış stoklar (ilk madde ve malzeme ile ticari mallar), işletmenin malı olduğu andan işletme stoklarına fiilen girdiği ana kadar, bu hesapta izlenebilir. Böyle bir hesaba özellikle yurt dışından satın alınan stokların; maliyetinin oluşturulması ve izlenmesinde ihtiyaç duyulur.

Hesap, stokun işletmenin mülkiyetine girdiğini belirleyen belgelerin alınması ile borçlanır. Malın yolda olduğu süre içinde yapılan ve malın maliyetine eklenmesi gereken harcamalar (taşıma ve sigorta giderleri, gümrük vergileri vb.) da bu hesaba borç yazılarak sözkonusu stokun, işletme stoklarına alınma anındaki maliyeti oluşturulur. Oluşan maliyet, stokun türüne göre, ilgili stok hesabına borç kaydedilirken bu hesaba alacak yazılarak kapatılır.

Örnek: Başka bir şehirdeki satıcının işletme adına 78.350 TL'lik malı teslim ettiğini gösteren DDY hamule senedi ile fatura alınıyor (KDV ihmal edilecektir). Mal bedeli bankadaki hesaptan havale ediliyor. Malın işletme deposuna nakli için 250 TL ödeniyor. Nakliye sırasındaki kırılma için sigortadan 410 TL hasar tazminatı alınıyor. Mal stoka alınıyor.

a) Belgelerin alınması:

.. / .. / 201.		
157 DİĞER STOKLAR H.	78.350	
157.01 Yoldaki Stoklar 78.350		
102 BANKALAR H.		78.350

b) Taşıma giderinin ödenmesi:

.. / .. / 201.		
157 DİĞER STOKLAR	250	
157.01 Yoldaki Stoklar 250		
100 KASA H.		250

c) Hasar bedelinin tahsili:

.. / .. / 201.		
100 KASA H.	410	
157 DİĞER STOKLAR H.		410
157.01 Yoldaki Stoklar 410		

d) Malların stoka alınması:

.. / .. / 201.			
153 TİCARİ MALLAR H.		78.190	
	157 DİĞER STOKLAR H.		78.190
	157.01 Yoldaki Stoklar 78.190		

157 DİĞER STOKLAR H. 157.02 Değeri Düşen Stoklar			621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.	600 YURT İÇİ SATIŞLAR
* 80.000	57.000	31/12 ⟶	57.000	60.000
		(Envanterde)		

158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI (–)

a. Niteliği: Değer düşüklüğüne uğramış olan stoklar "157 DİĞER STOKLAR */157.02 Değeri Düşen Mallar*" hesabına aktarılmış olsun ya da bulunduğu hesapta bırakılsın) için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Ayrılan karşılıklar bu hesaba alacak yazılır. Stokun çıkışında bu hesaba borç yazılmak suretiyle stokun maliyeti azaltılır. Stokun satılmasından önce Karşılığın gereksiz hale gelmesi durumunda, "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabı karşılığında bu hesap borçlandırılarak, karşılık iptal edilir.

c. Bilançoda gösterilmesi: Hesap stok değerini düzeltme amacıyla kullanıldığından; bilançoda stoklardan indirim biçiminde gösterilir.

Örnek:

... Firması
31/12/200. Tarihli
BİLANÇOSU

Aktif			Pasif
.....			.....
.....			.....
STOKLAR		24.000	
İlk Mad. Malz.	3.000		
Mamuller	25.000		
Karşılık	(4.000)		

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI

a. Niteliği: Bir paranın ödenmesini isteme hakkını temsil etmekten önce mal veya hizmet isteme hakkını temsil eden ve normal olarak bir mal veya hizmetin maliyetine dönüşecek olan önceden verilmiş paralar avans olarak nitelendirilir(189).

Avanslar:

* Stok edinmek için ödendiklerinde, *"Sipariş Avansı"*

* Çalışanların işlemiş ancak tahakkuk ettirilmemiş ücretlerine ya da yapacakları bir gidere karşılık ödendiklerinde: *"Personel Avansı"*.

* İşletmenin bir işinin gördürülmesi için ödendiklerinde: *"İş Avansı"*

* Bir duran varlık edinme aşamasında ödendiklerinde "Yatırım Avansı".

* Yukarıdakilerin dışında kalan değişik amaçlar için ödendiklerinde: *"Çeşitli Avanslar"* veya *"Diğer Avanslar"* olarak nitelenir.

Bunlardan; sipariş avansları, stok maliyetine dönüşeceğinden, Stoklar bölümünde yer alır. Yatırım avansları, bir duran varlık maliyetine dönüşeceği için, Duran Varlıklar Bölümünde gösterilir. Bunların dışındaki avanslar ise Diğer Dönen Varlıklar Bölümünün bir parçasını oluşturur.

Verilen avans hesapları avansın verilmesinde borçlandırılır. Avans hesapları;

* İşin görülmesi, malın teslim edilmesi ya da ücretin doğması sırasında; ilgili varlık (stok vb.) ya da gider (yolluk giderleri vb.) hesabına,

* Mal ve hizmet tesliminin yapılmaması bundan vazgeçilmesi ya da verilen avansın; ilgili mal, hizmet veya ücretten daha büyük olduğunun anlaşılması üzerine kısmen geri alınmasında; Kasa veya Banka hesabına karşılık, alacaklanır.

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI, yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla (yatırımda kullanılacaklar hariç) ilgili olarak ödenen avansların izlendiği hesaptır.

Sipariş avansı yurt içi satıcılara olduğu gibi yurt dışı satıcılara da ödenebilir. Yurt dışından alımlarda akreditif yoluyla ödeme yapılması yaygın bir uygulamadır. Bu nedenle *"Sipariş Avansları" ve "Açtırılan Akreditifler"* adı altında iki ayrı defteri kebir hesabı açılabilir. Yurt İçi Sipariş Avansları hesabı ve Yurt Dışı Sipariş Avansları hesabı olarak iki defteri kebir hesabı açılması da mümkündür. Tekdüzen Hesap Planı'nda stoklara ilişkin tek sipariş avansı hesabı kullanılması. yurt içi ve yurt dışı sipariş avansının bu hesabın tali hesapları olarak açılması yolu seçilmiştir. Açtırılan akreditifin çalışma biçiminin farklı olmasına karşın; veren işletme açısından ön ödeme niteliği taşıdığı için, açtırılan akreditif karşılığında yapılan ödemeler de verilen sipariş avansları hesabında izlenecektir.

---

(189) Fransızca (Avance) dan dilimize geçen avans sözcüğü finansal alanda: önceden yapılan ödeme anlamına gelmektedir. Bankacılıkta avans deyimi; belirli bir süre için kullandırılıp, bir kerede geri alınan kredileri anlatmakta da kullanılmaktadır.

b. Hesabın İşleyişi: Verilen sipariş avansları hesabı, avansın ödenmesi ya da akreditifin açtırılmasında bankaya ödemede bulunulması ile borçlanır, avansın mal bedeline mahsubunda alacaklanır. Avansın kısmen ya da tamamen geri alınması, avansın şüpheli veya değersiz alacak haline gelmesi durumlarında da hesaba alacak yazılır.

1) Yurt İçi Sipariş Avansı

Yurt içi sipariş avansı genellikle, sipariş üzerine imal edilecek ya da satıcı tarafından yurt dışından ithal edilecek ticari mal veya malzeme için ödenmektedir. Tarım ürünlerinin ticaretini yapan ya da ürünleri ilk madde ve malzeme olarak kullanan işletmelerin üreticiye, ürünün hasadından önce, alacakları ürün bedeline mahsup edilmek üzere ödedikleri paralar da yurt içi sipariş avansı olarak işlem görür.

Avans konusu malın birden çok parti halinde teslimi durumunda, genellikle avans ya ilk teslim edilen malın bedeline tüm olarak ya da her teslimatta o teslimatın bütün içindeki payına göre kısım kısım mahsup edilir. Anlaşma uyarınca farklı mahsup biçimleri de söz konusu olabilir.

Örnek: Satıcı, Emirler Ltd. Şirketi ile yapılan anlaşma uyarınca satın alınacak malın % 25 avansı olan 100.000 TL, alınan banka teminat mektubu karşılığında, Garanti Bankasındaki hesaptan virman yoluyla ödeniyor. Malın önce % 60 'ı sonra da kalanı teslim alınıyor. Avansın mahsubu, anlaşma uyarınca teslimata paralel yapılıyor. Avansın mahsubundan sonra kalan mal bedeli ve KDV, çekle ödeniyor.

Teminat mektubunun alınması ve avansın ödenmesi:

.. / .. / 201.		
902 TEMİNAT MEKTUBU DEPOSU (NH)	100.000	
903 TEMİNAT MEKTUBU VERENLER (NH)		100.000
903.10 Emirler Ltd. 100.000		
.. / .. / 201.		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI H.	100.000	
159.01 Yurt İçi Sipariş Avansları 100.000		
102 BANKALAR H.		100.000
102.02 Garanti Bankası 100.000		

I. Parti malın alınması:

.. / .. / 201.

153 TİCARİ MALLAR H.		240.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		43.200	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI H.			60.000
159.01 Yurt İçi Sipariş Avansı	60.000		
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ HS.			223.200

Mal bedeli *400.000 x 0,60 = 240.000*
Avanstan mahsup *100.000 x 60 = (60.000)*
Kalan *180.000*
KDV *240.000 x 0,18 = 43.200*
Ödenen *223.200*

153 TİCARİ MALLAR H.

240.000	

159 VERİLEN SİP. AV. H.

100.000	60.000

II. Parti malın alınması ve teminat mektubunun iadesi

.. / .. / 201.

153 TİCARİ MALLAR H.		160.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		28.800	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI H.			40.000
159.01 Yurt İçi Sipariş Avansları	40.000		
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.			148.800

Mal bedeli *400.000 x 0,40 = 160.000*
Avanstan mahsup *100.000 x 0,40 = (40.000)*
Kalan *120.000*
KDV *160.000 x 0,18 = 28.800*
Ödenen *148.800*

.. / .. / 201.

903 TEMİNAT MEKTUBU VERENLER (NH)		100.000	
903.10 Emirler Ltd.	100.000		
902 TEMİNAT MEKTUBU DEPOSU (NH)			100.000

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI H.

* 100.000	* 60.000
	40.000
100.000	100.000

2) Yurt Dışı Sipariş Avansı

Yurt içi firmalarla olduğu gibi yurt dışı firmalara da sipariş avansı verilebilir. Verilen avansın izleneceği, Yurt Dışı Sipariş Avansları hesabının çalışması, Yurt İçi Sipariş Avansı hesabının işleyişine göre, temelde farklılık göstermez.

Örnek: İşletme acilen gerekli bir malzemeyi temin etmek için yurt dışındaki "A" firmasına 10.000 İsviçre Frankının (CHF) avans olarak havalesi için T. İş Bankası'na talimat veriyor. Banka, havaleyi 1 CHF = 1,465 TL kuru üzerinde gerçekleştirdiğini ve TL karşılığını İşletmenin hesabından aldığını bildiriyor. Firmanın gönderdiği malzeme, belgelerin alındığı gün 1.100 TL gümrük vergisi, 350 TL kur farkı ve 2.178 TL KDV ödenerek hava alanındaki gümrükten çekiliyor.

Avansın ödenmesi:

.. / .. / 201.

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI H.		14.650	
159.02 Yurt Dışı Sipariş Avansları	10.650		
102 BANKALAR H.			14.650
102.01 İş Bankası	14.650		

CHF 10.000 x 1,465 = 14.650

Malzemenin teslim alınması:

.. / .. / 201.

150 İLK MADDE ve MALZEME H.		16.100	
191 İNDİRİLECEK KDV		2.178	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI H.			14.650
159.02 Yurt Dışı Sipariş Avansları	10.650		
100 KASA H.			3.628

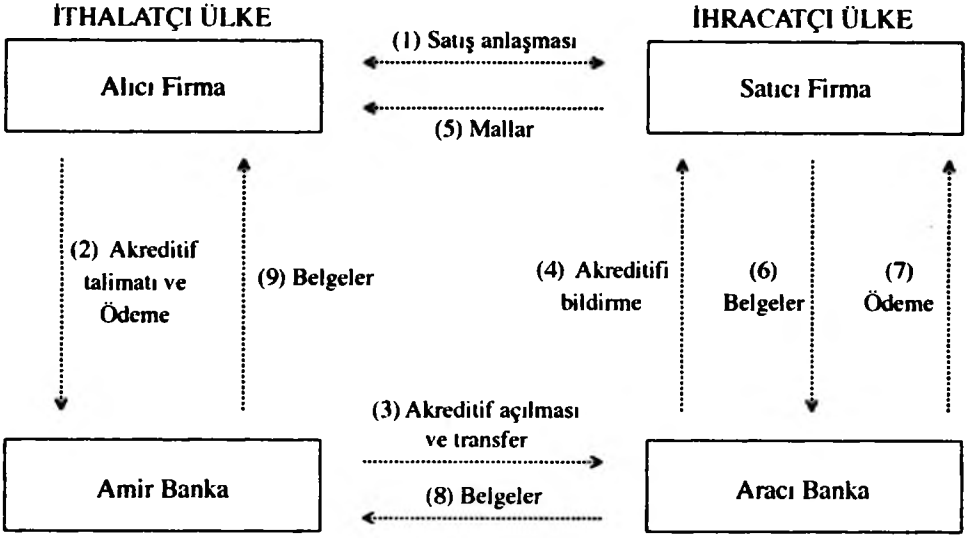
Avans	*14.650*
Gümrük Vergisi	*1.100*
Kur farkı	*350*
Mal bedeli	*16.100*

3) Açtırılan akreditifler

Yurt dışından mal veya hizmet ithali söz konusu olduğunda; peşin ödeme, mal karşılığı ödeme, vesaik karşılığı ödeme, kredili ödeme, akreditif açtırma gibi değişik ödeme esaslarını içeren akitler yapılır.

Bunlardan akreditif açtırılması; gerek alıcıya, gerek satıcıya güvence sağladığından ticari hayatta en çok başvurulan ödeme şeklidir.

Akreditif işleminde; her alım-satım işleminde yer alan alıcı ve satıcıdan başka, ticari itibarlarından ve örgütleme özelliğinden yararlanmak üzere en az iki banka da yer alır. Biribirlerine daha önceki ilişkilerinden dolayı güven duyan firmalar bir yana bırakılırsa; farklı iki ülkelerdeki firmalardan ne alıcı; malı almadan bedelini peşinen göndermenin, ne de satıcı; bedelini almadan malı göndermenin riskini göze almak ister. Bu nedenle işleme, itimat müesseleri olan bankalar dahil olur. Ana çizgileri ile bir akreditif, işlemi aşağıdaki biçimde gerçekleşir.



İthalatçı, satın almak istediği malı satan firma ile satış akdini yapar ve kendi bankasına başvurarak ithal edeceği malın bedelinin ödeneceğinin ihracatçıya garanti edilmesini ister. Banka ile ithalatçı arasında yapılan anlaşmaya göre ithalatçı firma akreditif tutarının tamamını ya da bir kısmını bankaya öder veya teminat verir. İthalatçının ülkesindeki banka, ihracatçının bulunduğu ülkedeki muhabirine akreditif açtığını bildirir. Muhabir banka ihracatçıya; lehine açılan akreditifi ve koşullarını bildirir. İhracatçı malı teslim ettiğinde vesaiki (malın faturası, konşimentosu, sigorta poliçesi vb. belgeler) bankaya ibraz eder. İthalatçı, bankasına gereken tediyeyi yaparak, vesaiki (belgeler) alır. Mal geldiğinde bu belgelere dayanarak malı teslim alır ve gümrükten çeker.

Burada dış ticaret işlemleri muhasebesinin ayrıntılarına girilmesi söz konusu olmadığından daha çok "*159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI* / 159.03 Açtırılan akreditifler" hesabının işleyişi üzerinde durulacaktır.

Açtırılan akreditif karşılığında bankaya yatırılarak satıcının emrine hazır tutulan meblağın satıcıya gönderilen avans olarak düşünülmesi suretiyle bu hesaba sadece akreditif tutarı kaydedilip anlaşma giderleri ve akreditif giderleri ayrı hesapta izlenebilir. Akreditif hesabının akreditif konusu mal veya hizmetin maliyetinin oluşacağı hesap olarak düşünülüp, ona göre işlem yapılması da mümkündür. İkinci seçenekte hesap, anlaşma ve akreditif giderlerini de kapsar (Aşağıda verilen örnekte akreditif giderleri de açtırılan akreditifler hesabı kapsamına alınmıştır).

Örnek: İşletme ithal edeceği 40.000 Dolar tutarındaki malzeme için aşağıdaki işlemleri yapıyor.

a) T.C. Ziraat Bankası ile nezdinde 4.000 $'lık akreditif açtırılıyor. Banka, akreditifin TL karşılığı işletmenin mevduat hesabına borç yazıyor (kur: 1 $ = 1,500 TL).

b) Akreditif gideri olarak 390 TL bankaya nakten ödeniyor.

c) Bankadan mal ile ilgili belgeler teslim alınıyor.

d) Mal ile ilgili olarak 1.900 TL kur farkı, 12.500 TL gümrük vergisi ve 1.339 TL KDV ödeniyor, mal gümrükten çekiliyor.

e) Taşıma ücreti 500 TL ile bunun KDV'si nakten ödeniyor ve mal stoka alınıyor.

Akreditif karşılığı ödenmesi:

.. / .. / 201.		
159 VERİLEN SİPARİŞ AV. H.	60.000	
159.03 Açtırılan Akreditifler 6.000		
102 BANKALAR H.		60.000
$ 40.000 x 1,500 = 60.000 TL.		

Akreditif giderinin ödenmesi:

.. / .. / 201.		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI H.	390	
159.03 Açtırılan Akreditifler 390		
100 KASA H.		390

Bankaya kredi ve faizin ödenmesi ve vesaikin (belgelerin) teslim alınması:

.. / .. / 201.

157 DİĞER STOKLAR H.		60.390	
157.01 Yoldaki Stoklar	60.390		
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI. H.			60.390
159.03 Açılan Akreditifler	60.390		

Malın gümrükten çekilmesi:

.. / .. / 201.

157 DİĞER STOKLAR		14.400	
157.01 Yoldaki Stoklar	1.440		
191 İNDİRİLECEK KDV		13.390	
100 KASA H.			27.790
Kur farkı	*1.900*		
Gümrük Vergisi	*12.500*		
KDV	*13.390*		
Toplam	*27.790*		

Taşıma gideri ödenmesi:

.. / .. / 201.

157 DİĞER STOKLAR H.		500	
157.01 Yoldaki Stoklar	500		
191 İNDİRİLECEK KDV		90	
100 KASA H.			590

Malın stoka alınması:

	.. / .. / 201.		
150 İLK MADDE ve MALZ. H.		75.290	
	157 DİĞER STOKLAR H.		75.290
	157.01 Yoldaki Stoklar 75.290		

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI H.
159.03 Açılan Akreditifler

60.000	
390	60.390
60.390	60.390

157 DİĞER STOKLAR H.
157.01 Yoldaki Stoklar

60.390	
14.400	
500	
75.290	—
	75.290
75.290	60.290

150 İLK MADDE VE MALZEME H.

75.290	

5.3.5. Birden Çok Yıla Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Harcamaları

Tekdüzen Hesap Planı'nda, birden çok yıla yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerin bu işlemlerini izlemek için varlık ve kaynak hesapları arasında birer özel grup oluşturulmuştur. Bu hesap oluşumu birden çok yıla yaygın inşaat ve onarım işlerine yönelik mevcut vergi mevzuatı gereği gerçekleştirilmiştir. TMS: 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı uygulandığında bu grupta söz konusu standardın gerektirdiği hesapların açılması gerekecektir. Mevcut uygulamada varlıklar bölümündeki hesaplarda birden çok yıla

yaygın inşaat ve onarım işi ile ilgili olarak yapılan harcamalar toplanır. Buna karşılık kaynaklar bölümündeki hesaplarda da yapılan iş üzerinden hesaplanarak iş sahibinden tahsil edilen hakediş[190] bedelleri izlenir. İş bitiminde bu gruptaki hesaplarda toplanan maliyetlerle 35. gruptaki hesaplarda toplanan hakedişler karşılaştırılarak ulaşılan sonuç işin bitirildiği yılın kârı veya zararı olarak raporlanmakta ve o dönemin vergi beyanına dahil edilmektedir[191]. Aşağıda birden çok yıla yaygın inşaat ve onarım işi ile ilgili olarak yapılan harcamaların izlenmesine ilişkin hesapların çalışma biçimi anlatılmıştır (Alınan hakedişlerin izlenmesi için bkz. *"6.3.5 Birden Çok Yıla Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Tahsilleri").*

Birden çok yıla yaygın inşaat ve onarım maliyetlerinin enflasyon düzeltmesi hesapların açıklamasında anlatılmıştır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda bu konu için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	170 -177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı 179 Taşeronlara Verilen Avanslar

170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

a. Niteliği: İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Yapılan harcamalar bu hesaplarda proje bazında izlenir. Bunun için 170-177 arasındaki her defteri kebir hesabı bir projenin izlenmesine ayrılır. Ancak proje sayısı 170-177 aralığındaki hesaplardan daha çoksa ya da tüm projelerin tek defteri kebir hesabı üzerinde izlenmesi daha uygun bulunuyorsa projelere göre tali hesaplar açılabilir.

b. Hesabın İşleyişi: İşletmenin üstlendiği birden çok yıla yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısıyla katlandığı maliyetler 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ hesabına borç yazılır. Dönem sonlarında bu hesapta oluşan maliyetler, 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI karşılığında bu gruptaki hesaba veya hesaplara yansıtılır. İş bitinceye kadar her dönem sonunda aynı işlem tekrarlanır. İş bitiminde bu hesaplarda toplanan giderler sonuç hesaplarına devredilir.

---

(190) Hakediş: Belirli aşamalarda yapılan işlerin miktarlarının ve bedellerinin belirlendiği belge.

(191) Daha fazla bilgi için bkz. Nâlan Akdoğan - Orhan Sevilengül a.g.e. s: 204-229 ve 476-477

Örnek:

a) İşletme üstlendiği bir bina inşaatı için 65.000 TL tutarında demir satın alıyor (KDV ihmal edilecektir). Demir bedeli verilen bir çekle ödeniyor.

b) Dönem sonunda söz konusu bina ile ilgili maliyet 253.400 TL'ye ulaşıyor.

c) İşin sonunda 350 ALINAN HAKEDİŞLER hesabında biriken gelirlerin 390.000 TL ve 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ hesabında toplanan maliyetin 315.000 TL olduğu belirleniyor. Maliyet giderlerinin 12.000 TL'lik kısmının yönetim işlemlerine ilişkin olduğu şeklinde bir değerlendirme yapılıyor.

a) Demir satın alınması

.. / .. / 201.		
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ H.	65.000	
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		65.000

b) Maliyet giderlerinin dönem sonunda yansıtılması

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ H.

65.000	
253.400	—

31 / 12 / 201.		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ H.	253.400	
170.01 Bina İnşaatı 253.400		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA		253.400

c) İş bitiminde hesapların kapatılması:

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MALİYETLERİ H.		350 ALINAN HAKEDİŞLER H.	
. . . . .			. . . . .
315.000	—	—	390.000

.. / .. / 201.		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	303.000	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12.000	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MALİYETLERİ H.		315.000
170.01 Bina İnşaatı 315.000		
İşin maliyetinin aktarılması		
.. / .. / 201.		
350 ALINAN HAKEDİŞLER	390.000	
350.01 Bina inşaatı 390.000		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		390.000
Hakedişlerin gelire aktarılması		

178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

a. Niteliği: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan harcamaların enflasyona göre düzeltilmesinden ortaya çıkan farkların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın işleyişi: Enflasyon düzeltmesine gidildiği dönemlerde yıllara yaygın inşaat ve onarım harcamaları ile alınan hak edişlerin düzeltilmesinde ortaya çıkan farklar "697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme" hesabında toplanır. Düzeltme farkları olumsuz ise yani 697 no'lu hesap borç kalanı vermişse borç kalanı 697 no'lu hesabın alacağına karşılık bu hesaba aktarılır. İzleyen dönemlerde 697 no'lu hesapta olumlu fark oluşursa hesaptaki tutar önce bu hesaptaki tutardan düşülür, kalanı "358 Yıllara Yaygın Enflasyon Düzeltme" hesabına alınır.

İzleyen dönemlerde ortadan kalkmayan olumsuz düzeltme farkı geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında ilgili projeye ilişkin tutar bu hesaptan "658 Enflasyon Düzeltme Zararları" hesabına alınmak suretiyle o dönemin zararları arasında rapor edilir.

Örnek: İşletme dönem için de yıllara yaygın bir inşaat işi ile ilgili olarak 450.000 TL harcama yapmış, 380.000 TL hakediş almış durumdadır. Dönem sonunda düzeltme farkları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Hesap	Hesaptaki Tutar	Düzeltilmiş Tutar	Düzeltme Farkı
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	450.000	511.000	61.000
350 Yıllara Yayın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	530.000	598.000	68.000

Harcamaların düzeltilmesi

31 / 12 / 201.		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ H.	61.000	
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.		61.000

Hak edişlerin düzeltilmesi

31 / 12 / 201.		
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.	68.000	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ H.		68.000

697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.

68.000	61.00

Net düzeltme farkının aktarılması

	31 / 12 / 201.		
178	YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.	7.000	
	697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.		7.000

Geçici kabul öncesi "178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme" hesabının kalanının 12.500 TL olduğu varsayılırsa aşağıdaki gibi bir zarar hesabına aktarma kaydı yapılacaktır.

	.. / .. / 201.		
658	ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI H.	12.500	
	178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.		12.500

178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.		658 ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI H.
12.500		
	12.500 ⟶	12.500
12.500	12.500	

179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR HESABI

a. Niteliği: Bu hesap yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler tarafından yüklenilen işin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara (işin bir bölümünü müteahhite karşı üstlenen ikinci derecedeki müteahhit) yaptırılması durumunda kendilerine verilen avansların proje bazında izlenmesi için açılmıştır.

b. Bölümlenmesi: Hesap, proje ve taşeron bazında bölümlemeye tabi tutulur.

c. İşleyişi: Avans verildiğinde bu hesaba borç, avansın taşeronun yaptığı işe mahsubunda (ya da işin gerçekleşmemesi nedeniyle avansın geri alınmasında) alacak yazılır.

Örnek: İnşaat işi ile uğraşan firma, yüklendiği yıllara yaygın bir inşaat işi dolayısıyla taşeron Adil Güven'e 25.000 TL. avansı çekle veriyor. Taşeron 58.400 TL. tutan işi tamamlayarak teslim ediyor, taşerona kalan alacağı internet yoluyla ödeniyor.

a) Avansın verilmesi

.. / .. / 201.			
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR		25.000	
179.01 Kanal İnşaatı	25.000		
179.014 Adil Güven	25.000		
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ			25.000

b) Avansın mahsubu

.. / .. / 201.			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		58.400	
191 İNDİRİLECEK KDV		10.512	
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR			25.000
179.01 Kanal İnşaatı	25.000		
179.014 Adil Güven	25.000		
102 BANKALAR			43.912

5.3.6. Dönem Ayırıcı Borçlu Hesaplar (Kısa Vadeli)

Dönem içinde ödendiği halde gelecek dönemi ilgilendirilen bir kısım giderlerin (faiz, kira vb.) gelecek döneme kadar bir hesapta tutulması dönemsellik kavramı gereğidir. Ayrıca bir kısım gelirler doğmuş, ancak istenebilir duruma gelmemiş olabilir. Bir gelir doğduğu halde ilgilisinden istenebilir duruma gelmemiş ise bu gelirin, ticari veya diğer alacaklar hesabına karşılık tahakkuk ettirilmesi bu hesapların niteliğine uygun düşmeyecektir. Gelir tahakkukunun, işlemin özelliğine uygun bir hesabın borçlandırılması karşılığında yapılması gerekir. Gelecek döneme ait giderlerin bekletildiği hesaplar ile istenebilir duruma gelmemiş gelirlerin tahakkuk ettirildiği hesaplar[192] dönemlerin biri birinden bağımsızlığını sağlar.

Enflasyon düzeltmesi: Gelecek aylara ait giderler, parasal olmayan varlıklar olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

Tekdüzen Hesap Planı'nda 18. Grup bu tür işlemlere ayrılmış ve aşağıdaki iki hesap açılmıştır.

18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER ve GELİR TAHAKKUKLARI	180 Gelecek Aylara Ait Giderler 181 Gelir Tahakkukları

Aylık mali tablo düzenleyen işletmelerde yapılan giderin sadece o aya ait olan kısmı gider yazılır. Kalanı her yeni ay geldiğinde gider hesaplarına aktarılmak üzere "180 Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına alınarak bekletilir. Örneğin, Yönetim binası için Mart ayında 3 aylık kira ödenmişse 1 aylık kısmı 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına 2 aylık kısmı "180 Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına alınır. Nisan ve Mayıs aylarında ise bu hesaptan giderlere aktarılır.

Aylık mali tablo düzenleyen işletmelerde gelir tahakkukları da her ay sonu itibariyle "181 Gelir Tahakkukları" hesabına karşılık yapılır.

(192) Daha önceleri bu hesaplara; dönemler arası geçişe aracılık ettikleri için *"borçlu mutavassıt"* veya *"borçlu geçici"* hesaplar denmiştir.

a. Niteliği: İzleyen aylarla ilgili olarak ödenen giderlerin, ilgili aylarda gider hesaplarına alınıncaya kadar, bekletildiği hesaptır. Muhasebe standardında *"ertelenmiş giderler"* olarak nitelenen gelecek dönemde gider yazılacak tutarlar kitapta bu hesapta izlenmiştir.

Bilanço döneminin yıllık olduğu varsayılırsa bu hesapta yıl sonu itibarıyla izleyen yılın ayları içinde gidere dönüşecek peşin ödemeler bekletilecektir. Ancak ülkemizdeki peşin vergi uygulaması nedeniyle Gelir Tablosunun en az üç ayda bir düzenlenmesi zorunlu olduğundan gelir ve giderler açısından yıllık dönem uygulanması mümkün değildir. Kitaptaki bazı örneklerde yıllık dönem uygulandığının varsayılması anlatımı kolaylaştırmak içindir.

b. Hesabın İşleyişi: İzleyen aylarla ilgili olarak bir gider yapıldığında bu hesaba borç yazılır. Daha önce giderlere alınan bir harcamanın cari dönem içinde gidere dönüşmediği belirlendiğinde de söz konusu gider, ilgili olduğu ayın giderlerine aktarılmak üzere, kaydedildiği hesaptan bu hesaba aktarılır (gider reeskontu).

Bir yıldan daha uzun dönemlerle ilgili olarak yapılan ve "280 Gelecek Yıllara Ait Giderler" hesabına alınmış bulunan giderlerden zamanın geçmesiyle *"Gelecek aylara ait gider"* niteliğini kazananlar da söz konusu hesabın alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır.

Bu şekilde bekletilen giderler, dönemi geldiğinde, bu hesabın alacağına karşılık ilgili gider hesabına borç yazılır.

Örnek: 1 Kasım 2009 günü 2 yıllık kira tutarı olan 48.000 TL'yi çekle ödüyor. Ödemede, % 20 gelir vergisi kesintisi yapılıyor.

Ödenen kiranın yıllara dağılışı şöyle olacaktır:

Cari Yıl (2009)		İzleyen yıl (2010)	Sonraki Yıl (2011)	
	Gider	Gelecek Aylara Ait Giderler	Gelecek Yıllara Ait Giderler	
	↑	↑	↑	
	2 aylık (4.000 TL)	12 aylık (24.000 TL)	10 aylık (20.000 TL)	

Buna göre kayıtlar aşağıdaki gibi yapılacaktır.

a) Üçer aylık dönemler itibarıyla mali tablo düzenleyen işletmelerde yukarıdaki kira ödemesi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

Ödemede:

01 / 11 / 2009

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		4.000	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER H.		44.000	
	103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		38.400
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		9.600
	360.01 Gelir Vergisi 9.600		

Gider Çeşidi
4. Çeşitli Giderler 4.000
4.01 Kira Giderleri

Ödemenin yapıldığı yılın sonundaki envanterde:

31 / 12 / 2009

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.		24.000	
	280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER H.		24.000

İzleyen yıla ilişkin kiranın dönen varlıklardaki hesaba aktarılması

İzleyen yılın başında:

01 / 01 / 2010

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ[193]		6.000	
	180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.		6.000

Gider Çeşidi
4. Çeşitli Giderler 6.000
4.01 Kira Gideri

2010 yılı I. üç aylık kirasının giderleri aktarılması

(193) Yıllık mali tablo düzenlendiği varsayıldığında kayıt 12 aylık kira olan 24.000 TL üzerinden yapılacaktır.

İzleyen her üç ayın başında bu kayıt tekrarlanacak, 2011 yılının Ekim ayı başında 1 aylık kira, gider yazılacaktır.

b) Aylık dönemler itibarıyla mali tablo düzenleyen bir işletme ise muhasebeleştirmeyi aşağıdaki gibi yapacaktır.

Ödeme:

01 / 11 / 2009		
770 GENEL YÖNETİM GİD. H.	2.000	
180 GELECEK AYLARA AİT GİD. H.	2.000	
280 GELECEK YILLARA AİT GİD. H.	44.000	
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		38.400
360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		9.600
360.01 Gelir Vergisi 9.600		
Gider Çeşidi		
4. Çeşitli Giderler 2.000		
4.01 Kira Giderleri		

Aralık ayı kirasının giderlere aktarılması:

01 / 12 / 2009		
770 GENEL YÖNETİM GİD. H.	2.000	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.		2.000
Gider Çeşidi		
4. Çeşitli Giderler 2.000		
4.01 Kira Giderleri		

Envanterde; Süresi 1 yıla inen peşin ödemenin dönen varlıklar bölümüne aktarılması:

31 / 12 / 2009			
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.		24.000	
	280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER H.		24.000

Yeni yılda aylık kiraların giderlere aktarılması (Her ay aynı işlem yapılacaktır):

31 / 01 / 2010			
770 GENEL YÖNETİM GİD. H.		2.000	
	180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.		2.000
Gider Çeşitleri			
4. Çeşitli Giderler 2.000			
4.01 Kira Giderleri			

31 Aralık 2010 tarihinde kalan 10 aylık kira tutarı olan 20.000 TL "280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER" hesabından "180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER" Hesabına aktarılacak ve bu hesaptan, yukarıda olduğu gibi ilgili ayların kira giderine dönüşecektir.

181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI

a. Niteliği: Bilanço tarihi itibariyle doğmuş olan bir kısım gelirler bu tarih itibariyle *istenebilir* hale gelmemiş olabilir. Geliri, isteme hakkı doğmadan, bir alacak hesabına borç yazılarak tahakkuk ettirilmesi uygun olmaz. Çünkü bir alacak olması için bir parayı isteme hakkı doğmuş olmalıdır. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planında bilanço tarihi itibariyle doğmuş ancak istenebilir duruma gelmemiş gelirlerin, gelir hesaplarına alınmasında kullanılmak üzere "181 Gelir Tahakkukları" hesabı açılmıştır. Alacak haline gelmiş gelirler ise bu hesaba değil, alacağın türüne uygun alacak hesaplarına kaydedilir.

Hesap, ay sonu itibariyle işlemiş gelirlerin tahakkukunda kullanılır.

Bilanço döneminin yıllık olduğu varsayılırsa tahakkuk işlemleri yıl sonlarında yapılacaktır. Ancak ülkemizdeki peşin vergi uygulaması nedeniyle Gelir Tablosunun en geç üç ayda bir düzenlenmesi zorunlu olduğundan gelir ve giderler açısından yıllık dönem uygulaması mümkün değildir. Kitaptaki bazı örneklerde, gelecek aylara ait giderlerde olduğu gibi, yıllık dönem uygulandığının varsayılması anlatımı kolaylaştırmak içindir.

b. Hesabın İşleyişi: Dönem sonlarında o döneme ait olarak hesaplanacak tutarlar ilgili gelir hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. İzleyen dönemde, alacağın istenebilir hale gelmesi üzerine tahsil edilmesi ya da alacak hesaplarına alınması sırasında; ilgili hesaplara karşılık, alacaklanan hesap kapanır.

Örnek: İşletme bir iş makinesini, 2 aylığına ve kirasını kira dönemi sonunda almak üzere, 10.000 TL'ye 15 Aralık günü kiraya veriyor. Kira, sözleşme uyarınca, süre sonunda çekle tahsil ediliyor (İşletme 3'er aylık dönemlerle mali tablo düzenlemektedir).

Dönem sonunda:

31 / 12 / 201.		
181 GELİR TAHAKKUKLARI H.	2.500	
649 DİĞER OLAĞAN GEL. VE KÂRLAR H.		2.500
649.09 Diğer Gelir ve Kârlar 2.500		

Gelirin tahsilinde:

15 / 02 / 201.		
101 ALINEN ÇEKLER H.		11.800
181 GELİR TAHAKKUKLARI H.		2.500
649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H.		7.500
649.09 Diğer Gelir ve Kârlar 7.500		
391 HESAPLANAN KDV		1.800

5.3.7. Diğer Dönen Varlıklar

Dönen varlıklar bölümlenirken ayrı bir grup olma özelliği taşımayan varlıklar bir araya getirilerek "Diğer Dönen Varlıklar" başlığı altında bir grup oluşturulur. Tekdüzen Hesap Planı'nda 19. grup diğer dönen varlıklara ayrılmıştır.

Enflasyon düzeltmesi: Bu grupta yer alan hesaplarda izlenen varlıklar, esas olarak, parasal varlıklar olduğu için enflasyon düzeltmesine konu oluşturmayacaktır. Hesaplarda parasal olmayan varlık bulunması halinde (stok veya duran varlık sayım ve tesellüm noksanları gibi) sadece bu varlıklara enflasyon düzeltmesi işlemi uygulanacaktır.

Tekdüzen Hesap Planın'nda diğer dönen varlıkları izlemek için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	190 Devreden KDV 191 İndirilecek KDV 192 Diğer KDV 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar 195 İş Avansları 196 Personel Avansları 197 Sayım ve Tessellüm Noksanları 198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar 199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (–)

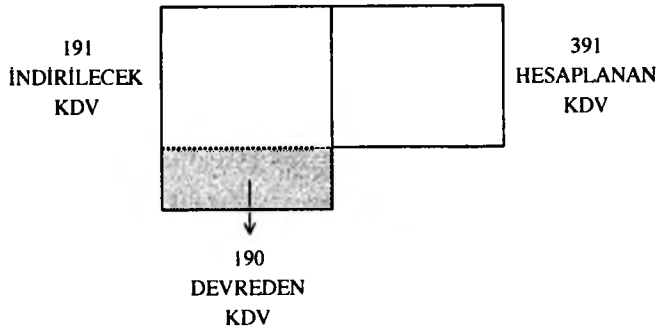
a) İndirim Konusu Yapılacak Vergiler

İşletmenin tahsil ettiği KDV tutarından indirilmek üzere bekletilen KDV ile kurumlar vergisinden mahsup edilecek peşin ödenmiş vergiler Diğer Dönen Varlıklar grubunda bu konuya özel açılan hesaplarda izlenir.

190 DEVREDEN KDV HESABI

a. Niteliği: Ay sonlarında indirilemeyen ve izleyen aya devreden katma değer vergilerinin izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Ay sonlarında 191 İndirilecek KDV hesabının kalanı 391 Hesaplanan KDV hesabının kalanından büyükse fark bu hesaba borç yazılır. Bu ilişki aşağıdaki gibi şematize edilebilir:



Bu hesaptaki tutar izleyen ay ya da aylarda 391 no.lu hesapla karşılaştırılarak kapatılır.

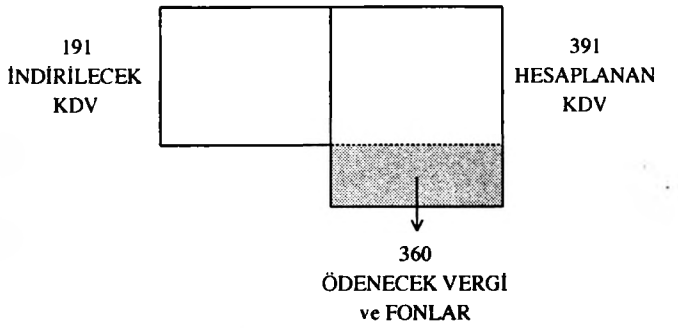
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI

a. Niteliği: Mal ve hizmetlerin satın alınması sırasında ödenen katma değer vergisinin, işletmece hesaplanan katma değerden indirilinceye kadar, tutulduğu hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Mal ve hizmet alımlarında ödenen KDV bu hesaba borç yazılır.

"391 Hesaplanan KDV" hesabında tutulan hesaplanmış vergiden indirilen KDV tutarı, adı geçen hesabın borcuna karşılık, " x191 İndirilecek KDV" hesabına alacak yazılır. Hazineden geri alınacak KDV'de bu hesaba karşılık alacak hesaplarına alınır.

"391 Hesaplanan KDV" hesabında tutulan hesaplanmış vergiden indirilen KDV tutarı, adı geçen hesabın borcuna karşılık, "191 İndirilecek KDV" hesabına alacak yazılır. Bu ilişki aşağıdaki gibi şematize edilebilir:



Ay sonu itibariyle hesaptaki tutar 391 Hesaplanan KDV hesabındaki tutardan indirildiği, bu hesaptaki tutarın 391 no.lu hesaptaki tutardan daha fazla olması durumunda indirilemeyen KDV de 190 Devreden KDV hesabına aktarıldığı için 191 İndirilecek KDV hesabı ay sonlarında kalan vermez, dolayısıyla aylık ve yıllık bilançolarda yer almaz.

192 DİĞER KDV HESABI

a. Niteliği: Ertelenen ve koşulları doğduğunda kaldırılacak (terkin edilecek) olan katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: İhraç edilmek üzere bir yurt içi firmaya satılan malların KDV 'si "392 Diğer KDV" hesabına karşılık bu hesaba borç yazılır. İhraç gerçekleşince KDV vergi idaresi tarafından terkin edilir. Bunun üzerine işletme de söz konusu KDV hesaplarını kapatır.

Örnek: İşletme, ihraç kaydıyla (ihraç edilmek üzere) bir yurt içi firmaya 80.000 TL'lık malı çek karşılığı satıyor. Mala ilişkin KDV erteleniyor. Daha sonra ihraç gerçekleşiyor ve KDV kaldırılıyor (Terkin ediliyor).

Satış ve vergi tahakkuku:

.. / .. / 201.			
101 ALINAN ÇEKLER H.			80.000
120 ALICILAR H.		14.400	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		80.000
	391 HESAPLANAN KDV		14.400

Verginin ertelenmesi:

.. / .. / 201.			
391 HESAPLANAN KDV		14.400	
	392 DİĞER KDV		14.400
.. / .. / 201.			
192 DİĞER KDV		14.400	
192.01 Ertelenen KDV 14.400			
	120 ALICILAR		14.400

Alıcının ihracatı gerçekleştirmesi üzerine[194] KDV'nin kaldırılması (terkini)

	.. / .. / 201.		
392 DİĞER KDV		14.400	
	192 DİĞER KDV		14.400

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER ve FONLAR HESABI

a. Niteliği: Kurumlar vergisi yükümlüsü olan kuruluşlarda vergi yasaları uyarınca peşin ödenen (geçici vergi) ya da işletmeye ödeme yapanlar tarafından kesilen vergi ve fonların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Kurumların üçer aylık dönemler itibariyle gelirleri üzerinden hesaplayıp vergi dairesine yatırdıkları "geçici vergi" tutarları bu hesaba borç yazılır. Kurumun dönem içinde elde ettiği bir kısım gelirlerden (menkul sermaye iradı gibi) geliri ödeyenler tarafından kesilen vergi ve fonlar da bu hesaba borç yazılarak izlenir.

i. Peşin ödenen vergi, işletmenin gelirinden kesinti nedeniyle ortaya çıkabilir.

Örnek: Anonim şirket şeklindeki işletmenin İş Bankası'ndaki mevduatına hesabın kapatıldığı 18 Kasım günü itibariyle 800 TL faiz yürütüldüğü, bundan % 15 gelir vergisi kesildiği öğreniliyor.

	18 / 11 / 201.		
102 BANKALAR H.		680	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER			
ve FONLAR H.		120	
193.01 Vergi Kesintisi 120			
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		800

(194) İhracat gerçekleştirilmezse, tanınan süre sonunda, KDV ödenmek üzere aşağıdaki gibi bir işlemle hesaba alınır ve 192 no.lu hesap, 392 no.lu hesaba karşılık alacaklandırılarak kapatılır.

	.. / .. / 201.		
120 ALICILAR H.		14.400	
	391 HESAPLANAN KDV		14.400
	.. / .. / 201.		
392 DİĞER KDV		14.400	
	192 DİĞER KDV		14.400

ii. Peşin ödenen vergi, dönem sonunda ortaya çıkacak vergiye karşılık önceden yapılan ödemelerden doğabilir.

Örnek: Limited Şirket, I.inci 3 aylık geçici vergi tutarını 54.800 TL olarak hesaplıyor. Bu tutardan, I. üç aylık dönemde, kesinti yoluyla ödenmiş bulunan 2.300 TL düşülüyor ve 52.500 TL 15 Mayıs günü ödeniyor.

15 / 05 / 201.			
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER ve FONLAR H.		52.500	
193.02 Geçici Vergi 52.500			
100 KASA H.			52.500
Hesaplanan geçici vregi	*54.800*		
Dönem içinde kesinti yoluyla ödenen	*(2.300)*		
Ödenecek	*52.500*		

Kurumlar Vergisi yükümlüsü firmalarda; gelirlerden kesinti suretiyle ödenen vergi ve fonlarla Kurumlar Vergisi Kanunu (mük. mad. 40) uyarınca ödenen geçici vergi, yıllık beyannamede hesaplanan ve firma tarafından ödenecek kurumlar vergisi ve fonlardan mahsup edilir[195].

Yıl sonunda bu hesapta toplanan tutar, "*371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri*" hesabının borcuna aktarılır. Kuşkusuz aktarılacak miktar dönem kârı üzerinden hesaplanan vergi ve fonlardan büyük olamaz. Cari dönem kârı üzerinden hesaplanan vergi ve fonlar peşin ödenen vergi ve fonlardan küçükse bu hesaptan dönem kârı üzerinden hesaplanan vergi ve fon miktarı kadar aktarma yapılır. Bu durumda "193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabının kalanı bilançoda yer alır ve gelecek yıla devreder.

Örnek: Anonim şirketin 200. yılı "*193. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar*" hesabının durumu şöyledir.

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FON. H.		193.01 Geçici Vergi		193.02 Vergi Kesintisi	
. .		. .		. .	
. .		. .		. .	
. .		. .		. .	
164.100	–	156.100	–	8.000	–

(195) Gerçek kişi işletmelerinde ve şahıs şirketlerinde: işletme sahipleri işletmenin dönem içinde kesinti yolu ile ödenen vergileri ve fonları yıllık beyanname ile beyan edip ödeyeceği vergiden indireceği için, bu kesintiler işletme sahibinin veya ortakların hesaplarına aktarılır. (Gelir Vergisi Kanunu'na (mük. mad. 120) göre ödenen "geçici vergi"nin işletme sahibi veya ortaklar yerine işletme tarafından yatırılması halinde de benzer şekilde işlem yapılır).

a) Şirketin dönem kârı üzerinden kurumlar vergisi 226.500 TL olarak hesaplanmıştır.

	31 / 12 / 201.		
691	DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI H.	226.500	
	370 DÖNEM KÂRI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI H.		226.500
	Hesaplanan vergi ve fonların kârdan indirilmesi		
	31 / 12 / 201.		
371	DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ H.	164.100	
	193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR H.		164.100
	193.01 Vergi Kesintisi 8.000		
	193.02 Geçici Vergi 156.100		
	Peşin ödenen vergilerin mahsup edilmek üzere aktarılması		

b) 4.üncü üç aylık dönemin geçici vergisi 51.700 TL olarak hesaplanmış ve 14 Şubat günü ödenmiştir.

	14 / 02 / 201.		
371	DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ H.	51.700	
	100 KASA H.		51.700

371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ H.

1/1	Devir	164.100	
14/2	Ödenen	51.700	
		215.800	

370 DÖNEM KÂRININ VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI H.

			1/1 Devir 226.500

Yeni yılda beyanname düzenlenip tahakkuk fişi alındığında[196] aşağıdaki gibi bir kayıt yapılır.

5/4/201.		
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI H.	226.500	
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞ. YÜKÜMLÜLÜKLERİ		215.800
360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		10.700
360.04 Kurumlar Vergisi 10.700		

iii. Peşin ödenen vergi, cari dönemde ortaya çıktığı halde, vergi mevzuatı açısından, gelecek dönemlerde gider sayılabilecek ödemeler dolayısıyla cari dönemde fazla vergi hesaplanmasından kaynaklanabilir. Vergi; yasal açıdan gelecek dönemde indirilebilecek bir gidere ilişkin ise; bu hesaba, daha sonraki dönemlerde indirilebilecek bir gidere ilişkin ise duran varlıklar bölümünde açılacak "295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabına borç yazılır (Bkz. 6.3.2.17. Koşula Bağlı Borçlar İçin Karşılık Ayrılması).

b) Personele ve Üçüncü Kişilere Avans Verilmesi

Stok veya duran varlık edinilmesi için verilen avanslar dışında kalan avanslar bu grupta açılan hesaplarda izlenir.

195 İŞ AVANSLARI HESABI

a. Niteliği: İşletme adına mal alacak, hizmet gördürecek, ya da bir kısım giderleri ve ödemeleri yapacak olanlara verilen avansların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: İş avansı verildiğinde bu hesaba borç yazılır. Avansı alanın sunduğu harcama (sarf) belgelerine dayanarak ilgili hesaplara borç yazılırken bu hesaba alacak kaydedilir. Kullanılmayan avans iade edildiğinde de bu hesap, Kasa veya Bankalar hesabına karşılık, alacaklanır.

İşletme adına sürekli iş yaptıranlara verilen avansın; her iş bitiminde kapatılması, yeni iş için yeni bir avans hesabı açılması gereksiz iş hacmi yaratır. Bu durumlarda avans alan kimsenin yaptığı harcamalar kendisine ödenir, böylece, avans sürekli olarak o kimsenin üzerinde kalır. Bu şekilde kullanılan avanslara "rotatif avans" denir.

(196) Bu kaydın, bilanço ve gelir tablosunun Genel Kurulca onaylanması tarihinde yapılması da önerilmektedir. Bkz. 370 no.lu hesap.

Örnek: (a) İşletmenin avukatı Berrin Akcan'a, 800 TL (rotatif) ve satınalma memuru Nuh Güven'e 500 TL tutarında iş avansı veriliyor.

(b) Nuh Güven'in yaptırdığı otomobil bakım – onarım işlerine ilişkin 354 TL tutarındaki (KDV dahil) belge teslim alınıyor. Kalanı nakten tahsil ediliyor.

(c) Kendisine rotatif iş avansı verilen Berrin Akcan, şüpheli alacak olarak değerlendirilmiş davalı bir ticari alacak için 635 TL'lik dava masrafı yaptığına ilişkin belge veriyor.

Avansların verilmesi:

.. / .. / 201.		
195 İŞ AVANSLARI H.	1.300	
195.01 Berrin Akcan 800		
195.02 Nuh Güven 500		
100 KASA H.		1.300

Avans kapatma:

.. / .. / 201.		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	300	
100 KASA H.	146	
191 İNDİRİLECEK KDV	54	
195 İŞ AVANSLARI H.		500
195.02 Nuh Güven		
Gider Çeşidi		
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 300		
3.03 Bakım - Onarım Giderleri		

Rotatif avanstan harcama:

.. / .. / 201.		
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR H.	635	
100 KASA H.		635

196 PERSONEL AVANSLARI HESABI

a. Niteliği: Hesap, personele ücretlerine ya da yapacakları seyahat giderlerine karşılık önceden yapılan ödemeleri kapsar. Hakedildiği halde normal tahakkuk dönemi gelmemiş (Örneğin ücret tahakkuku ay sonunda yapıldığı halde hafta sonlarında veya onbeş günde bir yapılan ödemeler) personel ücretlerine karşılık önceden yapılan ödemelere *ücret avansı* (veya istihkak avansı) ve seyahate gönderilen personele hakedeceği yolluk ve yapacağı seyahat giderlerine karşılık önceden verilen paralara da *yolluk avansı* (veya harcırah avansı) denir.

b. Hesabın İşleyişi: Avans verildiğinde bu hesaba borç yazılır. Hesaba;

* Personelin beyan ettiği giderler,
* Nakten iade ettiği avans kalanları,
* Ücretinden kesilen avans tutarı ya da kalanları ise alacak yazılır.

Örnek: Başka bir şehre görevli gönderilen Sami Şener'e 500 TL yolluk avansı ödeniyor. Avans makbuzunun damga vergisi, avans tutarından kesiliyor. Sami Şener, seyahat dönüşü 468 TL gider beyan ediyor. Daha sonra avansın kalanını nakten ödüyor.

Avansın ödenmesi:

.. / .. / 201.

196 PERSONEL AVANSLARI H.	500	
196.02 Yolluk Avansları 500		
196.0212 Sami Şener 500		
360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		4
360.03 Damga Vergisi 4		
100 KASA H.		496

Sami Şener'e yolluk avansı ödemesi

Seyahat giderlerinin mahsubu:

.. / .. / 201.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	468	
196 PERSONEL AVANS. H.		468
196.02 Yolluk Avansları 468		
196.0212 Sami Şener 468		

Gider Çeşidi

4. Çeşitli Giderler 468
4.05 Yolluk Giderleri

Avans kalanının tahsili:

	../../201.		
100 KASA H.		32	
	196 PERSONEL AVANS. H.		32
	196.02 Yolluk Avansları 32		
	196.0212 Sami Şener 32		

c) Sayımda ve Teslim Almada Noksan Çıkması

Nakit, menkul kıymet, stok ve maddi duran varlıkların miktarı sayım ile belirlendiğinde kayıtlara göre bir noksanlık görülürse; bu noksanlığın ilgili varlık hesabından indirilmesi ve hesabın kalanının fiilen mevcut olan miktara eşitlenmesi gerekir. Bunun için noksanlık tutarı ilgili varlık hesabına alacak yazılıp *"sayım noksanı"* olarak 197 SAYIM VE TESELLÜM(197) NOKSANLARI hesabına alınır. Araştırma sonucunda ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesap alacaklanarak kapanır.

Satın alınan stok ve duran varlıkların; eksik gönderilmiş ya da taşıma sırasında fire veya zayiata uğramış olması nedeniyle noksan çıkması durumunda; stok ve duran varlıkların hesaplarına fiilen teslim alınanların tutarı üzerinden kaydedilmesi, farkın *'tesellüm noksanı"* olarak 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI hesabına alınması gerekir. Daha sonra noksanlığın satıcı tarafından tamamlanması veya noksanlık bedelinin satıcıdan nakden veya hesaben tahsil edilmesi, sigorta tarafından tazmin edilmesi, işletme tarafından zarar yazılmasına karar verilmesi gibi sonuçlara göre ilgili hesapların borcu karşılığında bu hesap alacaklanarak kapanır.

197 SAYIM ve TESELLÜM NOKSANLARI HESABI

a. Niteliği: Nakit, menkul değer, stok ve demirbaş eşyanın sayımlarında veya teslim alınmaları (tesellümleri) sırasında noksan çıkan değerlerin, noksanlık nedenlerinin araştırılması süresince, tutulduğu hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Hesap, sayım ya da teslim alma sırasında noksan çıkan ve araştırılmasına karar verilen varlıkların tutarı üzerinden borçlanır. Sayım noksanlığının araştırılması sonucu;

* Noksanlığın nedeni bulunursa; ilgili hesabın,

* Noksanlığın nedeni bulunamaz da sorumludan tahsiline karar verilirse; Kasa hesabının ya da Personelden Alacaklar hesabının,

---

(197) Tesellüm : Teslim alma

Noksanlık "sayım" sırasında belirlenebileceği gibi bir varlığı "tesellüm" etme sırasında da ortaya çıkabilir. Bu nedenle hesabın isminde bu iki olguya birden yer verilmiştir.

* Noksanlığın nedeni bulunamaz ve işletmede zarar yazılması kararlaştırılırsa; Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabının,

borçlandırılması karşılığında bu hesap alacaklanarak kapanır.

Örnek: İşletmenin üretim biriminin fuel-oil stokunun yıl sonu miktarının kübaj yolu ile ölçülerek belirlenmesi sonucunda 7.800 TL'lik noksanlık olduğu görülmüş ve kesin sonucun alınmasına kadar "197 Sayım ve Tesellüm Noksanları" hesabında tutulmasına karar verilmiştir.

Yeni yılın Ocak ayı sonunda stokun en aza inmesinde yeniden ölçüm yapılmış ve kesin noksanlığın 1.300 TL'den ibaret olduğu, bu miktar noksanlığın tartı farklarından ileri geldiği ve işletme için normal sınırlar içinde olduğu sonucuna varılmıştır.

a) Yıl sonunda:

31 / 12 / 201.			
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI H.		7.800	
197.03 Stok Noksanları	7.800		
150 İLK MADDE ve MALZEME H.			7.800
150.84 Fuel - Oil	7.800		
31 / 12 / 201.			
654 KARŞILIK GİDERLERİ H.		7.800	
199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞ. H.			7.800
199.01 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılığı	7.800		

b) Ocak ayı sonunda:

31 / 01 / 201.			
150 İLK MADDE VE MALZEME H.		6.500	
150.84 Fuel-Oil	6.500		
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI H.			6.500
197.03 Stok Noksanları	6.500		
Noksan olmadığı tespit edilen Fuel-Oil'in bedelinin stok hesabına alınması 7.800 – 1.300 = 6.500 TL			

31 / 01 / 201.

199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI H.	1.300	
199.01 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılığı 1.300		
197 SAYIM ve TESELLÜM NOKSANLARI H.		1.300
197.03 Stok Noksanları 1.300		

Kesinleşen noksanlık tutarının mevcut karşılıktan mahsubu

31 / 01 / 201.

199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI H.	6.500	
199.01 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılığı 6.500		
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H.		6.500

Gereksiz hale gelen karşılığın iptali

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

1/1	Devir	7.800			
			31/1		1.300
			31/1		6.500
		7.800			7.800

199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI

			1/1	Devir	7.800
31/1		1.300			
31/1		6.500			
		7.800			7.800

Kolay izlenebilmesi için üç ayrı madde halinde yazılan işlemin tek madde halinde yazılması da mümkündür[198].

(198) Karma madde şöyle olur.

31 / 01 / 201.

150 İLK MADDE VE MALZ. H.	6.500	
199 DİĞER DÖNEN VAR. KARŞ. H.	7.800	
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI H.		7.800
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H.		6.500

d) Farklı Nitelikteki Diğer Dönen Varlıkların İzlenmesi

Ayrı defteri kebir açılacak önemde olmayan bir kısım dönen varlıklar 198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar hesabında izlenir. Bu hesaba kaydedilecek işlemler farklı türden olabileceği için izlenen varlıkların niteliklerine göre tali hesap açılır.

198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR HESABI

a. Niteliği: Tekdüzen Hesap Planı'nda, bu hesap grubu içinde sayılanların dışında kalan varlıklar için açılan hesaptır.

b. İşleyişi: Yukarıdaki hesaplarda tanımlananlar dışında kalan bir varlık ortaya çıktığında bu hesaba borç, söz konusu kıymetlerin çıkışlarında da alacak kaydedilir.

f) Değer düşüklüğünün İzlenmesi

199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI HESABI (–)

a. Niteliği: "19 Diğer Dönen Varlıklar" grubundaki hesaplara alınan varlıklar ile ilgili olarak ortaya çıkan riskler için ayrılan karşılıklar bu hesapta izlenir. Hesap kalanı bilançoda, aktifi düzeltici bir kalem olarak, Diğer Dönen Varlıklar toplamından indirim biçiminde gösterilir.

b. Hesabın İşleyişi: Ayrılan karşılıklar bu hesabın alacağına, kesinleşen zarara mahsup edilen karşılıklarla, gereksiz hale geldiği için, iptal edilen karşılıklar bu hesabın borcuna yazılır.

5.4. DURAN VARLIKLAR

Bir yıldan ya da bir normal faaliyet döneminden daha uzun süre sonra; tahsil edilecek alacaklar, tüketilecek stoklar, yararlanılacak peşin ödemelerle, bir yıldan daha uzun süre boyunca yararlanılacak maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar duran varlıkları oluşturur. Özetle bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeyen varlıkların tümü duran varlık sayılır.

Duran varlıkların bölümlenmesi aşağıda gösterilmiştir.

2. DURAN VARLIKLAR	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 VARLIKLAR

Paraya çevrilme ya da tüketilme zamanı 1 yıla inen varlıklar "*duran varlık*" olma niteliğini kaybederek "*dönen varlık*" haline gelirler ve bu bölümdeki hesaplardan dönen varlıklar bölümündeki hesaplara aktarılırlar. Bu ilişki şöylece açıklanabilir.

DURAN VARLIK GRUBU		DÖNEN VARLIK GRUBU
22 TİCARİ ALACAKLAR	→	12 TİCARİ ALACAKLAR
23 DİĞER ALACAKLAR	→	13 DİĞER ALACAKLAR
24 MALİ DURAN VARLIKLAR	→	11 MENKUL KIYMETLER
25 MADDİ DURAN VARLIKLAR		
26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		
27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ DURAN VARLIKLAR		
28 GELECEK **YILLARA** AİT GİDERLER ve GELİR TAHAKKUKLARI	→	18 GELECEK **AYLARA** AİT GİDERLER ve GELİR TAHAKKUKLARI
29 DİĞER **DURAN** VARLIKLAR	→	19 DİĞER **DÖNEN** VARLIKLAR

5.4.1. Uzun Vadeli Alacaklar

Vadeleri bilanço tarihinden itibaren 1 yıldan daha uzun olan ticari ve ticari olmayan alacaklar uzun vadeli alacaklar olarak Duran Varlıklar arasında yer alır. Uzun vadeli alacaklar da Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar olarak iki ayrı bölüm oluşturur. Bu alacakların ortaya çıkmaları ve değerlendirilmeleri kısa vadeli alacaklara göre farklılık göstermez. Sadece; kısa vadeli alacak hesapları, esas olarak tahsil ile alacaklanırken, uzun vadeli alacak hesapları dönem sonlarında vadesi bir yıla inen alacakların kısa vadeli alacak hesaplarına aktarılmasında alacaklanırlar.

Örnek: İşletme 1 Eylül günü kayıtlı değeri 240.000 TL olan arsasını yarısı çekle ,yarısı 14 ay sonra tahsil edilmek üzere 600.000 TL'ye satıyor (Vade farkı ve KDV ihmal edilecektir).

Satış işlemi:

01 /09 / 201.		
101 ALINAN ÇEKLER H.	300.000	
236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR H.	300.000	
250 ARAZİ ve ARSALAR H.		240.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR		360.000

Dönem sonunda envanter işlemi:

31 / 12 / 201.		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR H.	300.000	
236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR H.		300.000

★ Uzun vadeli alacakların tahsilinde şüphe görülmesi durumunda; Tekdüzen Hesap Planı uygulamasında, bu alacakların bulunduğu hesaptan Şüpheli Alacaklar hesabına aktarılması söz konusu değildir[199]. Sadece ortaya çıkan risk kadar karşılık ayrılır.

(199) Kısa vadeli alacaklar izleyen yılda tahsili beklenen paraları gösterdiği için nakit planlamasında izleyen yılda nakit girişi sağlayacak varlıklar olarak değerlendirilir. Bu nedenle de tahsili şüpheli bulunan alacakların diğer alacaklar gibi değerlendirilmemesi için ayrı bir hesaba aktarılması gerekir. Uzun vadeli alacakların izleyen yılın nakit planında yer alması söz konusu olmadığından ayrı hesaba aktarılması gerekli görülmez. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planı'nda uzun vadeli Şüpheli Ticari Alacak hesabı olmadığı halde 229 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesabı açılmıştır.

Enflasyon düzeltmesi: Uzun vadeli alacaklardan Türk paralılar parasal varlıklar olduklarından, yabancı paralılar da dönem sonu kuru ile değerlendirilmiş olduklarından enflasyon düzeltmesi söz konusu değildir.

5.4.1.1. Ticari Alacaklar

İşletmenin asıl faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışından doğan ve vadesi 1 yıldan uzun olan alacaklar (ticari alacaklar) duran varlık olarak bu bölümde yer alır. Sözkonusu alacakların vadesi 1 yıla indiğinde, bu gruptaki hesaplardan, dönen varlıklar içindeki kısa vadeli ticari alacak hesaplarına aktarılır.

Bu hesaplarda yer alan alacakların değerlendirilmesi işlemleri (reeskont, karşılık ayırma) kısa vadeli ticari alacaklarda olduğu gibidir.

Uzun vadeli ticari alacakları izlemek üzere Tekdüzen Hesap Planı'nda aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

22 TİCARİ ALACAKLAR	220 Alıcılar 221 Alacak Senetleri 222 Alacak Senetleri Reeskontu (–) 234 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri(–) 226 Verilen Depozito ve Teminatlar 229 Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (–)

220 ALICILAR HESABI

a. Niteliği: İşletmenin mal ve hizmet sattığı kişi ve kuruluşlardan olan, 1 yıldan uzun vadeli, senetsiz alacaklarının izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Hesap, alacak ortaya çıktığında ve faiz vb. nedenlerle arttığında; borçlanır. Hesap;

* Alacağın vadesinin, 1 yıla inmesi nedeniyle, kısa vadeli hesaba aktarılması,
* Alacağın vadeden önce tahsil edilmesi,
* Alacağın, "değersiz alacak" haline gelmesi üzerine, zarara aktarılması,

durumlarında alacaklanır.

221 ALACAK SENETLERİ HESABI

a. Niteliği: İşletmenin ticari işlemleri ile ilgili olarak aldığı vadesi 1 yılın üzerinde olan senetlerin izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Hesap, 1 yıldan uzun vadeli, senedin alınmasında borçlanır.

Hesap,

* Senet vadesinin 1 yılın altına inmesi nedeniyle, kısa vadeli hesaba aktarılması,

* Senedin vadeden önce tahsil edilmesi, ciro edilmesi veya başka bir senetle değiştirilmesi,

* Alacağın "değersiz alacak" haline gelmesi nedeniyle zarara aktarılması,

durumlarında alacaklanır.

222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU HESABI (–)

a. Niteliği: Uzun vadeli alacak senetleri için hesaplanan reeskont tutarlarının izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba alacak yazılır. Senedin vadesinin 1 yılın altına inmesi durumunda bu hesaptaki tutar "122 Alacak Senetleri Reeskontu" hesabına aktarılır.

224 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (–)

Finansal kiralama işlemi yapan işletmelerde kiralamanın yapıldığı tarihte kira alacakları ile kira ödemelerinin bu günkü değeri arasındaki farkın (uzun vadeli) izlendiği hesaptır (Özel bir alanı ilgilendirdiği için ayrıntıya girilmemiştir).

226 VERİLEN DEPOZİTO ve TEMİNATLAR HESABI

a. Niteliği: Geri alınması 1 yıldan daha uzun süre sonra olabilecek depozito ve teminatların izlendiği hesaptır. Elektrik - su depozitosu gibi işletme var oldukça kalacak depozitolar bu hesaba kaydedilir. Bağlı olduğu olayın tamamlanmasının 1 yıldan daha uzun olduğu durumda verilen teminatlar da bu hesapta izlenir. Ancak, 1 yıldan uzun garantiler, paranın zaman değeri nedeniyle, daha çok banka teminat mektubu ile sağlandığından bu hesapta genellikle "depozitolar" bulunur.

b. Hesabın İşleyişi: Depozito verildiğinde bu hesaba borç, geri alındığında, dönen varlıklardaki hesaba aktarıldığında ya da değersiz alacak haline geldiğinde alacak yazılır.

229 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI HESABI (–)

a. Niteliği: Duran varlıklar bölümünde yer alan alacaklardan tahsili şüpheli görülenler için ayrılan karşılığın izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Uzun vadeli ticari alacaklar için ayrılan karşılıklar bu hesabın alacağına, alacağa mahsup edilen veya gereksiz hale geldiği için iptal edilen karşılıklar bu hesabın borcuna yazılır.

5.4.1.2. Diğer Alacaklar (Ticari Olmayan Alacaklar)

Ticari alacaklar dışında kalan vadesi 1 yıldan uzun alacaklar, duran varlık olarak bu bölümde yer alır. Söz konusu alacakların vadesi 1 yılın altına indiğinde, bu gruptaki hesaplardan; dönen varlıklar içindeki kısa vadeli diğer alacak hesaplarına aktarılır. Bu hesaplarda yer alacak alacakların değerlendirilmesi işlemleri (reeskont, karşılık ayırma) kısa vadeli diğer alacaklarda olduğu gibidir.

Ticari olmayan uzun vadeli alacakları izlemek üzere Tekdüzen Hesap Planı'nda aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

23 DİĞER ALACAKLAR	231 Ortaklardan Alacaklar 232 İştiraklerden Alacaklar 233 Bağlı Ortaklardan Alacaklar 235 Personelden Alacaklar 236 Diğer Çeşitli Alacaklar 237 Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (–) 239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (–)

231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI

a. Niteliği: Şirketlerde ortakların 1 yıldan uzun vadeli borçlarının izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Alacak ortaya çıktığında borçlanan hesap, alacağın kısa vadeli alacak hesabına aktarılmasında ya da vadesi 1 yıla inmeden tahsilinde alacaklanır.

232 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR HESABI

233 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR HESABI

a. Niteliği: İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısiyle iştiraklerinden ve bağlı ortaklıklarından olan alacaklarının izlendiği hesaplardır.

b. Hesabın İşleyişi: Alacak ortaya çıktığında borçlanan bu hesaplar, alacağın kısa vadeli alacak hesabına aktarılmasında ya da vadesi 1 yıla inmeden tahsilinde alacaklanırlar.

235 PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI

a. Niteliği: İşletme topluluğuna dahil personelin işletmeye olan uzun vadeli borçlarının izlendiği hesaptır.

b. Hesabıh işleyişi: Personelden uzun vadeli bir alacak doğduğunda bu hesaba borç, kısa vadeli alacaklara aktırıldığında alacak yazılır.

236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI

a. Niteliği: Ticari işlemler dışındaki işlemler dolayısiyle ortaya çıkan uzun vadeli senetli ve senetsiz alacakların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Hesap ticari alacak senetlerinde olduğu gibi çalışır.

237 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU HESABI (–)

a. Niteliği: Bu gruptaki hesaplarda izlenen senetli alacaklar için hesaplanan reeskont tutarlarının kaydedildiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Hesap, ticari alacaklarda olduğu gibi çalışır.

239 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI (–)

a. Niteliği: Bu gruptaki hesaplarda izlenen ve şüpheli olma riski taşıyan alacaklar için ayrılan karşılıkların alındığı hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Hesap, Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı hesabı gibi çalışır.

5.4.2. Mali Duran Varlıklar

Uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan ya da 1 yıllık süre içinde paraya çevrilme imkânı bulunmayan menkul kıymetlerle, hisse senedi çıkarmayan şirketlerdeki sermaye payları bu bölümdeki hesaplarda izlenir.

Uzun süreli sermaye yatırımları TMS: 26 no.lu standartta "İştiraklerdeki Yatırımlar" olarak nitelendirilmiştir.

Bu gruptaki hesaplarda izlenen menkul kıymetlerden "*pazarlanabilir*" hale gelenler ile vadesi izleyen yılda dolacak tahviller Dönen Varlıklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

Mali duran varlıkları izlemek üzere Tekdüzen Hesap Planı'nda aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

24	MALİ DURAN VARLIKLAR	240 Bağlı Menkul Kıymetler 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (–) 242 İştirakler 243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri (–) 244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (–) 245 Bağlı Ortaklıklar 246 Bağlı Ortaklıklar ve Sermaye Taahhütleri (–) 247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (–) 248 Diğer Mali Duran Varlıklar 249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (–)

Görüldüğü üzere, mali duran varlıkların her birinde meydana gelen değer azalmaları için bir değer düşüklüğü karşılığı hesabı açılmıştır.

5.4.2.1. Bağlı Menkul Kıymetler

Bağlı menkul kıymetler, bir yıldan daha uzun bir süre sonra nakde dönüşebilecek, ortaklık hakkı veren kağıtlarla alacak hakkı veren kağıtlardan oluşur. Bu nedenle bağlı menkul kıymetlerin izlenmesinde, bağlı menkul kıymetin niteliğine göre, farklı uygulamalar söz konusu olur.

Bağlı menkul kıymetler Tekdüzen Hesap Planı'nda açılan "240 Bağlı Menkul Kıymetler" hesabında izlenir. Tekdüzen Hesap Planı'nda İştirak ve Bağlı Ortaklıklara karşı olan sermaye koyma borçlarını izlemek için birer "sermaye taahhüt" hesabı açıldığı halde bağlı menkul kıymetler için böyle bir hesap bulunmamaktadır[200].

---

(200) Ortaklık payı % 10'un altında olan şirketlerin sermaye artırımında da sermaye taahhüdü söz konusu olabileceğine göre bağlı menkul kıymetlere ilişkin taahhütlerin de muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Çünkü taahhüdün hukuki sonuçları açısından oranın bir önemi bulunmamaktadır. Ancak böyle bir hesap için 24. grupta boş numara kalmamıştır. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Planının bu grubundaki her kalem için değer düşüş karşılığı hesabı açmaktan vazgeçilip 249 Mali Duran Varlıklar Değer Düşüş Karşılığı adı altında bir hesap açılmalı, boşalan numaralardan yararlanarak da bağlı menkul kıymetler için bir taahhüt hesabı oluşturulmalıdır.

240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER HESABI

a. Niteliği: Bir şirketteki sermaye payının "iştirak" sayılması için aranan oranın altında kaldığından dolayı İştirakler hesabına alınmayan, ancak uzun vadede elde tutulması amaçlanan hisse senetleri (ileride iştirak payının artırılması düşünülen şirketlerin hisse senetlerinde olduğu gibi) bu hesapta izlenir. Uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklarla elde tutulan (vadeye kadar elde tutulacak varlıklar) hisse senedi dışı menkul kıymetler de bu hesapta izlenir. Ayrıca;

* Yasal zorunluluk,

* Pazarlanmasında engel (tasfiyeye girmiş bir anonim şirketin çıkarmış olduğu tahvillerde olduğu gibi),

nedeniyle 1 yıl içinde paraya çevrilemeyecek olan hisse senedi dışındaki menkul kıymetler de bu hesapta izlenir.

b. Hesabın İşleyişi: "Bağlı kıymet" niteliğindeki menkul kıymetler edinildiklerinde, edinme bedelleri üzerinden bu hesaba borç yazılır. "Bağlı kıymet" niteliğini kaybeden menkul değerler bu hesabın alacaklandırılması karşılığında, dönen değerler bölümündeki Menkul Kıymetler hesabına aktarılır. Bu hesapta iken paraya çevrilen bağlı menkul kıymetler dolayısıyla, ilgili varlık (kasa, banka vb.) hesabının borcuna karşılık bu hesabın alacaklanacağı açıktır.

Bunun dışında hesabın işleyişi dönen varlıklar bölümünde anlatılan Hisse Senetleri hesabı ile Tahviller hesabına göre farklılık göstermez.

241 BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI (–)

a. Niteliği: Bağlı menkul kıymetlerin pazar değerinin edinme bedelinin altına inmesi durumunda değer düşüklüğü için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Hesap, "119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı"nda olduğu gibi çalışır. Farklı olarak; "Bağlı değer" olma niteliğini yitiren kıymetler Dönen Varlıklar bölümündeki hesaplara aktarılırken, varsa, karşılıkları da "119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı" hesabına aktarılır. Kuşkusuz pazarlanabilir menkul değerlerden "bağlı değer" niteliği kazananlar için de aksi işlem yapılacaktır.

Örnek: Bağlı Menkul Kıymetler hesabına 25.000 TL'ye kayıtlı olan hisse senetlerinin bilanço günündeki borsa değerinin 22.000 TL olduğu belirleniyor.

İzleyen yıl içinde sözkonusu hisse senetlerinin satılması kararlaştırılıyor.

a) Dönem sonunda karşılık ayrılması

31 / 12 / 201.			
654 KARŞILIK GİDERLERİ H.		3.000	
	241 BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		3.000
Kayıtlı değer 25.000			
Piyasa değeri –22.000			
Değer düşüklüğü 3.000			

b) İzleyen yılda menkul kıymetlere aktarılması

.. / .. / 201.			
110 HİSSE SENETLERİ		25.000	
241 BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		3.000	
	240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER H.		25.000
	119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		3.000

5.4.2.2. İştirakler ve Bağlı Ortaklıklar

İştirak ve bağlı ortaklıkların bilançoda ayrı ayrı rapor edilebilmesi için ayrı hesaplarda izlenmesi söz konusudur. Ancak muhasebeleştirme işlemleri biri birinden farklı değildir.

Bu varlıkları izlemek üzere Tekdüzen Hesap Planı'nda aynı sistem içinde hesaplar oluşturulmuştur.

İştirakler	*Bağlı Ortaklıklar*
242 İŞTİRAKLER	245 BAĞLI ORTAKLIKLAR
243 İŞTİRAKLER SERMAYE TAAHHÜTLERİ (–)	246 BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE TAAHHÜTLERİ (–)
244 İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (–)	247 BAĞLI ORTAKLIK SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (–)

Aşağıda iştirakler ayrıntılı olarak anlatılmıştır. Tekrardan kaçınmak için, bağlı ortaklıklar hesaplarına ayrıca değinilmemiştir.

242 İŞTİRAKLER HESABI

a. Niteliği: İşletmelerin, bir şirket üzerinde kontrol sağlamak, ürünlerine satış sahası bulmak, üretimleri için elverişli ilk madde sağlamak, kârlı bir şirkete yatırım yaparak kendi kârlılığını artırmak gibi amaçlarla ve sürekli olarak ortak olmak üzere yaptıkları sermaye yatırımları da, paraya çevrilmesi son düşünülecek değerlerden olması, bazen de paraya çevrilmesinin koşullara bağlı bulunması nedenleriyle duran varlıklar arasında yer alırlar.

İşletmenin diğer işletmelere ortak olmak amacıyla yaptığı sermaye yatırımları "*242 Iştirakler*" veya "*245 Bağlı Ortaklıklar*" hesaplarında izlenir. İşletmenin, sermayesinin en az % 10'una, en fazla % 50'sine kadar sahip olduğu şirketler "Iştirak" olarak değerlendirilir. İşletmenin aynı oranlarda oy hakkına sahip olması da ortak olunan işletmeyi "İştirak" tanımlamasına dahil eder. Buna göre, İşletmenin sermayesine katıldığı şirketteki payı veya oy hakkı % 50 'ye kadar olduğunda; katılma payı "242 İştirakler" hesabına alınır. Iştirakin hisse senedi çıkarmış olup olmaması kullanılacak hesabı değiştirmez ve uzun vadeli bir yatırım niteliğindeki iştirak ödemesi karşılığında alınan söz konusu hisse senetleri, Hisse senetleri hesabına değil, bu gruptaki hesaplarla kaydedilir.

Bir iştirakteki sermaye payı veya oy oranı % 50'nin üzerine çıkarsa; o iştirake yapılan yatırım tutarı "245 Bağlı Ortaklıklar" hesabına, % 10'nun altına inerse "240 Bağlı Menkul kıymetler" hesabına aktarılır.

b. Değerleme: İşletmenin ortaklık hakkını elde etmek için yaptığı ödemeler karşılığında hisse senedi alınırsa; alınan hisse senetleri alış değeri ile kaydedilir. Hisse senedi çıkarmayan şirketlerdeki sermaye payları ise kayıtlı değerleri üzerinden izlenir(201).

(201) Borsa rayici bulunmayan kurucu paylarının değeri, elde edilen gelirin uzun vadeli faiz oranı üzerinden kapatalize edilmesi yolu ile bulunur. Faiz oranı % 40 ve gelir de 12.000 TL ise; Kurucu payı değeri = 12.000 / 0,40 = 30.000 TL olur.

İştirak şeklinde yatırımın muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki yöntemlerden biri uygulanabilir.

a) Maliyet Değeri ile Değerleme:

Konsolidasyon veya öz kaynak yöntemiyle muhasebeleştirme kapsamı dışında kalan yatırımlar maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilir. Vergi Usul Kanunu esas olarak bu yöntemi benimsemiştir.

Bu yöntemde, iştirak veya bağlı ortaklıktaki yatırım, maliyet bedeli üzerinden izlenir. İştirak paylarından sağlanan temettüler ise nakden veya hesaben tahsil edildikleri dönemin gelir tablosunda gösterilir. Dağıtılmayan kârlardan işletmenin payına düşen miktara herhangi bir işlem yapılmaz.

İştirakin dağıtılmamış kârlarından (geçmiş dönem kârları ve yedeklerinden) karşılayarak yaptığı sermaye artışları dolayısıyla ortaklarına verdiği "bedelsiz" hisse senetleri "242 İŞTİRAKLER" hesabına alınır.

Örnek: İşletmenin bir iştiraki sermayesini olağanüstü yedeklerinden karşılamak suretiyle artırıyor ve çıkardığı hisse senetlerini ortaklarına bedelsiz olarak dağıtıyor. Bu dağıtımda işletmenin hesabına 18.000 TL tutarında hisse senedi düşüyor.

.. / .. / 201.			
242 İŞTİRAKLER H.		18.000	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H.(202)		18.000

b) Maliyet veya piyasa değerinden düşük olanla değerleme:

Bu geleneksel yöntemde de iştirak payı maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilir. İştirak kâr payları nakden veya hesaben tahsil edildiğinde kâr yazılır, iştirak şirketin dağıtmadığı kârlarla ilgili olarak herhangi bir kayıt yapılmaz.

Hisse senedi çıkartan şirketlere iştirak edilmesi durumunda hisse senetlerinin pazar değeri, hisse senetlerinin alış değerinin altına inerse; fark için karşılık ayrılır. Hisse senedi çıkarmayan iştirakin zarar etmesi halinde zarardan işletmeye düşen pay için de karşılık ayrılarak iştirakteki sermaye payının değeri bilanço günündeki değerine eşitlenir.

(202) İşlemin iştirakin kârından bir dağıtım olduğu düşünülerek '640 İştiraklerden Temettü Gelirleri" hesabına alınması da söz konusu olabilir. Ancak Tekdüzen Hesap Planı'ndaki o hesaba ilişkin tanımın kapsamına girmediği için 649 no.lu hesaba kaydedilmesi benimsenmiştir.

c) Borsa değeri ile değerleme:

Bu yöntem, hisse senetleri borsaya kayıtlı şirketlerde uygulanabilir. Yönteme göre borsa değeri alış değerinin üzerine çıktığında artış tutarı "242 İŞTİRAKLER" hesabının borcu karşılığında "BORSA DEĞER ARTIŞ FONU" gibi bir öz kaynak hesabına alacak yazılır. İştirak şirketin kâr dağılımında; alınan kâr payı "640 İştiraklerden Temettü Gelirleri" hesabına alacak yazılır.

İzleyen dönemlerde değer azalması olursa azalış "Borsa Değer Artış Fonu" hesabından karşılanır. Fonu aşan azalışlar için karşılık ayrılır(203).

d) Öz kaynak yöntemi

TMS: 28- İştiraklerdeki Yatırımlar Standardına göre iştiraklerdeki ve bağlı ortaklıklardaki sermaye paylarının değerlenmesinde, istisnalar dışında, esas alınacak yöntem *"öz kaynak yöntemi"*dir.

Bu yöntemde; iştirak payı önce maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. Daha sonra bu tutar, iştirak edilen şirketin öz kaynağından, işletmenin payına düşen kısmı gösterecek

(203) Borsa değeri ile değerleme yöntemine aşağıda sayısal bir örnek verilmiştir. İşletme 50.000 TL'ye satın aldığı hisse senetleri ile bir şirkete iştirak etmiş durumdadır. Hisse senetlerinin yıl sonu borsa değeri 55.000 TL olarak belirleniyor. İştirak şirketten 4.000 TL temettü tahsil ediyor. İzleyen yıl sonunda hisse senetlerinin borsa değeri 49.000 TL olarak belirleniyor.

t_1				
242 İŞTİRAKLER H.			5.000	
	526	BORSADA OLUŞAN DEĞER ARTIŞLARI H.		5.000
t_2				
100 KASA H.			4.000	
	640	İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ H.		4.000
t_3				
526 BORSADA OLUŞAN DEĞER ARTIŞLARI			5.000	
	242	İŞTİRAKLER H.		5.000
t_4				
654 KARŞILIK GİDERLERİ H.			1.000	
	244	İŞTİRAKLER SER. PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAR.		1.000

şekilde artırılır veya azaltılır. Bu işlem yapılırken, işletmenin payına düşen net kâr veya zarar, 242 İŞTİRAKLER hesabı karşılığında gelir tablosu hesaplarına alınır. İştirakten alınan kâr payları 242 İŞTİRAKLER hesabına alacak yazılarak iştirakin değeri azaltılır (TMS: 28- İştiraklerdeki Yatırımlar Standardı m. 11). Yeniden değerleme artışı gibi öz kaynak kalemlerindeki artışlardan işletmenin payına düşen kısım ise sermaye yedeği olarak mahasebeleştirilir. Özkaynak yönteminde değerlemeye bir örnek envanter işlemleri kısmında verilmiştir.

c. Hesabın İşleyişi: İştirak taahhüdünde bulunulduğunda ya da bu amaçla hisse senedi satın alındığında bu hesap borçlanır; ortaklık payının başkasına devredilmesi, ortaklığın tasfiyesi ya da zararın mahsubu yoluyla azaltılmasında alacaklanır.

1) İştirake sermaye taahhüdünde bulunma:

İştirak taahhüdünde bulunulması halinde "İştiraklere Sermaye Taahhütleri Hesabı" karşılığında "İştirakler" hesabı borçlandırılarak taahhütten doğma borç genel kabul görmüş muhasebe ilkesi uyarınca, hesaplara yansıtılır. Taahhüde karşılık yapılacak ödemeler İştiraklere Sermaye Taahhütleri Hesabına mahsubedilir. Sözü edilen iki hesabın kalanları arasındaki fark işletmenin ödediği iştirak payını gösterir.

Örnek: İşletme "A" Limited Şirketi'nin sermayesinden 800.000 TL'lik kısmını taahhüt etmiştir.

Taahhüt edilen sermayenin dörtte biri çekle ödenmiştir.

Taahhüt:

.. / .. / 201.			
242 İŞTİRAKLER H.		800.000	
	243 İŞTİRAKLERE SERM. TAAHÜTLERİ		800.000

Ödeme:

.. / .. / 201.			
243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ H.		200.000	
	103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		200.000

242 İŞTİRAKLER H.		243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAH. H.	
800.000		200.000	800.000

Yukarıdaki hesaplar incelendiğinde; işletmenin 800.000 TL iştirakte bulunduğu, ancak ödenmiş olan kısmının (net yatırımın) 200.000 TL olduğu ve işletmenin 600.000 TL'lik sermaye ödeme yükümlülüğü bulunduğu görülmektedir.

Kısa vadeli amaçlarla alınmış menkul kıymetlerin satılmayarak ortaklığın sürdürülmesi kararı alınırsa, ortaklık payının iştirak düzeyinde olması durumunda 110 Hisse Senetleri hesabındaki tutar bu hesaba aktarılır. Uzun vadeli amaçlarla alınmasına karşın ortaklık payının %10'nun altında olması nedeniyle 240 Bağlı Menkul Kıymetler hesabında tutulan menkul kıymetlerin miktarı Şirket sermayesinin %10'unun üzerine çıkartılırsa yine 242 İştirakler hesabına aktarma yapılır (Benzer aktarma işlemi, iştirak payının %50'nin üzerine çıkması durumunda 242 İştirakler hesabı ile 245 Bağlı Ortaklıklar hesabı arasında da yapılır).

Örnek: İşletme, bir anonim şirketin sermayesinin % 7 sini oluşturan 105.000 TL. nominal değerli hisse senetlerini bu şirkette ortak olarak kalmak amacıyla 125.000 TL'ye satın almış durumdadır. Bu şirketin hisse senetlerinden nominal değerleri 75.000 TL olan bir bölümü daha 110.000 TL'ye satın alınıyor.

.. / .. / 201.			
242 İŞTİRAKLER H.		235.000	
	240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER H.		125.000
	102 BANKALAR H.		110.000

Sermaye payının satın alınması dışındaki işlemler uygulanan değerleme yöntemine göre farklılık gösterir.

2) İştirak payını satma:

İştirak payının satılmasında kayıtlı değer ile satış bedeli arasındaki fark kâr yazılır.

Örnek: İşletmenin bir iştirakindeki sermayesi aktifte 380.000 TL'ye kayıtlıdır. Bu sermaye payı 425.000 TL'ye satılıyor. Satış bedeli işletmenin bankadaki hesabına yatırılıyor.

	.. / .. / 201.		
102 BANKALAR H.		425.000	
	242 İŞTİRAKLER H.		380.000
	649 DİĞ. OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H.		45.000

d. Envanter İşlemleri:

i. Öz sermaye yönteminin uygulanması durumunda iştirakin bilançosunda oluşan kâr veya zarardan ya da kâr dışı öz sermaye artışlarından işletmenin payına düşen kısım 242 İŞTİRAKLER hesabının borç veya alacağına yazılarak hesabın kalanı işletmenin iştirak öz sermayesindeki payına eşitlenir. Aşağıda öz sermaye yöntemine göre dönem sonu değerlemesi ve izleyen yıllarda yapılacak muhasebeleştirme işlemleri bir örnekle gösterilmiştir.

Örnek: İşletme 3.000.000 TL sermayeli "A" Anonim Şirketi'nin sermayesinin % 20'sine sahiptir. İştirak şirket, I. yıl 500.000 TL. net kâr sağlıyor. Şirket kârın % 80'ini dağıtıyor. II. yıl 80.000 TL zararla kapanıyor. III. yıl 600.000 TL net kâr sağlanıyor. Şirket zararın mahsubundan sonra kalan kârın yarısını dağıtıyor.

a) I. yılın net kârı belli olduğunda:

	.. / .. / 201.		
242 İŞTİRAKLER H.		100.000	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H.		100.000
Net kârdan pay 500.000 x 0,20 = 100.000			

b) Temettü alındığında:

.. / .. / 201.		
100 KASA H.	80.000	
242 İŞTİRAKLER H.		80.000
500.000 x 0,80 x 0,20 = 80.000 TL		

c) II. yılın zararı belli olduğunda:

.. / .. / 201.		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR H.	16.000	
242 İŞTİRAKLER H.		16.000
Zarardan pay 8.000 x 0,20 = 16.000		

d) III. yılın kârı belli olduğunda:

.. / .. / 201.		
242 İŞTİRAKLER H.	120.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLARI		120.000
Net kârdan pay 600.000 x 0,20 = 120.000		

e) Temettü alındığında:

.. / .. / 201.		
100 KASA H.	52.000	
642 İŞTİRAKLER H.		52.000
(600.000 – 80.000) x 0,50 x 0,20 = 52.000		

242 İŞTİRAKLER H.

(*)	600.000		
(a)	100.000		
		(b)	80.000
		(c)	16.000
(d)	120.000	(e)	52.000
	820.000		148.000

Yukarıdaki işlemler göz önünde tutulduğunda iştirak şirketin öz kaynak kalemleri şöyle oluşacaktır:

İşlem	Sermaye	Yedekler	Kâr/Zarar	Toplam
Ödenmiş sermaye	3.000.000			3.000.000
I. Yıl sonu			+ 500.000	3.500.000
Kar dağıtımı		+ 100.000	– 500.000	3.100.000
II. Yıl Sonu			– 80.000	3.020.000
III. Yıl Sonu			+ 600.000	3.620.000
Kâr dağıtımı		+ 260.000	– 520.000	3.360.000
Toplam	3.000.000	360.000	–	

Buna göre işletmenin iştirak şirketteki öz sermaye payı; 3.360.000 x 0,20 = 672.000 TL olmaktadır. Bu tutar, 242 İŞTİRAKLER hesabının kalanına (820.000 – 148.000 = 672.000) eşittir.

ii) Öz sermaye yöntemi dışındaki uygulamada ise "maliyet veya piyasa değerinden düşük olanla değerleme" yoluna gidilerek iştirakteki sermayeyi temsil eden hisse senetlerinin, hisse senedi çıkartmayan iştiraklerde ise sermaye paylarının dönem sonu değerlemesi yapılarak varsa değer azalmaları için karşılık ayrılır.

iii) Enflasyon Düzeltmesi:

a) Öz kaynak yönteminde: İştiraklerin (ve bağlı ortaklıkların) değerlendirilmesinde öz kaynak yöntemini benimseyen kuruluşlarda sermaye paylarının endekslere göre düzeltilmesi yoluna gidilmez. İştirak edilen şirket de kendi bilançosunu, dolayısıyla, öz kaynaklarını düzelteceği için işletmenin payının da düzeltilmiş tutarı kolaylıkla bulunacaktır.

Örnek: İşletmenin %30 oranında iştirak etmiş olduğu bir Anonim Şirketin öz sermayesindeki işletme payı, 242 İŞTİRAKLER Hesabına, 145.000 TL olarak kayıtlıdır. Anonim Şirketin düzeltilmiş bilançosundaki öz kaynaklarının toplamı 520.000 TL'dir.

İştirakin düzeltilmiş değeri	520.000 x 0,30 = 156.000
İştirakin kayıtlı değeri	– 145.000
Düzeltme farkı	11.000

b) Borsa değeri ile değerleme yönteminde: İşletme enflasyon düzeltmesinden önce zaten iştirak hisselerinin değerini bilanço günündeki değerine getirmiş olacağından ayrıca bir düzeltme işlemine gerek kalmayacaktır (Bu husus VUK. mük. 397 maddesinde *"Borsada işlem gören hisse senetleri değerleme günündeki borsa rayici ile dikkate alınır. Bunlar için ayrıca düzeltme yapılmaz"* şeklinde ifade edilmiştir).

c) Maliyet değeri ile değerleme yönteminde: Düzeltme işlemi endekslere göre yapılacaktır. Ancak bu yöntemle bulunacak tutar, iştirak şirketin düzeltilmiş öz sermayesindeki işletmenin payından yüksek olmayacaktır.

Örnek: İşletme dönem içinde iştirak amacıyla 150.000 TL'lik hisse senedi almıştır. Dönem sonunda alış tarihindeki ve dönem sonundaki endekslerden hareketle düzeltme katsayısı 1,23 olarak hesaplanmıştır.

İştirakin düzeltilmiş değeri	150.000 x 1,23 = 184.500
İştirakin kayıtlı değeri	– 150.000
Düzeltme farkı	34.500

İşletmenin iştirak payı %30 ve iştirakin düzeltilmiş bilançosundaki öz kaynakları 540.000 TL ise; öz kaynaktan hareketle bulunan düzeltilmiş sermaye payı 540.00 x 0,30 = 162.000 TL olarak alınacak, düzeltme farkı da 162.00 – 150.00 = 12.000 TL olacaktır. Bu durumda düzeltme farkı olarak 34.500 TL değil, 12.000 TL muhasebeleştirilecektir.

243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (–)

a. Niteliği: İştiraklerle ilgili sermaye taahhütlerinin izlendiği hesaptır.

Alacak karakterli olan bu hesabın kalanı, işletmenin iştiraki durumundaki şirketlere sermaye koyma borcunu gösterir. Hesabın kalanı, bilançoda, iştirakin tutarından indirilerek iştirake fiilen yapılan yatırım miktarına ulaşılır.

b. Hesabın İşleyişi: İştirak için sermaye taahhüdünde bulunulduğunda "242 İştirakler Hesabı" karşılığında bu hesaba alacak, taahhüt yerine getirildikçe de borç kaydedilir.

244 İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI (–)

a. Niteliği: İştirak paylarını, maliyet veya piyasa değerinin düşük olanıyla değerleyen işletmelerde İştirak hisse senetlerinin piyasa değerindeki azalma ya da hisse senedi çıkarmayan şirketlerdeki sermaye payındaki zarardan doğan azalma için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Hesap, iştirakler sermaye paylarındaki değer azalmaları için karşılık ayrılmasında alacaklanır. Bu karşılıktan yapılan mahsuplar veya iptaller, hesabın borcuna kaydedilir.

Örnek: İşletme, bir limited şirketin 40.000 TL'lik sermayesinin % 40 'ına sahiptir. Limited Şirket, bilançosunu 12.000 TL'lik zararla kapatıyor. Şirketin tasfiyesine karar veriliyor. Tasfiyeden işletmenin payına 12.300 TL düşüyor.

Karşılık ayrılması:

31 / 12 / 201.		
654 KARŞILIK GİDERLERİ H.	4.800	
244 İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.		4.800
Zarar payı 12.000 x 0,40 = 4.800		

Tasfiye sonucunun tahsili:

.. / .. / 201.		
102 BANKALAR H.	12.300	
244 İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.	3.700	
244 İŞTİRAKLER H.		16.000

Kalan karşılığın iptali:

.. / .. / 201.		
244 İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.	1.100	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR H.		1.100

244 İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.

	4.800
3.700	
1.100	
4.800	4.800

245 BAĞLI ORTAKLIKLAR HESABI

a. Niteliği: İşletmenin yüzde elli oranından fazla sermaye veya oy hakkına sahip olduğu iştiraklerdeki sermaye paylarının izlendiği hesaptır. TM: 28- İştiraklerdeki Yatırımlar Standardında (m. 2) bağlı ortaklık; ana ortak olarak bilinen bir işletme tarafından kontrol edilen işletmelerdir. Buna göre işletmemizin ortak olduğu bir şirket işletmemizin kontrolünde ise o şirket bizim için *"bağlı ortaklık"*tır.

b. İşleyişi: Bağlı ortaklık için sermaye taahhüdünde bulunulduğunda veya bu amaçla doğrudan hisse senedi edinildiğinde bu hesaba borç, sermaye payının elden çıkarılmasında alacak yazılır. Öz kaynak yönteminin uygulanmasında da iştirak edilen şirketin öz sermayesindeki artıştan işletmenin payına düşen kısım bu hesaba borç, tahsil edilen temettü ile şirket öz sermayesinde, zarar vb. nedenlerle, meydana gelen azalmalardan işletmenin payına düşen kısım için de hesaba alacak yazılır.

c. Değerleme: İştiraklerde olduğu gibidir.

d. Envanteri: Bağlı ortaklığın dönem sonu değerlemesi yapılarak varsa değer düşüklüğü için karşılık ayrılır ve mevcut karşılık beklenen zarar miktarına eşitlenir. Öz kaynak yönteminin uygulanması halinde ise hesabın kalanı iştirak şirketin öz kaynaklarından işletmeye düşen tutara eşitlenir.

246 BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

a. Niteliği: Bağlı ortaklıklarla ilgili olarak işletme tarafından taahhüt edilip de henüz ödenmemiş sermaye tutarını gösteren hesaptır.

b. İşleyişi: İştiraklerde olduğu gibidir.

247 BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (–)

a. Niteliği: Bağlı ortaklıktaki sermayenin piyasa değerinde meydana gelen azalmalar için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: İştiraklerde olduğu gibidir.

5.4.2.3. Diğer Mali Duran Varlıklar

Tekdüzen Hesap Planı'nda; Uzun süre elde tutulmak üzere edinilen ancak bağlı menkul kıymetlerle iştirak ve bağlı ortaklık tanımına girmeyen mali yatırımların izlenmesi için iki hesap açılmıştır.

248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR HESABI

a. Niteliği: Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen ve özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer mali varlıkların izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Diğer mali duran varlıklar edinildiklerinde veya dönen değerler bölümündeki hesaplardan aktarıldıklarında bu hesaba borç, uzun vadeli bir yatırım olma niteliğini kaybetmeleri paraya çevrilmeleri veya paraya çevrilme imkânını tamamen yitirmeleri durumunda da bu hesaba alacak yazılır.

249 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI HESABI (–)

a. Niteliği: Diğer mali duran varlıkların değerinde, sürekli ya da önemli ölçüde meydana gelen değer azalmalarının izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Ayrılması kararlaştırılan değer azalma karşılıkları "654 Karşılık Giderleri Hesabı"na gider kaydı suretiyle bu hesaba alacak; kendisine karşılık ayrılmış olan mali duran varlığın elden çıkartılmasında veya değer düşüklüğünün kısmen veya tamamen gerçekleşmemesi halinde "644 Konusu Kalmayan karşılıklar Hesabı"na alacak kaydı suretiyle bu hesaba borç kaydedilir.

5.4.3. Amortismana Tabi Varlıklar

Amortismana tabi varlıklar;

a) Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen,

b) Sınırlı bir hizmet süresi olan,

c) Bir işletme tarafından mal ve hizmet üretim ve tedarikinde, işletme içi genel yönetim amaçları için edinilen varlıklardır.

Söz konusu varlıklar kullanıldıkları süre içinde yıpranma, aşınma ve işletme fonksiyonlarına katkı verme gücünü yitirme olgusu ile karşı karşıyadır. Bu olgu söz konusu varlıkların değerinde bir azalmayı, bu azalma da işletmenin katlandığı bir maliyeti ifade eder. Bu maliyet unsuru "amortisman" olarak nitelenir. Amortisman maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların tümü için geçerli olduğundan duran varlık bölümlerinden önce amortisman konusuna değinilecektir.

5.4.3.1. Amortismanın Niteliği:

İşletme tarafından mal ve hizmet üretiminde ve diğer işletme görevlerinde yararlanmak üzere elde tutulan, bir yıldan uzun süre kullanılan ve bu süre içinde fiziki, teknik, ekonomik ve sosyal nedenlerle bir değer kaybına uğraması söz konusu olan duran varlıkların (maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar) değer kayıplarının bir döneme yüklenmesi, dönemsellik kavramı ile bağdaşmaz.

İşletmede kullanılmak üzere edinilen bir duran varlığın bedelinin; alındığı dönemde ya da ekonomik ömrünü tamamladığı dönemde gider yazılması da düşünülemez. Zira; kullanma süresi boyunca işletme gelirlerinde bir artış doğurduğu halde bu varlık için yapılan harcamanın tek dönemde gider yazılması, söz konusu giderin ilgili dönemin gelirleri ile karşılaştırılması olanağını ortadan kaldıracaktır. Ayrıca işletmenin bilançosunda duran varlıklar ya olduğundan düşük ya da olduğundan yüksek değerle yer alacaktır.

Bu nedenle katlanılan maliyetin ilgili dönemlere yayılması gerekir. Bu işlem "amortisman"[204] deyimi ile anlatılır. Maddi duran varlıklar için *"amortisman"* maddi olmayan duran varlıklar için *"itfa"* ve özel tükenmeye tabi varlıklar için de *"tükenme payı"* deyimleri kullanılarak değişik tür duran varlıklardaki bu gider dağıtımının farklılığının vurgulandığı da görülmektedir[205].

---

(204) Latincede azar azar yok etme anlamındaki *"a mortir"* deyiminden gelmektedir.

(205) Bu farklılık İngilizcede; depreciation, depletion ve amortization sözcükleri ile belirlenmektedir.

Duran varlıklarda amortisman için değişik tanımlar verilebilir. Örneğin amortisman; işletmede kullanılan duran varlıkların kullanıldıkları sürece uğradıkları değer azalmalarının gider yazılması olarak tanımlanabilir[206]. Amortisman, bir duran varlığın elde edilmesi için yapılan giderin, o duran varlıktan yararlanılan dönemlere bölünmesidir şeklinde tanımlanması da mümkündür.

TMS: 16- Maddi Duran Varlıklar Standardı'nda (m. 6) ise *"Amortisman bir varlığın amortismana tabi tutarının yararlı ömür süresine sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder."* şeklinde bir tanım verilmiştir.

5.4.3.2. Amortisman Yaklaşımları

Duran varlıklarda amortisman için değişik tanımlar yapılabilmesi, farklı amaçlar nedeniyle farklı yaklaşımların ortaya çıkmasından kaynaklanmaktadır.

a) Değerleme Yaklaşımı: Bu yaklaşıma göre, amortisman, duran varlığın değerinde; kullanma, zamanın geçmesi ya da önemini yitirme gibi nedenlere bağlı olarak meydana gelen azalmadır[207]. Bu yaklaşıma göre amortisman bir *"aktif düzeltmesi"*dir[208].

b) Tüketim Yaklaşımı: Bu yaklaşıma göre, duran varlık edinen işletme bir "fayda stoku" elde etmiş olur. Dönem içinde bu fayda stokundaki azalışın dönemlere dağıtılması amortismanı oluşturur. Duran varlığın maliyeti, duran varlığın üretebileceği birim miktarına bölünerek bir birim üretiminin tüketeceği fayda stokunun parasal değeri bulunur ve üretim miktarına göre amortisman hesaplanır. Bu yaklaşıma göre amortisman duran varlığın *"fayda stokunun tüketilmesi"*dir.

c) Yenileme Yaklaşımı: Bu yaklaşım, amortismanın duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda yenilenmesi için gerekli fonun tutulmasında bir araç olması esasına dayanır. Yaklaşıma göre amortisman, kullanma süresi boyunca, başlangıçtaki sermayenin korunmasını hedef alır. Enflasyon dönemlerinde duran varlığın yenileme değeri maliyet değerin-

---

(206) Vergi Usul Kanunu (m. 313) amortismanı bu tanıma yakın olarak ve *"İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların ve sinema filmlerinin birinci kısmındaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder"* biçiminde tanımlamış bulunmaktadır.

(207) Değerleme yaklaşımına göre amortisman, duran varlıkların dönem başındaki ve sonundaki şimdiki değer farkından oluşur ve şöyle ifade edilebilir.

$$A = \left(\sum_{t=1}^{n} Rx \frac{1}{(1+r)^t} \right) - \left(\sum_{t=1}^{n-1} Rx \frac{1}{(1+r)^{t-1}} \right)$$

(208) G. Dalsace, Le Bilan, Paris, 1961, s: 178.

den yüksek olacağından, ayrılacak amortisman toplamı, maliyet değerini aşacak ve yenileme değerine ulaşacaktır. Bu yaklaşıma göre amortisman *"yenileme"* için fon biriktirilmesidir.

d) Dağıtım Yaklaşımı: Bu yaklaşım, amortismanı, duran varlıkların edinilmesi için yüklenilmiş olan maliyetlerin, bu varlıkların ekonomik ömürleri içinde kalan dönemlere dağıtılması olarak görmektedir. Bu yaklaşımda katlanılan maliyetten hurda değerin düşülmesinden sonra kalan değer, yararlanma süresine bölünerek, dönemlere paylaştırılmaktadır. Bu yaklaşıma göre amortisman katlanılan maliyetin dönemlere *"dağıtım"* işlemidir.

5.4.3.3. Amortismana Tabi Değer

Duran varlığın maliyeti ile amortisman yoluyla gider yazılarak dönemlere paylaştırılacak tutar arasında, duran varlığın amortisman süresinin sonundaki değeri kadar, bir fark olması doğaldır. Bu farka *"artık değer"* (hurda değeri), duran varlığın maliyeti ile artık değer arasındaki tutara da *"amortismana tabi tutar"* denir.

Artık değerin göz önünde tutulmasında farklı yaklaşımlar söz konusu olabilir.

i) TMS: 16- Maddi Duran Varlıklar Standardına göre bir duran varlığın maliyetinin artık değerden sonraki tutarı *"amortismana tabi tutar"* olarak alınacak ve bu tutar amortisman yoluyla giderlerle aktarılacaktır (m. 5).

ii) Vergi Usul Kanunu'nda ise artık değer ihmal edilmiştir. Çünkü artık değerin tahmine dayalı olması ona öznel bir nitelik kazandırır. Öznel bir değerlemenin vergi uygulamasında esas alınması ihtilaf yaratma sakıncası taşıdığından Vergi Usul Kanunu'nda bu konuda bir düzenleme yer almamaktadır. Buna göre yükümlüler maliyetin tamamını amortisman yoluyla gider yazabilirler.

Artık değer bırakılması durumunda; amortisman uygulaması sonucunda ortaya çıkacak "artık" değer, satış bedeli ile geri alınabilir olmalıdır. Bu durumun oluşmayacağı belirlendiğinde gerekli işlemler yapılarak bu ilişkinin sağlanması gerekir.

5.4.3.4. Amortisman ölçüsü

Amortisman hesaplamada duran varlığın ekonomik olarak kullanılabileceği süre ya da o duran varlık ile elde edilecek mal veya hizmetin miktarı esas alınır. Bu ölçü TMS: 16- Maddi Duran Varlıklar Standardı'nda "yararlı ömür" olarak nitelenmiş ve aşağıdaki gibi tanımlanmıştır (m. 6).

"Yararlı ömür;

a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya

b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

5.4.3.5. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Duran varlık maliyetinin biribirini izleyen hizmet dönemlerine dağıtılması için başvurulabilecek bir çok yöntem geliştirilmiştir. Uygulanacak yöntem ve varlığın kullanılma biçimine göre seçilir ve kullanılma biçimlerinde bir değişiklik olmadıkça, uygulanmaya devam olunur.

i. Eşit tutarda yıllık amortisman veren yöntemler(209): Duran varlık maliyetine (artık değeri düşüldükten sonra) duran varlığın hizmet süresine göre bulunan (örneğin, 5 yıllık ömür için 1/5 = 0,20) değişmez yüzdenin uygulanması esasına dayanır. Yöntem uygulanmasının basit oluşu nedeniyle, yaygın olarak kullanılır. İtfa yöntemi, tutulan fonun getirisinin de göz önünde tutulduğu, eşit tutarlı amortisman hesaplama biçimidir.

ii. Değişen tutarda yıllık amortisman veren yöntemler: Fayda stokundaki azalmanın eşit olmayacağı görüşüne dayanır. "Üretim veya iş miktarına göre amortisman", "başlangıç indirimli amortisman", "olağanüstü amortisman" bu yöntemin uygulama biçimleridir.

---

(209) Vergi Usul Kanununda Amortisman hesaplama:

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan amortisman hesaplama yöntemleri aşağıda çok kısa olarak özetlenmiştir.

— Normal Amortisman Usulü: Bu usul, eşit tutarlı amortisman hesaplanması esasına dayanır. Normal amortisman usulünde amortismana tabi tutulacak iktisadi kıymetler. Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan olunan oranlar üzerinden amorti edilir. (m. 315)

— Azalan Bakiyeler Usulü: Bu yöntemde, her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, maliyet bedelinden daha önce ayrılmış olan amortismanlar toplamının düşülmesi suretiyle saptanır. Bu yöntemde amortisman oranı, %50'yi geçmemek üzere, normal amortisman oranının iki katıdır. Amortisman süresi, normal amortisman oranına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden kalanın tamamı o yılın amortismanı sayılır. (mük. m. 315)

— Madenlerde amortisman: İşletilmesi sonucu içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini yitiren madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, işletmenin başvurusu üzerine Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilen oranlar üzerinde amorti edilir. (m. 316)

— Olağanüstü amortisman: (1) Tabii afetler sonucu değerini kısmen ya da tamamen yitiren, (2) Yeni buluşlar dolayısıyla teknik, verim ve değerleri düşerek kısmen ya da tamamen kullanılmaz hale gelen, (3) normalin üzerindeki süreler boyunca çalıştırıldıkları için normalden fazla aşınan ve yıpranan, menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükellefin başvurusu üzerine, Maliye Bakanlığınca saptanacak olağanüstü ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanır. (m. 317)

Yukarıda belirlenen dört usulde de (gerçekte ikisi hesaplama yöntemi diğer ikisi ise özel durumlarda oran belirleme yöntemidir) toplam olarak maliyet bedeline eşit tutarda amortisman gider yazılmakla birlikte, azalan bakiyeler usulünde amortismanın başlangıç yıllarında büyük olması, kârın başlangıçta düşük, sonraki yıllarda yüksek olması sonucunu verir. Bu durumda işletme vergiyi ötelemek suretiyle paranın zaman değerinden yararlanır.

iii. Azalan tutarda yıllık amortisman veren yöntemler: Maddi duran varlıkların veriminin giderek düşeceği, ayrıca bakım ve onarım giderleri artacağı için kullanma maliyetinin giderek yükseleceği, bu nedenle de amortismanın azaltılması ile duran varlığın hizmet maliyetinin verimi ile uyumlu olarak, dönemlere daha adil bir biçimde yükleneceği düşüncesine dayanır.

Ancak uygulamada işletmeler, bu yöntemlerden azalan kalanlar yöntemini daha çok finansal nedenlerle seçerler(210). Bu yöntemde ilk yıllarda diğer yöntemlere göre daha

---

(210) Azalan tutarlı amortisman hesaplama yöntemleri vergi öteleme amaçlı olarak uygulandığında dönem net kârının doğru belirlenebilmesi için ötelenen vergi miktarının, dönem kârı üzerinden hesaplanan vergi ve yasal yükümlülük karşılıklarına eklenmesi gerekir. Bunu sağlamak için teknik olarak ayrılması gereken amortisman miktarı ile hızlandırılmış amortisman miktarı arasındaki farka düşen vergi miktarı hesaplanır ve aşağıdaki gibi bir kayıt yapılarak dönemin vergi gideri olması gereken tutara ulaştırılır.

Örneğin; maliyeti 100.000 TL ve ekonomik ömrü 5 yıl olan bir makineye azalan kalanlar yöntemine göre amortismanlar hesaplanıp gider yazıldığında (vergi oranının % 20 olduğu esasına göre) hesaplanan amortisman ile olması gereken amortisman arasında aşağıdaki gibi farklılıklar oluşacaktır.

Yıl	Azalan Kalanlar Yönteminde Amortisman		Normal Amor.		Matrah Farkı		Vergi Oranı		Vergi Farkı
I	100.000 x 0,40 = 40.000	–	20.000	=	20.000	x	0,20	=	4.000
II	60.000 x 0,40 = 24.000	–	20.000	=	4.000	x	0,20	=	800
III	36.000 x 0,40 = 14.400	–	20.000	=	–5.600	x	0,20	=	–1.120
IV	21.600 x 0,40 = 8.640	–	20.000	=	–11.360	x	0,20	=	–2.272
V	12.960 x 1,00 = 12.960	–	20.000	=	–7.040	x	0,20	=	–1.408
									0

Buna göre I. yıl sonunda vergi tahakkuku için aşağıdaki gibi bir kayıt yapılarak, ödenecek vergi değiştirilmeden dönem kârının vergi gideri olması gereken 12.000 TL'ye yükseltilecektir (vergi ve yasal yükümlülük tutarının 8.000 TL olduğu varsayılmıştır.)

31 / 12 / 201.			
691 DÖNEM KÂRININ VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		12.000	
	370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI H.		8.000
	495 ERTELENEN VERGİLER H.		4.000
Ödenecek Vergi : *8.000*			
Ertelenen Vergi : *4.000*			
Kârdan İndirilecek Vergi : *12.000*			

Yukarıdaki kayıt ikinci yılın sonunda 800 TL'lik erteleme için tekrarlanacaktır.

→

yüksek tutarda amortisman ayrılacağından ilk yıllarda kâr daha düşük olur. Dolayısıyla vergi ötelemesi imkânı doğar.

"Azalan kalanlar", "yıl sayıları toplamı", "azalan yüzdeler", yöntemleri azalan tutarlı yıllık amortisman veren hesaplama yöntemleridir.

iv. Artan tutarlı amortisman, ilk yıllarda ayrılan amortisman yoluyla tutulan fonların yenilemeye kadar kullanılacağı, dolayısıyla bunların zaman değerlerinin birbirinden farklı olacağı görüşüne dayanır. Buna göre ilk yıl ayrılacak amortismanın itfa süresi sonundaki baliğinin, son yıl ayrılacak amortisman tutarına eşit olabilmesi için başlangıçta küçük, giderek büyük tutarda amortisman ayrılacaktır.

"Yıl sayılarının toplamı" (küçük sayıdan başlanarak), "faiz esası" ve "artan yüzdeler", bu yöntemin uygulama biçimleridir.

Yukarıda 4 bölüm altında yer alan amortisman hesaplama biçimlerinden bazıları bir örnek ile açıklanmıştır.

Dipnot 210'un devamı

Ayrılması gereken miktardan daha düşük amortisman ayrılmasına geçildiği dönemden itibaren de daha yüksek miktarda ödenecek verginin yarattığı net kâr azalmasını gidermek üzere aşağıdaki gibi bir kayıt yapılır. (3. yılın vergi ve yasal yükümlülük tutarının 18.000 TL olduğu varsayılmıştır)

	31 / 12 / 201.			
691	DÖNEM KÂRININ VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		16.600	
495	ERTELENMİŞ VERGİLER H.		1.400	
		370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI H.		18.000
	Ödenecek Vergi : *18.000*			
	Ertelenen Vergiden karşılanacak kısım : *- 1.400*			
	Kârdan İndirilecek Vergi : *16.600*			

495 ERTELENMİŞ VERGİ VE FONLAR

III. yıl	1.400	I. yıl	5.000
IV. yıl	2.840	II. yıl	1.000
V. yıl	1.760		
	6.000		6.000

Örnek: Maliyet değeri 1.024 TL olan bir makinenin hurda değeri 243 TL olarak tahmin edilmiştir.

A : Yıllık amortisman tutarı,

A_t : Belli bir yılın amortisman tutarı,

a : Amortisman oranı,

C : Duran varlığın maliyet değeri,

n : Yararlanma süresi,

p : Duran varlıkla üretilebilecek birim ürün sayısı,

N_t : Belli bir yılda üretilen birim ürün sayısı,

i : Faiz oranı,

K : Kalan değer (C – S),

S : Artık değer (Hurda değeri)

Eşit Tutarlı Amortisman:

Eşit Yüzdelere Göre Amortisman

Bu yöntemde; duran varlık için yapılan harcama, yararlanma süresine eşit paylar halinde dağıtılır. Yöntem aşağıdaki gibi formüle edilebilir.

$$A = \frac{C - S}{n}$$

Yararlanma süresinin 5 yıl olduğu varsayıldığında yıllık amortisman;

$$\frac{1.024 - 243}{5} = 156{,}20 \text{ TL}$$

İtfa Fonu Esasına Göre Amortisman

Duran varlığa yapılan yatırım ile ayrılan amortismanların baliğinin belli bir getiri oranı çerçevesinde eşit kılınmasını esas olan bu yöntemde; yıllık amortisman miktarı, aşağıdaki formüle göre hesaplanır. Bu yöntemde ayrılan amortismanlar faizleri ile birlikte yatırım tutarına eşit olur.

Aşağıdaki formüle göre hesaplanır(211).

$$A = (C - S)\frac{i}{(1+i)^n - 1}$$

Faiz oranının % 20 olması varsayımına göre yıllık amortisman(212).

$$(1.024 - 243)\frac{0{,}20}{(1+20)^5 - 1} = 104{,}95 \text{ TL}$$

Değişken Tutarlı Amortisman:

Üretim Miktarına Göre Amortisman

Yukarıda açıklandığı üzere duran varlığın üretimde kullanılması ile oranlı olarak eskiyip değer yitireceği esasına dayanan bu yöntemde duran varlık için yapılan harcama üretime paralel bir biçimde dönemlere dağıtılır. Öngörmeye dayalı bir yöntemdir. Bu yöntem aşağıdaki gibi formüle edilebilir:

---

(211) Formülün elde edilmesi

1. yılın Amortismanı : $A(1+i)^{n-1}$
2. yılın Amortismanı : $A(1+i)^{n-2}$
n. yılın Amortismanı : A
Toplam Amortisman :

$K = (1+i)^{n-1} + A(1+i)^{n-2} \ldots A(1+i) + A$

Buradan:

$K(1+i) = A(1+i)^n + A(1+i)^{n-1} \ldots A(1+i)$

$-K = -A(1+i)^{n-1} \ldots A(1+i) - A$

$(1+i)K - K = A(1+i)^n - A$

$K(1+i-1) = A[(1+i)^n - 1]$

$K \cdot i = A[(C(1+i-1)^n - 1]$

$$A = K\frac{i}{(1+i)^n - 1}$$

(212) Eşit taksitli rant formülü uygulandığında; 5 yılda ayrılacak 104,95 x 5 = 525 TL'lik amortismanın baliğinin amorti edilecek 781 TL'lik tutara (1.024 – 243 = 781) eşit olduğu görülecektir.

$$A_t = \frac{C - S}{P} \times N_t$$

Örnekteki makinenin 80.000 saat çalışabilecek kapasitede olduğu ve ilk yılda 12.000 saat çalıştığı varsayılırsa; ilk yılın amortismanı(213).

$$\frac{1.024 - 243}{80.000} \times 12{,}00 = 117 \text{ TL}$$

Azalan Tutarlı Amortisman:

Azalan Kalanlar Üzerinden Amortisman:

Bu esasa göre amortisman aşağıdaki formüle göre hesaplanabilir(214).

$$a = 1 - \sqrt[n]{\frac{S}{C}}$$

Kullanma süresinin 5 yıl olduğu varsayımına göre amortisman oranı:

$$1 - \sqrt[5]{\frac{243}{1.024}} = 1 - \frac{3}{4} = 0{,}25$$

---

(213) Madenlerde hazırlık işlerinin itfası için benzer bir uygulama yapılır.
Örnek:
Çıkarılabilir cevher: 4.000.000 ton ve
Kaldırılacak toprak: 1.000.000 m^3 ise
Toprak emsali: 1.000.000/4.000.000 = 0,25 m^3/ton
Yıllık amortisman = Yıllık cevher üretim tonu x 0,25 x 1 m^3 toprağın kaldırma maliyeti

(214) Formülün bulunuşu:
Yıllık Amortisman
$A_1 = c \cdot a$
$A_2 = C(1 - a)a$
Kalan Değer
$K_1 = C - (C \times a)$
$K_1 = C - (1 - a)$
$K_2 = C(1 - a) - C(1 - a)a$
$K_2 = C(1 - a)(1 - a)$
$K_2 = C(1 - a)^2$
$S = C(1 - a)^n$
$\sqrt[n]{\frac{S}{C}} = \sqrt[n]{(1 - a)^n}$
$\sqrt[n]{\frac{S}{C}} = n(1 - a)$
$a = 1 - \sqrt[n]{\frac{S}{C}}$

Amortisman tablosu[215].

Yıl	Kalan (TL)		Oran		Yıllık Amor. (TL)	Toplam Amor. (TL)
1	1.024	x	0,25	=	256	256
2	768	x	0,25	=	192	448
3	576	x	0,25	=	144	592
4	432	x	0,25	=	108	700
5	324	x	0,25	=	81	781

Azalan kalanlar yönteminin pratik uygulamasında normal amortisman oranının belli bir katsayı ile çarpılması suretiyle bulunan oran kullanılmakta, son yıla kalan bedel; son yılın amortismanı olmaktadır. Normal amortisman oranına uygulanan katsayı ülkeden ülkeye değişebilmektedir. Türk Vergi Usul Kanununda bu katsayı tüm duran varlıklar için 2 'dir.

Yıl Sayıları Toplamı Esasına Göre Amortisman

Bu usuldeki hesaplamada örneğin, yararlanma süresi 5 yıl olan bir duran varlığın ilk yıl amortismanı için 5, ikinci yıl amortismanı için 4, ve giderek 5. yılın amortismanı için de 1 katsayı verilir. Yatırımın maliyeti bu katsayıların toplamına bölünür ve bulunan sayı o yılın katsayısı ile çarpılarak yıllık amortisman miktarı bulunur.

Yıl sayıları : 5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15
İtfa edilecek tutar : 1.024 – 243 = 781

(215) Bu yönteme dayanan bir uygulama da VUK'nunda *"Azalan Bakiyeler Usulü"* adı altında yer almaktadır. Bu uygulamada sonsuza kadar uzayabilecek dönemler arası dağıtım, kullanma yılı ile sınırlandığından son yıl amortismanı önceki yıldan büyük olmaktadır.

Kullanma süresinin 5 yıl olduğu varsayımına göre yukarıdaki amortisman tablosunda 5. yılda 81 TL amortisman ayrılmakta iken azalan bakiyeler usulünde; 4. yılın sonundaki kalan olan 101 TL 5. yılın amortismanı olarak ayrılır.

Yıl	Kalan	Yıllık Amor.	Toplam Amor.
1	781	312	312
2	469	188	500
3	281	112	612
4	169	68	680
5	101	101	781

Amortisman tablosu:

Yıl	Oran		Yıllık Amortisman (TL)
1	781 x 5/15	=	260
2	781 x 4/15	=	209
3	781 x 3/15	=	156
4	781 x 2/15	=	104
5	781 x 1/15	=	52
			781

Artan Tutarlı Amortisman:

Yıl Sayıları Toplamına Göre Amortisman

Önceki metotda açıklanan *"yıl sayıları toplamı"* yöntemindeki katsayıların yıllara küçükten başlayarak uygulanması yolu ile yıllık amortismanlar hesaplanır.

Yıl sayıları : 1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15

Amortisman tablosu:

Yıl	Oran		Yıllık Amortisman (TL)
1	781 x 1/15	=	52
2	781 x 2/15	=	104
3	781 x 3/15	=	156
4	781 x 4/15	=	209
5	781 x 5/15	=	260
			781

Amortismana tabi varlıkların maliyetinin bunların kullanıldığı dönemlere yüklenmesi amacıyla, *"Uygun miktarda amortisman ayrılması"* ilkesi uyarınca, amortisman yöntemi seçilmelidir. seçilen yöntem, haklı bir neden olmadan değiştirilmemeli, değiştirme

zorunluğu doğduğunda da bu değişikliğin yarattığı etkiler belirlenerek muhasebe raporlarında açıklanmalıdır(216).

Yukarıdaki yöntemlerde (hurda değerleri) hesaba katılmıştır. Bir yatırım projesinin değerlendirilmesinde net nakit akımları hesaplanırken de aynı şekilde hareket edilir. Ancak amortisman süresinin sonundaki hurda değerinin objektif olarak belirlenmesi mümkün olmadığından muhasebeye konu oluşturacak yıllık amortismanın hesaplanmasında, hurda değeri ihmal edilir.

5.4.3.6. Amortisman Kayıt Yöntemleri

Duran varlıklar için hesaplanan amortisman iki yöntemde kaydedilebilir. Her iki yöntemde de borçlanacak hesap bir gider hesabıdır. Buna karşılık alacaklı hesap farklıdır.

Hesaplanan amortismanın doğrudan doğruya ilgili duran varlık hesabına alacak yazılması yolu ile duran varlığın değerini o güne indiren yönteme "*direkt kayıt yöntemi*" denir.

Hesaplanan amortismanın ayrı bir hesapta tutulması yoluyla hem duran varlığın maliyet bedelini sürekli olarak gösteren hem de biriken amortisman miktarını görme olanağını veren yönteme de "*endirekt kayıt yöntemi*" denir.

Duran varlığın maliyet bedelinin sürekli olarak görülebilmesine olanak verdiğinden maddi duran varlıklarda amortisman endirekt yöntemle ayrılır. Direkt yöntem daha çok maddi olmayan duran varlıklara amortisman ayırmada kullanılır(217). Tekdüzen Hesap Planı'nda ayrılan bütün amortismanların "*Birikmiş Amortismanlar*" hesabında izlenmesi öngörülmüştür. Bu nedenle uygulamada amortismana tabi tüm duran varlıklar (maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar) için amortisman ayırmada "endirekt yöntem" kullanılmaktadır.

---

(216) Vergi Usul Kanununda amortisman hesaplama:

Ekonomik ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usullerinden yalnızca birisi uygulanabilir. Bir ekonomik değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemez. Buna karşılık yöntem değişikliğinin beyannamede veya beyannameye ekli bilançoda belirtilmesi koşuluna bağlı olarak azalan bakiyeler usulünden normal amortisman usulüne geçilmesi mümkündür. Kabul edilen, yeni yöntem, bildirimin yapıldığı beyannamenin ilişkin olduğu dönemden itibaren nazarı itibare alınır. Bu durumda henüz yok edilmemiş değer kısmı, kalan amortisman süresine bölünmek suretiyle, eşit miktarlarla yok edilir (Mük. Mad. 320).

Her yılın amortismanı ancak o yılda gider yazılabilir. Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından ya da uygulanan orandan daha düşük bir oran üzerinden ayrılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

(217) *"Hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili bulundukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması caizdir"* (VUK. Mad. 321).

Örnek: Maliyet bedeli 16.000 TL olan ve yönetim işinde kullanılan mini ofset makinası için % 20 amortisman ayrılıyor.

i. Direkt yönteme göre kayıt

31 / 12 / 201.		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	3.200	
255 DEMİRBAŞLAR H.		3.200
Gider Çeşidi		
6. Amortisman Gideri 3.200		
16.000 x 0.20 = 3.200 TL		

255 DEMİRBAŞLAR H.

* 16.000	3.200

Direkt yöntemde makine dönem sonu bilançosunda 16.000 – 3.200 = 12.800 TL olarak görünecektir. Giderek 2 'nci yılın sonunda 9.600 TL, 3 üncü yılın sonunda 6.400 TL, 4. yılın sonunda 3.200 TL olarak görünecek 5 'inci yılın sonunda ise hesap kapanacağı için, makine kullanımda olduğu halde, kayıtlarda yer almayacaktır. Bu yöntemi izleyen işletmeler son yılın amortismanını örneğin, 1 TL noksan ayırmak suretiyle duran varlığın hesaplardan silinmemesini (görünmeye devam etmesini) sağlarlar. Bırakılan bu değere muhasebe dilinde "*iz bedeli*" denir. Yukarıdaki örneğe göre; 5. yılda amortisman aşağıdaki şekilde kaydedilecektir.

31 / 12 / 201.		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	3.199	
255 DEMİRBAŞLAR H.		3.199
Gider Çeşidi		
6. Amortisman Gideri 3.199		

255 DEMİRBAŞLAR H.			Aktif	BİLANÇO	Pasif
3.200	3.199	→	Demirbaşlar	1	.....
			.....		.....

ii. Endirekt yöntemine göre kayıt:

31 / 12 / 201.			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		3.200	
	257 BİRİKMİŞ AMORT. H.		3.200
Gider Çeşidi			
6. Amortisman Gideri 3.2000			

255 DEMİRBAŞLAR H.		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	
* 16.000			3.200

Endirekt yöntemde, Demirbaşlar Hesabının alacağına bir kayıt yapılmadığından hesap, duran varlık işletmede kaldıkça, aktifte 16.000 TL olarak yer alacaktır. Buna karşılık amortisman miktarı Birikmiş Amortismanlar Hesabında her yıl 3.200 TL artarak 5. Yıl sonunda 16.000 TL'ya ulaşacaktır.

5.4.3.7. Birikmiş Amortismanın Bilançoda Gösterilmesi:

Endirekt yönteme göre amortisman ayrılmış bulunan duran varlıklara bilançoda iki ayrı biçimde yer verilebilir.

1) Duran varlık hesabı borç kalanı verdiği için bu kalan aktifte, birikmiş amortismanı gösteren hesap alacak kalanı verdiğinden pasifte yer alır. Bu tür gösterim bilançoyu bir yönetim aracı olarak kullanmayan küçük işletmelerde kullanılmış olup Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile birlikte Ülkemiz uygulamasından çıkmıştır.

2) Birikmiş amortisman aktifte ilgili duran varlıktan düşülmek suretiyle gösterilir. Böylece duran varlık aktifte net değeri ile görünür. TMS: 16- Maddi Duran Varlıklar Standardına göre (m. 30) *"Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra finansal mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları (karşılığı) indirildikten sonraki değeri ile gösterilir."*

Örnek: Binalar ve birikmiş amortismanı hesaplarda aşağıdaki gibidir:

252 BİNALAR H.	
* 90.000	

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (Binalar Amortismanı)	
	* 36.000

Amortismanın duran varlık bedelinden düşülmesi:

..... Firması
..... Tarihli
BİLANÇOSU

Aktif			Pasif	
.....		.....	.....	.....
.....		.....	.....	.....
BİNALAR		54.000		
Maliyet	90.000			
B. Amor.	(36.000)			

5.4.3.8. Amortismana Tabi Varlıklarda Enflasyon Düzeltmesi

Amortismana tabi varlıkların enflasyon düzeltmesinde öncelikle bu varlıkların işletmeye giriş tarihleri belirlenir. Kayıtlı değerden maliyete dahil edilmiş finansman giderleri (faiz ve kur farkı) varsa bunların reel olmayan[218] kısımları düşülerek düzeltmeye esas alınacak tutar bulunur. Daha sonra düzeltmeye esas tutara düzeltme katsayısı uygulanarak düzeltilmiş tutara ulaşılır.

(218) Reel olmayan finansman maliyeti, enflasyon oranının faiz oranını üzerinde olması durumunda ortaya çıkar ve 338 no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre hesaplanır.

Dönem amortismanı düzeltilmiş tutar üzerinden ayrılır.

Örnek: İşletme, 1 Nisan günü 80.000 TL'ye bir makine satın almış durumdadır. İkinci üç aylık dönem için düzeltme katsıyısı 1,06 olarak bulunmuştur. Makinenin yıllık amortisman oranı %10'dur.

Düzeltilmiş değer : 80.000 x 1,06 = 84.800

Düzeltme artışı : 84.800 – 80.000 = 4.800

Düzeltme işlemi

30 / 06 / 201.		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR H.	4.800	
698 ENFLASYON DÜZELTME H.		4.800

Amortisman ayrıma işlemi

30 / 06 / 201.		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	2.120	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.		2.120
84.000 X (0,10/4) = 2.120		

Önceki yılda enflasyon düzeltmesine tabi tutulan duran varlık ve birikmiş amortismanı ise taşıma katsıyısı ile düzeltilir.

Örnek: Önceki dönemde de enflasyon düzeltmesine tabi tutulan taşıtın cari yıla devreden bedeli 25.000 TL ve birikmiş amortismanı 10.000 TL'dir. Önceki dönem sonunda fiyat endeksi 7200 düzeltme yapılan dönem sonunda ise 8300'dür.

Taşıma katsıyısı : 8280/7200 = 1,15

Taşıtın taşınmış değeri	25.000 x 1,15 =	28.750
Bir. Amor. taşınmış değeri	10.000 x 1,15 =	(11.500)
Taşınmış net değer (15.000 x 1,15)		17.250

5.4.4. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, işletmede bir etkinlik döneminden daha uzun sürelerde işletme çalışmalarının gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere edinilen maddi değerlerdir. Buna göre bir varlığın maddi duran varlık sayılabilmesi için;

* Maddi bir yapıya sahip olması,

* Muhasebe kişiliğine ait bulunması,(219)

* İşletmenin mal ve hizmet üretim çalışmalarında veya yönetim işlerinde kullanılmak ya da kiralanmak üzere edinilmiş olması, normal koşullarda satılmasının düşünülmemesi,

* Özel durumları dışında, 1 yıl olarak belirlenen işletme etkinlik döneminden daha uzun bir ömre sahip olması gerekir.

Maddi duran varlıklar, bu özellikleri ile işletmenin mal ve hizmet üretim kapasitesi hakkında genel bir fikir verirler.

Maddi Duran Varlıkları izlemek üzere Tekdüzen Hesap Planı'nda aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

25 Maddi Duran Varlıklar	250 Arazi ve Arsalar 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri 252 Binalar 252 Tesis, Makine ve Cihazlar 254 Taşıtlar 255 Demirbaşlar 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar 257 Birikmiş Amortismanlar (–) 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar 259 Verilen Avanslar

5.4.4.1. Maddi Duran Varlık Hesapları

Ortak nitelikleri, değerlenmesi, dönem içi işlemleri ve envanteri daha sonra açıklanacak olan maddi duran varlıklar için Tekdüzen Hesap Planı'nda açılan hesapların kapsamı aşağıda topluca belirtilmiştir.

---

(219) Bunun istisnası finansal kiralama konusu varlıklardır. Finansal kiralama yoluyla elde edilen varlıklar, işletmenin mülkiyetinde olmadığı halde işletme duran varlıkları arasında yer alır.

250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI

Şehir içinde, dışında tarım çalışmalarına ayrılmış olan veya bölünerek arsalar haline getirilmeye elverişli bulunan geniş yeryüzü parçalarına arazi denir. Arsa ise şehir, kasaba, köy sınırları içinde olup, binalar, bürolar, fabrikalar vb. inşaata ayrılmış yeryüzü parçalarıdır. Bu hesap, arazi ve arsaların izlenmesi ile görevlidir.

251 YERALTI ve YERÜSTÜ DÜZENLERİ HESABI

İşletme çalışmalarının gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak üzere yer altında ve yer üstünde, boşluk, su, toprak ve kayalarla ayrılmış alanları birbirine bağlamak amacıyla yapılan; yatay, düşey bölmeler, bağlantılar ve örtüler ile düzeltme, kazı ve delme yoluyla meydana getirilen kütle, hacim ve alanlar yeraltı ve yerüstü düzenlerini oluşturur.

Yeraltı düzenler için; kanallar, bacalar, yeraltında dekovil hatları, yerüstü düzenleri için; Hava meydanları, pistler, iskeleler, rıhtımlar, bentler, spor sahaları, örnek olarak verilebilir.

Yeraltı ve yerüstü düzenleri bu hesapta izlenir.

252 BİNALAR HESABI

Bu hesap, işletme çalışmalarında yararlanılan ya da kiraya verilen binalarla bunların tamamlayıcı parçası (mütemmin cüzü) durumunda olan birimlerin izlenmesi ile görevlidir.

253 TESİSLER, MAKİNELER ve CİHAZLAR HESABI

Bu hesapta izlenecek varlıklar şunlardır.

i. Tesisler: Bir makinenin doğurduğu enerjiyi ileten, dağıtan veya bir makinenin gördüğü işi uzağa taşıyan, makineler arasındaki düzeni sağlayan (Su, buhar, elektrik, telefon, ısıtma, nemlendirme, yangın tesisleri gibi) varlıklardır.

ii. Makineler: Kendi kendine, düzgün ve bir örnekte olmak üzere, maddelere biçim veren veya biçimini değiştiren, yeraltından çıkaran, enerjiyi harekete dönüştüren veya enerji alıcısının hareketlerini işgören parçaya ileten (Torna, matkap, dikiş makinesi, baskı makinesi, kazıcı ve yükleyiciler gibi) aygıtlardır.

iii. Cihazlar: Birkaç aletin uygun bir biçimde eklenmesinden meydana gelen ve belli bazı işlemlerin yapılmasına yarayan (Röntgen cihazı, gaz ölçme cihazı gibi) takımlardır.

254 TAŞITLAR HESABI

Bu hesap, işletmeye veya müşteriye ait stokların, işletme personelinin veya yolcuların taşınmasında kullanılan tüm taşıma araçlarının (otomobil, otobüs, kamyon, hava hattı, lokomotif, gemi, uçak vb.) izlendiği hesaptır.

255 DEMİRBAŞLAR HESABI

İşletme çalışmalarının yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları (Yazı makinesi, fotokopi makinesi, telefon, faks) ile döşeme – mobilya (Perde, masa, koltuk vb) gibi varlıklar bu hesapta izlenir.

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI

Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen (kaplar vb) maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır.

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (–)

Daha önce hesaplama ve kaydetme yöntemleri açıklanmış bulunan birikmiş amortismanların izlendiği hesaptır. Tekdüzen Hesap Planı'nda maddi duran varlıklarda birikmiş amortismanlar için tek defterikebir hesabı açılmış bulunmaktadır (Her duran varlık hesabı için; Binalar Amortismanı – makineler Amortismanı – Taşıtlar Amortismanı gibi hesapların açıldığı bir hesap planı da mümkündür).

Tekdüzen Hesap Planı'ndaki Birikmiş Amortismanlar hesabı aşağıdaki şekilde bölümlenerek (tali hesaplar açılarak) her duran varlık türü için ayrılan amortismanlar belirlenebilir. Böylece duran varlık türü düzeyinde net değerler (bedel – birikmiş amortisman) elde edilebilir. Örneğin;

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.

257.0 Arazi ve Arsalar Amortismanı

257.1 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Amortismanı

257.2 Binalar Amortismanı

257.3 Tesis, Makine ve Cihazlar Amortismanı

257.4 Taşıtlar Amortismanı

257.5 Demirbaşlar Amortismanı

257.6 Diğer Maddi Duran Varlıklar Amortismanı

şeklinde bir tali hesap bölümlemesi yapılır. Böylece gerektiğinde finansal tablolarda her duran varlık kaleminin netleştirilmesi sağlanabilir.

Örnek:

a) Duran Varlık		b) Birikmiş Amortisman		Net Değer a – b
252 BİNALAR	257.500	257.2 Binalar Amortismanı	20.600	236.900
253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR	850.000	257.3 Tes. Mak. Cihaz Amor.	272.000	578.000
254 TAŞITLAR	80.000	257.4 Taşıtlar Amortismanı	16.000	64.000
255 DEMİRBAŞLAR	30.000	257.5 Demirbaşlar Amortismanı	12.000	18.000
	1.217.500		320.600	896.900

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI

Bir maddi duran varlık için, edinme eylemi boyunca yapılan harcamaların toplandığı bir maliyet oluşturma hesabıdır. Burada toplanan maliyet işin bitiminde bu hesaptan ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılır (bkz. 5.4.4.3.1 Duran Varlık Edinilmesi).

Hesabın kalanı, yapımı, imali veya satın alınması halen süren maddi duran varlıkların, o ana kadar olan, maliyetini gösterir.

Hesap yatırım projelerine ve harcamanın türüne göre tali hesaplara bölünür.

259 VERİLEN AVANSLAR HESABI

Yurt içinden veya yurt dışından satınalınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Sipariş avansı ile ilgili giderleri de kapsar.

5.4.4.2. Maddi Duran Varlıklarda Değerleme

Maddi duran varlıklar maliyet değeri ile değerlenir. Maddi duran varlığın maliyeti; işletme tarafından inşa veya imal edilmeleri ya da ettirilmeleri karşılığında ve duran varlığın elde edilip yararlanılabilir duruma getirilmesine kadar yapılan, Katma Değer Vergisi dışındaki, harcamalardan oluşur, (Banka ve sigorta şirketleri, Katma Değer Vergisine tabi olmadıklarından ödedikleri KDV'yi, maliyete eklerler. Ayrıca tüm yükümlüler binek otomobillerin KDV'sini, yasa uyarınca hesaplanan KDV'den indirilmeyeceğinden, taşıtın maliyetine eklerler). Yukarıdaki tanım çerçevesinde bir duran varlığın maliyetine;

a) Satın alma bedeli, ithalat vergileri ile alış nedeni ile ödenen geri alınamayacak diğer vergiler,

b) Varlığın yerleştirileceği yere ve çalışabileceği konuma getirilmesi için katlanılan giderler,

c) Arsanın hazırlanması için katlanılan giderler,

d) Duran varlığın teslim alınması ile ilgili olarak katlanılan giderler,

e) Kurma ve montaj giderleri,

f) Deneme çalışması giderleri,

g) Varlığın elde edilmesi için katlanılan diğer parasal fedakarlıklar girecektir(220).

Duran varlık edinilmesi için alınan yatırım kredilerinin yatırım dönemi faizlerinin ve yatırım döneminde ortaya çıkan kur farklarının da maliyete eklenmesi gerekir.

TMS: 23- Borçlanma Maliyetleri Standardında da; amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren bir varlığın (özellikli varlığın) satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetlerinin o varlığın maliyetine dahil edileceği belirtilmiştir (m. 4, 5 ve 12).

---

(220) Vergi Usul Kanununun düzenlemesinde; iktisadi işletmelere dahil taşınmazlar, taşınmazın tamamlayıcı kısımları ve teferruatı ile tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar maliyet bedeli ile değerlenir. Maliyet bedelinin ilk unsuru satınalma halinde satınalma bedeli, imal veya inşa halinde ise imal veya inşa için yapılan harcamaların toplamıdır. Maliyet bedeline ayrıca makine ve tesisatta; gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıktırılmasından ve arsasının düzeltilmesinden doğan giderler eklenir.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerinin maliyete dahil edilmesi veya genel giderler arasında gösterilmesi seçeneklerinden biri seçilebilir (Mad: 270 - 271).

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında taşınmaz ve taşınmaz gibi değerlenen kıymetleri, genişletmek veya iktisadi değerini sürekli olarak artırmak amacıyla yapılan giderler de o varlığın maliyet bedeline eklenir. Örneğin, bir geminin edinme tarihindeki yolcu taşıma kapasitesini artırmak amacıyla yapılan giderler o geminin maliyet bedeline eklenir (m. 272).

Alet edevat, mefruşat ve demirbaş eşya da maliyet bedeli ile değerlenir (m. 273).

Bir duran varlıkla ilgili olarak yapılan bir harcama; maliyet tanımına girmekle birlikte, tutarının önemsiz olması nedeniyle, duran varlık hesaplarına alınması yerine doğrudan gider yazılabilir Bu ilkeye uygun olarak ve Vergi Usul Kanunu ile belirlenen tutarın altında kalmak kaydıyla, uygulamada "Kayda Tabi Malzeme" olarak isimlendirilen Demirbaşlara ilişkin harcama doğrudan gider yazılabilmektedir(221).

Bir duran varlığın edinilmesinden sonra, onunla ilgili olarak, aşağıdaki nitelikte harcamalar yapılabilir:

a) İşletme harcamaları

* Duran varlığın hizmet verir durumda tutulabilmesi için yapılan harcamalar: *Bakım giderleri*

* Kullanma veya başka fiziki nedenlerle hizmet verir durumdan uzaklaştığında yeniden hizmet verir hale getirilmesi için yapılan harcamalar: *Onarım (tamir) giderleri*

b) Geliştirme harcamaları

* Bir duran varlığın veriminin ve/veya ömrünün uzatılması için yapılan harcamalar: *Değer artırıcı harcamalar*(222).

Bir duran varlığın işletilmesine yönelik bakım ve onarım giderleri o dönemin faaliyet gideri olarak muhasebeleştirilir.

Bir duran varlığın edinilmesinden sonra, onun yararlı olma boyutlarını genişleten (kapasitesini ve/veya verimini artıran) ya da yararlı olma süresini uzatan nitelikteki iyileştirici ve geliştirici işlemler için yapılan harcamalar (değer artırıcı harcamalar) o duran varlığın maliyetine eklenir.

Örneğin bir taşıtta;

Buji değiştirilmesi, normal hizmet verir durumda tutulmasına yönelik olduğundan, dönem gideri,

---

(221) VUK, maliyet tanımının çerçevesinde kalmasına karşın, bazı harcamaları maliyet dışında bırakarak dönem gideri sayılması konusunda yükümlülere bir hak tanımıştır. Değeri kanunda belli edilen tutarı aşmayan demirbaşlar için yapılan harcamalar, doğrudan gider yazılabilir (Ancak ekonomik ve teknik açıdan bütünlük gösterenler için bu sınır topluca dikkate alınır.) (V.U.K. m.313). 2009 yılı için bu sınır 670 TL olarak belirlenmiştir.

(222) İşletim harcamaları; *"gelir harcamaları"*, değer artırıcı harcamalar ise *"yatırım harcamaları"* olarak da isimlendirilmektedir. Bkz. Özgül Cemalcılar - Saime Önce, Muhasebenin Kuramsal Yapısı, Anaolu Üniversitesi Yayın no: 150, Eskişehir, 1999 s: 399

Patlayan amortisörün yenilenmesi normal hizmet durumuna döndürülmesi için gerekli olduğundan, dönem gideri,

Otomatik boşaltma tertibatı yaptırılması, yararını artırdığından, maliyet artışı,

Motorun komple değiştirilmesi, yararlı olma süresini uzattığından, maliyet artışı, olarak muhasebeleştirilir.

Duran varlığın ömrünü artırıcı harcamalar, sağlanan ek ömür içinde, verimi artıran harcamalar ise kalan ömür içinde gidere dönüştürülür.

5.4.4.3. Maddi Duran Varlık Hesaplarının İşleyişi

Maddi duran varlık hesapları, edinme bedelleri üzerinden borçlanır, satılan ya da diğer bir nedenle hizmetten çıkan varlıklar nedeniyle alacaklanır. Enflasyon düzeltmesinde de düzeltme tutarları bu hesaplara borç yazılır.

5.4.4.3.1. Duran Varlık Edinilmesi:

Duran varlık ya satınalma ya da inşa veya imal yolu ile edinilir. Duran varlığın bedelinin bir kerede ödendiği durumlarda ödenen bedel doğrudan doğruya ilgili duran varlıklar hesabına alınır. Duran varlığın edinilmesinin uzun bir süreye yayılması halinde harcamaların yapıldıkça duran varlıklar hesabına alınması; çeşitli duran varlığa ait harcamaların birbirine karışması, bir duran varlığın parçalar halinde amortismana tabi tutulması gibi sakıncalar yaratır. Bu nedenle, edinilmeleri çeşitli aşamalarda gerçekleşecek duran varlıklar için yapılan harcamalar önce bir hesapta toplanır. Duran varlık tamamlandığında bu hesabın kapatılmasına karşılık ilgili duran varlık hesabına alınır.

i. Duran varlık bedeli nakden ödenerek alınabilir.

Örnek: İşletmede kullanılanmak üzere 2.800 TL'ye bir buzdolabı satın alınıyor. Buzdolabı bedeli ve KDV nakden ödeniyor.

	.. / .. / 201.		
255	DEMİRBAŞLAR H.	2.800	
191	İNDİRİLECEK KDV	504	
	100 KASA H.		3.304

ii. Varlık bedeli yanında taşıma, montaj vb. hizmet bedelleri de eklenebilir.

Örnek: İşletme 160.000 TL'ya bir baskı makinesi alıyor. Satıcı, makine bedeli ile birlikte 600 TL taşıma gideri ve 2.400 TL'lık montaj giderini KDV'yi fatura ediyor.

		../../201.		
253 MAKİNELER H.			163.000	
191 İNDİRİLECEK KDV			29.340	
		320 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR H.		192.340
Makine bedeli	160.000			
Taşıma gideri	600			
Montaj gideri	2.400			
	163.000			

iii. Duran varlık işletme tarafından birden çok harcama ile imal veya inşa ettirilebilir.

Örnek: İşletme, bina yaptırmak üzere, faaliyete geçiyor. Bu amaçla değişik tarihlerde sırası ile aşağıdaki işlemleri yapıyor (KDV ihmal edilecektir).

(a) 125.000 TL'ye bir arsa alınıyor. Bedeli çekle ödeniyor.

(b) 88.500 TL'lik inşaat malzemesi alınıyor.

(c) Arsanın düzeltilmesi için 550 TL gider yapılıyor. Bedeli internet yoluyla ödeniyor.

(d) Binanın yapımını üstlenen müteahhide birinci hakedişi (sitüasyon) olarak 185.000 TL çekle ödeniyor.

(e) Müteahhide ikinci ve son hakedişi olarak 92.500 TL çekle ödeniyor.

(f) Artan inşaat malzemesi 850 TL'ye peşin satılıyor.

(g) Bina, aktifleştiriliyor (binalar hesabına alınıyor).

Arsanın alınması[223]:

(223) Arsa veya arazinin bina maliyetine eklenmesi konusunda farklı görüşler mevcuttur. Üzerinde bina yapılmış arsanın zaman içinde değer kaybetmeyeceğini dolayısıyle binanın maliyetine dahil edilerek amortismana tabi tutulmasının uygun olmayacağını savunanlar olduğu gibi, binanın bir bütün olduğunu bu nedenle de arsa bedelinin maliyet içinde yer alması düşünce ve uygulamasında (böyle bir uygulamaya vergi mevzuatı da karşı çıkmamıştır) olanlar da vardır.

Arsa veya arazinin zaman içinde değer kaybetmeyeceği şeklinde bir genelleme her zaman doğru değildir. Şehir içindeki bir arsa için geçerli olan bu hüküm, örneğin, bir maden işletmesinin bina yapmak için aldığı, maden bittiğinde bir değeri kalmayacak olan arazi için yanlış olacaktır. Bu nedenle doğru olanı: arsa bedelinin bina bedeline eklenmesi, ancak amortismanın değer kaybına uğramayacak olan arsa bedeli kadar bir bedel (artık değer) kalacak şekilde ayrılmasıdır. Böyle bir uygulama iki görüşü birleştirmiş olacaktır.

.. / .. / 201.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.(224)		125.000	
258.01 Bina Yatırımları	125.000		
	103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		125.000

İnşaat malzemesi alınması:

.. / .. / 201.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.		88.500	
258.01 Bina Yatırımları	88.500		
	102 BANKALAR H.		88.500

Arsa düzeltme gideri:

.. / .. / 201.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.		550	
258.01 Bina Yatırımları	550		
	100 KASA H.		550

Birinci hakediş ödenmesi:

.. / .. / 201.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.		185.000	
258.01 Bina Yatırımları	185.000		
	103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		185.000

İkinci hakediş ödemesi:

.. / .. / 201.

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.		92.500	
258.01 Bina Yatırımları	92.500		
	103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		92.500

(224) Bazı hesap planlarında: "*Yapılmakta Olan İşler Hesabı*" veya "*İnşaat Hesabı*" olarak da isimlendirilmiştir. Örneğin Banka Tekdüzen Hesap Planı'nda "252.04 İnşa Halindeki Binalar" şeklinde bir hesap yer almaktadır.

Kalan inşaat malzemesinin satışı:

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		850	
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.		850
	258.01 Bina Yatırımları 850		

258 YAPILMAKTA OLAN YATIR. H.	
125.000	850
88.500	
550	
185.000	
92.500	
491.550	850

Binayı aktife alma (Binalar hesabına aktarma):

.. / .. / 201.			
252 BİNALAR H.		490.700	
	258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.		490.700
	258 Bina Yatırımları 490.700		

258 YAPILMAKTA OLAN YATIR. H.		252 BİNALAR H.
* 125.000	* 850	
* 88.500	490.700 →	490.700
* 550		
* 185.000		
* 92.500		
491.550	491.550	

iv. Satın alma yoluyla edinilecek bir duran varlık için de birden çok harcama yapılabilir.

Örnek: Bir makine alınması ile ilgili olarak aşağıdaki işlemler yapılıyor.

a) Makine bedeli olan 200.000 TL ve KDV banka hesaplarından yapılan virman ile ödeniyor.

b) Makinenin nakliye sigortası yatırılıyor. Sigorta primi olan 350 TL nakden ödeniyor.

c) Makinenin montajı yaptırılıyor. Montaj ücreti 2.000 TL ve KDV nakden ödeniyor.

d) Makine aktifte alınıyor.

a) Makine bedelinin ödenmesi:

.. / .. / 201.		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.	200.000	
258.02 Makine, Tesis ve Cihaz Yatırımları 200.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	36.000	
102 BANKALAR H.		236.000

b) Nakliye sigortası primi ödenmesi:

.. / .. / 201.		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.	350	
258.02 Makine, Tesis ve Cihaz Yatırımları 350		
100 KASA H.		350

c) Montaj giderinin ödenmesi:

.. / .. / 201.		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.	2.000	
258.02 Makine, Tesis ve Cihaz Yatırımları 2.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	360	
100 KASA H.		2.360

d) Makinenin aktife alınması (Tesis Makine ve Cihazlar hesabına aktarılması):

.. / .. / 201.		
253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR H.	202.350	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.		202.350
258.02 Makine, Tesis ve Cihaz Yatırımları 202.350		

Bir maddi duran varlık (ya da maddi olmayan duran varlık veya özel tükenmeye tabi varlık) için yapılan harcamayı duran varlık hesaplarına almak için;

i. Varlıkla ilgili ekonomik faydalardan işletmenin yararlanması söz konusu olmalıdır (Ekonomik yarar sağlamayan harcama zarardır).

ii. Varlığın işletmeye maliyeti (satın alma, inşa veya imal maliyeti) güvenilir biçimde ölçülebilir olmalıdır (TMS: 16- Maddi Duran Varlıklar Standardı m.7).

5.4.4.3.2. Avans Verilmesi

İşletmeye bir maddi duran varlığı satmayı üstlenen firmaya sözleşme uyarınca belli bir paranın önceden ödenmesi söz konusu olabilir. Teslim alınacak maddi duran varlık bedeline karşılık verilecek avans, doğrudan doğruya; satıcı firmaya ödenebilir, ya da akreditif açtırılarak firmanın lehine bankaya yatırılır.

Maddi duran varlık satın alınması, için verilen avanslar "259 Verilen Avanslar" hesabında izlenir. Duran varlık imal veya inşaatında kullanılmak üzere müteahhide verilen malzemenin bedeli de "259 Verilen Avanslar" hesabına kaydedilerek, teslimde maddi duran varlık bedeline mahsup edilir.

Maddi duran varlık edinilmesi ile ilgili olarak avans verilmesinde veya akreditif açtırılmasında "259 Verilen Avanslar" hesabı borçlandırılır. Avansın veya açtırılan akreditifin konusunu oluşturan maddi duran varlık, malzeme veya hizmetin teslim alınmasında "259 Verilen Avanslar" hesabındaki tutar, fatura bedeline mahsup edilerek kapatılır.

Örnek: İşletme, satın alacağı bilgisayar ve paket program için 2.000 TL avansı nakden ödüyor. Daha sonra bilgisayar (12.000 TL) ve paket program (1.800 TL) teslim alınıyor. Avansı aşan miktar banka üzerine düzenlenen bir çekle ödeniyor.

a) Avansın makbuz karşılığı ödenmesi:

.. / .. / 201.			
259 VERİLEN AVANSLAR H.		2.000	
	100 KASA H.		2.000

b) Duran varlıkların teslim alınması

.. / .. / 201.			
255 DEMİRBAŞLAR H.		12.000	
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		1.800	
191 İNDİRİLECEK KDV		2.484	
	259 VERİLEN AVANSLAR		2.000
	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		14.284

5.4.4.3.3. Duran Varlığın Değerini Artırıcı Harcama Yapılması

Yukarıda da değinildiği üzere bir duran varlığı hizmette tutmak için yapılan bakım-onarım harcamaları dönemin giderlerine eklenirken, onun değerinin sürekli olarak artırılmasına yönelik harcamalar maliyetine eklenir.

Örnek: Malzeme taşıma işinde kullanılan kamyonetin bakım ve onarımı yapılmış ve klima düzeneği taktırılmıştır.

Tutarı peşin ödenen faturanın dökümü şöyledir:

	TL
Klima bedeli	*2.000*
Klima montajı	*70*
Onarım: yedek parça	*400*
Onarım: işçilik	*130*
	2.600
KDV	*468*
Toplam	*3.068*

.. / .. / 201.			
254 TAŞITLAR H.		2.070	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		530	
191 İNDİRİLECEK KDV. H.		468	
	100 KASA H.		3.068
Gider Çeşidi			
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 530			
3.08 Bakım-Onarım Giderleri			

5.4.4.3.4. Duran Varlığın Satılması veya Hasara Uğraması

Duran varlıklar elden çıkarıldığı, kullanımdan kaldırıldığı veya hiçbir ekonomik yarar beklenilmediği zaman aktiften çıkarılmalıdır. Duran Varlıkların satılması halinde sağlanan satış bedelinin duran varlığın net değeri karşısındaki durumuna göre kâr veya zarar ortaya çıkacaktır. Bu farklar diğer gelirler veya diğer giderler hesaplarına alınır. Doğal olarak böyle bir satıştan elde edilen gelir, satış hasılatı olarak kaydedilemez (TMS: 16- Maddi Duran Varlıklar Standardı m. 68).

Amortisman kaydedilmesinde direkt yöntem uygulandığında duran varlık hesabı net değeri gösterir durumdadır. Amortisman kaydedilmesinde endirekt yöntem uygulanıyorsa; net değer o duran varlığın duran varlıklar hesabındaki değeri ile birikmiş amortismanı arasındaki farktır. Bu nedenle duran varlığın hesaptan çıkışında o ana kadar ayrılmış bulunan (birikmiş) amortismanlar göz önünde tutulur.

Bir duran varlığın satılması (ya da hizmetten çekilmesi) nedeniyle ortaya çıkan kazanç veya kayıp tutarı Gelir Tablosunda açıkça gösterilecek şekilde muhasebeleştirilmelidir(225).

(225) Bu kâr veya zararın gerçek niteliği genel fiyat düzeyindeki değişmeler ve ayrılan amortismanların uygunluğu açısından irdelenmelidir. Örneğin: normal amortisman oranı % 20 olan ve 1 yıl. azalan kalanlar yönteminde. amortismana tabi tutulan 50.000 TL maliyetli bir makine 33.000 TL'ye satılırsa, gerçekte bu satıştan 5.000 TL kâr değil, 7.000 TL zarar edilmiş olur. Bu durumun gelir tablosuna yansıtılabilmesi için şöyle bir kayıt yapılabilir. (Önceki yıl sonunda. amortismanın. uygulanan yöntem gereği, 10.000 TL yerine 20.000 TL ayrılması nedeniyle fazla gider yazılan 10.000 TL 'nın düzeltilmesi için bu miktar kâr yazılır):

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		33.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.		20.000	
659 DİĞ. OLAĞAN GİDER ve ZARARL. H.		7.000	
659.07 Maddi Duran Varlık Satış Zararı 7.000			
	253 TESİS. MAK. ve CİHAZL. H.		50.000
	671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR ve KÂRLARI		10.000

i. Direkt yöntemde: Bu yöntemde hesap duran varlığın o andaki net değerini gösterdiğinden hesap kalanı ile satış bedeli karşılaştırılır.

Örnek: Kalan değeri 6.000 TL olan bir makinenin;

a) 6.000 TL'ye Satılması:

Satış Bedeli = Net değer : Başabaş Satış

Satış bedeli = Net değer ∓ kâr / zarar

Satış bedeli = Net değer + Kâr / Zarar yok

6.000 = 6.000 ∓ 0

.. / .. / 201.

100 KASA H.		6.000	
	253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR H.		6.000

253 TESİS, MAKİNE ve CİH. H.

* *6.000*	6.000

b) 6.500 TL'ye Satılması:

Satış bedeli > Net değer: Kârlı Satış

Satış bedeli = Net değer + Kâr

6.500 = 6.000 + 500

.. / .. / 201.

100 KASA H.		6.500	
	253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR H.		6.000
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H.		500
	649.07 Maddi Duran Varlık Satış Kârları 500		

253 TESİS, MAKİNE ve CİH. H.		649 DİĞ. OLAĞAN GEL. VE KÂR. H.	
* 6.000	6.000		500 ↓ K/Z

c) 5.400 TL'ye Satılması:

Satış bedeli < Net değer: Zararlı Satış

Satış bedeli = Net değer – Zarar

5.400 = 6.000 – 600

.. / .. / 201.		
100 KASA H.	5.400	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR H.	600	
659.07 Maddi Duran Varlık Satış Zararları 600		
253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR H.		6.000

253 TESİS, MAKİNE ve CİH. H.		649 DİĞ. OLAĞAN GEL. VE KÂR. H.	
* 6.000	6.000	600 ↓ K/Z	

ii. Endirekt Yöntemde: Bu yöntemde net değer, maliyet bedelinden o ana kadar birikmiş amortisman (ve varsa yeniden değerleme artış fonu) çıkarılarak bulunur.

Maliyet bedeli – Birikmiş amortisman = Net değer

Endirekt yöntemde, önce Duran Varlık Hesabı ile Birikmiş Amortisman Hesabı karşılaştırılarak duran varlık net hale getirilip; sonra direkt yöntemde yapılan kayda benzer bir kayıt yapılabilir. Ancak duran varlığın bölünmemesi için satış işleminin tek yevmiye maddesi ile muhasebeleştirilmesi tercih edilir.

Örnek: Maliyet bedeli 30.000 TL ve birikmiş amortisman 18.000 TL olan bir taşıtın;

(a) 12.000 TL'ye Satış:

Satış bedeli = Net Değer: Başabaş satış

Satış bedeli = Net değer ∓ kâr / zarar

12.000 = (30.000 – 18.000) ∓ 0

Tek madde ile kayıt:(226)

.. / .. / 201.		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.	18.000	
100 KASA H.	12.000	
254 TAŞITLAR H.		30.000

(226) Önce net değer bulunup bu değer satış bedeli ile karşılaştırılabilir.

.. / .. / 201.		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.	18.000	
254 TAŞITLAR H.		18.000
.. / .. / 201.		
100 KASA H.	12.000	
254 TAŞITLAR H.		12.000

254 TAŞITLAR HESABI	
* 30.000	18.000
	12.000
30.000	30.000

257 BİRİKMİŞ AMORT. H.	
18.000	* 18.000

b) 13.000 TL.ye Satış:

Satış bedeli > Net değer: Kârlı Satış

Satış bedeli = Net Değer + Kâr

13.000 = (30.000 – 18.000) + 1.000

.. / .. / 201.			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN H.		18.000	
100 KASA H.		13.000	
	254 TAŞITLAR H.		30.000
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR H.		1.000
	649.07 Maddi Duran Varlık Satış Kârı 1.000		

254 TAŞITLAR HESABI		257 BİRİKMİŞ AMORT. H.		649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H.	
* 30.000	30.000	18.000	* 18.000		1.000 ↓ K/Z

c) 9.000 TL'ye Satış:

Satış bedeli < Net değer: Zararlı Satış

Satış bedeli = Net değer – Zarar

9.000 = (30.000 – 18.000) – 3.000

.. / .. / 201.			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN H.		18.000	
100 KASA H.		10.000	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H.		3.000	
659.07 Maddi Duran Varlık Satış Zararı 3.000			
	254 TAŞITLAR H.		30.000

254 TAŞITLAR HESABI		257 BİRİKMİŞ AMORT. H.		659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR H.	
* 30.000	30.000	18.000	* 18.000	3.000 ↓ K/Z	

Sigorta tazminatı alınması: Sigortalı bir duran varlığın çıkışında da satışta yapılan kayda benzer bir kayıt yapılır.

Örnek: Duran varlıklar hesabına 40.000 TL'ye kayıtlı olan ve 16.000 TL birikmiş amortismanı bulunan makine tamamen yanmıştır. Sözü geçen makine 30.000 TL'ye sigortalıdır.

	../../201.		
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN H.	16.000	
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR H.	30.000	
	136.09 Diğer Kişi ve Kuruluşlardan Al. 30.000		
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR H.		40.000
679	DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR ve KÂRLAR H.		6.000
	679.09 Diğer Çeşitli Gelir ve Kârlar 6.000		

253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR H.		257 BİRİKMİŞ AMORT. H.		679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR ve KÂRLAR H.	
* 40.000	40.000	16.000	* 16.000		6.000 ↓ K/Z

Duran varlığın bir başka duran varlıkla değiştirilmesi (trampa edilmesi) halinde, yeni giren duran varlığın maliyeti, devredilen varlığın net defter değerine ya da pazar değerine eşit olarak alınabilir.

5.4.4.3.5 Duran Varlığın Yenilenmesi

Satılan ya da hasara uğrayan duran varlığın satış bedeli ya da hasar tazminatı ile o varlığın net bedeli arasındaki olumlu fark[227] yukarıda olduğu üzere kâr yazılabileceği gibi, satıştan sağlanan kâr ya da alınan sigorta tazminatının net bedeli aşan kısmı, Vergi Usul Kanunu'nun (m. 328) tanıdığı seçim hakkı kullanılarak, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte bir hesapta tutulabilir[228].

(227) Söz konusu fark, enflasyon düzeltmesi yapılmayan yıllardaki fiyat artışlarından veya duran varlığa değer kaybından daha büyük tutarda amortisman ayrılmasından kaynaklanabildiğinden özel durumlar dışında, işletme için gerçek bir kâr niteliği taşımayabilir.

(228) Duran varlık satışından veya tazmininden doğan olumlu farkın yenileme fonuna alınabilmesi için, duran varlığın yenilenmesinin işin niteliği gereğince zorunlu olması ve işletme yöneticilerinin bu konuda karar almış ve teşebbüse geçmiş bulunması gerekir.

Yenileme 3 yıl içinde gerçekleşmezse, yenileme fonuna alınan tutar kâr zarar hesabına aktarılır (veya vergi matrahına eklenir). VUK. Mad. 328 ve 329.

Satılan duran varlığın yenilenmesi gerçekleştirildiği taktirde; yasa gereği yeni edinilen duran varlığın yıllık amortismanları önce pasifteki bu fondan karşılanır. Hesaptaki fonun bitişinden sonra amortismanlar gider yazılmaya başlanır.

Örnek: Duran varlıklarda 80.000 TL'ye kayıtlı makinenin birikmiş amortismanı 64.000 TL'dır. Yeni bir makine almak amacıyla makine 48.000 TL'ye çek karşılığı satılıyor (KDV ihmal edilecektir).

Satışı izleyen ilk yıl içinde yeni makinenin, bedeli hesaplar arası aktarma yoluyla ödenerek, 120.000 TL'ya satın alındığı ve amortisman oranının % 20 olduğu varsayımına göre muhasebe kaydı:

Eski makinenin satışı:

.. / .. / 201.

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN H.		64.000	
101 ALINAN ÇEKLER H.		48.000	
101.01 Cüzdandaki Çekler 48.000			
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR H.		80.000
	549 ÖZEL FONLAR H.		32.000
	549.01 Yenileme Fonu 32.000		

253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR H.

* 80.000	80.000

257 BİRİKMİŞ AMORT. H.

64.000	* 64.000

549 ÖZEL FONLAR H.

	32.000

Yeni makinenin satın alınması:

.. / .. / 201.

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR H.		120.000	
	101 BANKALAR H.		120.000

1'nci yıl amortismanının ayrılması:

31 / 12 / 201.			
549 ÖZEL FONLAR H.		24.000	
549.01 Yenileme Fonları 24.000			
	257 BİRİKMİŞ AMORT. H.		24.000
120.000 x 0,20 = 24.000 TL			

253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR H.		257 BİRİKMİŞ AMORT. H.		549 ÖZEL FONLAR H.	
* 120.000			24.000	24.000	* 32.000

2'inci yıl amortismanının ayrılması:

31 / 12 / 201.			
549 ÖZEL FONLAR H.		8.000	
549.01 Yenileme Fonları 8.000			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		16.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORT. H.		24.000
Gider Çeşidi			
6. Amortisman ve Tükenme Payları 16.000			

253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR H.		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN H.	
* 120.000			24.000
			24.000
			48.000

549 ÖZEL FONLAR H.				730 GENEL ÜRETİM GİDERİ H.	
		Devir	8.000	16.000	
Mahsup	8.000			↓	
				Üretim	
	8.000		8.000	Maliyetine	

Bu kayıtlar sonucunda "Özel Fonlar" hesabı kapanır. Vergi Usul Kanunu'nun düzenlemesine uygun olan bu kayıt biçimi, amortisman giderlerinin ilk iki döneme noksan yüklenmesi sonucunu verecektir. Bu sakıncayı gidermek üzere; VUK uyarınca özel fondan karşılanması gereken amortismanların gider yazılarak muhasebe ilkelerine, bu tutarları kâr yazarak ya da vergi matrahına ekleyerek yasa hükmüne uyulması mümkündür. Bu şekilde bir uygulamada ilk yılın amortismanına ilişkin aşağıdaki iki kayıt yapılır.

	.. / .. / 201.		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		24.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.		24.000
Amortisman ayrılması			
	.. / .. / 201.		
549 ÖZEL FONLAR		24.000	
549.01 Yenileme Fonları	24.000		
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLARI H.		24.000
Cari yıl amortismanını karşılayan yenileme fonunun gelir yazılması			

İzleyen yılda da 8.000 TL. kâr yazılır.

Yenileme 3 yıl içinde gerçekleşmezse 3 'üncü yılın sonunda yasa hükmüne uygun hareket etmek amacıyla aşağıdaki gibi bir kayıt yapılır (Yenileme fonu, pasifte bir özkaynak kalemi olarak muhafaza edilerek sadece beyanname üzerinde mali kârın bu miktar artırılması şeklinde bir uygulama da mümkündür).

	.. / .. / 201.		
549 ÖZEL FONLAR H.		32.000	
549.01 Yenileme Fonları	32.000		
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR H.		32.000

549 ÖZEL FONLAR H.		649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR H.	
32.000	* 32.000		32.000

5.4.4.4. Maddi Duran Varlıkların Envanter İşlemleri

5.4.4.4.1. Duran Varlıkların Sayımı

Maddi duran varlıkların "*muhasebe dışı envanter*"i dönem sonunda mevcut duran varlıkların sayılması yolu ile yapılır. Muhasebe dışı envanterde saptanan mevcut ile kayıtların karşılaştırılması, farkların giderilmesi ve amortismanlarının hesaplanıp kaydedilmesi de "*muhasebe içi envanter*" işlemlerini oluşturur. Duran varlıkların ve bunlar için ayrılmış bulunan amortismanların ayrıntılı bir biçimde izlenmesi gerekir(229).

Aşağıda, duran varlık ve amortismanlarının izlenmesine bir örnek verilmiştir.

(229) "*Üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterilir:*

1. Envanter defterinin ayrı bir yerinde;

2. Özel bir amortisman defterinde;

3. Amortisman listelerinde; (VUK m. 189)

255 DEMİRBAŞLAR

Cinsi	Bedel			Amortisman				Net Bedel
	Devreden Değeri	Enflasyon Düzelt.	*Toplam Değer*	Devreden Amort.	Enflasyon Düzelt.	Dönem Amor.	*Toplam Amor.*	
Bilgisayar	2.500	750	*3.250*	1.500	450	650	*2.600*	650
Yazıcı	300	90	*390*	300	90	–	*390*	–
Yazar Kasa	200	60	*260*	120	36	52	*208*	52
Faks	150	–	*150*	–	–	30	*30*	120

5.4.4.4.2. Sayım Farklarının Giderilmesi

Sayım sırasında bulunan duran varlıklar ile kayıtların karşılaştırılması sırasında (özellikle demirbaşlarda) bazı fazlalık veya noksanlıklarla karşılaşılması mümkündür. Bir fark saptanması durumunda saptanan farkın, nedenlerinin araştırılarak, giderilmesine çalışılır. Bunun için, sayım listelerindeki hatalar düzeltilir, yapılması gereken kayıtlar tamamlanır. Örneğin; yıl içinde hurdaya ayrıldığı halde hesaplarda görülen duran varlık gerekli muhasebe işlemleri yapılarak kayıtlardan düşülür. Ancak özellikle çok sayıda taşınabilir duran varlığı olan işletmelerde bütün farkların nedenleri envanter çalışması süresince saptanamamış olabilir. Bu durumda nedenleri gelecek dönemlerde araştırılmak üzere, noksanlıklar "*197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı*"na ve fazlalıklar "*397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı*"na alınarak hesap ile o andaki gerçek mevcut arasında uygunluk sağlanır.

Örnek: Dönem sonunda yapılan sayım sonucunda düzenlenen "demirbaş sayımı cetveli" ile kayıtların karşılaştırılmasında; yıl içinde 120 TL'ye alınan bir hesap makinesinin mevcut olmadığı görülmüş ve yeni yılda araştırılmak üzere hesaba alınmıştır.

31 / 12 / 201.		
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKS. H.	120	
197.05 Demirbaş Noksanları 120		
255 DEMİRBAŞLAR H.		120

Sayım noksanı olması, işletme için bir zarar olasılığını gösterdiğinden, demirbaşın teslim edildiği belirli bir kimse yoksa, bu miktar için karşılık ayrılması yoluna da gidilir.

Daha sonraki araştırmaların sonucuna göre noksan çıkan hesap makinesi bulunursa "Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı"nın alacağı ile yeniden "Demirbaşlar Hesabı"na alınır. Duran varlığın kesin olarak kaybolduğu veya çalındığı sonucuna varılırsa sayım noksanları hesabı: (a) Daha önce karşılık ayrılmışsa; karşılık hesabı ile karşılaştırılması, (b) Karşılık ayrılmamışsa *"659 DİĞER OLAĞAN/GİDER ve ZARARLAR/Sayım Noksanları* Hesabı'na aktarılması yolu ile kapatılır. Duran varlık belirli bir kimseye teslim edilmişse bedeli ilgiliden tahsil edilmek üzere *"135 PERSONELDEN ALACAKLAR HESABI"*na alınarak *"197 SAYIM ve TESELLÜM NOKSANLARI HESABI"* kapatılır.

Sayımda fazlalık çıkması halinde de benzer işlem yapılarak kayıtlarla mevcutların eşitliği sağlanır.

Örnek: Sayım sırasında, kayıtlarda görülmeyen, bir televizyonun varlığı saptanıyor. Televizyon 275 TL emsal bedel üzerinden Demirbaşlar Hesabına alınıyor.

.. / .. / 201.			
255 DEMİRBAŞLAR H.		275	
	397 SAYIM ve TESELLÜM FAZLALARI H.		275
	397.05 Demirbaş Fazlaları 275		

Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı, daha sonra saptanacak fazla çıkma nedenine göre kapatılır. Örneğin;

i. Televizyon bedelinin yanlışlıkla başka bir hesaba kaydedilmiş olduğu belirlenirse; bu hesabın alacağına karşılık *397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları* hesabı borçlandırılarak her iki hesap kapatılır.

ii. Televizyonun promosyon olarak göndirildiği belirlenirse; *"649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR/Çeşitli Diğer Gelir ve Kârlar"* hesabının alacaklanmasına karşılık "397 *Sayım ve Tesellüm Fazlaları*" Hesabı borçlanarak kapanır.

iii. Fazla çıkma nedeninin bulunması olasılığının olmadığı kesinlik kazanırsa 397 no.lu hesap *"649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR/Sayım ve Tesellüm Fazlaları Kârları Hesabı"*na aktarılarak kapatılır.

5.4.5. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar, kullanılmaları sonucunda işletmenin gelirlerinde artış yaratan bir kısım "hak"lar ile işletmeye ticari bir fayda sağlayan *"ayrıcalıklar"* veya *"üstünlükler"*den oluşur. Söz konusu hak, ayrıcalık ve üstünlükler ya işletme tarafından bir bedel karşılığında elde edilir, ya da işletmenin çalışmaları sonucu ortaya çıkarlar. Muhasebe kayıtlarına, bunlardan sadece bir bedel karşılığı edinilenler alınıp izlenir.

TMS: 38- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında maddi olmayan duran varlıklar işletmelerce; bilimsel veya teknik bilgi, yeni süreçler ve sistemlerin tasarlaması ve uygulaması, lisanslar, fikri mülkiyet, piyasa bilgisi ve ticari markalar gibi maddi olmayan kaynakların edinilmesi; bunların geliştirilmesi, sürdürülmesi veya iyileştirilmesi için yapılan harcamalar olarak tanımlanmıştır. (m. 9) Standartta; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmet hakları, avlanma lisansları, ithalat kotaları, isim hakkı, müşteri veya tedarikçiyle ilişkiler, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama hakları maddi olmayan varlıklara örnek olarak verilmektedir (m. 9).

Bir kalemin maddi olmayan varlık olarak kabul edilebilmesi, için;

- tanımlanabilir olması,
- üzerinde işletmenin kontrolünün bulunması,
- gelecekte elde edilmesi gereken ekonomik bir faydanın bulunması

gerekir.

Bu koşulları taşımayan harcamalar maddi olmayan varlık kapsamına girmez. Bunlar için yapılan harcamalar, gerçekleştiği dönemde gider yazılır.

Maddi olmayan duran varlıklar edinildiklerinde kayıtlara maliyet değeri üzerinden alınır.

Enflasyon düzeltmesi: Enflasyon düzeltmesi söz konusu olduğunda; maddi olmayan duran varlık harcaması ile birikmiş amortismanlar, maddi duran varlıklarda olduğu şekilde, düzeltilir.

Amortisman: Maddi olmayan bir varlık için katlanılan maliyet, söz konusu varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak itfa edilir. Faydalı ömrün, aksi kanıtlanmadıkça, en fazla yirmi yıl olabileceği kabul edilir. Maddi varlığın yıllık amortisman payları o varlıktan elde edilecek ekonomik faydadaki tükenmeyi yansıtacak şekilde hesaplanır. Yani amortisman payının belirlenmesinde zaman esas alınabileceği gibi üretim miktarı vb. başka ölçütler de kullanılabilir.

5.4.5.1. Maddi Olmayan Duran Varlık Hesapları

Yukarıda ortak nitelikleri, değerlenmesi ve itfası açıklanan maddi olmayan duran varlıklar için Tekdüzen Hesap Planı'nda aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	260 Haklar 261 Şerefiye 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 264 Özel Maliyetler 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar 268 Birikmiş Amortismanlar (–) 269 Verilen Avanslar

Maddi olmayan duran varlık hesaplarının kapsamları aşağıda kısa kısa açıklanmıştır.

260 HAKLAR HESABI

Bu hesap, taşınır ve taşınmaz mallar üzerinde işletme lehine tesis edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, faydalanma vb. yetkilerin elde edilmesi karşılığında yapılan harcamaların izlendiği hesaptır. İmtiyaz, patent, lisans hakları ile ticari markalar ve irtifak hakları vb. bu hesapta izlenecek varlıklardır.

Haklar için yapılan harcamalar, yararlanma süresi içinde itfa edilir. Sürenin belli olmaması durumunda, genellikle amortisman süresinin 5 yıl olduğu kabul edilir.

261 ŞEREFİYE HESABI

Bu hesap, ticari hayatta ün kazanan bir kuruluşun işletme tarafından devralınması halinde bu üne temel olan manevi değerine veya kuruluşunun bulunduğu yerin şeref ve önemine ödenen bedelin izlendiği hesaptır.

Bir iş yerinin devir alınmasında şerefiye miktarı; devralınan firma için ödenen para ile firmayla birlikte alınan varlıkların emsal bedeli arasındaki farktır. Bir iş yerinin boş olarak devralınmasında ise; ödenen paranın tamamı şerefiye olur. Görünmeyen bir değer karşılığı için ödendiğinden şerefiyeye halk dilinde *"hava parası"* denmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda ise eski bir deyim olarak *"peştemallık"* sözcüğü kullanılmaktadır(230).

(230) Ahi Teşkilatının kurallarına göre dükkan açabilmek için, ustalığın simgesi olan peştamalı (iş önlüğü) kuşanma hakkını elde etmiş olmak gerekiyordu. Bu hakkı elde etmiş olan bir kimsenin bu hakkından yararlanmak için ödenen paraya "peştemaliye" veya "peştamallık" denmiştir.

İşletmede oluşan şerefiyeye bir maliyet atfedilmesi ve bunun güvenilir bir biçimde tespit edilmesi mümkün olmadığı için, kendisine biçilen bir değer olsa bile, şerefiye hesabına alınamaz.

262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ HESABI

Bir şirketin kurulması, yeni bir şubenin açılması ya da işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderlerin, aktifleştirilmeleri durumunda, izleneceği hesaptır. Aktifleştirilmiş kuruluş ve örgütlenme(231) giderleri 5 yılda itfa edilir.

263 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI

İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutlarının geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan harcamaların izlendiği hesaptır.

Araştırma ve geliştirme giderlerinin muhasebeleştirilmesi TMS: 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı düzenlemesi göz önünde tutularak aşağıda açıklanmıştır.

Yeni bilimsel veya teknolojik bilgi veya bulgu elde etmek amacıyla yapılan özgün ve planlı çalışmalar ***"araştırma"*** olarak nitelenir.

Araştırma safhasında yapılan harcamanın gelecekte ekonomik fayda sağlayıp sağlamayacağının belirlenmesi mümkün olmadığından, yapılan araştırmaya ilişkin harcamalar aktifleştirilmez, gerçekleştiği anda gider yazılır. Dolayısıyla hesabın adında *"araştırma"* sözcüğü olmasına rağmen, ilgili standarda göre, bu hesapta araştırma gideri yer almayacaktır.

Araştırma bulgularının veya diğer bilgilerin; yeni veya önemli derecede geliştirilmiş malzemeler, araçlar, ürünler, süreçler, sistemler veya hizmetler üretmek için hazırlanmış bir plana; ilgili mal veya hizmetin ticari olarak üretimine başlanmadan önce, uygulanması ***"geliştirme"*** olarak nitelenir.

Geliştirme giderlerinin aktifleştirilerek bu hesaba alınabilmesinin ilk koşulu bu çalışmadan gelecekte yarar sağlanacak olmasıdır. Bunun için işletmenin cari döneme ilişkin geliştirme çalışmaları ile gelecekte yararlanılacak geliştirme çalışmalarının ve bunların maliyetlerinin biri birinden ayrılabilir olması gerekir. Ayrıca geliştirme çalışması sonuçlarının gelecekte sağlayacağı ekonomik fayda belirlenebelir olmalıdır. Bu koşulların mevcut olduğu kabulü ile aktifleştirilmeye başlanan geliştirme giderlerinin bu niteliğinin

---

(231) Vergi Usul Kanunu'nda *"İlk Tesis ve Taazzuv Gideri"* olarak isimlendirilmiştir (m. 282).

koruyabilmesi ve bu hesaba alınıp itfaya tabi tutulması için de aşağıdaki koşulların varlığını sürdürüyor olması gerekir.

i) Geliştirme çalışmalarının kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik olarak mümkün olması (Kullanıma veya satışa hazır hale gelme imkanın olamayacağı anlaşıldığında o ana kadar yapılan harcamalar gider yazılır),

ii) İşletmenin bu maddi olmayan varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması (Bu niyetin ortadan kalkması halinde o ana kadar yapılan harcamalar gider yazılır),

iii) Geliştirme çalışması sonuçlarının kullanma veya satma imkanının bulunması (Geliştirme çalışmasının sonuçlarının kullanma veya satmaya elverişli olmadığı ortaya çıktığında o ana kadar yapılan harcamalar gider yazılır),

iv) Geliştirme ile sağlanacak katkının çıktılarla ilişkisinin makul bir biçimde sağlanabilmesi (Bu ilişkinin sağlanamayacağı anlaşıldığında o ana kadar yapılan harcamalar gider yazılır).

Bu hesaba alınarak aktifleştirilen geliştirme giderleri genel olarak 5 yılda itfa edilir. Bu sürenin 20 yıldan daha fazla olmaması gerekir.

264 ÖZEL MALİYETLER HESABI

Üçüncü kişilerden kiralanan maddi duran varlıkların geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile bunların kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedelleri bu hesapta izlenir. Bu hesaba alınacak harcamalar ilgili duran varlık işletmeye ait olması halinde duran varlığın maliyetine eklenecek nitelikteki harcamalardır. Bu tür harcamalara aşağıda örnekler verilmiştir.

i. Kiralanan bir duran varlığın yararlanma süresini artıran harcamalar (Örnek: Otomobilin motorunu yenilemek)

ii. Kiralanan bir duran varlığın verimini artıran harcamalar (Örnek: Geminin hızının artırmak)

iii. Kiralanan bir varlıkta işletme faaliyetinin yürütülmesi için geliştirmeler yapılmasına yönelik harcamalar (Örnek: aydınlatma sistemi oluşturmak)

iv. Kira süresinin sonunda kiralayana bırakılacak varlık bedelleri (Örnek: elektrik kesintisinde devreye girecek jeneratör edinmek)

Özel maliyet bedelleri kira süresi içinde, kira sözleşmesinde süre yoksa 5 yıl içinde eşit taksitler halinde itfa edilir.

267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR HESABI

Yukarıdaki hesapların tamamına girmeyen maddi olmayan duran varlıklar (Örnek: Bilgisayar programları) bu hesapta izlenir.

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (–)

Maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortismanların kaydedilip izlenmesine özel hesaptır.

269 VERİLEN AVANSLAR HESABI

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak verilen avansların izlendiği hesaptır.

5.4.5.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme

Maddi olmayan duran varlıklara konu oluşturan hak, imtiyaz ve üstünlüklerden, sadece bir bedel karşılığında edinilenlerin değerlenmesi söz konusudur. Maddi olmayan duran varlıkların bir bölümünü oluşturan, aktifleştirilmiş giderlerin mübadele (değişme) değeri bulunmamakta, bunların değeri işletmenin sürekliliğinden kaynaklanmaktadır. Aktifleştirilmiş giderler ileride gelir doğuracak maliyetler niteliğinde olduğundan; gerçekte değerleri gelecekteki gelir yaratma kapasitelerine bağlıdır.

Maddi olmayan duran varlıklardan mübadele değeri olanlar (haklar, imtiyazlar) edinilmeleri için yapılan harcamaların toplamından oluşan maliyet bedeli ile değerlenir. Mübadele değeri olmayanlar ise muhasebeye kaydedildikleri değer üzerinden izlenir. Bu değer, bir anlamda maliyet bedelidir(232).

5.4.5.3. Maddi Olmayan Duran Varlık Hesaplarının İşleyişi

Maddi olmayan duran varlık hesapları, harcamanın yapılmasında borçlanır. Maddi olmayan duran varlığın bir bedel karşılığı devredilmesinde, değersiz hale gelmesinde ya da amorti edilmesinde, ilgili hesabın borcuna karşılık alacaklanır.

---

(232) Maddi olmayan duran varlıklardan, haklar maliyet değeri (VUK. mad: 271) ile, ilk kuruluş giderleri ve peştamallıklar mukayyet değerleri (kayıtlı değer) ile değerlenir. Ancak kayıtlı değer bu amaçla yapılan giderlerden fazla olamaz (VUK. Mad: 282).

5.4.5.3.1. Harcama yapılması:

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin olarak aşağıda bazı örnekler verilmiştir.

a) Hak satınalınması

Örnek: İşletme, bir kitabın telif hakkını, 8.000 TL ödeyerek, satın alıyor. Ödemede % 17 gelir vergisi kesiliyor. Ayrıca %18 KDV kesintisi yapılıyor.

.. / .. / 201.			
260 HAKLAR H.		8.000	
260.01 Telif Hakları 8.000			
	100 KASA H.		5.200
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		2.800
	360.01 Gelir Vergisi 1.360		
	360.03 KDV 1.440		

b) Bir işletmenin, varlıklarının emsal değerinin üstünde bir bedelle, bütün halinde satın alınması

Örnek: Firma, bir işletmeyi satın alıyor. Satın alınan işletmenin ilk madde ve malzeme stoklarının değeri 89.000 TL., tesis makine ve cihazlarının değeri 667.000 TL., demirbaşlarının değerini 65.000 TL., olarak belirleniyor. Firma bu işletmeyi satın almak için 980.000 TL. ödemeyi kabul ediyor ve bir çek düzenleyip veriyor (KDV ihmal edilmiştir).

.. / .. / 201.			
150 İLK MADDE VE MALZEME H.		89.000	
253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR H.		667.000	
255 DEMİRBAŞLAR H.		65.000	
261 ŞEREFİYELER H.		**159.000**	
	103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		980.000

c) Kuruluş gideri ödenmesi.

Örnek: Kuruluşunu tamamlayan Anonim Şirketin kurucu ortaklarından birinin kuruluş sırasında yaptığı 2.450 TL gider, bankadan virman yoluyla kendisine ödeniyor.

.. / .. / 201.			
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ H.		2.450	
	102 BANKALAR H.		2.450

d) Gelecekte işletmeye yarar sağlayacak bir geliştirme çalışması yaptırılması.

Örnek: Bir araştırma kurumuna 30.000 TL'ye ürün geliştirme çalışması yaptırılıyor. Araştırma kurumunun faturası verilen bir çekle ödeniyor.

.. / .. / 201.			
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ H.		30.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		5.400	
	103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		35.400

e) Özel maliyet harcaması yapılması

Örnek: İşletme, kiraladığı bir bina için aydınlatma tesisatı yaptırıyor. Bununla ilgili olarak müteahhidin 8.000 TL'lik malzeme ve 600 TL'lik işçilik faturası internet yoluyla ödeniyor.

.. / .. / 201.			
264 ÖZEL MALİYETLER H.		8.600	
191 İNDİRİLECEK KDV		1.548	
	102 BANKALAR H.		10.148

f) Paket program satın alınması.

Örnek: Pazarlama ve satış bölümü işlemlerinin izlenmesi için bir yazılım firmasına 5.000 TL'ye bilgisayar programı yazdırılıyor. Program bedeli ve KDV banka hesabından havale yoluyla ödeniyor.

.. / .. / 201.			
263 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR H.		5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		900	
	102 BANKALAR H.		5.900

5.4.5.3.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı (İtfası):

Maddi olmayan duran varlıklardan, değerinde zamanla azalma beklenmeyenler dışında kalanlar, yararlanma süresi içinde itfa edilir.

Maddi olmayan duran varlıklara amortisman ayrılmasında, daha çok direkt yöntem kullanılır. Ancak THP 'de endirekt yöntem tercih edilmiştir.

Örnek: 3 yıllığına kiralanan bir büro için 6.300 TL özel maliyet harcaması yapılmış bulunmaktadır. Büro 2. yılın sonunda boşaltılmıştır.

1. yılın sonunda; amortisman ayrılması (Endirekt yöntemde):

31 / 12 / 201.		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	2.100	
268 BİRİKMİŞ AMORT. H.		2.100
Gider Çeşidi		
6. Amortisman ve Tükenme Payları 2.100		

2. yılın sonunda; amortisman ayrılması ve hesabın kapatılması:

31 / 12 / 201.		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	2.100	
268 BİRİKMİŞ AMORT. H.		2.100
Gider Çeşidi		
6. Amortisman ve Tükenme Payları 2.100		
31 / 12 / 201.		
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.	4.200	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR H.(233)	2.100	
659.09 Çeşitli Gider ve Zararlar 2.100		
264 ÖZEL MALİYETLER H.		6.300

(233) 3. yıla düşen harcama, "verimsiz" olduğundan, "Zarar" yazılmıştır.

5.4.6. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Belirli bir rezervin (petrol gibi) kullanılması için yapılan ve o rezervin tükenmesine paralel olarak değer yitirecek olan arama, hazırlık ve geliştirme işleri için yapılmış giderler, özel tükenmeye tabi varlıkları oluşturur. Bir petrol kuyusunun açılması, bir bölgedeki madeni çıkartmak üzere toprak örtüsünün kaldırılması ya da ormanda belli bir alandaki kesilebilir ağaçların alınması amacına yönelik hazırlıklar için yapılan harcamaların yararı; oradan alınacak petrol, maden ve tomruk miktarı ile sınırlı olduğundan, söz konusu harcamalar *"özel tükenme"*ye tabidir.

5.4.6.1. Özel Tükenmeye Tabi Varlık Hesapları

Yukarıda ortak nitelikleri, itfa şekli açıklanan özel tükenmeye tabi varlıklar için Tekdüzen Hesap Planı'nda aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	271 Arama Giderleri 272 Araştırma ve Geliştirme Giderleri 273 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar 278 Birikmiş Tükenme Payları (–) 279 Verilen Avanslar

271 ARAMA GİDERLERİ HESABI

Maden yatağının işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi için yapılan arama giderleri ile petrol araştırma giderlerinin izlendiği hesaptır.

Arama çalışmaları sonucunda üretilebilir cevher veya petrol rezervi bulunursa giderler itfa edilir. Arama olumsuz sonuçlanırsa giderler zarar kaydedilir.

272 HAZIRLIK ve GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI

Açık işletmelerde; maden üstündeki örtüyü kaldırmak, yer altı işletmesinde; yeraltı madene girmek ve maden yataklarını üretime elverişli parçalara bölmek gibi cevherin çıkarılmaya hazır hale getirilmesi için yapılması gerekli işlemlerin giderleri bu hesaba alınır.

277 DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR HESABI

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan özel tükenmeye tabi varlıklar bu hesaba alınır.

Özel tükenmeye tabi varlıklara endirekt yöntemle tükenme payları ayrılması durumunda, ayrılan tükenme paylarının kaydedildiği hesaptır. Hesap, özel tükenmeye tabi varlık hesaplarına paralel şekilde tali hesaplara ayrılır.

Ayrılan tükenme payları bu hesaba alacak yazılır. İtfa işlemi tamamlandığında bu hesapta biriken tükenme payı, ilgili özel tükenmeye tabi varlık hesabına aktarılarak söz konusu hesap kapatılır.

279 VERİLEN AVANSLAR HESABI

Özel tükenmeye tabi varlıklar için yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Avans ödemesi yapıldığında bu hesaba borç, yapılan iş bedeline mahsup edilen avans miktarı alacak yazılır.

5.4.6.2. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklarda Değerleme

Özel tükenmeye tabi varlıklar muhasebe kayıtlarına alınan maliyet değeri ile değerlenir.

Enflasyon düzeltmesi: Enflasyon düzeltmesi söz konusu olduğunda; yapılan harcamalar ile birikmiş tükenme payları, maddi duran varlıklarda olduğu şekilde, düzeltilir.

5.4.6.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlık Hesaplarının İşleyişi

5.4.6.3.1. Özel Tükenmeye Tabi Varlık İçin Harcama Yapılması

Özel tükenmeye tabi varlıklar için bir harcama yapıldığında; niteliğine göre, yukarıda belirtilen hesaplardan ilgili olana borç yazılır. Özel tükenmeye tabi varlığın bağlı olduğu varlık (maden, petrol vb.) tamamen tükendiğinde "278 Birikmiş Amortismanlar" hesabına karşılık ilgili özel tükenmeye tabi varlık hesabı alacaklandırılarak kapatılır. Harcama tutarı kadar amortisman ayrılamadan harcamanın bağlı olduğu varlığın tükenmesi halinde ya da işletilmesinin ekonomik olmadığı veya ekonomik olma niteliğini kaybettiği anlaşıldığında da amorti edilemeyen kısım zarar yazılarak harcamanın izlendiği hesap kapatılır.

5.4.6.3.2. Özel Tükenmeye Tabi Varlık İçin Avans Verilmesi

Özel tükenmeye tabi varlık için avans verilmesinde "279 Verilen Avanslar" hesabına borç yazılır. İşletmeye karşı özel tükenmeye tabi varlık işini üstlenen firma işi kısmen veya tamamen yapıp faturasını verdiğinde avans fatura bedelinden mahsup edilir.

Örnek: İşletme toprak örtüsünü kaldırma (dekapaj) işini üstlenen müteahhide 120.000 TL avansı banka hesabından havale ediyor. Avansın 1/2'si 180.000 TL'lık ilk hakedişten mahsup ediliyor. Hakediş çekle ödeniyor.

a) Avansın verilmesi

.. / .. / 201.			
279 VERİLEN AVANSLAR H.		120.000	
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		900
	360.03 Damga Vergisi 900		
	102 BANKALAR H.		119.100

b) Avansın mahsubu:

.. / .. / 201.			
272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİD. H.		180.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		32.400	
	279 VERİLEN AVANSL. H.		60.000
	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ H.		152.400

5.4.6.3.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklarda Amortisman Uygulaması

Özel tükenmeye tabi varlığın bağlı olduğu varlıktan yapılan üretime paralel olarak özel tüketime tabi değeri de azalır. Bu değer azalışı amortisman yolu ile özel tükenmeye tabi varlığın değerinden indirilerek yapılan üretimin maliyetine yüklenir.

Özel tükenmeye tabi varlığın kıymetinde meydana gelen azalış miktarı, yani amortisman tutarı, 2 yöntemle hesaplanır.

i. Üretime Göre Amortisman (Maliyet Esası)

Bu yöntemde dönemlere düşen tükenme payı, yapılan harcamanın, üretileceği tahmin edilen birimler toplamına bölünmesiyle bulunur. Her dönemde yapılan üretim miktarı, birim başına düşen maliyetle çarpılarak o dönemin üretimine yüklenecek tükenme payı tutarı tespit edilmiş olur.

Örnek: Bir maden işletmesinde bir bölgeden çıkartılabilecek cevher miktarı 2 milyon ton, bu cevherin çıkartılabilmesi için kaldırılması gereken toprak (dekapaj) miktarı 1 milyon m3 'tür. 1. yıl 5 TL/m^3 maliyetle 200.000 m^3 toprak kaldırılmış hiç üretim yapılmamıştır. 2. yıl 6 TL/m^3 maliyete 150.000 m3 toprak kaldırılmış, 250.000 ton cevher çıkartılmıştır (KDV ihmal edilmiştir).

a) Giderler yapıldıkça ilgili özel tükenmeye tabi varlıklar hesabına alınacaktır.

.. / .. / 201.		
272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİD.	.....	
100 KASA H.		.....

İkinci yılın sonunda özel tükenmeye tabi varlığın görünümü şöyle olacaktır.

272 HAZIRLIK ve GEL. GİD. H.

200.000 x 5 = 1.000.000	
150.000 x 6 = 900.000	
1.900.000	—

(a) Tükenme payının hesabı:

Toprak emsali (birim cevher üretimine düşen toprak miktarı):

1.000.000/2.000.000 = 0,5 m3/ton

Toplam özel tükenmeye tabi varlık maliyeti:

	Kaldırılan Toprak		Ortalama Maliyet (TL/m^3)		Toplam Maliyet (TL)
1. yıl	200.000	x	5,00	=	1.000.000
2. yıl	150.000	x	6,00	=	900.000
	350.000	x	5,43	=	1.900.000

Tükenme payı 250.000 x 0,5 x 5,43 = 678.750

(b) Tükenme payının kaydı

* Endirekt yöntemde:

31 / 12 / 201.		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.(234)	678.750	
278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI H.		678.750
Gider Çeşidi		
6. Amortisman ve Tükenme Payları 678.750		

* Direkt yöntemde:

31 / 12 / 201.		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	678.750	
272 HAZIRLIK VE GELİŞT. GİDERLERİ H.		678.750
Gider Çeşidi		
6. Amortisman ve Tükenme Payları 678.750		

ii. Oransal Amortisman (Satış Esası)

Bu yöntemde tükenme payı, özel tükenmeye tabi varlıkların maliyet toplamı satış hasılatı veya kârın belli bir yüzdesi ile çarpılarak bulunur.

Örnek: Bir alandaki arama için 108.000 TL harcama yapılmıştır. Bu alandan çıkarılabilecek cevherin toplam satış hasılatı 1.800.000 TL olarak tahmin edilmiştir. 1. yıl 30.000 TL'lik cevher çıkarılıp satılmıştır.

Birim satış başına gider emsali: 108.000 / 1.800.000 = 0,06

Tükenme payı: 300.000 x 0,06 = 18.000 TL

.. / .. / 201.		
730 GENEL ÜRETİM GİD. H.	18.000	
278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI H.		18.000
Gider Çeşitleri		
6. Amortisman ve Tükenme Payları 18.000		

(234) Uygulamada amortismanlar maliyetlere her ay yüklenir.

5.4.7. Dönem Ayırıcı Borçlu Hesaplar (Uzun Vadeli)

Dönemsellik kavramı uyarınca yapılan giderlerden sonraki yılları ilgilendiren kısmın, gelecek yılların giderlerine katılmak üzere bekletileceği uzun vadeli dönem ayırıcı hesaplara ihtayaç duyulabilir.

Ayrıca yine dönemsellik kavramının gereği olarak, doğduğu halde ancak 1 yıl sonra istenebilir duruma gelecek olan gelirler için de tahakkuk hesabı açmak gerekebilir.

Bu hesaplar giderin ödenmesinde ya da gider tahakkuku yapılmasında borçlanır. "180 Gelecek Aylara Ait Giderler" veya "181 Gelir Tahakkukları" hesaplarına aktarma yapıldığında alacaklanır.

Enflasyon düzeltmesi: Gelecek yıllara ait giderler parasal varlıklar olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

Tekdüzen Hesap Planında, kısa vadeli hesaplara paralel olarak, aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HESABI

a. Niteliği: Hesap dönemi içinde yüklenilen ancak gelecek yıllara ait olan giderlerin kaydına ayrılmıştır.

b. Hesabın İşleyişi: Gider yapıldığında bu hesaba borç yazılır. Süresi 1 yıla inenler, bu hesaptan, "180 Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına aktarılır.

Örnek: İşletme 3 yıllık dönemlerle yaptırdığı "büyük onarım" için 24.000 TL'yi çekle ödüyor (KDV ihmal edilmiştir).

Gider yapıldığında:

.. / .. / 201.		
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.	8.000	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER H.	16.000	
100 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		24.000

Her ay 8.000/12 = 666.67 TL 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabından 730 Genel Üretim Giderleri hesabına aktarılır.

Yıl sonunda (kısa vadeli varlığa dönüşen izleyen yıl payının aktarılması):

.. / .. / 201.		
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.	8.000	
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER H.		8.000

281 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI

a. Niteliği: Üçüncü kişilerden tahsil edilmesi ya da bunlar hesabına kesin borç kaydının yapılması sonraki yıllarda gerçekleşecek olan gelirlerin sonuç hesaplarına alınmasında bu hesap kullanılır.

b. Hesabın İşleyişi: Dönem sonunda döneme ait olarak hesaplanacak gelirler ilgili gelir hesabına, bu hesabın borcuna karşılık alınır. Tahsil süresi 1 yılın altına inenler bu hesaptan Dönen Varlıklar grubundaki *"181 Gelir Tahakkukları"* hesabına aktarılır.

5.4.8. Diğer Duran Varlıklar

Bundan önceki bölümlerde belirtilen duran varlık bölümlerine girmeyen duran varlıklar bu bölümü oluşturur.

Enflasyon düzeltmesi: Bu bölümde yer alan gelecek yıllara ait stoklar (değer düşüklüğü karşılığı dahil) vb, parasal olmayan varlıklar olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV(235)

292 DİĞER KDV HESABI

a. Niteliği: Ertelenen, iadesi gereken, tahsil edilen ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan ve bir yıldan uzun vadeli olan KDV'lerin izlendiği hesaptır.

(235) Hesap, VUK'da yapılan değişiklik üzerine kullanılma yeteneğini yitirmiştir.

b. Hesabın işleyişi: Yukarıdaki nitelikte bir KDV ortaya çıktığında bir hesaba borç, kısa vadeli hesaba aktarıldığında veya iptal edildiğinde alacak yazılır.

293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR HESABI

a. Niteliği: Tedbirli satınalma ve imal etme politikası gereği edinilen ve bir yıllık dönem içinde tüketilmeyecek stokların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Hesap, gelecek dönemlerde tüketilecek stokların edinilmesinde borçlanır, tüketilmesi ya da tüketme döneminin 1 yılın altına inmesinde alacaklanır.

294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR HESABI

a. Niteliği: Çeşitli nedenlerle işletmede kullanılma yeteneklerini yitiren stoklarla maddi duran varlıkların, satılarak tasfiye edilmelerine kadar tutuldukları hesaptır.

b. İşleyişi: Bu nitelikteki varlıklar ilgili bulundukları stok ve duran varlık hesaplarından çıkarıldıklarında bu hesaba borç, satıldıklarında veya satış yeteneklerinin olmadığı anlaşıldığı için zarar yazıldıklarında ise alacak kaydedilir.

Örnek: İşletmede kullanılma imkanı kalmayan 700 TL. lik yedek parçanın satılarak tasfiyesi kararlaştırılıyor.

İzleyen yılda bu yedek parçalar 500 TL. ye peşin satılıyor.

a) Stok hesaplarından çıkarılması:

	../../201.		
294	ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR	700	
	150 İLK MADDE VE MALZEME		700

b) Yedek parçaların satılması:

.. / .. / 201.			
100 KASA		590	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		200	
	294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR		700
	391 HESAPLANAN KDV		90

295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLERE VE FONLAR HESABI

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

b. İşleyişi: Gelecek dönemden daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek nitelikteki vergi ve fonlar ödendiğinde bu hesaba borç yazılır. İndirilebilme süresi bir yılın altına inen vergi ve fonlar bu hesabın alacağına karşılık 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabına aktarılır.

297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR HESABI

a. Niteliği: Bu hesap grubu içinde açılan hesapların kapsamları dışında kalan duran varlıkların izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Bu nitelikteki varlık ortaya çıktığında hesaba borç, varlığın kısa vadeli hesaplara aktarılmasında da alacak yazılır.

298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI (–)

a. Niteliği: Bu bölümdeki stok hesaplarında izlenen stoklar için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Karşılık ayrıldığında bu hesaba alacak yazılır. Karşılığın stok bedeline mahsubunda, iptalinde ya da stokun döner değerlere aktarılmasında borçlanır.

299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (–)

a. Niteliği: 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi duran varlıklar Hesabı'na alınan duran varlıkların birikmiş amortismanlarının tutulacağı hesaptır.

b. İşleyişi: Elden çıkarılacak duran varlıkların birikmiş amortismanı bu hesaba alacak, duran varlığın tasfiyesinde ise borç yazılır.

6. KAYNAK HESAPLARI

6.1. KAYNAK KAVRAMI

İşletmenin sahip olduğu varlıklar ya işletme sahipleri tarafından sağlanmıştır ya da üçüncü kişilere borçlanılarak elde edilmiştir. Bunlardan birinci bölümün kaynağına; "*Öz kaynak*" ya da "*Öz sermaye*" ikinci bölümün kaynağına; "*Yabancı kaynak*" ya da "*Yabancı sermaye*" denir.

Yabancı sermaye kendi içinde, kısa ve uzun vadeli olmak üzere ikiye ayrılır. Uzun vadeli yabancı kaynaklarla öz sermaye, devamlı sermayeyi oluşturur. Bu ilişki şöyle gösterilebilir:

<table>
<tr><td rowspan="2">Yabancı Kaynak</td><td>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</td><td>Kısa Süreli Sermaye</td></tr>
<tr><td>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</td><td rowspan="2">Devamlı Sermaye</td></tr>
<tr><td>Öz Kaynak</td><td>Öz Kaynaklar</td></tr>
</table>

İşletme, yeterli bir "Öz kaynak/Yabancı kaynak" karışımı yanında varlık yapısına uygun bir "Kısa süreli sermaye/Devamlı sermaye" oluşumunu da sağlamak durumundadır.

6.2. KAYNAKLARIN İZLENMESİNDE ORTAK ÖZELLİKLER

Kaynakların izlenmesinde göz önünde tutulacak ortak özellikler aşağıda belirtilmiştir.

6.2.1. Yabancı Kaynakların Oluşumu ve Vade Ayırımı

Yabancı sermaye, muhasebede borçlar ile eş anlamda kullanılır. İşletmenin borçları; alınan kredilerden, kredi ile alışlardan, aldığı avans, depozito ve teminatlardan, ödenecek vergi aidat ve diğer kesintilerden vb. doğmuş olabilir. Bunlar işletmenin gelecekteki ödeme yükümlülüklerini anlatır. Bu nedenle bu kaynakların ödeme zamanları işletmenin ma-

li yapısı açısından büyük önem taşır. Hesap planlarında, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar için ayrı ayrı hesaplar açılır. Böylece varlıkların 1 yılda nakte çevrilme ölçütüne göre bölünmesine karşılık; kaynaklar da 1 yılda geri istenme ölçütüne göre ve karşılıklı olarak bölümlenmiş olur. Bu karşılıklı konumdaki büyüklüklerin analizi finansal yönetim için gerekli bir kısım bilgileri sağlar(236).

6.2.2. Kaynak Hesaplarının işleyişi

Öz kaynaklar, işletme sahiplerinin işletmeye getirdiği değerlerin karşılığı ile işletmenin kârından işletmede bırakılan kısımların toplamından oluşur.

* Kaynak hesaplarına aynı değerle (kayıtlı değer) borç, aynı değerle alacak yazılır.
* Kaynak Hesapları alacak yanlarından çalışmaya başlar ve alacak kalanı verirler.
* Yabancı kaynak hesaplarının kalanı mevcut borç miktarını, öz kaynak hesaplarının kalanı ise; öz sermaye miktarını gösterir.

6.2.3. Kaynaklarda Enflasyon Düzeltmesi

Yüksek enflasyon ortamında düzenlenen finansal tablolarda yer alan kaynaklar da varlıklar gibi gerçeği göstermekten uzaktırlar. Çünkü yabancı kaynaklardaki bazı kalemler, parasal olmadıklarından, ödenmeleri aşamasında mali tabloda görünenden daha büyük tutardaki bir nakit çıkışını gerektireceklerdir. Diğer yandan işletme sahiplerinin işletmeye getirdikleri veya kârlarından işletmede bıraktıkları değerlerin de bilanço günündeki para ile ifade edilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle parasal olmayan kaynaklarla (Alınan Avanslar, Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri, Gelecek Aylara ve Yıllara Ait Gelirler) öz kaynakların fiyat endekslerine dayalı katsayılar (katsayıların hesaplanması için *"5.2.5. Varlıklarda Enflasyon Düzeltmesi"* bölümüne bakınız) kullanılarak düzeltilmesi gerekir.

İşletmeler enflasyon ortamında parasal değer tutmakla enflasyon kaybına uğrarken parasal nitelikteki borçlanmalardan kazançlı çıkarlar. Dolayısıyla varlıkların düzeltilmiş tutarları ile kaynakların düzeltilmiş tutarları arasındaki fark işletmenin nakit tutma kazanç ve kaybı olarak otaya çıkacak ve dönem kârını etkileyecektir.

Enflasyon düzeltmesine tabi öz kaynakların düzeltme işlemleri ilgili bölümlerde anlatılmıştır.

---

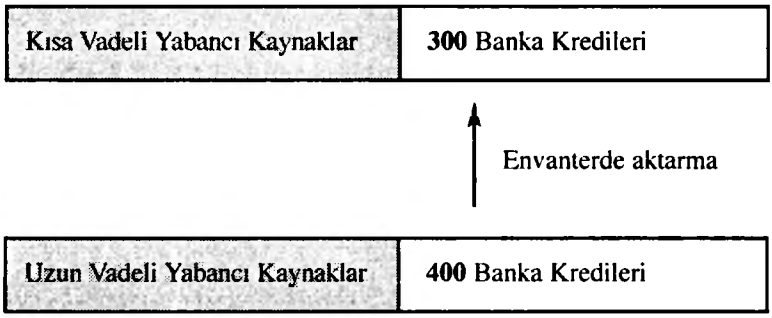
(236) Örneğin cari oran olarak isimlendirilen "Dönen Varlıklar / Kısa Vadeli Borçlar" şeklindeki ilişki ile işletmenin kısa vadeli borç ödeme gücü değerlendirilir.

6.3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

Kısa vadeli yabancı kaynaklar en çok bir yıl içinde ödenecek borçlardan oluşur. Kısa vadeli yabancı kaynaklar Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde aşağıdaki gibi bölümlenmiştir.

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNALAR	30 MALİ BORÇLAR
	32 TİCARİ BORÇLAR
	33 DİĞER BORÇLAR
	34 ALINAN AVANSLAR
	35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ
	36 ÖDENECEK VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
	37 BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI
	38 GELECEK AYLARA AİT GEL. ve GİD. TAHAKKUKLARI
	39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

Uzun vadeli yabancı kaynaklar arasında yer alan borçlardan bilanço günü itibarıyla vadesi 1 yılın altına inenler kısa vadeli yabancı kaynak bölümündeki hesaplara aktarılır. Örneğin; bankadan alınmış bir yatırım kredisinin, izleyen dönemde vadesi dolacak olan, taksitleri **400** Banka Kredileri hesabından **300** Banka Kredileri hesabına aktarılır.



Yabancı kaynakların finansman giderleri esas olarak ilgili olduğu dönemin giderleri arasına katılır. Bu husus TMS: 23- Borçlanma Maliyetleri Standardı'nın 7. maddesinde *"Borçlanma maliyetleri, borçlanmanın niteliğine ve yöntemine bakılmaksınız, oluştukları dönemde gider olarak tahakkuk ettirilir."* şeklinde ifade edilmiştir.

Örnek: İşletme, 3 Ocak günü 45 gün vadeli olarak 50.000 TL'ya ilk madde satın alıyor. Alış bedeline yıllık % 15 hesabıyla vade farkı eklenmiş bulunmaktadır. %18 KDV çekle ödeniyor.

03 / 01 / 201.		
150 İLK MADDE VE MALZEME H.	49.092	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	908	
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000	
320 SATICILAR H.		50.000
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		9.000

Mal bedeli : $\frac{50.000}{1+(0,15 / 365 \times 45)} = 49.092\ TL$

Vade farkı : 49.092 x 45 x 15 / 36.500 = 980 TL

Borçlanma ile ilgili giderlerin dönem giderleri olarak muhasebeleştirilmesinin istisnası borçlanmanın, edinilmesi uzun süre alan stok veya duran varlıklarla ile ilgili olarak yapılmış olmasıdır. Bu tür varlıklara *"özellikli varlık"* denir ve bir özellikli varlığın elde edilmesi için borçlanılan tutarlarla ilgili finansman giderleri o stok veya duran varlığın maliyetine eklenir. Bu husus TMS: 23- Borçlanma Maliyetleri Standardı'nın 11. maddesinde *"Bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlama maliyetleri, o özellikli varlığın maliyet unsuru olarak aktifleştirilir."* şeklinde ifade edilmiştir.

Örnek: İşletme inşaatı devam eden ve 2 yılda tamamlanacak bir tesisin kurulmasında kullanılan yatırım kredisinin 6 aylık döneme ilişkin155.000 TL'lik faizi 30 Eylül günü banka kanalı ile ödüyor.

30 / 09 / 201.		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.	155.000	
258.02 Tesis, Makine ve Cihaz Yatırımları 155.000		
102 BANKALAR H.		155.000

6.3.1. Para ve Sermaye Piyasasından Sağlanan Kaynaklar

İşletme, yabancı kaynak ihtiyacının bir bölümünü kredi kuruluşları ile para ve sermaye piyasalarından sağlar. Bu kaynaklardan başta geleni bankalardan alınan kredilerdir. İşletme, borçlanma senedi niteliğinde menkul kıymet çıkarıp satmak suretiyle de kaynak sağlayabilir. Tekdüzen Hesap Planı'nda bu tür borçlanmalar "Mali Borçlar" olarak isimlendirilmiştir. Tekdüzen Hesap Planı'nda kısa vadeli mali borçların izlenmesi için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

30 MALİ BORÇLAR	300 Banka Kredileri 303 Uzun Vadeli Krediler Anapara Taksitleri ve Faizleri 304 Tahvil Anapara Taksit ve Faizleri 305 Çıkarılmış Bonolar ve Senetler 306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler 308 Menkul Kıymetler İhraç Farkları (–) 309 Diğer Mali Borçlar

300 BANKA KREDİLERİ HESABI

a. Niteliği: Banka, banker ve diğer finans kuruluşlarından alınan kısa vadeli kredilerin izlendiği hesaptır. Her kredi için bir tali hesap açılır.

b. Hesabın İşleyişi: Krediye karşılık çekilen paralarla bunların faiz ve komisyonları bu hesaba alacak, krediye karşılık ödemeler ise borç yazılır.

Krediye karşılık verilen teminatın türü, kredinin "borçlu cari hesap" ya da "avans" şeklinde çalışması; kredinin muhasebeleştirme biçimini etkiler.

1) Dönem İçi İşlemleri

Bankalar tarafından kredi;

i. İşletmenin ticari itibarına güvenilerek verilir (açık kredi).

ii. İşletmenin kefil gösterdiği kişi ya da kişilerin ticari itibarına güvenilerek verilir (kefalet karşılığı kredi).

iii. İşletmenin, mal, senet tahvil vb. maddi değerleri bankaya rehin[237] etmesi karşılığında verilir (maddi teminat karşılığı kredi).

Taşınmazların rehin işlemi, tapu siciline kayıt yaptırılması (ipotek) yoluyla gerçekleştirilir. Taşınabilir değerlerin rehin edilebilmesi için bunların rehin alana teslim edilmesi gerekir. Bunlardan ticari senet gibi değerler bankaca teslim alınır ve kasalarında saklanır. Borsada işlem gören hisse senedi ve tahvillerin rehin işlemi Merkezi Kayıt Kuruluşunun kayıtları üzerinde gerçekleştirilir. Ticari malların ve mamullerin rehin işlemi ise çeşitli biçimlerde yapılabilir.

i. Mal, bankanın deposuna konur.

ii. Mal, banka adına üçüncü kişilerin deposuna konur.

---

(237) Rehin, rehin konusu şeyin maliki de dahil olmak üzere herkese karşı ileri sürelebilen mutlak bir fer'i ayni haktır. Rehin, alacaklıya rehin edilen şeyi paraya çevirtmek ve bu yolla alacağını tahsil etmek yetkisini verir.

iii. Malın bulunduğu depo banka tarafından kiralanır.

iv. Mal, Umumi Mağazaya konur, Umumi Mağaza'nın verdiği belgenin rehin senedi bölümü bankaya ciro edilir[238].

Malın Umumi Mağazaya konulması halinde alınan *Makbuz Senedi (Resepise)* ve *Rehin senedi (Varant)* adı verilen belgelerin cirosu[239] yoluyla malın rehin edilmesi ve satılması işlemleri gerçekleştirilir.

Banka kredilerinin kullanılmasında genel olarak, işletmenin mevduat hesabına alacak yazılır.

Banka kredilerinin faizi; borçlu cari hesap şeklinde çalışan kredilerde üçer aylık dönemler sonunda, avans şeklinde çalışan kredilerde ise vade sonunda kredi hesabına alacak yazılır[240]. Avans ve faiz toplamı ödenerek hesap kapatılır.

Bankadan açık kredi sağlanması durumunda alınan kredi "300 Banka Kredileri" hesabına alacak, yapılan ödemeler borç yazılır. Hesap kalanı ödenerek hesap kapatılır.

Örnek: İşletme, Yapı ve Kredi Bankası'ndan 40.000 TL açık kredi sağlıyor[241].

(a) Krediden 20.000 TL nakden çekiliyor.

(b) Kredi hesabında ödenmek üzere, satıcı Nuray Topuz lehine 15.000 TL'lık bir ödeme emri veriliyor.

(c) Kredi hesabına 10.000 TL yatırılıyor.

(d) Yıl sonunda hesaba 1.400 TL faiz tahakkuk ettiriliyor.

---

(238) Umumi Mağaza: Makbuz Senedi ve Varant (rehin senedi) verme karşılığında serbest veya gümrüklenmemiş mal ve zahireyi emanet olarak kabul etmek ve emanet olarak mal ve zahire bırakanlara da bu senetlerle bırakılan şeyleri satabilmek veya rehin edilebilmek olanağını vermek amacıyla kurulan mağazalardır. Bkz. Umumi Mağazalar tarafından çıkarılan makbuz senedi ve varant hakkında Ticaret Kanunu Mad: 744–761.

(239) Resepise: Umumi Mağazanın verdiği makbuz senedidir. Malın mülkiyet hakkını temsil eder. Makbuz senedi kime ait ise malın sahibi o kişidir. Ancak bu mala tasarruf edebilmek için o kişinin varantı da elinde bulundurması gerekir. Aksi takdirde bu durum malın rehin edilmiş olduğunu gösterdiğinden Umumi Mağaza malı muhafazaya devam eder.

Varant: Umumi Mağazanın verdiği rehin senedidir, mal üzerindeki rehin hakkını temsil eder.

Makbuz senedi ve Varant ayrı ayrı veya birlikte teslim yoluyla devredilebilir. Makbuz senedi ile varant birlikte beyaz ciro ile de devredilebilir.

(240) Uzun vadeli kredilerde kredi süresinin sonunu beklemeden ödemeleri de söz konusu olabilir. (bkz. 400 Banka Kredileri hesabı).

(241) Sağlanan kredi miktarının ve bunda kullanım ve ödeme ile meydana gelen değişmelerin nazım hesaplara kaydedilerek muhasebeleştirilmesi de mümkündür. Ancak; uygulamada, özel durumlar dışında, bu yola başvurulmamaktadır.

Kredi hesabından para çekme:

.. / .. / 201.

100 KASA H.		20.000	
	300 BANKA KREDİLERİ H.		20.000
	300.04 YKB 20.000		

Kredi hesabından ödeme yapma:

.. / .. / 201.

320 SATICILAR H.		15.000	
320.63 Nuray Topuz 15.000			
	300 BANKA KREDİLERİ H.		15.000
	300.04 YKB 15.000		

Krediye karşılık ödeme:

.. / .. / 201.

300 BANKA KREDİLERİ H.		10.000	
300.04 YKB 10.000			
	100 KASA H.		10.000

Krediye faiz tahakkuku:

.. / .. / 201.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		1.400	
	300 BANKA KREDİLERİ H.		1.400
	300.04 YKB 1.400		

Gider Çeşidi

7. Finansman Giderleri 1.400
7.01 Kredi Faizleri

300 BANKA KREDİLERİ H.

10.000	20.000
	15.000
	1.400
10.000	36.400

Kredi maddi bir teminat karşılığı alınırsa teminat olarak verilen kıymetlerin de izlenmesi gerekir.

Örnek: İşletme, Akbank'tan 150.000 TL limitli senet karşılığı kredi sağlıyor. Bu kredi ile ilgili olarak aşağıdaki işlemler yapılıyor.

(a) İşletme 160.000 TL tutarında 10 adet bono ve poliçeyi bankaya teminat olarak veriyor.

(b) İşletme krediden 100.000 TL'yi mevduat hesabına aktarıyor.

(c) Banka, vadesi gelen 18.000 TL nominal değerli bir senedi tahsil ediyor. Tahsil komisyonu 75 TL'dir.

Teminat verme:

.. / .. / 201.

121 ALACAK SENETLERİ H.		160.000	
121.03 Teminattaki Senetler	160.000		
121 ALACAK SENET. H.			160.000
121.01 Cüzdanındaki Senetler	160.000		

Kredi çekme:

.. / .. / 201.

102 BANKALAR H.		100.000	
102.02 Akbank	100.000		
300 BANKA KREDİLERİ H.			100.000
300.02 Akbank	100.000		

Senet tahsili:

.. / .. / 201.

300 BANKA KREDİLERİ H.		17.925	
300.02 Akbank	17.925		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		75	
121 ALACAK SENETL.H.			18.000
121.03 Teminattaki Senetler	18.000		

Gider Çeşidi
4. Çeşitli Giderler 75
4.10 Tahsil Komisyonları

121 ALACAK SENETLERİ H.	
(*)	160.000
160.000	18.000

300 BANKA KREDİLERİ H.	
17.925	100.000

121.01 Cüzdandaki Senetler	
(*)	160.000

121.03 Teminattaki Senetler	
160.000	18.000

Kredi teminatı, malı temsil eden senetlerin cirosu yolu ile de oluşturulabilir.

Örnek: İşletme tarafından;

(a) İş Bankasından rehin senedi (varant) karşılığı 200.000 TL kredi alınıyor. Bu işlemle rehin edilen malın maliyet bedeli 250.000 TL'dir. Banka kredi tutarını mevduat hesabına kaydediyor.

(b) Aynı malın makbuz senedi (resepise) 340.000 TL karşılığında ciro ediliyor (mal satılıyor). Alıcı, kredi tutarı ile satış anına kadar işlemiş 12.000 TL'lık faizi düşerek kalanı için çek veriyor (KDV ihmal edilecektir).

"Rehin Senedi"nin cirosu:

.. / .. / 201.		
920 KIYMETLERİMİZİ TEMİNATA ALANLAR (NH)	250.000	
920.01 İş Bankası 250.000		
921 TEMİNATTAKİ KIYMETLERİMİZ (NH)		250.000
921.01 Ticari Senetler 250.000		

Kredinin alınması:

.. / .. / 201.			
102 BANKALAR H.		200.000	
102. 01 İş Bankası 200.000			
	300 BANKA KREDİLERİ H.		200.000
	300.01 İş Bankası 200.000		

Makbuz senedinin cirosu:

.. / .. / 201.			
300 BANKA KREDİLERİ H.		200.000	
300.01 İş Bankası 200.000			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		12.000	
101 ALINAN ÇEKLER H.		128.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		340.000
Gider Çeşidi			
7. Finansman Giderleri 12.000			
7.01 Kredi Faizleri			
.. / .. / 201.			
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.		250.000	
	153 TİCARİ MALLAR H.		250.000
.. / .. / 201.			
921 TEMİNATTAKİ KIYMETLERİMİZ (NH)		250.000	
921.01 Ticari Senetler 250.00			
	920 KIYMETLERİMİZİ TEM. ALANLAR (NH)		250.000
	920.01 İş Bankası 250.000		

Yabancı paralı banka kredileri, işlemin yapıldığı andaki kur üzerinden TL olarak kaydedilir. Ödeme sırasındaki fark (kambiyo kârı veya zararı) borçlanma maliyetine eklenir veya bu maliyetten düşülür. Ödemeden önce bilanço (aylık veya yıllık) günü gelirse kredi borcunun TL karşılığının o günkü kura göre düzeltilmesi söz konusu olur.

Örnek: (a) Citibank'tan 250.000 $ kredi alınıyor. Banka, kredi tutarının, işletmenin T.C. Ziraat Bankasındaki döviz tevdiat hesabına geçtiğini bildiriyor. İşlem tarihinde kur: 1 $ = 1,58 TL'dir.

(b) Krediye 1.250 $ faiz yürütülüyor. İnternet kanalı ile İş bankası'ndaki hesaptan $ 251.250 x 1,59 = 399.488 TL. Citibank'a aktarılıyor.

Kredinin alınması:

../../ 201.		
102 BANKALAR H.	395.000	
102.27 Ziraat Bankası ($) 395.000		
300 BANKA KREDİLERİ H.		395.000
300.10 Citibank ($) 395.000		
$ 250.000 x 1,58 = 395.000 TL		

Kredinin ödenmesi:

../../ 201.		
300 BANKA KREDİLERİ H.	395.000	
300.10 Citibank ($) 395.000		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.(242)	4.488	
102 BANKALAR H.		399.488
102.01 İş Bankası		
Gider Çeşidi		
7. Finansman Giderleri 4.488		
7.01 Kredi Faizleri 1.988		
7.05 Kur Farkı 2.500		
Finansman Gideri		
Faiz $ 1.250 x 1,59 = 1.988		
Kur farkı $ 250.000 x (1,59 – 1,58) = 2.500		
4.488		
Kredi 395.000		
Ödenen 399.488		

2) Dönem Sonu İşlemleri

Dönem sonunda kredi veren kuruluş ile hesap kalanı üzerinde mutabakat sağlanır. Bankalar müşterilerine mutabakat için belli dönemler itibariyle hesap özeti göndermek zorundadırlar. Ancak günümüzde İşletmeler internet yolu ile bankadaki kredi hesabını

(242) Buradaki kur farkı yabancı paralı kredi kullanma dolayısıyle yüklenilen bir "borçlanma maliyeti" olduğundan "Finansman Gideri" olarak muhasebeleştirilmiştir.Bunun dışındaki kur farkı zararları "646 KAMBİYO ZARARLARI" hesabına borç yazılır.

görebildiği için hesap mutabakatını (uygunluğunu) sürekli olarak sağlayabilmektedir. Mutabakat sağlanması dışında en önemli envanter işlemi bu kredilerin dönem sonuna kadar işlemiş olan faizlerinin muhasebeleştirilmesidir. Cari hesap tarzında işleyen banka hesaplarında banka tarafından hesaplanıp hesaba kaydedilen faiz, işletme tarafından kontrol edilerek hesaba alınır. Esasen bu işlem, mutabakat sağlanması işlemlerinden birini oluşturur.

Örnek: Senet karşılığı kredi kullanılmış bulunan Garanti Banka'sından alınan yıl sonu hesap özetinde 8.500 TL faiz ve bunun % 5'i oranında Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tahakkuk ettirilerek hesaba yazıldığı görülüyor(243).

31 / 12 / 201.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		8.925	
300 BANKA KREDİLERİ H.			8.925
300.03 Garanti Bankası	8.925		

Gider Çeşidi

7. Finansman Giderleri 8.925
7.01 Kredi Faizleri

Faiz *8.500*
BSMV 8.500 x 0,05 = *425*
8.925

Bir defada ya da yılın belli günlerinde taksitler halinde faizleri ile birlikte ödenecek kredilerde ise işletme, borcun dönem sonuna kadar işlemiş olan faizini kendisi hesaplayarak muhasebeleştirir. Yabancı para üzerinden alınan kredilerin TL karşılıklarının bilanço günündeki kurla değerlendirilmesi gereğine daha önce değinilmişti. Aylık finansal tablo düzenleyen işletmelerde, bu işlem her ay sonu yapılır.

Örnek: İşletme, bir kredi kuruluşundan 1 Aralık günü, 61 gün vadeli % 20 faizle 180.000 TL kredi almış durumdadır. Faiz kredi ile birlikte ödenecektir.

(243) Halen bankalar işlemiş faizi krediye eklememekte, mevduat hesabından almaktadır. Bunun mümkün olmadığı durumda da ayrı hesapta izlemektedir.

Dönem sonunda:

31 / 12 / 201.		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	3.100	
381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		3.100
Gider Çeşidi		
7. Finansman Giderleri 3.100		
7.01 Kredi Faizleri		
(180.000 x 31 x 20) / 36.000 = 3.100		

Kredi geri ödendiğinde:

30 / 01 / 201.		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	3.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI H.(244)	3.100	
300 BANKA KREDİLERİ	180.000	
102 BANKALAR H.		186.100
Gider Çeşidi		
7. Finansman Gideri 3.000		
7.01 Kredi Faizleri		
(180.000 x 30 x 20) / 36.000 = 3.000		

(244) Tahakkuk ettirilen giderin dönem başında: "Faiz Giderleri" hesabının alacağına yazılarak iptal edilmesi biçiminde bir uygulama da pratik nedenlerle seçilebilmektedir. Böyle bir uygulama seçildiğinde yeni yılda aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır..

01 / 01 / 201.		
381 GİDER TAHAKUKLARI H.	3.100	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		3.100

30 / 01 / 201.		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	6.100	
300 BANKA KRDİLERİ H.	180.000	
100 KASA H.		186.100

→

İzleyen yıl sonlarında ve taksit ödeme günlerinde, azalan tutarlar üzerinden, aynı muhasebe kayıtları tekrarlanacaktır.

Yabancı paralı kredilerin envanterinde faiz tahakkuku yanında değerleme işleminin de gerçekleştirilmesi gerekir.

Örnek: İşletme yurt dışındaki bir bankadan 1 yıl vadeli 80.000 € tutarında kredi almış ve 2,03 TL kuru üzerinden hesaplara kaydetmiş durumdadır. Bilanço gününde değerleme kuru 2,08 TL'dir.

Kredi 1 Ekim günü alınmış olup faiz oranı % 6'dir.

Değerleme:

31 / 12 / 201.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		4.000	
	300 BANKA KREDİLERİ H.		4.000
	..... Bankası		
Gider Çeşidi			
7. Finansman Gideri	4.000		
7.01 Kredi Faizleri			
€ 80.000 (1.208 – 1.203) = 4.000			

300 BANKA KREDİLERİ H.

	* 162.400
	4.000
—	166.400 : (€ 80.000 x 2.08 = 166.400)

Dipnot 244'ün devamı

780 FİNANSMAN GİDERLERİ

30/01	6.100	1/1	3.100

Finansman Giderleri hesabı önce 3.100 TL alacaklanıp, sonra 6.100 TL borçlandığından sonuçta Kâr ve Zarar hesabına o dönem için yine 3.000 TL aktarılmış olacaktır. Böyle bir kayıt aylık mali tablo düzenleyen işletmeler için uygundur. Bunun dışında 780 no.lu hesap bir süre ters kalan vereceğinden, önerilmez.

Faiz tahakkuku:

31 / 12 / 201.			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.(245)		2.516	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		2.516
Gider Çeşidi			
7. Finansman Gideri 2.395			
7.01 Kredi Faizleri			
(80.000 x 92 x 6) / 36.500 = 1.209,86 €			
€ 1.209,86 x 2,08 = 2.516 TL			

301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

Finansal kiralama işleminde kiracı durumundaki işletmenin finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi 1 yılı aşan borçlarının izlendiği hesaptır (Özel bir alanı ilgilendirdiği için ayrıntıya girilmemiştir).

302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (–)

Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkın kiracı işletmenin kayıtlarında izlenmesine özel hesaptır (Özel bir alanı ilgilendirdiği için ayrıntıya girilmemiştir).

303 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA KREDİ TAKSİTLERİ ve FAİZLERİ HESABI

a. Niteliği: Uzun vadeli kredilerin bilanço gününü izleyen 1 yıllık süre içinde ödenecek ana para taksitleri ile faizlerinin izlendiği hesaptır.

b. Hesabın işleyişi: Kısa vadeli olma niteliği kazanan kredi ana para taksitleri ile ödenecek duruma gelmiş faizleri bu hesaba alacak, ödendiklerinde ise borç yazılır. Bu hesaba alındıktan sonraki hareketler "300 Banka Krediler" hesabında olduğu gibi izlenir.

(245) Faiz. kredinin bilanço günündeki TL tutarı üzerinden de hesaplanabilir.
(166.400 x 92 x 6)/36.500 = 2.516

304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT ve FAİZLERİ HESABI

a. Niteliği: İşletme tarafından çıkarılmış (ihraç edilmiş) tahvillerin vadesi bilanço günü itibarıyla 1 yılın altına inen ana para borç taksitleri ile ödenecek duruma gelmiş faizlerinin izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Kısa vadeli olma niteliği kazanmış tahvil taksitleri ile ödenme tarihi gelmiş tahvili faizleri bu hesaba alacak, ödendiklerinde ise borç yazılır.

Örnek: 3 yıl vadeli olarak çıkarılan 500.000 TL'lik %18 faiz oranlı tahvilin vadesi izleyen yılın 1 Ekim günü dolacaktır. İşletme 3 aylık dönemler itibarıyla mali rapor düzenlemektedir.

i. Tahvil faizinin tahakkuku:

31 / 12 / 201.			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		22.685	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		22.685
Gider Çeşidi			
7. Finansman Gideri 22.685			
7.02 İhraç Edilen Senet Faizi			
500.000 x 92 x 18 / 36.500 = 22.685			

Bu kayıt izleyen yılın Mart ayı sonunda 90, Haziran ayı sonunda 91, Eylül ayı sonunda 92 gün için tekrarlanacaktır.

ii. Kısa vadeli borç haline gelen uzun vadeli tahvilli borcun kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümündeki hesaba aktarılması:

31 / 12 / 201.			
405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER H.		500.000	
	304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT ve FAİZLERİ H.		500.000

iii. Tahvil bedelinin son yılın faizinin izleyen dönemde banka aracılığı ile ödenmesi Eylül ayı sonunda hesapların durumu:

304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT ve FAİZLERİ H.

	01/01 500.000

780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.

30/03	22.192
30/06	22.438
30/09	20.685
	67.315

381 GİDER TAHAKKUKLARI H.

01/01	22.685
30/03	22.192
30/06	22.438
30/09	20.685
	90.000

Ödeme (1 Ekim):

01 / 10 / 201.		
304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT ve FAİZLERİ H.	500.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI H.	90.000	
102 BANKALAR H.		590.000

305 ÇIKARILMIŞ BONOLAR ve SENETLER HESABI

a. Niteliği: İşletmenin kısa vadeli kaynak sağlamak üzere çıkardığı ve piyasada sattığı finansman bonoları vb. kağıtlar karşılığında kısa vadeli olarak borçlandığı tutarların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Piyasaya senet satıldığında, senetler bu hesaba nominal değerleri üzerinden alacak yazılır. Senetlerin ödenmesinde de hesap borçlanır.

Örnek: İşletme 90 gün vadeli % 15 faiz oranlı 200.000 TL'lik finansman bonosunu nominal değerleri üzerinden 1 Mart günü banka aracılığıyla satıyor. Senetler, vade bitimi olan, 29 Mayıs günü faizi ile birlikte ödeniyor. Faizden % 10 gelir vergisi kesiliyor.

i. İşletmenin yıllık mali tablo düzenlediği varsayılırsa;

01 / 03 / 201.		
100 KASA H.	200.000	
305 ÇIKARILMIŞ BONOLAR ve SENETLER H.		200.000

Ödeme:

29 / 05 / 201.		
305 ÇIKARILMIŞ BONOLAR ve SENETLER H.	200.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	7.397	
100 KASA H.		206.657
360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		740
360.01 Gelir Vergisi 740		

Gider Çeşidi

7. Finansman Gideri 7.397
7.02 İhraç Edilen Senet Faizleri

Faiz (200.000 x 90 x 15)/36.500 = 7.397
Gelir Vergisi Kesintisi 7.397 x 0,10 = – 740
6.657
Ana para 200.000
Toplam Ödenen 206.657

ii. İşletme aylık mali tablo düzenliyorsa ay sonlarında işlemiş faizin tahakkuk ettirilmesi gerekecektir.

Mart ayı sonunda faiz hahakkuku:

31 / 03 / 201.		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	2.548	
381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		2.548

Gider Çeşidi

7. Finansman Gideri 2.548
7.02 İhraç Edilen Senet Faizleri

(200.000 X 31 X 15)/36.500 = 2.548

Nisan ayı sonunda faiz tahakkuku:

30 / 04 / 201.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		2.466	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		2.466

Gider Çeşidi

7. Finansman Gideri 2.466
7.02 İhraç Edilen Senet Faizleri

(200.000 X 30 X 15)/36.500 = 2.466

381 GİDER TAHAKKUKLARI H.			780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		
	31/03	2.548	31/03	2.548	
	30/04	2.466	30/04	2.466	
–		5.014		5.014	–

Ödeme:

29 / 05 / 201.

305 ÇIKARILMIŞ BONOLAR ve SENETLER H.		200.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		5.014	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		2.383	
	102 BANKALAR H.		206.657
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		740
	360.01 Gelir Vergisi 740		

Gider Çeşidi

7. Finansman Gideri 2.383
7.02 İhraç Edilen Senet Faizleri

Mayıs ayı fazizi : (200.000 x 29 x 15)/36.500 = 2.383
Toplam faiz (5.014 + 2.383) = 7.397
Gelir Vergisi Kesintisi 7.397 x 0,10 = – 740
6.657
Ana para 200.000
Toplam Ödenen 206.657

381 GİDER TAHAKKUKLARI H.				780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	
29/05	5.014	31/03	2.548	31/03	2.548
		30/04	2.466	30/04	2.466
	5.014		5.014	29/05	2.383
					7.397

306 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

a. Niteliği: Çıkarılmış bonolar ve senetler kapsamına girmeyen diğer menkul kıymetlerin izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Yukarıda tanımlananlar dışında kalan bir kısa vadeli menkul kıymet çıkarıldığında çıkarılan menkul kıymetin nominal değeri bu hesaba alacak yazılır. Menkul kıymet bedellerinin ödenmesinde ise bu hesap borçlandırılır.

308 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (–)

a. Niteliği: Nominal değerin altında ihraç edilen tahvil, senet vb. diğer menkul kıymetlerin nominal değerleri ile satış fiyatı arasındaki farkın gelecek döneme ait olan kısmı bu hesapta izlenir.

Bu hesap nominal değerinin altında bir değerle, yani iskontolu olarak, çıkarılan menkul kıymetlerin nominal değeri ile menkul kıymeti alan kişiden tahsil edilen tutar arasındaki farkın kaydedilmesi ve bu farkların gidere dönüşmesine kadar bekletilmesi için açılmıştır. Aslında söz konusu fark "gelecek aylara ait gider" niteliğindedir. Bu grupta böyle bir hesabın açılması ile işletme tarafından çıkarılmış menkul kıymetlerin kayıtlarda üzerlerinde yazılı tutarları ile görünmesi sağlanmaktadır. Bilançoda bu hesaptaki tutarların mali borçlar toplamından indirim biçiminde gösterilmesi suretiyle de bilanço gününde toplam mali borcun net tutarı sergilenmektedir. Buna göre Menkul Kıymet İhraç Farkları Hesabının bilançodaki konumu aşağıdaki gibi olmaktadır.

30	MALİ BORÇLAR		
300	Banka Kredileri		xxx
303	Uzun Vadeli Kredilerin Ana Para Taksit ve Faizleri		xxx
304	Tahvil Ana Para Taksit ve Faizleri		xxx
305	Çıkarılmış Bonolar ve Senetler		xxx
306	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler		xxx
308	**Menkul Kıymetler İhraç Farkı (–)**		**(xxx)**
309	Diğer Mali Borçlar		xxx
		Mali Borçlar (net)	xxx

c. İşleyişi: Nominal değerin altında ihraç edilen tahvil, senet vb. diğer menkul kıymetlerin nominal değeri ile satış fiyatı arasındaki farklardan gelecek döneme ait olanlar ve "408 Menkul Kıymetler İhraç Farkı Hesabı"ndan bu hesaba aktarılanlar bu hesabın borcuna, menkul kıymetin vadesine paralel olarak itfa edilmesi kaydıyla hesaplanan itfa tutarları, bu hesabın alacağına karşılık Finansman Giderleri hesabına borç yazılır.

Örnek: İşletme, 180 gün vadeli olarak çıkardığı 600.000 TL'lik finansman bonosunu, peşin değeri olan, 558.673 TL üzerinden 1 Aralık günü satıyor (Damga Vergisi ihmal edilmiştir).

a) Finansman bonolarının çıkarılması:

01 / 12 / 201.		
102 BANKALAR H.	558.673	
308 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI H.	41.327	
305 ÇIKARILMIŞ BONOLAR ve SENETLER H.		600.000

b) Dönem sonuna kadar olan süreye düşen ihraç farkının gider yazılması (İzleyen ayların sonunda her ay için ya da ödeme tarihinde kalan gider için aynı kayıt yapılacaktır):

31 / 12 / 201.		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	7.117	
308 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI H.		7.117

Gider Çeşidi

7. Finansman Giderleri 7.117(246)
7.02 İhraç Edilen Senet Faizleri 7.117

41.327 / 180 x 31 = 7.117

(246) Faiz oranı biliniyorsa daha hassas bir hesaplama yapılabilir. Borcun dönem sonu peşin değeri (oranın % 15 olduğu kabulüne göre):

Ocak sonu peşin değer : 600.000 / [1 + (0,15 / 365 x 149)] =	565.380
İhraç gününde peşin değer :	- 558.673
Dönemin finansman gideri :	6.707

c) Finansman bonolarının ödenmesi

29 / 05 / 201.			
305 ÇIKARILMIŞ BONOLAR ve SENETLER H.		600.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H.			4.123
360.01 Gelir Vergisi	3.866		
102 BANKALAR H.			595.877
Bono bedeli	*600.000*		
Gelir Vergisi	*41.227 x 0,10 = –4.123*		
Ödenen	*595.877*		

309 DİĞER MALİ BORÇLAR

a. Niteliği: Bölümdeki hesapların kapsamına girmeyen borçların izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Borcun doğuşunda hesaba alacak, ödenmesinde borç yazılır.

6.3.2. Ticari Borçlar

İşmetmenin satmak veya diğer faaliyetlerini yürütmede kullanmak amacıyla satınaldığı mal ve hizmet bedellerinden doğan senetli ve senetsiz borçları "Ticari Borçlar"ını oluşturur.

Tekdüzen Hesap Planı'nda Ticari Borçları izlemek için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

32 TİCARİ BORÇLAR	320 Satıcılar
	321 Borç Senetleri
	322 Borç Senetleri Reeskontu (–)
	326 Alınan Depozito ve Teminatlar
	329 Diğer Ticari Borçlar

6.3.2.1. Senetsiz Ticari Borçlar

Ticari borçlar Tekdüzen Hesap Planına göre asıl faaliyet ile ilgili olarak mal ve hizmet satın alınan kişilere olan senetsiz borçlar "Satıcılar" hesabında izlenir. Senetsiz borçlar da yazılı veya sözlü sözleşmeye göre belirli bir vadeye bağlı olabilirler. Bu husus borcun ortaya çıkışında ve envanterde göz önünde tutulmalıdır.

320 SATICILAR HESABI

a. Niteliği: İşletmeye kredi ile mal satan veya hizmet sağlayan kişilerin işletmeden olan senetsiz alacaklarının izlendiği hesaptır.

b. Bölümlenmesi: Her satıcı için bir hesap açılır. Bu hesaplar; satınalınan mal veya hizmet türüne, borçlunun bulunduğu coğrafi bölgeye vb. gibi esaslara göre bölümlenebilir.

c. Hesabın İşleyişi: Hesap, kredi ile (veresiye) alınan mal ya da hizmet bedeli ve satıcının işletme adına yaptığı harcamalar ile anlaşma gereğince dönem sonlarında borca tahakkuk ettirilen faiz nedeniyle alacaklanır. Hesap, satın alınan maldan yapılan iadeler, satıcının yaptığı indirimler, ödemeler, verilen bono ve kabul edilen poliçeler dolayısıyla da borçlanır. Hesabın kalanı işletmeye mal ve hizmet satan kişilerin alacaklarını gösterir.

Örnek:

(a) İşletme, satıcı Ali Caner'den veresiye 36.000 TL'lik mal alıyor (KDV ihmal edilecektir).

(b) Satıcı'nın işletme üzerine çektiği 16.000 TL'lik poliçe kabul ediliyor.

(c) Alınan malın 1.800 TL'lik kısmı iade ediliyor.

(d) Gönderilen mal için satıcının işletme adına 100 TL taşıma gideri ödediğini gösteren belgeler alınıyor.

(e) Satıcının emri üzerine 9.000 TL kendisinin borçlu olduğu, Adnan Şafak'a ödeniyor.

(f) Satıcı dönem sonunda, ciro üzerinden 800 TL indirim yaptığını bildiriyor.

(g) Kalan borç çekle ödeniyor.

Satınalma:

.. / .. / 201.			
153 TİCARİ MALLAR H.		36.000	
	320 SATICILAR H.		36.000
	320.10 Ali Caner 36.000		

Poliçe kabulü:

.. / .. / 201.

320 SATICILAR H.		16.000	
320.10 Ali Caner	16.000		
	321 BORÇ SENETLERİ H.		16.000

Alıştan iade:

.. / .. / 201.

320 SATICILAR H.		1.800	
320.10 Ali Caner	1.800		
	153 TİCARİ MALLAR H.		1.800

Taşıma Gideri:

.. / .. / 201.

153 TİCARİ MALLAR H.		100	
	320 SATICILAR H.		100
	320.10 Ali Caner 100		

Satıcının emri ile ödeme:

.. / .. / 201.

320 SATICILAR H.		9.000	
320.10 Ali Caner	9.000		
	100 KASA		9.000

Alış indirimi:

31 / 12 / 201.			
320 SATICILAR H.		800	
320.10 Ali Caner	800		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR H.			800
649.05 Alınan Miktar İskontoları	800		

Kalan borcun ödenmesi:

.. / .. / 201.			
320 SATICILAR H.		8.500	
320.10 Ali Caner	8.500		
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.			8.500

320 SATICILAR H.
320.10 Ali Caner

16.000	36.000
1.800	100
9.000	
800	
27.600	36.100
8.500	—
36.100	36.100

İşletme satıcıya olan borcunu, alıcılar üzerine poliçe keşide ederek de ödeyebilir. İşletme borçlu olduğu kimseye, alacaklı olduğu kimsenin ödemede bulunmasını sağlayarak, alacağını almış, borcunu ödemiş duruma gelmek üzere bir poliçe düzenleyip verebilir.

Örnek: 5 Haziran günü Alıcı Nurdan Çetin üzerine ve satıcı Hasan Güç lehine 80.000 TL'lik bir poliçe keşide ediliyor. Senet aynı gün satıcıya teslim ediliyor.

05 / 06 / 201.			
320 SATICILAR H.		80.000	
320.28 Hasan Güç	80.000		
	120 ALICILAR H.		80.000
	120.19 Nurdan Çetin	80.000	

Düzenlenen poliçe önce muhataba (üzerine poliçe keşide edilen kimseye) kabul için sunulup, kabul edilen poliçe lehdara verilebilir.

Örnek: Anonim şirket şeklindeki işletme, alıcı Yeşim Fidan üzerine ve satıcı Ahmet Özer lehine 90.000 TL'lik bir poliçe düzenleyip 7 Mart günü kabule gönderiyor. Kabul edildikten sonra gönderilen senet 20 Mart günü satıcıya veriliyor.

Poliçe düzenlenip kabule gönderildiğinde:

07 / 03 / 201.			
922 KIYMETLERİMİZİ EMANETE ALANLAR (NH)		90.000	
	923 EMANETTEKİ KIYMETLERİMİZ (NH)		90.000

Poliçe kabulden sonra satıcıya verildiğinde:

20 / 03 / 201.			
320 SATICILAR H.		90.000	
320.30 Ahmet Özer	90.000		
	120 ALICILAR H.		90.000
	120.21 Yeşim Fidan	90.000	

20 / 03 / 201.			
923 EMANATTEKİ KIYMETLERİMİZ (NH)		90.000	
	922 KIYMETLERİZİ EMANETE ALANLAR (NH)		90.000

d. Envanter İşlemleri: Satıcılar Hesabının envanteri daha çok mutabakat sağlanması işlemlerini kapsar. Bu arada satıcıların ciro üzerinden yaptıkları indirimler hesaba alınır, anlaşma gereği ödenmesi gereken faiz varsa, tahakkuk ettirilir(247). Herhangi bir nedenle borç kalanı veren hesaplar Diğer Ticari Alacaklar Hesabına aktarılır. Yabancı para üzerinden olan borçların Türk Lirası karşılıkları, banka kredilerinde olduğu gibi, bilanço günündeki değerine getirilir.

Örnek: Satıcılar hesabı ile ilgili olarak, envanter sırasında aşağıdaki hususlar belirleniyor:

(a) Satıcı Gürollar Kol. Şirketi'ne ciro edilen 5.800 TL'lik senedin muhasebeleştirilmediği görülüyor.

(b) Satıcı MEG firmasına olan 20.000 £ tutarındaki borç 2,65 TL kur üzerinden hesaba alınmış durumdadır. Bilanço günündeki kur ise 2,82 TL'dir.

31 / 12 / 201.			
320 SATICILAR H.		5.800	
320.67 Gürollar Koll. Şti 5.800			
	121 ALACAK SENETL. H.		5.800
	121.01 Cüzdandaki Senetler 5.800		
Ciro edilmiş olan senedin kaydı			

(247) Vadeli alışlarda uygulanan vade farkının belli olması durumunda, özün önceliği uyarınca, senetsiz alacaklara da reeskont işlemi uygulanmalıdır.

31 / 12 / 201.				
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.			3.400	
	320 SATICILAR H.			3.400
		320.10 MEG	3.400	
Gider Çeşidi				
7. Finansman Giderleri	3.400			
£ 20.000 x (2,82 – 2,65) = 3.400 TL				
Yabancı paralı borcun değerlemesi				

6.3.2.2. Senetli Ticari Borçlar

Tekdüzen Hesap Planına göre asıl faaliyetle ilgili mal ve hizmet satınalınmasında imzalanan ticari senetler, Borç Senetleri hesabında nominal değerleri (yabancı paralı senetler nominal değerlerinin TL karşılıkları) üzerinden izlenir.

321 BORÇ SENETLERİ HESABI

a. Niteliği: Bu hesap işletmenin senetli ticari borçlarının izlenmesi ile görevlidir. Senetli borç, ya satın alınan mal veya sağlanan hizmetin bedeline ya da daha önceki borca karşılık, bir bono imzalanıp verilmesi ya da işletme üzerine çekilen poliçenin kabul edilmesi ile doğar.

b. Bölümlenmesi: Borç Senetleri Hesabı işletme gereksinmelerine göre bölümlenir.

Bilgisayar uygulamasında; verilen senetlerle ödenenler eşleştirilerek her gün ödenecek senetlerin listesi çekilebilir.

c. Hesabın İşleyişi: Hesap, bono imzalanması veya poliçenin kabulü nedeniyle alacaklanır, senedin ödenmesi ile borçlanır. Hesabın alacak kalanı senetli borçların tutarını gösterir.

Senedin düzenlenmesi: Alışın yapıldığı anda satın alınan mal veya sağlanan hizmetin karşılığı olarak ya da senetsiz bir borcun senetli hale getirilmesi amacıyla bir bono düzenlenip verilmesi veya bir poliçenin kabul edilmesi işlemleri muhasebe kaydı açısından farklılık göstermez. İki işlem de aynı biçimde kaydedilir. Mevcut bir borca karşı imzalanıp verilen bono veya kabul edilen poliçe ile senetsiz borç, senetli borç haline gelir. Bu durumda senetsiz borç, senet tutarı kadar azalır.

Örnek: İşletme 50.000 TL'lik mal alıyor. Karşılığında bono imzalanıyor. (Fiyata vade farkı katılmadığı varsayılacaktır).

.. / .. / 201.		
153 TİCARİ MALLAR H.	50.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	9.000	
321 BORÇ SENETLERİ H.		59.000

Fiyata vade farkı eklenirse bu farkın borçlanma maliyetlerine ilişkin standart uyarınca finansman gideri sayılması gerekecektir (bkz. Borç Senetleri Reeskont hesabı).

Senedin ödenmesi: Vadesi gelen senetler, alacaklısı tarafından ya işletmeye ibraz edilerek bedeli istenir, ya da bir bankaya tahsile verilir. Her iki durumda da işletme senet bedelini nakden öder veya çek vermek suretiyle bankadaki hesabından ödetir. Nadir olmakla birlikte senedin alacaklısının işletmeden alacağı nakit dışı bir değere karşılık senedi geri vermesi de düşünülebilir. Bu durumda senet bedeli söz konusu olan değerle ödenmiş olur.

Örnek: Vadesi gelen 55.000 TL tutarındaki senet alacaklısı tarafından işletmeye ibraz ediliyor. Senet alınarak tutarı ödeniyor.

.. / .. / 201.		
321 BORÇ SENETLERİ	55.000	
100 KASA H.		55.000

Senedin yenilenmesi: Senedin vadesi yaklaştığında nakit durumu elverişli olmayan işletme senedin değiştirilmesi konusunda senedin alacaklısı ile anlaşılabilir. Bu durumda yeni senedin tutarının uzatılan vade için hesaplanacak faiz kadar daha büyük olması doğaldır. Senedin yeni senetle değiştirilmesi işlemi, yeni bir borç senedi verilmesi ya da mevcut bir alacak senedinin ciro edilmesi (veya ikisi birden) şeklinde gerçekleşir. Senet tutarının bir kısmının nakden ödenmesi kalanı için yeni senet verilmesi de mümkündür.

Örnek: Vadesi gelen 60.000 TL'lik bir senedin nakit durumunun elverişsiz olması nedeniyle vadesinde ödenmesinin güç olduğu anlaşıldığından senedin alacaklısı ile, vadesi dolan senedin daha ileri vadeli 64.000 TL nominal değerli senetlerle değiştirilmesi konusunda anlaşılıyor. İşletme 24.000 TL'lik bir alacak senedini ciro ediyor, alacaklının

işletme üzerine çektiği 40.000 TL tutarındaki bir poliçeyi de "kabul" ediyor. Eski senet geri alınıyor.

.. / .. / 201.			
321 BORÇ SENETLERİ H.		60.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		4.000	
	121 ALACAK SENETL. H.		24.000
	121.01 Cüzdandaki Senetler 24.000		
	321 BORÇ SENETLERİ H.		40.000
Gider Çeşidi			
7. Finansman Giderleri 4.000			
7.03 Borç Senetleri Faizi			

Yabancı para üzerinden borç senetlerinin Türk Lirası üzerinden değeri de, kredilerde olduğu gibi, bilanço tarihindeki değerleme kuru üzerinden bulunan değerine ulaştırılır. Bunun için kayıtlı değeri ile bilanço günü değeri arasındaki fark, Borç senetleri hesabına karşılık 780 Finansman Giderleri hesabı ile ilgilendirilmelidir.

Örnek: İşletme tarafından imzalanan 90.000 avro tutarındaki senet 1€ = 2,05 TL kuru üzerinden hesaplara alınmış durumdadır. Dönem sonunda kurun 1€ = 1,97 TL olduğu belirleniyor.

31 / 12 / 201.			
321 BORÇ SENETLERİ H.		7.200	
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.(248)		7.200
Kur farkı € 90.000 x (2,05 – 1,97) = 7.200			

Envanterde senedin TL tutarı : € 90.000 x 1,97 = 177.300
Envanter kaydından sonra hesabın kalanı : 184.500 – 7.200 = 177.300

d. Envanter İşlemleri: Alacak senetlerinde olduğu gibi, borç senetleri tutarı vadeye kadar geçecek süre için hesaplanacak faiz kadar azaltılarak bilanço günündeki değerine getirilir. Bilanço gününe indirgeme işleminde senedin nominal değeri ile kayıtlardaki değeri arasındaki eşitliği korumak amacıyla Borç Senetleri Hesabı yerine "*Borç Senetleri Reeskontu Hesabı*" borçlandırılır.

(248) Senet tutarına dahil vade farkı olumsuz kur farkı ile büyüdüğünden bu fark finansman giderlerine borç yazılırken, olumlu kur farkı da borçlanma maliyetini azalttığından söz konusu hesaba alacak yazılmalıdır.π

322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU HESABI (–)

a. Niteliği: Senetli ticari borçların değerinin bilanço günündeki değerine indirilmesinde kullanılan karşı hesaptır. Bilanço gününe indirgemede senette faiz oranı belirtilmişse bu oran esas alınır. Senette faiz oranı belirtilmemişse reeskont tutarını hesaplamada TL üzerine düzenlenmiş senetlerde resmi iskonto haddi, yabancı para üzerine düzenlenmiş senetlerde LİBOR uygulanır.

Borç senetlerinin reeskontu aslında bir gider erteleme işlemidir. Reeskont tutarının ertelenen giderlerin izlendiği 180 Gelecek Aylara Ait Giderler (ya da 480 Gelecek Yıllara Ait Giderler) hesabı yerine bu hesaba alınması borç senetlerinin bilançoda net değeri üzerinden görünmesini sağlamaya yöneliktir.

b. İşleyişi: Hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba borç yazılır. Alacak yazılacak hesap ise senedin imzalanmasında yapılan kayda görde farklılık gösterir.

i. Senet imzalandığında borçlanma maliyetlerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı uygulanmış ve bu standart uyarınca vade farkı "180 Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına alınmışsa; dönem sonunda hesaplanan reeskont tutarı 322 Borç Senetleri Reeskontu hesabına borç yazılırken 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına alacak yazılır. 322 no.lu hesaptaki tutarın kalanı ise işlemiş faiz olarak finansman giderlerine eklenir[249].

Örnek: İşletme, 15 Aralık günü satın aldığı 196.000 TL'lik mala karşılık 61 gün vadeli 200.000 TL'lik bir bono imzalayıp veriyor. Malın %18 KDV'si için mevcut bir çek ciro ediliyor.

Malın satın alınması

15 / 12 / 201.			
153 TİCARİ MALLAR H.		196.000	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.[250]		4.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		36.000	
	321 BORÇ SENETLERİ H.		200.000
	101 ALINAN ÇEKLER H.		36.000

(249) Vade farkının tamamı senedin imzalanması sırasında gider yazılmışsa envanterde reeskont tutarı gider hesabına alacak yazılır. hesapta sadece işlemiş faiz kalır.

(250) Senet alındığında vade farkının 322 Borç Senetleri Reeskontu hesabına alınması, faiz tahakkuk ettikçe bu hesaptan finansman giderlerine aktarılması da düşünülebilir. O zaman yukarıdaki kayıtlar şu şekli alır.
Malın satın alınması:

15 / 12 / 201.			
153 TİCARİ MALLAR H.		196.000	
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU H.		4.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		36.000	
	321 BORÇ SENETLERİ H.		200.000
	101 ALINAN ÇEKLER H.		36.000

→

Aralık ayı sonunda %12 oranı üzerinden reeskont işleminin yapılması, dönem faizinin gider yazılması

31 / 12 / 201.

322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU H.	2.915	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	1.085	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.		4.000

Gider Çeşidi

7. Finansman Giderleri 1.085

$$i = \frac{200.000 \times 45 \times 12}{(45 \times 12) + 36.5000} = 2.915$$

Toplam vade farkı	*4.000*
Gelecek yılda geçecek günlere düşen vade farkı	*(2.915)*
Cari dönem düşen vade farkı	*1.085*

Dipnot 250'nin devamı

Aralık ayı sonuda %12 oranı üzerinden reeskont işleminin yapılması (reeskont tutarının düzeltilmesi):

31 / 12 / 201.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	1.085	
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU H.		1.085

Gider Çeşidi

7. Finansman Giderleri 1.085

Toplam vade farkı	*4.000*
Gelecek yılda geçecek günlere düşen vade farkı	*(2.915)*
Cari döneme düşen vade farkı	*1.085*

322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU H.

15/12	4.000	31/12	1.085

Kalan : 4.000 – 1.085 = 2.915

Hesaplarda yer alma:

321 BORÇ SENETLERİ H.		322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU H.	
	15/12 200.000	31/12 2.915	

Bilançoda görünüm:

..... Firması
..... Tarihli
BİLANÇO

Aktif		Pasif	
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
		TİCARİ BORÇLAR	197.085
		Borç Senetleri 200.000	
		Reeskont (2.915)	
	.....		.....

Gelir Tablosunda görünüm:

..... Firması
... / .... Dönemi
GELİR TABLOSU

.....	.....
.....	.....
FİNANSMAN GİDERLERİ	1.085
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	1.085

ii. Senet imzalandığında geleneksel uygulama benimsenerek vade farkı mal bedeline dahil edilmişse: reeskont işlemi, hesaplanan reeskont tutarının "647 Reeskont Faiz Gelirleri" hesabına alacak yazılması yoluyla yapılır.

Malın satın alınması

15 / 12 / 201.			
153 TİCARİ MALLAR H.		200.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		36.000	
	321 BORÇ SENETLERİ H.		200.000
	101 ALINAN ÇEKLER H.		36.000

Aralık ayı sonunda %12 oranı üzerinden reeskont işleminin yapılması

31 / 12 / 201.			
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU H.		2.915	
	647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ H.		2.915

$$i = \frac{200.000 \times 45 \times 12}{(45 \times 12) + 36.5000} = 2915$$

Her iki uygulama bilançoda aynı görüntüyü yansıtır. Ancak, geleneksel uygulamada, gelir tablosunda finansman gideri görünmezken "Reeskont Faiz Gelirleri" adı altında bir gelir kalemi yer alır. Söz konusu görüntünün gerçeği yansıtmaktan uzak olduğu açıktır.

Her iki yaklaşıma göre yapılan dönem sonu envanter kaydı izleyen dönemin başında iptal edilir. Senet ödeninceye kadar reeskont ayırma ve izleyen dönemde iptal (Geleneksel yaklaşımda iptal işlemi "657 Reeskont Faiz Giderleri" hesabına borç yazılarak gerçekleştirilir) işlemi sürdürülür.

Geleneksel uygulamada hem finansman giderleri satışların maliyeti içinde raporlanmış, hem de vade farkının dönem sonuna kadar satılmayan mala düşen kısmı onun maliyeti içinde aktifleştirilmiş olur. Bunun sonucunda ilk dönemlerde dönem kârı olduğundan düşük görünür. Yukarıdaki örnekte satın alındığı bildirilen malın %60'nın satıldığı varsayılırsa gelir tablosuna yansıma aşağıdaki gibi olur.

	Standarda uygun uygulama	Geleneksel Uygulama
Satışların Maliyeti	196.000x0,60 = 117.600	200.000x0,60 = 120.000
Finansman Gideri	1.085	–
Gider yazılan toplam tutar	118.685	120.000
Bilançoda stok bedeli	196.000 – 117.600 = 78.400	200.000 – 120.000 = 80.000

Yabancı paralı senetlerin reeskontunda da senedin üzerindeki faiz oranı esas alınır. Senet üzerinde faiz belirtilmemişse değerleme gününde geçerli olan LİBOR (Londra Bankalar Arası Faiz Oranı) kullanılır (VUK m. 280).

Örnek: 5.000 $ tutarında 15 Şubat vadeli bir poliçeye "kabul" şerhi konulduğunda 1 $ = 1,465 TL üzerinden "321 BORÇ SENETLERİ" hesabına alınmış durumdadır. Dönem sonunda kur 1 $ = 1,570 TL ve LİBOR % 6 olarak belirlenmiştir. (İşletme borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde geleneksel uygulamayı sürdürmektedir).

31 / 12 / 201.			
656 KAMBİYO ZARARLARI H.		525	
	321 BORÇ SENETLERİ H.		525
$ 5.000 X (1,570 – 1,465) = 525 TL			
31 / 12 / 201.			
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU H.		59	
	647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ H.		59
$\frac{\$\ 5.000 \times 46 \times 6}{(46+6) + 36.500} = 37,52\ \$$			
$ 37,52 x 1,570 = 59 TL(251)			

Yukarıdaki örnekte hesaplanan reeskont tutarı için yeni dönemin başında aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

01 / 01 / 201.			
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ H.		59	
	322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU H.		59
Borç Senetleri Reeskont İptali			

(251) Hesaplama TL üzerinden de yapılabilir.
Senet tutarı = $ 5.000 x 1,570 = 7.850 TL
Reeskont tutarı = (7.850 x 46 x 6) / [(46 x 6) + 36.500] = 59 TL

c. Reeskontun bilançoda gösterilmesi: Borç senetleri Reeskontu hesabı Kesin Mizanda borç kalanı verir. Senetli borç miktarını bilanço günündeki gerçek değerine indirgeme görevi olduğu için bilançolarda; pasifte ve Borç Senetleri kaleminden indirim biçiminde gösterilir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi de bu gösterim biçimini benimsemiş ve hesap ona göre kodlanmıştır(252).

..... Firması
..... Tarihli

Aktif			BİLANÇO			Pasif
	.....	.....		.....	.....	
	.....	.....		.....	.....	
	.....	.....	TİCARİ BORÇLAR			620
	.....	.....	Satıcılar	300		
			Borç Senetleri	400		
			Borç Sen. Reesk.	**(80)**		

6.3.2.3 Geri Verilmek Üzere Alınan Paralar

Senetli ve senetsiz ticari borçlar işletmenin asıl faaliyet konusu ile ilgili mal ve hizmet alımında ortaya çıkar. Tekdüzen Hesap Planında, bu nitelikte olmamasına rağmen, depozito ve teminat olarak alınan paraların (nakit dışındaki varlıklar depozito ve teminat olarak alınırsa Nazım Hesaplarda izlenir) ticari borçlar grubunda açılan 326 Alınan Depozito ve Teminatlar hesabında izlenmesi şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Bu borcu diğer ticari borçlardan ayıran özelliği, karşı tarafın bir kısım yükümlülüklerini yerine getirmesinden sonra iade edilmek üzere tahsil edilmiş olmasıdır.

326 ALINAN DEPOZİTO ve TEMİNATLAR HESABI

a. Niteliği: Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabında;

— İşletmeye karşı belirli bir işin yapımını üstlenen kişilerin bu yükümlülüklerini yerine getirmelerini,

— Geri vermek üzere işletmeden bir değer alan kişinin bu değeri iade etmesini,

(252) Bkz. 1 Sıra no.lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği

– İşletmenin gerçekleşecek bir alacağının ilgili üçüncü kişi tarafından ödenmesinin sağlanması amacıyla ve bir akdin gereği olarak, aldığı depozito ve teminat niteliğindeki paralar izlenir.

b. Değerlenmesi: Alınan depozito ve teminatlar kayıtlı değeri ile değerlenir.

c. Hesabın İşleyişi: Alınan depozito ve teminatlar, hesabın alacağına; geri verilenler, gelir kaydedilen veya hesaba sayılanlar da borcuna işlenir.

Alınan depozitolar, depozito alınmasını gerektiren konu ortadan kalktığında iade edilir.

Örnek: Kap depozitosu olarak Alıcı Tuna Çapa'dan 800 TL alınıyor.

Kaplar geri alınıp, hasara uğratılan bir kap bedeli için 60 TL düşüldükten sonra, depozito kalanı iade ediliyor (Kap yıl içinde alındığından birikmiş amortisman yoktur).

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		800	
	326 ALINAN DEPOZİTO ve TEMİNATLAR H.		800

Depozitonun iadesi:

.. / .. / 201.			
326 ALINAN DEPOZİTO ve TEMİNATLAR H.		800	
	100 KASA H.		740
	256 DİĞ. MADDİ DURAN VARLIKLAR H.		60

Alınan teminatlar, teminat konusunun sona erme biçimine göre ya iade edilir ya da gelir kaydedilir.

Örnek: İşletmenin açtığı bir açık eksiltme işi, üzerinde kaldığı halde anlaşma yapmayan müteahhidin 2.000 TL'lik geçici teminatı şartname gereğince gelir kaydediliyor.

	.. / .. / 201.		
326	ALINAN DEPOZİTO ve TEMİNATLAR H.	2.000	
649	DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H		2.000
649.03	Tazminat ve Ceza Gelirleri	2.000	

6.3.2.4. Diğer Ticari Borçlar

Asıl faaliyet konusu ile ilgili mal ve hizmet alışlarından ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçlarla alınan depozito ve teminat şeklindeki borçlar dışında kalan borçlar Tekdüzen Hesap Planında açılan 329 Diğer Ticari Borçlar hesabında izlenir.

329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR HESABI

a. Niteliği: Yukarıdaki borç tanımlarına girmeyen ticari borçların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Borç ortaya çıktığında bu hesaba alacak, ödendiğinde borç yazılır.

6.3.3. Diğer Borçlar (Ticari Olmayan Borçlar)

Herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş olan ve en çok bir yıl içinde ödenmesi gereken senetli ve senetsiz borçlar; ticari borçlar dışında bir grup oluşturur.

"Diğer Borçlar" grubunda yer alan borçların değerlemesi ve bu borçlara ilişkin hesapların işleyişi, esas olarak, ticari borçlarda olduğu gibidir. Borçların "ticari / diğer" şeklindeki ayırımı finansal analizde kolaylık sağlamaya yöneliktir. Bu grupta yer alan hesaplar aşağıda sıralanmıştır.

Bu grupta senetli borçlar için THP'de ayrı hesap açılmamıştır. Uygulamada senetli/senetsiz borç ayırımı tali hesaplar üzerinde yapılacaktır. Buna karşılık senetli borçları bilanço günündeki değerine indirmek üzere reeskont hesabı THP'de yer alır.

33 DİĞER BORÇLAR	331 Ortaklara Borçlar 332 İştiraklere Borçlar 333 Bağlı Ortaklıklara Borçlar 335 Personele Borçlar 336 Diğer Borçlar 337 Diğer Borç Senetleri Reeskontu (–)

331 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI

a. Niteliği: İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç alma ve benzer nedenlerle) ortaklara ve bireysel işletmelerde işletme sahibine borçlandığı tutarların izlendiği hesaptır.

Tekdüzen Hesap Planında işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan, ortaklarına olan borçlarının izlenmesi için açılan bu hesaba bireysel işletmelerde işletme sahibine olan borçlar da kaydedilir (Ancak işletme sahibinin süreklilik gösteren alacaklarının öz kaynak olarak değerlendirilmesi ve öz kaynaklar grubunda buna özgü hesap açılması daha uygun olur).

b. İşleyişi: Ortaklara bir borcun doğması halinde bu hesaba alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir.

Örnek:

a) İşletme, ana ortağı olan şirketten kısa vadeli finansman ihtiyacı için 150.000 TL ödünç alıyor. Ortak şirket ödemeyi banka hesaplarında virman işlemi ile gerçekleştiriyor.

b) Ödünç alınan paranın yarısı ile 15.000 TL'lik faiz, ortak şirketin banka hesabına aktarma yoluyla yatırılıyor.

c) Ana şirket, alacağına karşılık, 25.000 TL'nin, kendisinin borçlu olduğu, Banaz Ltd. Şirketine ödenmesini istiyor.

a) Ortaklardan ödünç alınması

.. / .. / 201.			
102 BANKALAR H.		150.000	
	331 ORTAKL. BORÇLAR H.		150.000
	331.02 Kredi Borçları 15.000		

b) Ortağa ödeme yapılması

.. / .. / 201.			
331 ORTAKLARA BORÇLAR H.		75.000	
331.02 Kredi Borçları 75.000			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		15.000	
	102 BANKALAR H.		90.000
Gider Çeşidi			
7. Finansman Giderleri 15.000			
7.01 Kredi Faizleri			

c) Ortak şirket adına ödeme

.. / .. / 201.			
331 ORTAKLARA BORÇLAR H.		25.000	
331.02 Kredi Borçları 25.000			
	100 KASA H.		25.000

331 ORTAKLARA BORÇLAR

75.000	150.000
25.000	
100.000	150.000

c. Değerlemesi: Ortaklara olan borçlar, senetli – senetsiz, Türk paralı – yabancı paralı oluşları göz önünde tutularak ticari borçlarda olduğu gibi değerlenir.

d. Envanteri: Ortaklardan olan borçlardan yabancı paralı olanlar değerleme kuru üzerinden bilanço günündeki değerine getirilir. Senetli borçların reeskont işlemi yapılır.

332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR HESABI
333 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR HESABI

a. Niteliği: İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç alma ve benzer nedenlerle) iştiraklerine ve bağlı ortaklıklarına olan borçlarının izlendiği hesaplardır.

Bu hesaplara iştiraklere ve bağlı ortaklıklara olan yukarıda belirlenen nitelikteki senetli ve senetsiz borçların tümü alınır.

b. İşleyişi: Bu hesaplara; borcun doğması halinde alacak, ödenmesi halinde ise borç kaydedilir.

Örnek: İşletme, iştiraklerinden Tek-Pa Limited Şirketi'nin artırılan sermayesinin 4.000.000 TL'lik kısmını taahhüt etmiş ve 1/4 'ünü ödemiş durumdadır. İştirak şirket artırılan sermayenin 1/2 bölümünün daha ödenmesi çağrısında bulunuyor. İşletme apel borcuna karşılık ilk aşamada 1.500.000 TL'lik bir ödemeyi banka hesapları arasında bir virman işlemi ile gerçekleştiriyor.

Daha sonra işletmenin iştirakinden olan 300.000 TL'lik senetsiz ticari alacağı, apel borcuna mahsup ediyor.

a) Apel borcunun kaydı

.. / .. / 201.			
243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ H.		2.000.000	
	102 BANKALAR H.		1.500.000
	332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR H.		500.000
	332.05 Apel Borçları 500.000		

b) Apel borcuna mahsup

	.. / .. / 201.		
332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR H.		300.000	
332.05 Apel Borçları	30.000		
	120 ALICILAR H.		300.000
	120.75 Tek-Pa Ltd.	300.000	

c. Değerlemesi: İştiraklere ve bağlı ortaklıklara olan borçlar senetli/senetsiz, Türk paralı/yabancı paralı oluşları göz önünde tutularak, ticari borçlarda olduğu gibi değerlenir.

d. Envanteri: İştiraklere ve bağlı ortaklıklara olan borçların envanter işlemleri ticari borçlarda olduğu gibi yapılır.

335 PERSONELE BORÇLAR HESABI

a. Niteliği: İşletmenin personeline olan çeşitli borçları bu hesapta izlenir.

Personelin tahakkuk edip de henüz ödenmeyen istihkakları (hakedişleri) ile avansı aşan seyahat giderlerinin vb. alacaklarının personele ödeninceye kadar tutulduğu hesaptır.

b. İşleyişi: Personele bir borç doğduğunda bu hesabın alacağına, ödenmesi halinde borcuna kaydedilir. Çalışan sayısı 10 ve üzerinde olan işletmelerde ücret, prim, ikramiye, nakdi sosyal yardım gibi istihkakların çalışanın banka hesabına yatırılması 01 Ocak 2009 tarihinden itibaren zorunlu olduğundan(253) bu hesabın kullanımı daralmış bulunmaktadır.

1) İşletme 10 kişiden az çalışması olan ve ödemeleri elden yapan bir ücret bordorsunun net tutarını bu hesaptaki ilgili tali hesaba alacak, yaptığı ödemeleri bu hesaba borç yazabilir. Bu taktirde ilgili tali hesabın kalanı henüz ödenmemiş ücretleri gösterir.

(253) Bkz. Çalışma ve Sosyal yardım Bakanlığı'nın 18.11.2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan *"Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelik"*

Örnek: İşletmenin Mart ayı ücret bordrosunun toplamları aşağıdaki gibidir.

		TL
Brüt tutar		45.200
Kesintiler		
SSK primi	6.020	
Gelir Vergisi	9.940	
Damga Vergisi	270	
Yolluk Avansı	710	– 16.940
Ödenecek		28.260

1 Nisan günü ücretlerin 26.460 TL'sı ödeniyor. Seyahatte olan bir elemanın 1.800 TL tutarındaki net ücreti ödenemiyor.

Kayıt iki ayrı biçimde gerçekleştirilebilir.

i. Ücret bordrosunun net tutarı bu hesaba alınıp ödeme de bu hesabın borcuna karşılık yapılır.

a) Ücret bordrosunun kaydı:

31 / 03 / 201.			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		45.200	
	196 PERS. AVANSLARI H.		710
	196.02 Yolluk Avansları 710		
	335 PERSONELE BORÇ. H.		28.260
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		10.210
	360.01 Gelir Ver. 9.940		
	360.03 Damga Ver. 270		
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KESİNTİLERİ H.		6.020
	361.01 SSK Primi 6.020		
Gider Çeşidi			
2. Memur Ücret ve Giderleri			

b) Ücret ödemelerinin kaydı:

01 / 04 / 201.		
335 PERSONELE BORÇLAR H.	26.460	
335.01 Ödenecek Ücretler 26.460		
100 KASA H.		26.460

Yukarıdaki iki kayıttan sonra "335 PERSONELE BORÇLAR / Ödenecek Ücretler" hesabı 1.800 TL kalan gösterir. Bu kalan, seyahatteki personelin seyahat dönüşü ücretini aldığında kapanır (Net ücretleri personelin banka hesaplarına yatıran işletmelerde personele ödenecek ücretten borç söz konusu olmaz).

i. İşletme; önce ücret bordrosunun net tutarının tamamını Kasa hesabına alacak yazar, sonra ödenmeyen kısmı Kasa hesabının borcu karşılığında bu hesaba alır.

2) Personelin seyahat dönüşü beyan ettiği giderin aldığı avansı aştığı durumlarda; avansı aşan kısmı, avans alınmamışsa; giderin tamamı, beyan sırasında ilgili personele ödenemezse bu hesaba alınarak ödeme bu hesaptan yapılır.

Örnek: 800 TL avans alarak seyahate giden, satınalma müdürü, seyahat dönüşü 650 TL'lik yolluk giderleri cetvelini 3 Mayıs günü muhasebe birimine veriyor. Avansı aşan gider satınalma müdürüne ödenmek üzere hesaba alınıyor. Ödeme 10 Mayıs günü yapılıyor.

a) Gider beyanının muhasebeleştirilmesi

03 / 05 / 201.		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	950	
196 PERSONEL AVANSLARI H.		800
196.02 Yolluk Avansları 800		
335 PERSONELE BORÇLAR H.		150
Gider Çeşidi		
4. Çeşitli Giderler 950		
4.02 Yolluk Giderleri		

b) Personele borcun ödenmesi

10 / 05 / 201.		
335 PERSONELE BORÇLAR H.	150	
100 KASA H.		150

336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

a. Niteliği: Miktarının önemsiz olması veya sık sık rastlanan işlemlerden olmaması nedeniyle ayrı bir defteri kebir hesabı açılmasını gerektirmeyen ve yukarıdaki borç hesaplarından herhangi birine, niteliği nedeniyle, alınamayan işletme borçlarının kaydedilmesi için açılan değişik nitelikteki borçları içeren hesaptır.

b. İşleyişi: Bu hesaba; borcun doğması halinde alacak, ödenmesi halinde ise borç kaydedilir.

c. Değerlemesi: Diğer çeşitli borçlar senetli – senetsiz, Türk paralı – yabancı paralı oluşları göz önünde tutularak, ticari borçlarda olduğu gibi değerlenir.

d. Envanteri: Diğer çeşitli borçların envanter işlemleri ticari borçlarda olduğu gibidir.

337 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (–)

a. Niteliği: Bilanço gününde, diğer borçlar grubundaki hesaplarda yer alan senetli borçların değerlemesini sağlamak amacı ile borç senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlendiği hesaptır.

Alacak karakterli olan hesap "33 Diğer Borçlar" grubundaki hesaplarda izlenen senetli borçları bilanço günündeki değerine indirger. Hesap tüm grubu düzenleyici niteliktedir.

b. İşleyişi: Hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba borç, "*647 Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı*"na gelir kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap "657 Reeskont Faiz Giderleri Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

Örnek: İşletme, yıl içinde ana ortağı durumundaki şirketten senet karşılığı borç almış durumdadır. Senedin tutarı 60.000 TL, vadesi 31 Ocak, faiz oranı % 30 'dur.

331 ORTAKLARA BORÇLAR	
	* 60.000

331.03 Kredi borçları (Senetli)	
	* 60.000

a) Dönem sonunda:

31 / 12 / 201.			
337 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU H.		1.490	
	647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ H.		1.490
(60.000 x 31 x 30 / [(31 x 30) + 36.500] = 1.490			

b) İzleyen dönem başında:

01 / 01 / 201.			
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ H.		1.490	
	337 DİĞER BORÇ SENET. REESKONTU H.		1.490

6.3.4. Alınan Avanslar

Gerek satış akitleri dolayısıyla gerek diğer nedenlerle, işletme tarafından üçüncü kişilerden alınan avanslar, nitelikleri göz önünde tutulduğunda diğer yabancı kaynaklardan ayrılır. Bu nedenle de, ayrı bir bölüm oluşturur. Alınan avanslar bir para ödeme yükümlülüğünden önce bir mal veya hizmet ödeme yükümlülüğünü temsil eder.

Tekdüzen Hesap Planı'nda alınan avanslar için iki hesap açılmıştır.

34 ALINAN AVANSLAR	340 Alınan Sipariş Avansları
	349 Alınan Diğer Avanslar

340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI

a. Niteliği: Satış amacıyla gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak alıcılardan peşin tahsil edilen ve teslim edilecek mal veya görülecek hizmetin bedeline mahsup edilecek olan paraların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Satış sözleşmeleri dolayısıyla malın tesliminden ya da hizmetin görülmesinden önce işletmeye ödenen paralar bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi, hizmetin görülmesi halinde borcuna yazılır. Sözleşmenin feshedilmesi nedeniyle iade edilen avanslar da hesabın borcuna kaydedilir.

Örnek: Alıcı Faik Can'ın satın alacağı mal bedelinin % 30 'u olarak gönderdiği 36.000 TL işletmenin banka hesabına geçiyor. Daha sonra alıcı kalan bedeli de işletmenin bankadaki hesabına yatırıyor. Mal alıcıya gönderiliyor.

Avansın alınması:

.. / .. / 201.			
102 BANKALAR H.		36.000	
	340 ALINAN SİPARİŞ AV. H.		36.000

Avansın mahsubu:

.. / .. / 201.			
102 BANKALAR H.		105.600	
340 ALINAN SİPARİŞ AV. H.		36.000	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.		120.000
	391 HESAPLANAN KDV		21.600
Mal bedeli *120.000*			
Avans *–36.000*			
Kalan mal bedeli *84.000*			
KDV 120.000 x 0,18 *21.600*			
Bankaya yatırılan *105.600*			

a. Niteliği: Sipariş avansları dışındaki avansları izlemekte kullanılan hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Hesap, avansın alınmasında alacaklanır, avansın mahsubunda veya geri verilmesinde borçlanır.

6.3.5. Birden Çok Yıla Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Tahsilleri

Tekdüzen Hesap Planı'nda birden çok yıla yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerin bu işlemlerini izlemek için varlık ve kaynak hesapları arasında birer özel grup oluşturulmuştur. Bu hesap oluşumu birden çok yıla yaygın inşaat ve onarım işlerine yönelik mevcut vergi mevzuatı gereği gerçekleştirilmiştir. TMS: 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı uygulandığında bu grupta söz konusu standardın gerektirdiği hesapların açılması gerekecektir. Mevcut uygulamada varlıklar bölümünde açılan hesaplarda birden çok yıla yaygın inşaat ve onarım işi ile ilgili olarak yapılan harcamalar, kaynaklar bölümünde açılan hesaplarda da yapılan iş üzerinden hesaplanarak iş sahibinden tahsil edilen hakediş[254] bedelleri izlenmektedir. İş bitiminde bu gruptaki hesaplarda toplanan gelirler ile 17. gruptaki hesaplarda toplanan maliyetler karşılaştırılarak ulaşılan sonuç işin bitirildiği yılın kârı veya zararı olarak raporlanmakta ve o dönemin beyanına dahil edilmektedir. Aşağıda birden çok yıla yaygın inşaat ve onarım işi ile ilgili olarak tahsil edilen hak edişleri izlenmesine ilişkin hesapların çalışma biçimi anlatılmıştır.

Birden çok yıla yaygın inşaat işleri hakedişlerine ilişkin enflasyon düzeltmesi aşağıda ilgili hesabın açıklamasında anlatılmıştır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda bu konu için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	350-357	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
	358	YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME

350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ

a. Niteliği: İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde düzenlenen hakedişlere dayanarak tahsil edilen tutarların izlendiği hesaptır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen hakedişler üstlenilen iş bazında izlenir. Bunun

(254) Hakediş: Belirli aşamalarda yapılan işlerin miktarlarının ve bedellerinin belirlendiği belge.

için 350-357 arasında her defteri kebir hesabı bir projeden alınan hak edişlerin izlenmesine ayrılır.

Ancak proje sayısı 350-357 aralığındaki hesaplardan daha çoksa ya da tüm projelerin tek defteri kebir hesabında izlenmesi daha uygun bulunuyorsa; projelere göre tali hesap açılabilir.

b. Hesabın İşleyişi: İşletmenin üstlendiği birden çok yıla yaygın inşaat ve onarım işi dolayısıyla tahsil ettiği hakediş bedelleri bu hesaba alacak yazılır. İş bitince bu hesaplarda toplanan hakediş tutarları ilgili satış hesaplarına aktarılır ve 170-177 no.lu hesaplarda oluşturulan maliyetlerle karşılaştırılarak işin bittiği dönemin kârı veya zararı olarak rapor edilir *(bkz. 5.3.5 Birden Çok Yıla Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Harcamaları).*

358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

a. Niteliği: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak alınan hakedişlerin enflasyona göre düzeltilmesinden ortaya çıkan farkların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Enflasyon düzeltmesine gidildiği dönemlerde yıllara yaygın inşaat ve onarım harcamaları ile alınan hakedişlerin düzeltilmesinde ortaya çıkan farklar "697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme" hesabında toplanır. Düzeltme farkları olumlu ise yani 697 no.lu hesap alacak vermişse bu kalan 697 no.lu hesabın borcuna karşılık bu hesaba aktarılır. İzleyen dönemlerde 697 no.lu hesapta olumsuz fark oluşursa bu fark önce bu hesaptaki tutardan düşülür, kalan "178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme" hesabına alınır.

İzleyen dönemlerde de devam eden olumlu düzeltme farkı geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçiçi kabul yapıldığında ilgili projeye ilişkin tutar bu hesaptan "658 Enflasyon Düzeltme Kârları" hesabına alınır ve o dönemin kârları arasında rapor edilir.

Örnek: İşletme dönem içinde yıllara yaygın bir inşaat işi ile ilgili olarak 620.000 TL harcama yapmış, 590.000 TL hakediş almış durumdadır. Dönem sonunda düzeltme farkları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Hesap	Hesaptaki Tutar	Düzeltilmiş Tutar	Düzeltme Farkı
170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	620.000	719.200	99.200
350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	590.000	668.800	78.800

Harcamaların düzeltilmesi

31 / 12 / 201.		
178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.	99.200	
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.		99.200

Hakedişlerin düzeltilmesi

31 / 12 / 201.		
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.	78.800	
358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.		78.800

697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.

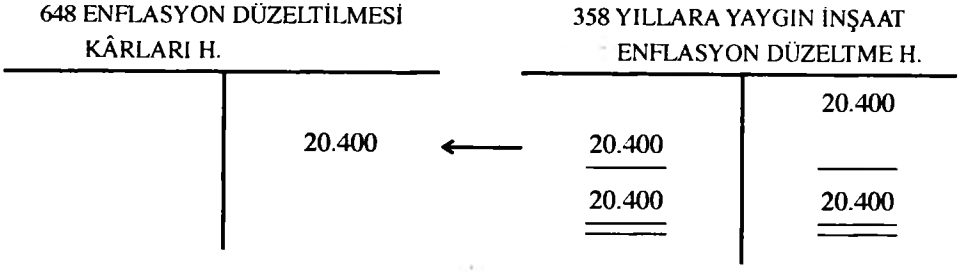
78.800	99.200

Net düzeltme farklarının aktarılması

31 / 12 / 201.		
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.	20.400	
358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.		20.400

Geçici kabulde "358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme" hesabının 20.400 TL'lik kalanın değişmediği varsayılırsa aşağıdaki gibi bir kâr hesabına aktarma kaydı yapılacaktır.

	.. / .. / 201.		
	358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME H.	20.400	
	648 ENFLASYON DÜZELTMESİ KÂRLARI H.		20.400



6.3.6. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

İşletme, yasaların ya da yaptığı sözleşmelerin gereği olarak gerek işletme personeline gerek üçüncü kişilere yaptığı ödemelerden bazı kesintiler yapmak ve bunları, adına kesinti yapılan; daire veya kuruluşlara ödemek durumundadır. Bunlara örnek olarak, ücretlerden kesilen Gelir Vergisi, Damga Vergisi, Sosyal Sigortalar Primi, Sendika Aidatı gösterilebilir. Ayrıca, işletme bizzat ödemek zorunda bulunduğu bazı vergileri de ödenecekleri tarihe kadar bu hesapta izleyecektir. Buna karşılık işletme için gider niteliğinde olan ve tahakkuk ettiğinde bir defada ödenen vergi ve diğer yükümlülüklerin (Emlak Vergisi gibi) önce bu gruptaki hesaplara alınıp, ödemenin buradan yapılmasında yarar görülmez. Bunlar doğrudan doğruya gider hesabının borcu ile ödenir.

Bu bölümdeki hesaplara alınan paraların ödenme tarihleri ilgili yasada (bir sözleşmeye dayalı kesintilerde sözleşmede) belirlenmiştir. Örneğin ilgili yasalar gereğince Gelir Vergisi kesintilerinin ve KDV 'nin izleyen ayın 26'ıncı, Sosyal Sigorta Primlerinin izleyen ayın sonuncu günü akşamına kadar ödenmesi gerekir(255).

Bu gruptaki hesaplar, vergi, resim, harç, prim, aidat, fon ve diğer kesintilerin yapılmasında veya tahakkukunda alacaklanır. Ödeme ile borçlanır. Tüm bu kesinti ve tahakkukları izlemek için "*Ödenecek Harç ve Diğer Yükümlülükler*" adı altında tek hesap açılması da mümkündür.

Tekdüzen Hesap Planı'nda aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

36 ÖDENECEK VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	360	Ödenecek Vergi Ve Fonlar
	361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
	368	Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler
	369	Ödencek Diğer Yükümlülükler

(255) Gelir Vergisi. Kurumlar Vergisi kesintileri. kesintinin yapıldığı ayı izleyen ayın 26. günü akşamına kadar ödenir (G.V.K. Mad: 98 K.V.K. Mad. 24). Damga vergisi: (a) Makbuz karşılığı ödemede: şirket ana sözleşmelerine ilişkin kararların tescil ve ilanından itibaren üç ay içinde, Maliye Bakanlığından münferit kâğıtlar için alınan müsaadeye göre; kağıdın düzenlendiği günden itibaren yedi gün içinde. Maliye ve Gümrük Bakanlığından sürekli olarak alınan müsaadeye göre veya Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın göstereceği lüzum üzerine makbuz verilmesi şeklinde ödeme yapılması durumunda ise izleyen ayın 20. günü akşamına kadar (b) Basılı damga konulması yoluyla ödemede, basılı damga konulacak kağıtların vergisi % 5 noksanı ile peşin olarak. (c) İstihkaktan yapılan vergi kesintileri izleyen ayın 26. günü akşamına kadar ödenir (Damga Vergisi Kanunu: Mad: 20 – 23).

Katma Değer Vergisi. izleyen ayın 26. günü akşamına kadar ödenir (Katma Değer Vergisi Kanunu Mad: Sosyal Sigortalar Kurumu Primleri, izleyen ayın sonuna kadar ödenir (Sosyal Sigortalar Kanunu Mad: 80).

360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR HESABI

a. Niteliği: İşletmenin, yasa hükümleri gereğince, personeline ve üçüncü kişilere yaptığı ödemelerden "vergi sorumlusu" sıfatıyla kestiği ya da vergi yükümlüsü sıfatıyla ödemek üzere tahakkuk ettirdiği vergi ve fonları izlediği hesaptır.

b. Bölümlenmesi: Hesap kendi içinde vergi ve fon türüne göre ayrı tali hesaplara bölünür.

c. Hesabın İşleyişi:

i. Yapılan ödemelerden vergi ve fon kesintisine gidildiğinde ya da işletmece ödenecek bir vergi borcu tahakkuk ettirildiğinde; bu hesaba alacak yazılır.

Örnek 1: Yurt dışından ithal edilen bir ticari mala ilişkin olarak gümrük komisyoncusuna 200 TL ve % 18 KDV nakden ödeniyor. Ödeme üzerinden % 20 gelir vergisi kesiliyor.

.. / .. / 201.			
153 TİCARİ MALLAR H.		200	
191 İNDİRİLECEK KDV H.		36	
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		40
	360.01 Gelir Vergisi 40		
	100 KASA H.		196

Örnek 2: İşletme, yaptırmakta olduğu *"birden çok yıla yaygın"* inşaat işi ile ilgili olarak işin müteahhidine 300.000 TL hakediş (sitüasyon) ödüyor. Ödemeden Gelir Vergisi Kanunu uyarınca % 3 gelir vergisi kesiliyor, kalanı için Garanti Bankası üzerine bir çek keşide ediliyor (KDV ihmal edilmiştir).

.. / .. / 201.			
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.		300.000	
258.01 Bina Yatırımları 300.000			
191 İNDİRİLECEK KDV		54.000	
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		9.000
	360.01 Gelir Vergisi 9.000		
	103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		345.000

Örnek 3: İşle ilgili seyahatten dönen üretim müdürüne 500 TL yolluk yevmiyesi tahakkuk ettiriliyor. Yolluk yevmiyelerinin aynı ücret düzeyindeki devlet memurlarına verilen yevmiyeyi aşan tutarı üzerinden 70 TL gelir vergisi hesaplanıyor. Net tutar kendisine nakden ödeniyor.

.. / .. / 201.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		500	
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		70
	360.01 Gelir Vergisi 70		
	100 KASA H.		430

Gider Çeşidi

4. Çeşitli Giderler 500
   4.02 Yolluk Giderleri

.. / .. / 201.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		1.500	
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		1.500
	360.03 Damga Vergisi 1.500		

Gider Çeşidi

5. Vergi, Resim ve Harç Giderleri 1.500
   5.05 Damga Vergisi

Örnek 4: İşletme 200.000 TL'lik bir satış anlaşması imzalıyor. ‰ 7,5 oranındaki damga vergisi, vergi dairesine ödenmek üzere hesabı alınıyor.

ii) Kesilen veya tahakkuk ettirilen vergi ve fonlar, yasalarında belli edilen süreler içinde bu hesabın borcuna karşılık ödenir.

Örnek: Şubat ayı başında kurulmuş olan bir işletme, ay içinde 25.300 TL gelir vergisini 1.320 TL damga vergisini, 5.200 TL katma değer vergisini "Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabına almış durumdadır. Söz konusu vergiler 26 Mart günü ödeniyor.

26 / 03 / 201.			
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H.		31.820	
360.01 Gelir Vergisi	25.300		
360.03 Damga Vergisi	1.320		
360.02 KDV	5.200		
100 KASA H.			31.820

Defteri kebir	Yardımcı Defterler

360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR HESABI

. . .	. . .
. . .	. . .
—	* *31.820*
31.820	

360.01 Gelir Vergisi H.

. . .	. . .
. . .	. . .
—	* *25.300*
25.300	

360.03 Damga Vergisi H.

. . .	. . .
. . .	. . .
—	* *1.320*
1.320	

360.02 Katma Değer Ver. H.

. . .	. . .
. . .	. . .
—	* *5.200*
5.200	

d. Katma Değer Vergisi Uygulaması

Katma değer vergisinin uygulanma biçimi, diğer vergi ve fonlara göre önemli farklılıklar gösterir. Bu farklılıkları yaratan özellikler aşağıda ana hatlarıyla açıklanmıştır. Katma Değer Vergisi üretimden son tüketiciye kadar her aşamada "*katılan değer*" üzerinden alındığından, işletme alışları sırasında ödediği vergiyi, satışında hesapladığı vergiden indirir. Kalan vergiyi, kendi kattığı değerin vergisi olarak öder.

Alışların muhasebeleştirilmesi:

Vergiye tabi satınalma işlemleri dolayısiyle; satıcıya ya da ithal dolayısıyla gümrük idaresine ödenen KDV, satınalınan mal veya hizmetin maliyetine eklenmez. TMS:2 – Stoklar Standardında (m. 11) bir stokun elde edilmesi aşamasında ödenen vergilerden vergi idaresinden geri alınabilecek olanların stok maliyetine dahil edilmeyeceği belirtilmektedir. Bu nedenle stok alımı ile ilgili olarak ödenen KDV, "191 İndirilecek KDV" hesabına borç yazılır.

Örnek: İşletme 59.000 TL'lık (KDV dahil) mal satın alıyor. Mal bedeli ile taşıma faturası tutarı 236 TL (KDV dahil) İş Bankası üzerine verilen çekle ödeniyor.

.. / .. / 201.

153 TİCARİ MALLAR H.		50.200	
191 İNDİRİLECEK KDV		9.036	
	103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		59.236
	102.01 İş Bankası Üzerine 59.236		

	Maliyet	*KDV*
Mal	*50.000*	*9.000*
Taşıma	*200*	*36*
	50.200	*9.036*

Hizmet alımlarında da ödenen KDV hizmet maliyetine eklenmez, "191 İndirilecek KDV" hesabına alınır.

Örnek: İşletme avukatına 900 TL danışma ücreti, 162 TL KDV ödeniyor. Ödemeden % 20 gelir vergisi kesiliyor.

.. / .. / 201.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		900	
191 İNDİRİLECEK KDV		162	
	100 KASA H.		882
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		180
	360.01 Gelir Vergisi 180		

Gider Çeşidi

3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 900
   3.10 Danışmanlık

Ücret		*900*
Gelir Vergisi	*900 x 0,20 =*	*(180)*
		720
KDV	*900 x 0,18 =*	*162*
Ödenen		*882*

Duran varlık edinilmesi durumunda da ödenen KDV duran varlığın maliyetine eklenmez, "191 İndirilecek KDV" hesabına alınır (m. 54/2).

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre indirilemeyen KDV'nin de hesaplarda gösterilmesi gerekmektedir.

İndirimi mümkün olmayan KDV söz konusu olduğunda; maliyete eklenir, bu husus KDV Kanunu'nun gereğini gereğini yerine getirmek üzere de Nazım Hesaplar üzerinde iz bırakacak şekilde muhasebeleştirilebilir(256).

Örnek: 45.000 TL'ye bir binek otomobili alınıyor. Otomobil bedeli ve 8.100 TL KDV Akbank üzerine verilen bir çekle ödeniyor (özel tüketim vergisi ihmal edilmiştir).

	.. / .. / 201.		
254 TAŞITLAR H.		53.100	
	103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		53.100
	.. / .. / 201.		
998 DİĞER BORÇLU NAZIM HESAPLAR		8.100	
998.01 İndirilmeyecek KDV 8.100			
	999 DİĞER ALACAKLI NAZIM HESAPLAR		8.100
	999.01 İndirilmeyecek KDV 8.100		

(256) Tekdüzen Hesap Planı'nda *"İndirilmeyecek KDV"* için ayrı defterikebir hesabı açılmadığından yukarıda Nazım Hesaplara kayıt önerilmiştir. Ayrı hesap açılması; örneğin 194 no.lu hesabın bu amaçla kullanılması halinde kayıt aşağıdaki gibi yapılabilir:

	.. / .. / 201.		
254 TAŞITLAR		53.100	
194 İNDİRİLMEYECEK KDV		8.100	
	102 BANKALAR		53.100
	194 İNDİRİLMEYECEK KDV		8.100

Bu kayıtla, indirilmeyen KDV taşıtın maliyetinde yer alır, işletmenin üzerinde kalan KDV miktarı da kapanmış olan *"İndirilmeyecek KDV"* hesabının toplamından elde edilir. Ayrıca Yasa'nın indirilmeyecek KDV'nin hesaplarda gösterilmesi yolundaki hükmünün gereği yerine getirilmiş olur (Yasadaki bu yararsız hükmün kaldırılması uygun olacaktır).

Satışların Muhasebeleştirilmesi

Yapılan mal ve hizmet teslimleri üzerinden hesaplanan KDV, işletmenin ödediği ve "191 İNDİRİLECEK KDV" hesabında topladığı KDV ile karşılaştırmak üzere, "*391 HESAPLANAN KDV*" hesabına alınır.

Örnek: İşletme, 60.000 TL mal satıyor. Alıcı, mal bedeli ve 10.800 TL KDV için 30.800 TL tutarlı bir çek ile 40.000 TL'lik senet veriyor.

.. / .. / 201.			
101 ALINAN ÇEKLER H.		30.800	
101.01 Cüzdandaki Çekler	30.500		
121 ALACAK SENETLERİ H.		40.000	
121.01 Cüzdandaki Senetler	40.000		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR			60.000
391 HESAPLANAN KDV			10.800

İndirimin Muhasebeleştirilmesi

Bir aylık dönem sonunda "*191 İNDİRİLECEK KDV*" hesabı ile "*Hesaplanan KDV*" hesabında biriken tutarlar karşılaştırılır. İndirilecek KDV'nin mahsubundan sonra kalan miktar "*360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR/Ödenecek KDV*" Hesabına aktarılır ve "*191 İNDİRİLECEK KDV*" hesabı kapatılır. Hesaplanan KDV, İndirilecek KDV'den küçükse, kalan indirilecek KDV, sonraki ay veya aylarda indirilmek üzere "*190 DEVREDEN KDV*" hesabına aktarılarak indirilinceye kadar bu hesapta bekletilir.

Örnek: İşletmenin Ocak ayına ait KDV ile ilgili hesaplarının durumu şöyledir:

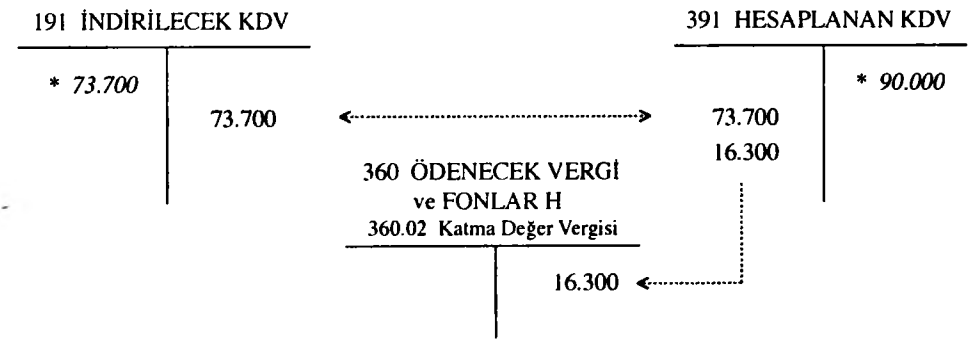
191 İNDİRİLECEK KDV	
.....	
.....	
.....	
73.700	—

391 HESAPLANAN KDV	
	.....
	.....
	.....
—	90.000

Hesaplanan KDV, indirilecek KDV 'den büyük olduğundan, fark ödenmek üzere ilgili hesaba aşağıdaki gibi bir kayıtla aktarılır(257).

31 / 01 / 201.			
391 HESAPLANAN KDV		73.700	
	191 İNDİRİLECEK KDV		73.700
31 / 01 / 201.			
391 HESAPLANAN KDV		16.300	
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		16.300
	360.02 Katma Değer Vergisi 16.300		
90.000 – 73.700 = 16.300			

Bu kayıtlardan sonra hesaplar şu görünümü alacaktır.



(257) Yukarıda. ilişkilerin daha kolay izlenebilmesi için, işlem iki madde yazılarak muhasebeleştirilmiştir. Uygulamada tek madde yazılır.

31 / 01 / 201.			
391 HESAPLANAN KDV		90.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV		73.700
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		16.300
	360.02 Katma Değer Vergisi 16.300		

Hesaplanan KDV indirilecek KDV'den küçükse fark izleyen ayda hesaplanan katma değerden indirilmek üzere "190 Devreden KDV" hesabına alınır.

Örnek: a) İşletmenin Haziran ayı sonunda KDV hesaplarının durumu aşağıdaki gibidir:

191 İNDİRİLECEK KDV	
.....	.....
.....	.....
.....	.....
24.000	20.000

391 HESAPLANAN KDV	
.....	.....
.....	.....
.....	.....
20.000	23.500

İndirim işlemi:

30 / 06 / 201.

391 HESAPLANAN KDV		3.500	
190 DEVREDEN KDV		500	
	191 İNDİRİLECEK KDV		4.000
Hesaplanan KDV	*3.500*		
İndirilecek KDV	*– 4.000*		
Gelecek aya kalan (devreden) KDV	*– 500*		

b) Söz konusu işletmenin Temmuz ayı sonunda KDV hesaplarının durumu ise aşağıdaki şekli almıştır.

190 DEVREDEN KDV	
500	

191 İNDİRİLECEK KDV	
.....	.....
.....	.....
28.800	24.000

391 HESAPLANAN KDV	
.....	.....
.....	.....
23.500	30.000

İndirim işlemi

31 / 07 / 201.					
391 HESAPLANAN KDV				6.500	
		190 DEVREDEN KDV			500
		191 İNDİRİLECEK KDV			4.800
		360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.			1.200
		360.02 Katma Değer Vergisi	1.200		
Hesaplanan KDV	*6.500*				
İndirilecek KDV	*– 5.300*				
Devreden *500*					
Cari ay *4.800*					
Ödenecek KDV	*1.200*				

Vergilerin Ödenmesi:

Vergi ödendiğinde "*360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR/Katma Değer Vergisi*" hesabı borçlandırılacaktır.

KDV'nin Geri Alınması

Katma Değer Vergisi Kanununa göre (m. 32), katma değer vergisinden istisna edilmiş işlemlerle ilgili olarak ödenen katma değer vergisi, yükümlünün vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması halinde indirilemeyen katma değer vergisi, vergi dairesince yükümlüye iade edilir. İşletme tarafından iadesi istenen vergi "indirilecek" olma niteliğini yitireceğinden "*191 İNDİRİLECEK KDV*" hesabından çıkartılarak, tahsili izlenmek üzere "*136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR*" hesabına alınır.

Örnek: İhracatçı firma durumundaki işletme indiremediği 42.000 TL tutarında katma değer vergisinin iadesi için 25 mayıs günü gerekli işlemlere başlamıştır. Vergi 20 Haziran günü geri alınmıştır.

İade talebinde bulunulması:

25 / 05 / 201.		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR H.	42.000	
136.01 Vergi Dairelerinden Alacaklar 42.000		
191 İNDİRİLECEK KDV		42.000

Verginin tahsil edilmesi:

20 / 06 / 201.		
100 KASA H.	42.000	
136 DİĞ. ÇEŞİTLİ ALAC. H.		42.000
136.01 Vergi Dairelerinden Alacaklar 42.000		

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HESABI

a. Niteliği: İşletmenin, ödediği ücretlerden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesmekle yükümlü bulunduğu, emeklilik aidatı ve sigorta primleri bu hesapta izlenir. Bunlara ilişkin *işveren katılma payları* ve işverence sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenecek diğer yükümlülükler de ödenmek üzere bu hesaba alınır.

b. İşleyişi: Kesinti yapıldıkça ve işveren payları tahakkuk ettirildikçe; bu hesaba alacak, söz konusu kesinti ve paylar ödendikçe borç yazılır.

Örnek: Giderlerini izlemekte ***7/B seçeneğini uygulayan*** ve İşletmenin Mart ayı işçi ücret bordrosunun toplamları aşağıdaki gibidir:

Ücretlerin toplamı:		9.600
Kesintiler:		-2.580
SSK Primi	1.340	
Gelir Vergisi	1.170	
Damga Vergisi	70	
Nakden ödenen:		7.020

SSK İşveren payı 1.920 TL. olarak hesaplanmıştır(258).

31 / 3 / 201.

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ H.		9.600	
360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.			1.240
360.01 Gelir Vergisi	1.170		
360.03 Damga Vergisi	70		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KESİNTİLERİ H.			1.340
361.01 SSK Prim	1.340		
100 KASA H.			7.020

Ücret bordrosunun kaydı

31 / 3 / 201.

791 İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ		1.920	
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KESİNTİLERİ H.			1.920
361.02 İşveren Payı	1.920		

SSK işveren payının tahakkuku

(258) Tek madde halinde de yazılabilir.

31 / 3 / 201.

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLER H.		11.520	
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR H.			1.240
361 ÖD. SOS. GÜV. KES. H.			3.260
100 KASA H.			7.020

368 VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ veya TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI

a. Niteliği: Kanuni süresi içinde ödenmeyen vergi ve yükümlülükler ile erteleme ve taksitlendirme işlemine tabi tutulmuş vergi ve yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Gecikmiş, ertelenmiş veya taksitlendirilmiş olma niteliğini kazanan yükümlülükler hesabın alacağına, ödemeler borcuna yazılır.

Örnek: İşletme vergi idaresine başvurarak 250.000 TL'lık kurumlar vergisinin 6 ay tecilini talep ediyor. Talep vergi idaresi tarafından kabul ediliyor.

	../../201.		
360	ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.	250.000	
	360.04 Kurumlar Vergisi 250.000		
368	VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ veya TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER H.		250.000

Ödeme dönemi geldiğinde yukarıdaki kaydın tersi yapılır ve ödeme 360 no.lu hesaptan gerçekleştirilir.

369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HESABI

a. Niteliği: Özel bölümlerinde tanımlananlar dışında kalan yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Hesap, ödenecek yükümlülüğün ortaya çıkmasında alacaklanır, ödemeyle borçlanır.

6.3.7. Borç ve Gider Karşılıkları

Bilanço gününde ortaya çıkan, ancak alacaklısı tarafından henüz "*istenebilir*" duruma gelmemiş olan giderlerin "*dönemsellik*" kavramı gereğince dönem kârından indirilmesinin gerektiği daha önce açıklanmıştı. Bir gider ortaya çıktığı halde istenebilir duruma gelmemesi;

* Ödemenin yapılmasının belli koşulların yerine gelmesine bağlı bulunması (kıdem tazminatında olduğu gibi); ***Borç Karşılığı***

* Ödemenin gelecekte yapılacak olması (dönem içinde iş elbisesi edinilip dağıtılmasında olduğu gibi): ***Gider Karşılığı***

halinde söz konusu olur.

Borç ve gider karşılıkları, aktifte belirli bir varlıkla doğrudan ilgili olmadığından "*aktifle ilgisiz karşılıklar*" olarak da anılırlar. Borç ve gider karşılıkları bu özellikleri nedeniyle, aktifi düzenleyici hesap durumundaki *değer düşüklüğü* karşılıklarından ayrılırlar ve borç kalemi olarak bilançonun pasifinde yer alırlar.

Ayrıca, gider karşılıkları da, bilanço günü itibarıyla miktarının kesin olarak belirlenebilir olmaması özelliğiyle "*gider tahakkukları*"ndan ayrılır.

Borç ve gider karşılıklarının izlenmesi için Tekdüzen Hesap Planı'nda aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
	371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (–)
	372 Kıdem Tazminatı Karşılığı
	373 Maliyet Giderleri Karşılığı
	379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

6.3.7.1. Vergi Karşılığı Ayrılması

Kurumlar Vergisi Yükümlüsü olan işletmeler dönem kârı üzerinden ödeyecekleri vergiyi hesaplayıp dönem kârından indirmek durumundadırlar. Hesaplanan kurumlar vergisi, dönem sonu itibariyle henüz bir "borç" niteliğinde olmadığından kârın netleştirilmesi karşılık ayrılması yoluyla geçrçekleştirilir.

Tekdüzen Hesap Planında ayrılan karşılığın ve bu karşılıktan indirilecek peşin ödenen vergilerin izlenmesi ve bilançoya taşınması için iki hesap açılmıştır.

370 DÖNEM KÂRI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HESABI

a. Niteliği: Kurumlar vergisi yükümlüsü (KVK. m: 1 – mük m: 6) durumundaki;

* Anonim şirketler,
* Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler,
* Kooperatifler,
* İktisadi kamu teşebbüsleri,
* Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
* İş ortaklıkları,

kâr elde ettiklerinde bunun bir bölümünü kamu maliyesine vergi olarak ödeme yükümlülüğü ile karşı karşıyadır. Ancak söz konusu vergiler, vergi idaresi tarafından; izleyen yılda, gelirin beyanından sonra istenebilecektir. Bu nedenle Dönem kârı üzerinden hesaplanan vergi ve diğer yükümlülük tutarları için, dönem brüt kârından indirilmek suretiyle, karşılık ayrılır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde netleştirme işlemi 6. gruptaki hesaplarda gerçekleştirilerek Gelir Tablosunun net kâra kadar 6. grup hesaplardan elde edilmesi sağlanmıştır(259).

Örnek: Yıl sonunda bir anonim şirketin dönem kârı üzerinden 148.500 TL kurumlar vergisi hesaplanıyor.

31 / 12 / 201.		
691 DÖNEM KÂRI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ H.	148.500	
370 DÖNEM KÂRI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI H.		148.500

(259) Daha önceleri yapılan uygulamalardan;

i) Hesaplanan verginin yeni yılda, kâr dağıtımı sırasında, kârdan indirilerek "Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabına alınması şeklindeki uygulama; vergi payının da bilançoda öz kaynaklar içinde yer almasına ve vergi yükümlülüğünün görünmemesine neden olduğu için,

ii) Hesaplanan verginin yıl sonunda dönem kârından indirilerek "Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabına alınması şeklindeki uygulama; henüz kesinleşmemiş bir yükümlülüğün ödenecek "borçlar" arasında yer almasına neden olduğu için

terkedilmiştir.

"370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları" Hesabı bir yabancı kaynak kalemi olarak izleyen yıla devreder. Yıl içinde geçici vergi olarak ödenen tutarlarla şirketin gelirleri üzerinden bu geliri ödeyenler tarafından kesilen vergilerin toplandığı *"371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ"* hesabının kalanı da izleyen yıla devreder. Yıllık beyanname verilip vergi ve diğer yasal yükümlülükler tahakkuk ettirildiğinde; bu iki hesabın tutarı arasındaki fark; "360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR" hesabına aktarılır ve o hesaptan da ödenir.

Yukarıdaki şirketin dönem kârı üzerinden ödenecek vergilere mahsuben peşin ödediği vergilerin (geçici vergi, kesintiler) 131.500 TL olduğu ve beyannamenin 18 Nisan günü verildiği varsayılırsa mahsup işlemi aşağıdaki gibi olacaktır(260).

18 / 04 / 201.		
370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜM. KARŞILIKLARI H.	148.500	
371 DÖN. KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve DİĞ. YÜKÜMLÜLÜK. H.		131.500
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR H.		17.000
360.04 Kurumlar Ver. 17.000		

Bireysel işletmelerle şahıs şirketlerinde (Kollektif ve adi komandit şirketler) vergi yükümlüsü işletme sahibi ya da ortaklar olduğundan, bu işletmelerde dönem kârı üzerinden vergi karşılığı ayrılması söz konusu değildir. Bu nedenle de bu tür işletmelerde 370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük karşılıkları hesabı kullanılmaz.

(260) Bilanço ve gelir tablosunun şirket genel kurulunca onaylanması ile kârın, dolayısıyla, kâr üzerinden ödenecek verginin kesinleştiği düşüncesinden hareketle bu kaydın genel kurul tarihi itibariyle yapılması da önerilmektedir.

Ancak, yükümlünün vergi dairesi nezdindeki vergi borcu "tahakkuk" işlemi ile doğar. Bu husus VUK'nda (.19) *"Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef tarafından vergi borcunu teşkil eder"* şeklinde ifade edilmiştir. Beyana tabi vergilerde vergi borcu, beyannamenin verilip tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile ortaya çıkar. Aynı yasanın 25. maddesinde beyan üzerinden alınan vergilerin "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirileceği, 22 maddesinde ise "tahakkuk işlemi" ile bir verginin "ödenmesi gereken safhaya geleceği" hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle söz konusu kaydın, hesaplanan vergiyi "vergi borcu" haline getiren, "tahakkuk fişi"ne dayandırılması uygun olur.

371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (–)

a. Niteliği: Dönem içinde elde edilen gelirlerden kesinti yolu ile ödenen vergiler ile dönem kârının doğuracağı vergiye karşı peşinen ödenen geçici vergiler ödendiklerinde "*193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar*" hesabına kaydedilir. Biriken peşin ödenmiş vergi ve fonlar aynı hesapta bırakılacak olursa, bilançonun pasifinde ödenecek vergi karşılıkları, aktifinde ise bununla ilgili olarak ödenmiş tutarlar yer alacaktır. Dolayısıyla işletmenin aktifi ve pasifi gereksiz yere kabaracak, varlıkları ve kaynakları olduğundan büyük görünecektir. Bu nedenle, "*193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR*" Hesabının kalanı (en çok 370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları Hesabının kalanı kadarlık kısmı) "*371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ*" hesabına aktarılır. Bu hesabın borç nitelikli olan kalanı pasifte indirim olarak yer alarak, kesinleşecek vergi borcunu gerçek miktarına indirger.

Örnek:

..... A Şirketi
..... Tarihli

Aktif		BİLANÇOSU (TL)		Pasif
.....	.....	.....		.....
.....	.....	.....		.....
.....	.....	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		17.000
		Dönem Kârı Yasal Yükümlülük Karşılığı	148.500	
		Dönem Kârı Peşin Ödenen Yükümlülükleri	(131.500)	
		.....		.....
		.....		.....

Bilançoda yer alan hesap kalanları; kurumun cari yıl kârının gerektirdiği kanuni ödemelerin 148.500 TL olduğunu, ancak bunun 131.500 TL'sinin yıl içinde ödendiği için, kurumun gerçekte kesinleşecek vergi ödemesinin 17.000 TL'ye indiğini sergilemektedir.

Kurumlar vergisi yükümlüsü olan işletmeler dışında kalan işletmelerde; 370 no.lu hesap gibi, bu hesabın da kullanılması söz konusu değildir. Kurumlar Vergisi yükümlüsü olmayan işletmelerde peşin ödenmiş vergiyi ortaklar veya işletme sahibi indirim konusu yapacağı için, işletme tarafından ödenmiş vergiler işletme sahibi veya ortağın hesabına borç yazılır. Onlar da söz konusu peşin ödemeleri, kendi yıllık beyannamelerinde beyan ettikleri gelir toplam üzerinden hesaplayacakları vergiden indirirler.

6.3.7.2. Koşula Bağlı Borçlar İçin Karşılık Ayrılması

Bazı koşulların yerine gelmesi halinde yapılacak olan ödemelerin, dönemsellik kavramı uyarınca, bu ödemenin bağlı olduğu işlem veya olayın ortaya çıktığı dönemin giderlerine eklenmesi gerekir.

Tekdüzen Hesap Planında bu tür borçlardan emeklilik ödemeleri için, kısa ve uzun vadeli olanları izlemek üzere iki "Kıdem Tazminatı Karşılığı" hesabı açılmıştır.

Aktif kalemlerle ilgili olarak ayrılan karşılıklar 654 Karşılık Giderleri hesabına borç yazılır. Bu bölümdeki hesaplarda yer alacak karşılıklar 654 no.lu hesaba değil, ilgili gider (730 Genel Üretim Gideri gibi) veya zarar hesabına borç yazılarak oluşturulur.

372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

a. Niteliği: İş Kanunu uyarınca, işletmede çalışan personel, emekli olduğunda, hastalık, askerlik hizmeti, kadın çalışanlarda evlilik gibi nedenlerle ayrıldığında ya da iş akdi işveren tarafından sebepsiz olarak sona erdirildiğinde ödenmek üzere, çalıştığı her yıla karşılık; 1 aylık kıdem tazminatını (ölüm halinde; mirasçıları) hakeder. Kıdem tazminatı, (ya da emeklilik ikramiyeleri) işletme için ödenmesi koşula bağlı bir borçtur. Söz konusu borcun, "*tutarları kesinlik taşımayanları da kapsamak üzere, işletmenin bütün borçları saptanıp kaydedilmelidir*" şeklindeki genel kabul görmüş muhasebe ilkesi gereği; işletmenin borçları arasında yer alması, karşılığının da işletmenin giderlerine katılması gerekmektedir(261).

---

(261) Halen, Vergi mevzuatı. kıdem tazminatının fiilen ödendiği dönemde gider yazılmasını kabul etmektedir. Bu durumda karşılık ayrılarak gider yazılması kanunen kabul edilmeyen gider yaratmaktadır. Bunun sonucu olarak karşılığın ayrıldığı dönemde gider yazılan tutar matraha eklenerek vergisi verilecek buna karşılık, fiili ödeme döneminde gider yazılmadığı halde yapılan ödeme tutarı matrahtan indirilerek vergi azaltılacaktır.Bu nedenle tazminatın gider yazıldığı dönemde fazladan ödenen vergi 295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabında bekletilir. Bunun için ödenecek verginin karşılığının gider yazılmasında peşin ödenen vergi düşülür ve şöyle kaydedilir:

	31 / 12 / 201.		
691	DÖNEM KÂRININ VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	80	
295	ÖNCEDEN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR	20	
	370 DÖNEM KÂRI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜML. KARŞILIKLARI		100
Yasa gereği Ödenecek Vergi	*: 100*		
Önceden Ödenen Vergi	*: (20)*		
Brüt Kârdan İndirilecek Tutar	*: 80*		

Fiili ödeme yapılıp matrahtan indirildiği dönemde ise hesaplanan vergi karşılıkları tutarına eklenir (Brüt kârın aynı miktar olduğu varsayılmıştır).

→

Hesaplanan kıdem tazminatı karşılığı, çalışanın yer aldığı fonksiyona göre (üretimde çalışıyorsa; üretim giderlerine, pazarlama bölümünde çalışıyorsa; pazarlama satış - dağıtım giderlerine, vb. verilir) gider yazılırken "472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI" hesabına alınır. Ayrılan çalışanın hakettiği tazminat bu karşılıktan ödenir.

Büyük işletmelerde istatistiklerden yararlanarak izleyen yıl içinde ayrılacağı tahmin edilen, ya da ayrılması konusunda karar alınan çalışanların kıdem tazminatı, kısa vadeli şarta bağlı bir borç niteliği kazandığından, "472 Kıdem Tazminatı Karşılığı" hesabından "372 Kıdem Tazminatı Karşılığı" hesabına aktarılır ve ödeme bu hesaptan yapılır. 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabı, bunun dışında kullanılmaz.

b. Hesabın İşleyişi: İzleyen yılda ödeneceği tahmin edilen kıdem tazminatı, bu hesabın alacağına aktarılır, ödeme bu hesabın borcuna karşılık yapılır.

Örnek:

a) Dönem sonu itibariyle yapılan değerlemede, izleyen yıl içinde işten ayrılacağı tahmin edilen personele ödenecek kıdem tazminatı 72.000 TL olarak hesaplanıyor.

b) İzleyen yılın 15 Şubat günü işten ayrılan bir işçiye 14.800 TL kıdem tazminatı çekte ödeniyor (Damga Vergisi ihmal edilecektir).

a) Dönem sonunda kısa vadeli borç haline dönüşen kıdem tazminatının aktarılması

	31 / 12 / 201.		
472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI H.	72.000	
	372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI H.		72.000

Dipnot 261'in devamı

	31 / 12 / 201.		
691	DÖNEM KÂRININ VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	100	
	370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜML. KARŞILIKLARI		80
	295 ÖNCEDEN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR H.		20
	Yasa gereği Ödenecek Vergi : 80		
	Önceden Ödenen Vergiden Eklenen : +20		
	Brüt Kârdan İndirilecek Tutar : 100		

b) İzleyen yıl içinde kıdem tazminatı ödemesi

15 / 02 / 201.		
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI H.	14.800	
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		14.800

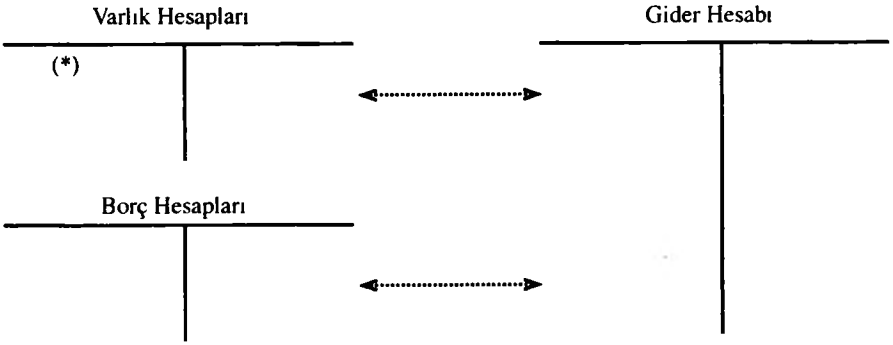
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI H.

15/02 Ödeme	14.800	01/01 Devir	72.000

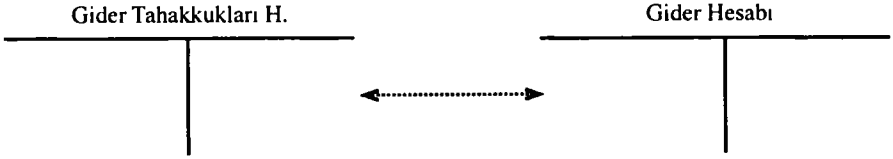
6.3.7.3. Gider İçin Karşılık Ayrılması

Bir gider farklı şekillerde ortaya çıkabilir, alacaklanacak hesap da buna göre farklı olur.

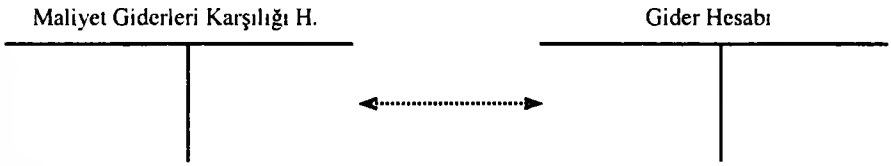
i) Gider bir varlık azalması ya da borçlanma karşılığı ortaya çıkabilir.



ii) Nakden veya hesaben ödeme aşamasına gelmeyen ancak belgeye dayalı olarak giderin miktarı belirlenebilir.



iii) Giderin tutarı, bir belgeye dayanmadan ancak bazı ölçüm veya tahminlerden hareketle belirlenmesi mümkün olabilir.



İşletme giderlerinin karşılık yoluyla, gider hesaplarına alınabilmesi için Tekdüzen Hesap Planı'nda aşağıdaki hesap açılmıştır.

373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI HESABI

a. Niteliği: Aylık maliyetlerin doğru belirlenebilmesi için o ayda üstlenilen tüm üretim giderlerinin maliyetlere yüklenmesi gerekir. Buna karşılık ay sonu itibariyle doğduğu halde kesin tahakkuku yapılmamış giderler olabilir. İşte söz konusu giderlere (tamir bakım, ikramiyeler, finansman giderleri vb) ilişkin tahmini tutarlar bu hesabın alacağı karşılığında 7. gruptaki gider hesaplarına borç yazılır(262).

Bu hesap, ilgili maliyet dönemine yüklenmesi gerektiği halde henüz nakten veya hesaben ödenecek aşamaya gelmemiş olan ve işletme tarafından yapılan hesaplamalara dayanan maliyet giderleri karşılıklarının kaydedildiği bir yabancı kaynak hesabıdır.

b. İşleyişi: Aylık maliyetlere yüklenen tahmini gider karşılıkları bu hesaba alacak bu giderlerin kesin tutarları belli olduğunda ise borç yazılır.

---

(262) Tekdüzen Hesap Planında bu hesabın sadece ***"aylık maliyetlere yüklenecek tahmini gider karşılıkları"nın*** izleneceği hesap olduğu belirtilmektedir.

Ancak, hesabın açıklanmasında örnek verilen *"tamir-bakım, ikramiyeler, finansman giderleri"* üretim dışındaki faaliyetler için de söz konusudur. Eğitimde ve uygulamada karışıklığa neden olan bu belirsizliğin giderilmesi için;

a) Mevcut hesap "373 Üretim ve Diğer Faaliyet Giderleri Karşılığı" haline getirilebilir veya

b) "374 (Diğer) Faaliyet Giderleri Karşılığı" adı altında yeni bir hesap açılır. Araştırma-Geliştirme, Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim giderleri karşılıkları bu hesapta izlenebilir.

Hesap Planında böyle bir değişiklik yapılıncaya kadar, üretim dışındaki faaliyetlerle ilgili gider karşılıklarının "379 Diğer Gider ve Borç Karşılıkları" hesabında izlenmesi uygun olacaktır.

Örnek:

a) İşletme sayaçtan belirlediği Mart ayı elektrik tüketiminin bedelini 98.500 TL olarak hesaplıyor.

b) Başkent Elektrik Dağıtım A.Ş tarafından, 105.000 TL enerji bedeli ile KDV için düzenlenen fatura 15 Nisan günü işletmeye ulaşıyor.

c) Fatura 25 Nisan günü banka hesabından ödeniyor.

a) Giderin karşılık yolu ile maliyetlere yüklenmesi

31 / 03 / 201.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		98.500	
	373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI H.		98.500

Gider Çeşidi
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 98.500
3.01 Elektrik Giderleri

Tüketildiği belirlenen elektriğin tahmini bedelinin gider yazılması

b) Elektrik faturasının alınması

15 / 04 / 201.

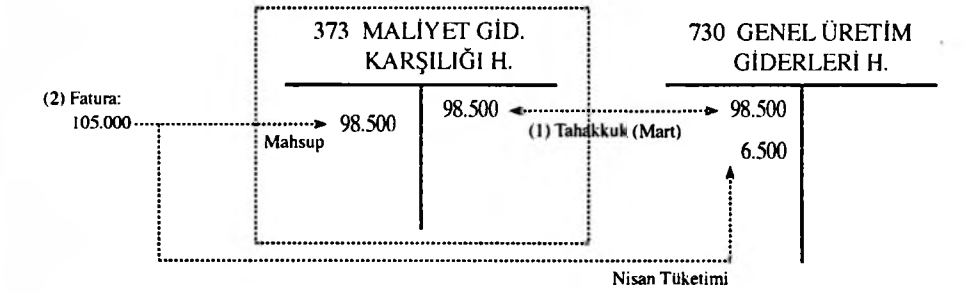
373 MALİYET GİDER. KARŞILIĞI H.		98.500	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		6.500	
191 İNDİRİLECEK KDV		18.900	
	320 SATICILAR H.		123.900
	320.10 Başkent El. 123.900		

Gider Çeşidi
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 6.500
3.01 Elektrik Giderleri

Elektrik faturasının kaydı
Enerji bedeli 105.000
KDV 105.000 x 0,18 18.900
Fatura tutarı 123.900

Görüldüğü üzere fatura tutarından Mart ayı tüketimine düşen kısmı karşılıktan mahsup edilmiş Nisan ayına düşen kısmı olan 105.000 – 98.500 = 6.500 TL Nisan ayı maliyetlerine yüklenmiştir.

c) Fatura tutarının ödenmesi



25 / 04 / 201.

320 SATICILAR H.		123.900	
320.10 Başkent El.	123.900		
	102 BANKALAR H.		123.900

6.3.7.4. Diğer Borç ve Giderlere Karşılık Ayrılması

Vergi yükümlülüğü, koşula bağlı borçlar ve giderler dışındaki konular için ayrılabilecek borç ve gider karşılıkları için de THP'de aşağıdaki hesap oluşturulmuştur.

379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI HESABI

a. Niteliği: Yukarıda açıklananlar dışında kalan borç ve gider karşılıklarının izlendiği hesaptır. Bu hesaba alınan karşılıklar da kıdem tazminatı karşılığı ve maliyeet giderleri karşılığı gibi, bir aktif değerle doğrudan ilgili olmadığı için bilançonun pasifinde yer alır.

b. Hesabın İşleyişi: Hesap, karşılığın ayrılmasında alacaklanır, karşılığa ilişkin borcun kesinleşip ödenmesinde borçlanır. Ayrıca, karşılığın gereksiz hale gelmesi üzerine, iptali nedeniyle de bu hesaba borç yazılır.

Örnek: İşletmenin fabrika artıklarının, sel suları ile kayarak, tarlasını kirlettiğini ileri süren bir çiftçi, işletme aleyhine 18.000 TL'lik tazminat davası açmış olup, dava bilanço gününde devam etmektedir.

İzleyen yıl içinde dava sonuçlanıyor. İşletme mahkeme kararı uyarınca 13.750 TL tazminatı 15 Temmuz günü ödüyor.

Karşılık ayrılması:

31 / 12 / 201.		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR H.	18.000	
379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI H.		18.000

Ödemenin yapılması:

15 / 07 / 201.		
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI H.	13.750	
100 KASA H.		13.750

Gereksiz hale gelen karşılığın iptali:

15 / 07 / 201.		
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI H.	4.250	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR ve KÂRLAR H.		4.250

6.3.8. Dönem Ayırıcı Alacaklı Hesaplar (Kısa Vadeli)

Dönem içinde tahsil edildiği halde gelecek dönemi ilgilendiren bir kısım gelirlerin (faiz, kira vb.) gelecek döneme kadar bir hesapta tutulması dönemsellik kavramı gereğidir. Ayrıca miktarı kesinlikle belirlenebilen bir kısım giderler doğmuş, ancak alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmemiş olabilir. Bir gider doğduğu halde henüz alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmemişse bu giderin, bir ticari borç veya diğer borç hesabına karşılık tahakkuk ettirilmesi bu hesapların niteliğine uygun düşmeyecektir. Cari dönemde doğmuş olan giderin sonuç hesaplarında yer alması, işlemin niteliğine uygun, bir hesabın alacaklandırılması yoluyla gerçekleştirilmelidir. İşte, gelecek döneme ait gelirlerin bekletildiği hesaplar ile alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmemiş giderlerin tahakkuk ettirildiği hesaplar bu bölümde yer alır ve dönemlerin biri birinden bağımsızlığını sağlar.(263)

Enflasyon düzeltmesi: Bu grupta yer alan hesaplarda izlenen varlıklar parasal varlıklar olduğu için enflasyon düzeltmesine konu oluşturamazlar.

Tekdüzen Hesap Planında 38. grup bu tür işlemlere ayrılmış ve aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER ve GİDER TAHAKKUKLARI	380 Gelecek Aylara Ait Gelirler 381 Gider Tahakkukları

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI

a. Niteliği: İzleyen aylara ait olmak üzere peşin tahsil edilen gelirlerin kaydedildiği hesaptır. Hesap, yıl sonuna kadar olan aylara ilişkin gelirleri, izlemekte kullanılır. Muhasebe standardında *"ertelenmiş gelirler"* olarak nitelenen gelecek dönemde gelir yazılacak tutarlar Tekdüzen Hesap Planı'na uygun olarak bu hesapta izlenmiştir.

b. Hesabın İşleyişi: İzleyen aylara ait gelirin tahsilinde ya da daha önce 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabına alınmış olan gelirlerin kısa vadeli olma niteliği kazanmasında, bu hesaba alacak yazılır. Gelir, izleyen dönemde bu hesabın borcuna karşılık, ilgili gelir hesaplarına aktarılır.

Bilanço döneminin yıllık olduğu varsayılırsa bu hesapta yıl sonu itibarıyla izleyen yılın ayları içinde gelire dönüşecek peşin tahsiller bekletilecektir. Ancak ülkemizdeki peşin vergi uygulaması nedeniyle Gelir Tablosunun en az üç ayda bir düzenlenmesi

(263) Daha önceleri bu hesaplara; dönemler arası geçişe aracılık ettikleri için *"alacaklı mutavassıt"* veya *"alacaklı geçici"* hesaplar denmiştir.

zorunlu olduğundan gelir ve giderler açısından yıllık dönem uygulanması mümkün değildir. Üç aylık veya aylık dönem sonları itibarıyla da bu hesap kullanılır. ***Kitaptaki bazı örneklerde yıllık dönem uygulandığının varsayılması anlatımı kolaylaştırmak içindir.***

Örnek: Büro makineleri bakımı yapan işletme, 6 aylık bakım ücreti olan 3.000 TL'yi 15 Kasım günü tahsil ediyor (KDV ihmal edilecetir).

Bakım ücretinin tahsil edilmesi ve 15 günlük gelirin sonuç hesaplarına alınması

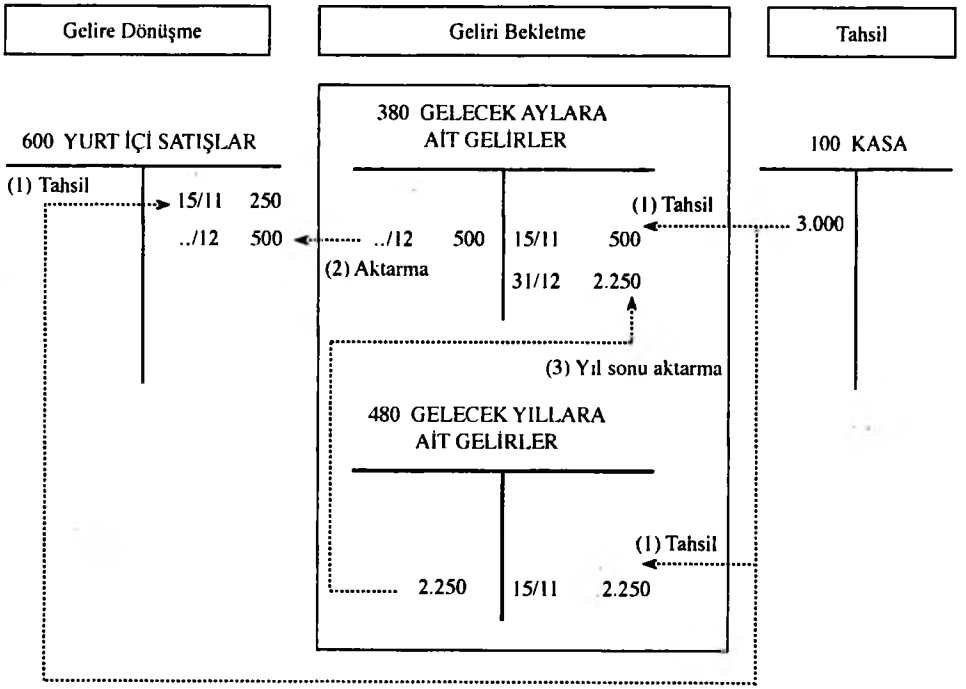
15 / 11 / 201.			
100 KASA H.		3.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		250
	380 GELECEK AYLARA GELİRLER H.		500
	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER H.		2.250

Aralık ayı gelirinin aktarılması (Aktarma, ilgili ayın herhangi bir gününde yapılabilir):

.. / 12 / 201.			
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.		500	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		500

Yıl sonunda süresi 1 yılın altına inen gelirin kısa vadeli hesaba aktarılması:

31 / 12 / 201.			
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER H.		2.250	
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.		2.250



İzleyen yılın Ocak - Nisan aylarında 500 TL ve Mayıs ayında 250 TL için aşağıdaki kayıt tekrarlanacaktır.

	.. / 01 / 201.		
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.	500	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		500

İşletmenin yıllık mali tablo düzenlemesi halinde yıl sonuna kadar olan sürenin geliri bir defada ilgili gelir hesabına alınır(264).

(264) İşletme yıllık mali tablo düzenliyorsa tahsil kaydı aşağıdaki gibi olur.

	15 / 11 / 201.		
100	KASA H.	3.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		750
	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER H.		2.250

381 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI

a. Niteliği: Bir belgeye dayanarak hesaplanan ancak bilanço günü itibariyle alacaklısı tarafından istenebilir duruma gelmemiş bulunan giderlerin tahakkuk ettirildiği hesaptır. Bu hesabın kalanı, izleyen aylarda alacaklısı tarafından istenebilir hale gelecek olan borçları gösterir.

b. Hesabın İşleyişi: Hesap, ay sonlarında giderin tahakkuk ettirilmesinde ya da uzun vadeli gider tahakkukunun kısa vadeli nitelik kazanmasında alacaklanır. Ödeme bu hesaptan yapılır.

Bilanço döneminin yıllık olduğu varsayılırsa tahakkuk işlemleri yıl sonlarında yapılacaktır. Ancak ülkemizdeki peşin vergi uygulaması nedeniyle Gelir Tablosunun en az üç ayda bir düzenlenmesi zorunlu olduğundan gelir ve giderler açısından yıllık dönem uygulanması mümkün değildir. Üç aylık veya aylık dönem sonları itibarıyla da bu hesap kullanılır. ***Kitaptaki bazı örneklerde yıllık dönem uygulandığının varsayılması anlatımı kolaştırmak içindir.***

Örnek: İşletme 1 Aralık 2009 günü 2 aylığına bir jeneratör kiralıyor. Kira süresi sonunda 1.500 TL kira ve KDV nakten ödeniyor.

a) Aralık giderinin tahakkuku

01 / 12 / 2009			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		750	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		750
Gider Çeşidi			
4. Çeşitli Giderler 750			
4.02 Kira Giderleri			
Gider Yeri			
810 Elektrik Servisi 750			

b) Kira giderinin ödenmesi

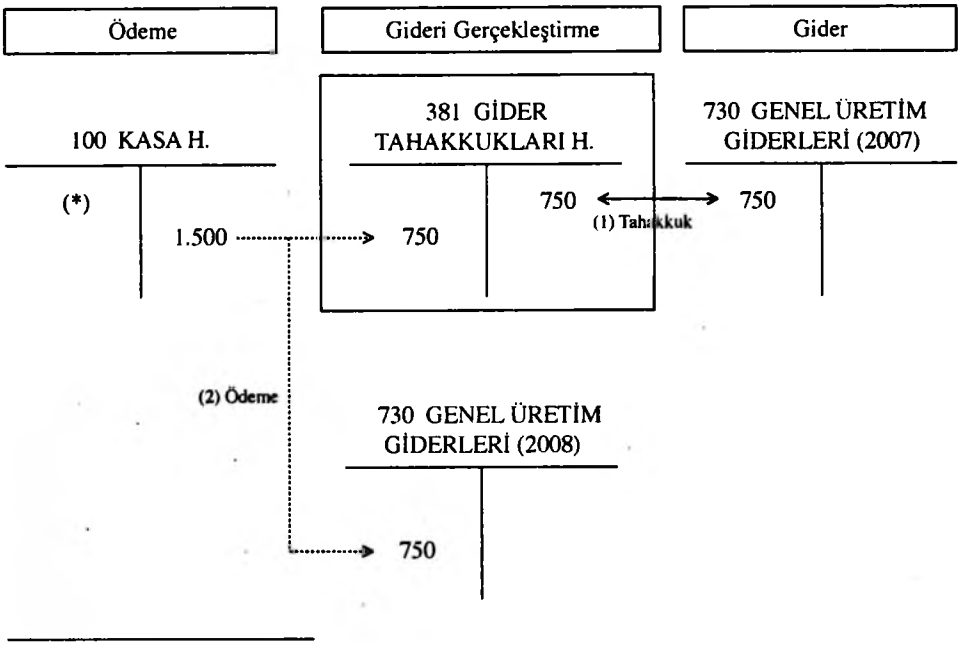
31 / 01 / 2008		
381 GİDER TAHAKKUKLARI H.	750	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.(265)	750	
191 İNDİRİLECEK KDV	270	
100 KASA H.		1.770

Gider Çeşidi

4. Çeşitli Giderler 750
4.02 Kira Giderleri

Gider Yeri

810 Elektrik Servisi 750



(265) Önce gider aktarılıp ödeme kaydı daha sonra da yapılabilir.

31 / 01 / 2008		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	750	
381 GİDER TAHAKKUKLARI		750
31 / 01 / 2008		
381 GİDER TAHAKKUKLARI	1.500	
191 İNDİRİLECEK KDV	270	
100 KASA H.		1.770

6.3.9. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Yukarıda bölümlenenler dışında kalan kısa vadeli yabancı kaynaklar bilançoda ayrı bir bölümde toplanır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda bu bölüm için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	390 Hesaplanan KDV 391 Diğer KDV 393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları 399 Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar

391 HESAPLANAN KDV HESABI

a. Niteliği: Teslim edilen mal veya görülen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: İşletmenin mal ve hizmet teslimi dolayısıyla nakden veya hesaben tahsil ettiği katma değer vergileri bu hesaba alacak yazılır. Ay sonlarında bu hesabın kalanı "191 İndirilecek Katma Değer Vergisi" hesabı ile karşılaştırılır. Yapılan karşılaştırmada bu hesabın kalanının "191 İndirilecek Katma Değer Vergisi" hesabının kalanından fazla olması durumunda; fark vadesinde ödenmek üzere "360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR/Katma Değer Vergisi" hesabına aktarılır. Bu nedenle Hesaplanan KDV hesabı ay sonlarında kalan vermez, dolayısıyla aylık ve yıllık bilançolarda yer almaz.

392 DİĞER KDV HESABI

a. Niteliği: Ertelenen katma değer vergilerinin bu özel durumları devam ettiği sürece izlendiği hesaptır (Bkz. 192 Diğer KDV hesabı açıklaması).

b. İşleyişi: Tahakkuk ettirildikten sonra ertelenen katma değer vergisi **192** DİĞER KDV hesabına karşılık bu hesaba alacak yazılır. Vergi erteleme süresi içinde terkin edilirse (vergi borcu kaldırılırsa) bu hesap **192** DİĞER KDV hesabına karşılık borçlanarak kapanır. Erteleme süresi içinde gerekli koşullar sağlanıp erteleme gerçekleştirilemezse bu hesaptaki KDV tutarı 391 HESAPLANAN KDV hesabına aktarılır.

Örnek: İşletme, ihraç edilmek koşulu ile sattığı malın 8.000 TL KDV 'sini erteletmiş ve 392 DİĞER KDV hesabına almış bulunmaktadır.

Varsayım: a) Alıcı firma ihracatı gerçekleştiriyor.

.. / .. / 201.		
392 DİĞER KDV H.	8.000	
392.01 Ertelenen KDV 8.000		
192 DİĞER KDV H.		8.000

Varsayım: b) Alıcı firma ihraç imkânı bulamadığından malı yurt içinde satıyor.

.. / .. / 201.		
392 DİĞER KDV H.	8.000	
392.01 Ertelenen KDV 8.000		
391 HESAPLANAN KDV. H.		8.000
.. / .. / 201.		
120 ALICILAR H.	8.000	
192 DİĞER KDV H.		8.000

393 MERKEZ ve ŞUBELER CARİ HESABI

a. Niteliği: Şubeleri olan işletmelerde şubelerin biri birleriyle ve şubelerin merkezle olan ve borç/alacak yaratan işlemlerin izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Bir şubenin diğer şubeden bir alacağı doğduğunda bu hesaba borç yazarken karşı şube de alacak yazar. Merkezle bir şube arasında da bir borç veya alacak ilişkisi doğduğunda da aynı şekilde işlem yapılır.

Örnek: Ankara Şubesi, Konya Şubesi'nin verdiği talimat üzerine Konya Şubesi'nin satın aldığı bir maldan doğma 7.400 TL'lik borcunu ödüyor.

Ankara Şubesi'nin kaydı:

.. / .. / 201.		
393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ H.	7.400	
393.03 Konya Şb. 7.400		
100 KASA H.		7.400

Konya Şubesi'nin Kaydı:

.. / .. / 201.		
320 SATICILAR H.	7.400	
393 MERKEZ ve ŞUBELER CARİ H.		7.400
393.02 Ankara Şb. 7.400		

"393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı" dönem sonu füzyon (hesapların birleştirilmesi) işlemi sırasında kapanacağı için bu hesap kalanı bilançoda yer almaz(266).

(266) Dönem sonunda merkez ve şubelerdeki bu hesabın kalanının aşağıdaki şekilde olduğu varsayılırsa kompansasyon (karşılıklı giderme) işlemi sonucunda bilançoya herhangi bir tutar aktarılmaz.

Merkezde: 393 MERKEZ ve ŞUBELER CARİ H.		Ankara Şubesinde 393 MERKEZ ve ŞUBELER CARİ H.		Konya Şubesinde 393 MERKEZ ve ŞUBELER CARİ H.	
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.
50.000	12.000	32.000	23.000	13.000	60.000

FÜZYON BİLANÇO

Aktif						
Hesaplar	**Merkez**	**Ankara Şb.**	**Konya Şb.**	**Toplam**	**Kompansasyon**	**Bilanço**
Diğer Hesaplar	250.000	80.000	70.000	400.000	–	**400.000**
Merkez ve Şubeler	38.000	9.000	–	47.000	(47.000)	–
Toplam	288.000	89.000	70.000	447.000	(47.000)	**400.000**

→

c) Sayımda ve Teslim Almada Fazla Çıkması

Nakit, menkul kıymet, stok ve maddi duran varlıkların miktarı sayım ile belirlendiğinde kayıtlara göre bir fazlalık görülürse; bu fazlalığın ilgili varlık hesabına eklenmesi ve hesabın kalanının fiilen mevcut olan miktara eşitlenmesi gerekir. Bunun için fazlalık tutarı ilgili varlık hesabına borç yazılıp *"sayım fazlası"* olarak 397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI hesabına alınır. Araştırma sonucunda ilgili hesabın alacağı karşılığında bu hesap borçlanarak kapanır.

Satın alınan stok ve duran varlıkların; teslim alma sırasında fazla çıkması durumunda; stok ve duran varlıkların hesaplarına fiilen teslim alınanların tutarı üzerinden kaydedilmesi, farkın *"tesellüm fazlası"* olarak(267) 397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI hesabına alınması gerekir. Araştırma sonucuna göre ilgili hesapların alacağı karşılığında bu hesap borçlanarak kapanır.

397 SAYIM ve TESELLÜM FAZLALARI HESABI

a. Niteliği: Varlıkların sayımında belirlenen fazlalıkların, fazlalık nedeninin araştırıldığı sürede, tutulduğu hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Sayım ve teslim alma sırasında fazlalık ortaya çıktığında, ilgili varlık hesabının borcuna karşılık bu hesap alacaklanır. Fazlalığın nedeni belirlendiğinde ilgili varlık, kaynak veya sonuç hesabının alacağına karşılık bu hesap borçlanır. Fazlalığın nedeni bekleme süresi içinde belirlenemezse, fazlalık tutarı bu hesabın borcuna karşılık kâr kaydedilir. (Örnekler için bkz. 5.3.1.1. Nakit Mevcudu / e. Envanter İşlemleri ve 5.3.4.4 Stok Hesaplarının İşleyişi / d. Envanter İşlemleri).

Dipnot 275'in devamı

	Pasif					
Hesaplar	**Merkez**	**Ankara Şb.**	**Konya Şb.**	**Toplam**	**Kompansasyon**	**Bilanço**
Diğer Hesaplar	288.000	89.000	23.000	400.000	–	**400.000**
Merkez ve Şubeler	–	–	47.000	47.000	(47.000)	–
Toplam	288.000	89.000	70.000	447.000	(47.000)	**400.000**

(267) Tesellüm: Teslim alma

Fazlalık "sayım" sırasında belirlenebileceği gibi bir varlığı "tesellüm" etme sırasında da ortaya çıkabilir. Bu nedenle hesabın isminde bu iki olguya yer verilmiştir.

399 DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI

a. Niteliği: Tekdüzen Hesap Planında, ayrıca belirlenenler dışında kalan, diğer çeşitli yabancı kaynakların izlenmesi için açılan hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Bu hesapta izlenmesi gereken bir borç ortaya çıktığında bu hesaba alacak, ödemeler ise borç yazılır.

6.4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

Kredi kurumlarından, sermaye piyasasından ve işletmenin ilişkide bulunduğu kişilerden sağlanan ve bir yıldan fazla vadeli olan kredilerle diğer uzun vadeli borçlar bilançoda "*Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar*" bölümünü oluşturur.

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK	
	40 MALİ BORÇLAR
	42 TİCARİ BORÇLAR
	43 DİĞER BORÇLAR
	44 ALINAN AVANSLAR
	47 BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI
	48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER ve GİDER TAHAKKUKLARI
	49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

Uzun vadeli yabancı kaynak hesaplarındaki borçlardan vadesi 1 yılın altına inenler kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümündeki hesaplara aktarılırlar.

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	Aktarma	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
40 MALİ BORÇLAR	→	30 MALİ BORÇLAR
42 TİCARİ BORÇLAR	→	32 TİCARİ BORÇLAR
43 DİĞER BORÇLAR	→	33 DİĞER BORÇLAR
44 ALINAN AVANSLAR	→	34 ALINAN AVANSLAR
		35 *YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ*
		36 *ÖDENECEK VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER*
47 BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI	→	37 BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI
48 **GELECEK YILLARA AİT** GELİRLER ve GİDER TAHAKKUKLARI	→	38 **GELECEK AYLARA AİT** GELİRLER ve GİDER TAHAKKUKLARI
49 DİĞER **UZUN VADELİ** YABANCI KAYNAKLAR	→	39 DİĞER **KISA VADELİ** YABANCI KAYNAKLAR

6.4.1. Para ve Sermaye Piyasasından Sağlanan Kaynaklar

Para ve sermaye piyasasına borçlanma yoluyla sağlanan yabancı kaynaklar Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde mali borçlar grubunda toplanmıştır.

Bu grupta; bilanço günü itibariyle vadesine bir yıldan fazla süre kalmış bulunan banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan krediler ile işletme tarafından kaynak sağlamak amacıyla ihraç edilmiş menkul değerlerin izleneceği hesaplar yer alır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda para ve sermaye piyasasından sağlanan uzun vadeli yabancı kaynakların izlenmesi için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

40 MALİ BORÇLAR	400 Banka Kredileri 401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar 402 Ertelenmiş Finansal Borçlanma Maliyetleri (–) 405 Çıkarılmış Tahviller 407 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler 408 Menkul Kıymet İhraç Farkları (–) 409 Diğer Mali Borçlar

400 BANKA KREDİLERİ HESABI

a. Niteliği: Banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan uzun vadeli kredilerin izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Alınan uzun vadeli krediler bu hesaba alacak yazılır. Bilanço gününden itibaren vadesi bir yılın altına inen kredilerle, kredilerin taksitleri kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümündeki "303 Kredi Taksit ve Faizleri" hesabına aktarılırken bu hesap borçlandırılır.

Gider tahakkuk işlemleri de kısa vadeli banka kredilerinde olduğu gibi muhasebeleştirilir. İşleyen faiz gider yazılırken ödeme izleyen aylarda yapılacaksa; **381** Gider Tahakkukları, izleyen yılda veya yıllarda yapılacaksa; **481** Gider Tahakkuları hesabına alacak yazılır.

Örnek: İşletme bir bankadan 1 Kasım günü 3 yıl vadeli 180.000 TL tutarında kredi sağlamıştır. Kredi 6 aylık taksitler halinde işlemiş faiz ile birlikte ödenecektir. Faiz oranı %15'tir. Banka kredi tutarını işletmenin mevduat hesabına aktarıyor.

– Kredinin alınması:

01 / 11 / 201.			
102 BANKALAR H.		180.000	
	400 BANKA KREDİLERİ H.		180.000

– Kasım ayı sonunda işlemiş faizin tahakkuk ettirilmesi:

30 / 11 / 201.			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		2.219	
	481 GİDER TAHAKKUKLARI H.		2.219
Gider Çeşidi			
7. Finansman Giderleri 2.219			
(180.000 x 30 x 15)/ 36.500 = 2.219			

Aralık ayı sonunda da (180.000 x 31 x 15)/36.500 = 2.293 TL üzerinden tahakkuk işlemi yapılacak ve hesaplar aşağıdaki gibi olacaktır.

400 BANKA KREDİLERİ H.		481 GİDER TAHAKKULARI H.	
	01/11 180.000		30/11 2.219
			31/12 2.293
		–	4.512

– İzleyen dönemde ödenecek tutarların kısa vadeli yabancı kaynak hesaplarına aktarılması:

31 / 12 / 201.			
400 BANKA KREDİLERİ H.		30.000	
	303 UZUN VADELİ KRED. ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ		30.000
180.000 / 6 = 30.000			
31 / 12 / 201.			
481 GİDER TAHAKKUKLARI H.		4.512	
	381 GİDER TAHAK. H.		4.512

– İzleyen dönemde de faiz tahakkuklarının hem taksit hem de kalan kredi için yapılması:

31 / 01 / 201.		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	2.293	
381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		2.293
(180.000 x 31 x 15) / 36.500 = 2.293		

Şubat, Mart ve Nisan aylarında da benzer kayıtlar yapılacak ve Nisan ayı sonunda hesaplar aşağıdaki tutarlara ulaşacaktır.

400 BANKA KREDİLERİ H.

		01/01	180.000

300 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA BORÇ TAKSİT ve FAİZLERİ

		01/01	30.000

381 GİDER TAHAKKULARI H.

		01/01	4.512
		31/01	2.293
		28/02	2.072
		31/03	2.293
		30/04	2.219
–			13.389

– Anapara taksiti ve faiz ödendiğinde

01 / 05 / 201.		
300 BANKA KREDİLERİ H.	30.000	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	13.389	
102 BANKALAR H.		43.389

İkinci taksite kadar faiz tahakkukları kalan borç tutarı olan 150.000 TL üzerinden yapılacaktır.

401 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

Finansal kiralama işleminde kiracı durumundaki işletmenin finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi 1 yılı aşan borçlarının izlendiği hesaptır (Özel bir alanı ilgilendirdiği için ayrıntıya girilmemiştir).

402 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (–)

Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden borçlar ile kiralanan varlığı ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkın kiracı işletmenin kayıtlarında izlenmesine özel hesaptır (Özel bir alanı ilgilendirdiği için ayrıntıya girilmemiştir).

405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER HESABI

a. Niteliği: Sermayesi paylara bölünmüş şirketlerle KİT'lerin uzun vadeli kaynak sağlamak amacıyla tahvil çıkartmaları (ihraç etmeleri) durumunda, çıkarılan tahvil karşılığında alınan borcun izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Çıkarılmış tahviller yazılı (nominal) değerleri üzerinden bu hesaba alacak yazılır. Bilanço gününden itibaren bir yıl içinde ödenecek anapara geri ödeme taksiti ve faizleri "*304 Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri*" hesabına aktarılırken hesap borçlanır.

Örnek: Anonim Şirket % 24 yıllık faiz oranlı, 4 yılda yıllık taksitlerle geri ödemek üzere 800.000 TL'lik tahvil çıkarıyor. Satışa aracılık eden banka, tahvillerin tamamının 1 Nisan günü itibariyle satıldığını ve hesaba geçtiğini bildiriyor. Faiz ve taksit ödemesi banka eliyle gerçekleştiriliyor. (İzlemeyi kolaylaştırmak için işletmenin yıllık mali tablo düzenlediği varsayılmıştır).

Satışta:

01 / 04 / 201.		
102 BANKALAR H.	800.000	
405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER H.		800.000

Yıl sonunda (Faizin tahakkuk ettirilmesi):

31 / 12 / 201.		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	144.657	
381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		144.657

Gider Çeşidi

7. Finansman Giderleri 144.657
7.02 Çıkarılmış Senetlere Verilen Faizler

(800.000 x 275 x 24) / 36.500 = 144.657

Yıl sonunda (Taksitin kısa vadeli borçlara aktarılması):

31 / 12 / 201.		
405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER H.	200.000	
304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT ve FAİZLERİ H.		200.000

I. Tertip itfa (geri ödeme) ve faiz ödemesi (Vergi kesintisi ihmal edilmiştir):

01 / 04 / 201.		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	47.343	
381 GİDER TAHAKUKLARI H.	144.657	
304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ H.	200.000	
102 BANKALAR H.		392.000

Gider Çeşidi

7. Finansman Giderleri
7.02 Çıkarılmış Senetlere Verilen Faizler

(800.000 x 90 x 24) / 36.500 = 47.343

İzleyen dönemlerde, ödenen taksitler nedeniyle azalan tutarlar üzerinden, aynı işlemler tekrarlanacaktır.

c. Değerleme: Tahvilli borçlar, tedavüldeki tahvillerin üzerinde yazılı olan, yani ödemeye esas alınan değer üzerinden değerlenir (TTK m. 464 ve VUK m. 386'da da aynı değerleme ölçüsü benimsenmiştir.)

407 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER HESABI

a. Niteliği: İşletme tarafından çıkarılmış katılma intifa senedi dışındaki (Bu senetler sermaye hesabında izlenir) vadeleri bir yıldan uzun olan diğer menkul değerler bu hesapta izlenir.

b. İşleyişi: Diğer menkul kıymetler çıkarıldıklarında bu hesaba yazılı değerleri üzerinden alacak kaydedilir. Bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek ana para borç ve taksitleri, kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümündeki, "306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler" hesabına aktarılır. Dönem sonu işlemleri tahvillerde olduğu gibi yapılır.

408 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (–)

a. Niteliği: Yazılı değerinin altında çıkarılan tahvil ve diğer menkul kıymetlerin yazılı değerleri ile satış bedeleri arasındaki farktan gelecek yıllara ait olan kısmın izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Tahviller ve diğer menkul kıymetler; başabaş, başabaşın altında (itfa primli), ya da başabaşın üstünde (ihraç primli) satılabilir. Başabaşın altında veya üstünde satılsalar da tahviller, hesaplara nominal değerleri ile alınırlar. Başabaşın altında satılırsa aradaki fark, faiz giderlerini artırıcı bir tutar olarak ilgili dönemlere yayılmak üzere; "408 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI" hesabına alınır. Böylece hem tedavüldeki tahvil miktarı hem de tahvil çıkarılması karşılığında fiilen borçlanılan miktarın bilançoda sergilenmesi sağlanır. Başabaşın üzerinde satılması durumunda ise, fark, "480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler" hesabına alınarak onun da yıllara yayılması sağlanır.

Yıllara yaymada süre ve borcun miktarı göz önünde tutulur.

Örnek: 3 yıl vadeli 600.000 TL'lik tahvil her yıl 1/3'ü itfa edilmek üzere 1 Temmuz günü % 10 itfa primli olarak satılacak olursa 60.000 TL'lik itfa priminin yıllara dağılımı şöyle olacaktır:

	Dönem	Kullanılan Kaynak (TL)	Oran (%)	Döneme Düşen Gider Payı (TL)	Yıllık Gider Payı (TL)
1. yıl:	1/7 – 31/12	600.000	25,0	15.000	15.000
2. yıl:	1/1 – 30/6	600.000	25,0	15.000	
	1/7 – 31/12	400.000	16,5	10.000	25.000
3. yıl:	1/1 – 30/6	400.000	16,5	9.900	
	1/7 – 31/12	200.000	8,5	5.100	15.000
4. yıl:	1/1 – 30/6	200.000	8,5	5.000	5.000
		2.400.000	100	60.000	60.000

Kayıtlar da aşağıdaki gibi yapılacaktır (Faiz tahakkuku ayrı tutulmuştur).

Satışta:

01 / 07 / 201.		
102 BANKALAR H.	540.000	
308 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI H.	15.000	
408 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI H.	45.000	
405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER H.		600.000

Yıl sonunda:

a) Gidere dönüşen ihraç farkının gider hesabına aktarılması:

31 / 12 / 201.			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		15.000	
	308 MENKUL KIYMET İHRAÇ FARKLARI H.		15.000
Gider Çeşidi			
7. Finansman Giderleri	15.000		
7.02 Çıkarılmış Senetlere Verilen Faizler			

b) Kısa vadeli yabancı kaynağa dönüşen ihraç farkının kısa vadeli kaynaklara aktarılması:

31 / 12 / 201.			
308 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI H.		25.000	
	408 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI H.		25.000

Diğer yıllar için de, azalan tutarlar üzerinden benzer işlem yapılacaktır.

Yabancı para üzerinden çıkarılan tahvillerin TL. karşılıklarının değerleme kuruna göre bilanço gününe getirilmesi de envanterde sağlanır.

409 DİĞER MALİ BORÇLAR HESABI

a. Niteliği: Yukarıdaki kalemler dışında kalan mali borçların izleneceği hesaptır.

b. İşleyişi: Mali borcun doğması halinde bu hesaba alacak kaydedilir. Bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödencek ana para borç ve taksitleri, kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümündeki, "309 Diğer Mali Borçlar" hesabına aktarılır.

6.4.2. Ticari Borçlar

İşletmenin satmak veya diğer faaliyetlerini yürütmede kulanmak amacıyla satın aldığı mal ve hizmet bedellerinden doğan senetli ve senetsiz borçları "Ticari Borçlar"ını oluşturur.

Tekdüzen Hesap Planı'nda uzun vadeli ticari borçları izlemek için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

42 TİCARİ BORÇLAR	420 Satıcılar 421 Borç Senetleri 422 Borç Senetleri Reeskontu (–) 426 Alınan Depozito ve Teminatlar

6.4.2.1. Senetsiz Ticari Borçlar

Ticari borçlar Tekdüzen Hesap Planında senetli ve senetsiz borçları izlemek üzere iki ayrı hesap açılmştır. Asıl faaliyet ile ilgili olarak mal ve hizmet satın alınan kişilere olan senetsiz borçlar "Satıcılar" hesabında izlenir. Senetsiz borçlar da yazılı veya sözlü sözleşmeye göre belirli bir vadeye bağlı olabilirler. Bu husus envanterde göz önünde tutulmalıdır.

420 SATICILAR HESABI

a. Niteliği: İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetsiz borçların izlendiği hesaptır.

İşletmenin faaliyet konusu dışındaki alımları dolayısıyla doğan senetsiz borçları bu hesaba alınmaz. Söz konusu borçlar, "*436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR*" hesabında izlenir.

b. İşleyişi: Hesap, satış sözleşmesi hükümlerine ve koşullarına uygun olarak uzun vadeli kredili alışın gerçekleşmesi üzerine, satışa konu olan mal ve hizmet bedelleri ile bunlara ilişkin işletmeye ait giderler ve anlaşma uyarınca hesaba yürütülen faizler ve satıcıya olan borç tutarını arttıran diğer işlemler nedeniyle alacaklanır. Ayrıca yabancı paralı borcun değerleme kuru ile değerlenmesi dolayısıyla Türk parası tutarının artması durumunda da bu hesaba alacak, azalması durumunda borç yazılır. Bilanço günü itibariyle vadesi bir yıla inen borçlar bu hesaptan kısa vadeli yabancı kaynaklar içinde yer alan "320 SATICILAR" hesabına aktarılır.

Örnek: İşletme, ana kuruluşu durumundaki Uzay Teknik Tic. A.Ş'den cari oranlarda vade farkı ayrıca ödenmek üzere, 500.000 TL'lik malı 2 yıl vadeli olarak satın alıyor. KDV çekle ödeniyor. (Vade farkı tahakkukları, tekrarı önlemek için gösterilmemiştir).

a) Mal alındığında:

.. / .. / 201.		
153 TİCARİ MALLAR	500.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	90.000	
420 SATICILAR H.		500.000
420.01 Uzay Teknik 500.000		
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		90.000

b) Borcun vadesi 1 yıla indiğinde:

.. / .. / 201.		
420 SATICILAR H.	500.000	
420.01 Uzay Teknik 500.000		
320 SATICILAR H.		500.000
320.40 Uzay Teknik 500.000		

c. Envanteri:

i. Borcun izleyen yıl içinde ödenmesi gereken bölümü bu hesaptan, kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümündeki, "320 Satıcılar" hesabına aktarılır.

ii. Sözleşmede faiz şartı varsa faiz tahakkuku yapılır.

iii. Yabancı paralı borçlar değerleme kuru ile değerlenerek borcun Türk parası karşılığı bilanço günündeki değerine eşitlenir.

iv. Özün önceliği uyarınca reeskont işlemi uygulanır.

6.4.2.2 Senetli Ticari Borçlar

Tekdüzen Hesap Planına göre mal ve hizmet satın alınması ile ilgili olarak imzalanan ticari senetler, Borç Senetleri hesabında nominal değerleri (yabancı paralı senetler nominal değerlerinin TL karşılıkları) üzerinden izlenir.

a. Niteliği: İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetli borçlarının izlendiği hesaptır.

İşletmenin faaliyet konusu dışındaki alımları dolayısıyla doğan senetli borçları bu hesaba alınmaz. Söz konusu borçlar, "*436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR*" hesabında izlenir.

b. İşleyişi: Borç senetleri tutarları bu hesaba alacak; bilanço tarihinde vadeleri bir yılın altına düşen senetli borçlar, kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümündeki, "*321 BORÇ SENETLERİ HESABI*"nın alacağına aktarılarak bu hesaba borç kaydedilir.

Hesap, işletmenin faaliyet konusu ile ilgili mal ve hizmet alımları karşılığında imzalanan bonolarla, işletme üzerine düzenlenmiş ve işletme tarafından "kabul" edilmiş poliçelerin nominal tutarları üzerinden (Yabancı paralı senetlerde yabancı para tutarının Türk parası karşılığı üzerinden) alacaklanır, vadeleri 1 yılın altına inen senetlerin "321 Borç Senetleri" hesabına aktarılmasında, senedin herhangi bir nedenle vadesinden önce ödenmesinde veya başka bir senetle değiştirilmesinde borçlanır.

c. Değerlemesi: Uzun vadeli borç senetlerinin değerlemesi de kısa vadeli senetlerde olduğu gibi yapılır.

d. Envanteri:

i. Vadesi 1 yılın altına inen senetler "321 Borç Senetleri" hesabına aktarılır.

ii. "*Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır*" şeklinde ifade edilen genel kabul görmüş muhasebe ilkesi (2-b-5) uyarınca işletmenin tedavülde bulunan borç senetlerinin bilanço günündeki peşin değerleri üzerinden rapor edilmesi için reeskont işlemine tabi tutulur.

iii. Borç senetleri arasında yabancı para üzerinden düzenlenmiş olanlar varsa bunlar bilanço günündeki değerleme kuru ile değerlenerek TL karşılıklarının tutarı bilanço günündeki tutarında eşitlenir.

Uzun vadeli borç senetlerinin envanteri, vadesi 1 yılın altına inen senetlerin aktarılması dışında, kısa vadeli borç senetlerinde olduğu gibidir.

422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU HESABI (–)

a. Niteliği: Bilanço gününde, senetli borçların tasarruf değeriyle değerlenmesini sağlamak üzere, borç senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılan hesaptır.

Borç senetleri için ayrılan reeskont tutarları, bilançoda *"42 Ticari Borçlar"* grubunda bir indirim kalemi olarak gösterilir.

Böylece borç karakterli olan *"422 Borç Senetleri Reeskontu"* hesabının kalanı, bilançoda uzun vadeli senetli ticari borçların tutarını bilanço günündeki değerine indirger.

b. İşleyişi: Hesabın işleyişi "322 Borç Senetleri Reeskontu" hesabının işleyişi gibidir.

6.4.2.3. Geri Verilmek Üzere Alınan Paralar

Bu grupta, depozito veya teminat olarak nakden tahsil edilen ve bir yıldan önce geri verilmiyeceği tahmin edilen paralara özel bir hesap açılmıştır.

426 ALINAN DEPOZİTO ve TEMİNATLAR HESABI

a. Niteliği: Alınan depozito ve teminattan vadeleri bir yıldan fazla olanlar bu hesap kapsamına girer.

Bu hesaba sadece nakit olarak alınan değerler kaydedilir. Teminat olarak alınan menkul kıymet, senet, emtia gibi varlıklar Nazım Hesaplarda izlenir.

Bu hesaba, bir yıldan daha önce geri verilmeyeceği öngörülen depozito ve teminatlar kaydedilir. Bir yıldan daha kısa süre kalabilecekler ise dönen varlıklar bölümündeki "326 Alınan Depozito ve Teminatlar" hesabında izlenir.

b. İşleyişi: Alınan depozito ve teminatlar bu hesabın alacağına, geri verilenler veya hesaba sayılanlar borcuna yazılır. Bilanço gününde vadeleri bir yılın altına düşenler bu hesabın borcuna yazılarak "326 Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı" na aktarılır.

c. Değerlemesi: Alınan depozito ve teminatlar, diğer senetsiz borçlarda olduğu gibi mukayyet değeri ile değerlenir. Yabancı para olarak alınan depozito ve teminat varsa bunlar bilanço günündeki değerleme kurları üzerinden değerlenir.

d) Envanteri: Yabancı para olarak alınan ve yabancı para olarak iade edilecek depozito ve teminat varsa bunların TL karşılığı değerleme kuruna göre düzeltilir.

6.4.2.4. Diğer Ticari Borçlar

Asıl faaliyet konusu ile ilgili mal ve hizmet alışlarından ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçlarla alınan depozito ve teminat şeklindeki 1 yıldan uzun vadeli borçlar Tekdüzen Hesap Planında 429 Diğer Ticari Borçlar hesabında izlenir.

429 DİĞER TİCARİ BORÇLAR

a. Niteliği: Yukarıdaki hesaplardan hiç birinin kapsamına girmeyen bir yıldan uzun vadeli ticari alacakların izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Borç doğduğunda bu hesaba alacak, vadesi bir yıla indiğinde ise "**329** Diğer ticari Borçlar" hesabına karşılık borç yazılır.

6.4.3 Diğer Borçlar

Herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş olan bir yıldan daha uzun süre sonra ödenecek senetli ve senetsiz borçlar; ticari borçlar dışında bir grup oluşturur.

Tek düzen Hesap Planı'nda bu grup için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

43 DİĞER BORÇLAR	431 Ortaklara Borçlar 432 İştiraklere Borçlar 436 Diğer Çeşitli Borçlar 437 Diğer Borç Senetleri Reeskontu (–) 438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar

431 ORTAKLARA BORÇLAR HESABI

a. Niteliği: İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla işletme sahibine ve ortaklara borçlu bulunduğu, vadeleri bir yıldan fazla süreli, tutarların izlendiği hesaptır.

Bu hesaba, ortaklara olan yukarıda belirlenen nitelikteki senetli ve senetsiz borçların tümü alınır.

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan ve işletmenin ortaklarına olan uzun vadeli borçların izlenmesi için açılan bu hesaba kişi işletmelerinde işletme sahibinin alacakları da kaydedilir.

b. İşleyişi: Borcun doğması halinde hesaba alacak, vadesi bir yılın altına düşmesi halinde kısa vadeli borçlar grubundaki "*331 ORTAKLARA BORÇLAR*" hesabına aktarılarak borç kaydedilir.

c. Değerlemesi: Ortaklara olan borçlar, senetli – senetsiz, Türk paralı – yabancı paralı oluşları göz önünde tutularak, ticari borçlarda olduğu gibi değerlenir.

d. Envanteri: Ortaklara olan uzun vadeli borçlara ilişkin envanter işlemleri kısa vadeli borç hesaplarında olduğu gibi yapılır.

432 İŞTİRAKLERE BORÇLAR HESABI
433 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR HESABI

a. Niteliği: İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla iştiraklerine ve bağlı ortaklıklarına olan, vadeleri bir yıldan fazla süreli, borçlarının izlendiği hesaplardır.

Bu hesaplara iştiraklere ve bağlı ortaklıklara olan yukarıda belirlenen nitelikteki senetli ve senetsiz borçların tümü alınır.

b. İşleyişi: Borcun doğması halinde bu hesaplara alacak yazılır. Borcun vadesi bir yılın altına indiğinde kısa vadeli hesapların alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.

Örnek: İşletme, bir iştirakinin hizmet dışı bıraktığı bir tesisi, bedeli 3 yılda eşit taksitlerle ödenmek üzere, 15 Temmuz günü 600.000 TL'ye devralıyor.

a) Tesisin devralınması:

15 / 07 / 201.		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR H.	600.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	108.000	
432 İŞTİRAKLERE BORÇLAR H.		708.000
432.09 Diğer Borçlar 708.000		

b) İzleyen yılda ödenecek taksitlerin yıl sonlarında kısa vadeli borçlara aktarılması:

31 / 12 / 201.		
432 İŞTİRAKLERE BORÇLAR H.	236.000	
432.09 Diğer Borçlar 236.000		
332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR H.		236.000
332.09 Diğer Borçlar 236.000		

d. Değerlemesi: İştiraklere olan borçlar, senetli - senetsiz, Türk paralı - yabancı paralı oluşları göz önünde tutularak, ticari borçlarda olduğu gibi değerlenir.

e. Envanteri: İştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan olan borçların envanter işlemleri ticari borçlarda olduğu gibi yapılır.

436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI

a. Niteliği: Tekdüzen Hesap Planı'nda yukarıdaki hesaplardan hiçbirinin kapsamına girmeyen çeşitli borçların izlenmesi için açılan hesaptır.

b. İşleyişi: Bu hesaba; borcun doğması halinde alacak, bilanço tarihinde vadesi 1 yılın altına düşenler "336 Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı"na aktarılarak borç yazılır. Borcun vadeyi beklemeden ödenmesi halinde doğrudan bu hesaba borç kaydedilir.

c. Değerlemesi: Diğer Çeşitli borçlar, senetli – senetsiz, Türk paralı – yabancı paralı oluşları göz önünde tutularak, ticari borçlarda olduğu gibi değerlenir.

d. Envanteri: Diğer çeşitli borçların envanter işlemleri ticari borçlarda olduğu gibidir.

437 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (–)

a. Niteliği: Bilanço gününde, uzun vadeli diğer borçlar grubundaki hesaplarda yer alan senetli borçların değerlemesini sağlamak amacı ile borç senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba borç, "*647 Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı*"na gelir kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap "*657 Reeskont Faiz Giderleri*" hesabına aktarılarak kapatılır.

Faizin tamamı, borç alındığında, Finansman Giderlerine eklenmişse; gelecek dönem veya dönemlere düşen faizler 647 no.lu hesap yerine 780 no.lu hesaba alacak yazılır.

Örnek: Limited Şirket, bir ortağından aldığı borç için 2 yıl vadeli 300.000 TL'lik bir bono imzalamış bulunmaktadır. Yıl sonu itibariyle söz konusu bono tutarı üzerinden 63.500 TL reeskont hesaplanıyor.

a) Yıl sonunda:

31 / 12 / 201.		
437 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU H.	63.500	
647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ H.		
veya		
780 FİNANSMAN GİD. H.		63.500

b) Yeni yılda:

01 / 01 / 201.		
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ		
veya		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.	63.500	
437 DİĞER BORÇ SENETL. REESKONTU H.		63.500

438 KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR HESABI

a. Niteliği: Kamuya olan vergi ve benzeri borçlardan vadesinde ödenmeyip ertelenmiş veya taksite bağlanmış olup bir yıldan daha uzun bir süre sonra ödenecek olan kısmının izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Bir yıldan uzun vadeli kamuya olan ertelenmiş veya taksitlendirilmiş borçlar ile "368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler" hesabından vadeleri bir yılı aşan borçlar bu hesaba alacak; vadesi bir yılın altına düşen borçlar ise kısa vadeli yabancı kaynaklarda yer alan ilgili hesaplara aktarılmak suretiyle bu hesaba borç kaydedilir.

6.4.4. Alınan Avanslar

Satış sözleşmeleri ve diğer nedenlerle alınan ve vadeleri bilanço günü itibariyle 1 yılı aşan avanslar bilançoda ayrı bir grup oluşturur. Avans alındığında bu gruptaki hesaplara alacak yazılır. Avansın kısa vadeli nitelik alması nedeniyle kısa vadeli yabancı kaynaklar bölümündeki avans hesabına aktarılmasında, avansın yapılan işin bedeline mahsup edilmesinde ya da geri verilmesinde Avans hesabı borçlanır. Tekdüzen Hesap Planı'nda bu grupta 2 hesap açılmıştır.

44 ALINAN AVANSLAR	440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI 449 ALINAN DİĞER AVANSLAR

440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI

a. Niteliği: İşletmenin satış sözleşmesine dayanarak mal ve hizmetin tesliminden önce tahsil ettiği bir yılı aşan avansların izlendiği hesaptır.

İşletmenin yurt içine ve yurt dışına bir yıldan daha uzun süre sonra yapacağı satışlarla ilgili olarak alınan avansların tamamı bu hesaba alınır.

Alınan sipariş avansları, bir para ödeme yükümlülüğünü temsilden önce bir malın teslimi veya hizmetin görülmesi taahhüdünü temsil ettiğinden ticari borçlar veya diğer borçlar grubundaki hesaplara kaydedilmez.

b. İşleyişi: Alıcılardan alınan avanslar bu hesaba alacak, vadesi bir yılın altına düşenler, "340 Alınan Sipariş Avansları" hesabına aktarılmak suretiyle bu hesaba borç kaydedilir.

Örnek: İşletme, bir tekne yapımı konusunda sipariş alıyor. 14 ayda tamamlanacak tekne için 90.000 TL avans, işletmenin bankadaki hesabına sipariş sahibi firma tarafından yatırılıyor.

a) Avans alındığında:

.. / .. / 201.			
102 BANKALAR H.		90.000	
	440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI H.		90.000

b) Teknenin teslim süresi 1 yıla indiğinde;

31 / 12 / 201.		
440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	90.000	
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI H.		90.000

Alınan avansın iş bedeline mahsubu 6.3.4 Alınan Avanslar bölümünde anlatıldığı gibidir.

449 ALINAN DİĞER AVANSLAR

a. Niteliği: Yukarıda açıklanan avanslar dışında, işletmenin aldığı her türlü uzun vadeli avansların izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Alınan Avanslar bu hesabın alacağına, vadesi bir yılın altına düşenler "349 Alınan Diğer Avanslar" hesabına aktarılmak suretiyle bu hesaba borç kaydedilir.

6.4.5. Borç ve Gider Karşılıkları

Bilanço gününde doğan ancak bir yıldan daha uzun süre sonra istenebilecek olan borç ve diğer gider karşılıklarının her işletmede karşılaşılacak olanı kıdem tazminatı karşılığıdır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda uzun vadeli borç ve gider karşılıkları için 2 hesap açılmıştır.

47 BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI	470 Kıdem Tazminatı Karşılığı 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI HESABI

a. Niteliği: İşletmede İş Kanunu'na tabi olarak çalışan personelin hakettiği kıdem tazminatı (ya da emeklilik ikramiyeleri) için ayrılan karşılığın izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Dönem sonu itibarıyla çalışmakta olan personelin hakettiği kıdem tazminatının mevcut karşılığı aşan miktarı, ilgili gider hesabına borç yazılırken, bu hesaba alacak yazılır. Borçlandırılacak gider hesabı işletme türüne göre farklılık gösterir. Üretim işletmelerinde bu karşılık maliyet giderlerine her ay yüklenir. İşçinin yıl içinde ücreti artarsa geçmiş yıllarda ayrılan karşılık yetersiz kalacağı için bu miktarın da düzeltilmesi gerekir.

Kıdem tazminatı almayı hakederek ayrılan personele ödenen kıdem tazminatı bu hesaba borç yazılır. İzleyen yılda ödenecek kıdem tazminatı tahmin edilebiliyorsa, bu kısım kısa vadeli borçlardaki "372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları" hesabına aktarılır ve hesap kalan verdiği sürece ödeme önce o hesaptan yapılır.

Örnek: İşletmede çalışan personelin hakettiği toplam kıdem tazminatı 175 aylıktır. Ortalama aylık kıdem tazminatı 1.850 TL'dir. Geçmiş yıllardan devreden kıdem tazminatı 238.490 TL'dir. Personelin 2/3'ü pazarlama bölümünde çalışmaktadır.

İzleyen yılda; emekli olan bir personele 27.500 TL tazminat çekle ödeniyor(268).

---

(268) Geçen yıldan devreden kıdem tazminatının yükselen ücretler dolayısiyle 15.000 TL arttığı varsayılırsa: bu miktarın ayrılarak kalan 70.260 TL'nin Pazarlama-Satış ve Dağıtım Giderleri ile Genel Yönetim Giderleri hesaplarına paylaştırılması düşünülebilir.

Birikmiş kıdem tazminatındaki ücret yükselmesi kaynaklı artışa farklı uygulamalar yapılabilir.

a) Artan karşılık miktarının cari dönemle ilgisi olmadığı görüşünden hareketle "681 Önceki Dönem Gider ve Zararları" hesabına borç yazılabilir.

b) Birikmiş karşılıklarla bir fon oluşturulmuşsa; söz konusu fark bu fonun gelirlerinden düşülür.

c) Özel bir fon oluşturulmamış olsa bile, birikmiş karşılıklar ile tutulan fonların işletme ihtiyaçlarında kullanıldığı göz önünde tutularak, fark Finansman Giderleri hesabına borç yazılabilir.

Envanterde:

31 / 12 / 201.			
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ H.		56.840	
730 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		28.420	
	472 KIDEM TAZMİNATL. KARŞILIKLARI H.		85.260
Gider Çeşidi			
2. Memur Ücret ve Giderleri 85.260			
Gider Yerleri			
820 Pazarlama Servisi 56.840			
821 Yönetim Servisi 28.420			
85.260			
(175 x 1.850) – 238.490 = 85.260			

İzleyen yıl içindeki ödemede (Damga Vergisi ihmal edilecektir):

15 / 02 / 201.			
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI H.		27.500	
	103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		27.500

479 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI HESABI

a. Niteliği: Uzun vadeli diğer borç ve gider karşılıklarının izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Bir grubun yukarıda belirtilen hesapları içinde yer almayan ve önemlilik kavramına göre de ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi mümkün olmayan borç ve gider karşılıkları doğduğunda bu hesaba alacak, ilgili gider gruplarına borç kaydedilir. İzleyen dönemde ödenmesi beklenen borç ve gider karşılık tutarları bu hesabın borcuna "379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları" hesabının alacağına kaydedilir.

6.4.6. Dönem Ayırıcı Alacaklı Hesaplar (Uzun Vadeli)

Dönemsellik kavramı uyarınca elde edilen gelirden sonraki yılları ilgilendiren kısmın, gelecek yılların gelirine katılmak üzere bekletileceği uzun vadeli dönem ayırıcı hesaplara ihtiyaç duyulabilir.

Ayrıca yine dönemsellik kavramının gereği olarak doğduğu halde alacaklı tarafından istenebilir duruma gelmemiş olan giderler (Uzun vadeli kredilerin ödemesiz dönem faizlerinde olduğu gibi) için de tahakkuk hesabı açmak gerekebilir.

Bu hesaplar gelirin elde edilmesinde ya da gider tahakkukunun yapılmasında alacaklanır "380 Gelecek Aylara Ait Gelirler" veya "381 Gider Tahakkukları" hesaplarına aktarma yapıldığında borçlanır. Tekdüzen Pesap Planında, kısa vadeli hesaplara paralel olarak, aşağıdaki 2 hesap açılmıştır.

48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER ve GİDER TAHAKKUKLARI	480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler 481 Gider Tahakkukları

480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI

a. Niteliği: Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan uzun süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Peşin tahsil olunan gelirler bu hesabın alacağına kaydedilir. Kısa vadeli nitelik kazanan gelirler bu hesabın borcu karşılığında "380 Gelecek Aylara Ait Gelirler" hesabına aktarılır.

Bu hesaba:

* Tahsil edildiği anda gelecek yıllara ait olduğu bilinen gelirler,
* Tahsil edildiği anda ne kadarının gelecek yıllara ait olacağı bilinmediği için tamamı gelir hesabına alınan ancak, bilanço dönemleri sonu itibariyle gelire dönüşmediği belirlenen kısmı envanter sırasında ilgili gelir hesabından çıkartılan (gelir reeskontu yapılan) gelirler,

alacak yazılır.

Hesap;

* Gelirin ait olduğu yıla gelindiğinde "380 Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına aktarılmasında,
* Gelirin esas alındığı işlemin daha sonra yapılmasından vazgeçilmesi veya yapılmasının imkânsız hale gelmesi nedeniyle yapılan tahsilatın iade edilmesinde,

borçlanır.

Örnek: İşletme bir depoyu başka bir işletmeye 1 Nisan'dan itibaren kiralıyor. Kiralayan firma 2 yıllık kira tutarı olan 18.000 TL'yi ve bunun KDV 'sini işletmenin banka hesabına yatırıyor (İşletmenin yıllık mali tablo düzenlediği varsayılacaktır).

a) Tahsilat yapıldığında:

01 / 04 / 201.

102 BANKALAR H.		21.240	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H.		6.750
	649.01 Kira Gelirleri 6.750		
	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER H.		11.250
	391 HESAPLANAN KDV H.		3.240

Cari yılı 18.000 / 24 x 9 = 6.750
Gelecek Yıllar 18.000 / 24 x 15 = 11.250

b) Yıl sonunda:

31 / 12 / 201.

480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER H.		9.000	
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.		9.000

18.000 / 24 x 12 = 9.000

c) İzleyen yılın başında:

01 / 01 / 201.

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.		9.000	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H.		9.000
	649.01 Kira Gelirleri 9.000		

18.000 / 24 x 12 = 9.000

Kalan 2.250 TL gelir için izleyen yıl sonunda ve sonraki yılın başında **b** ve **c** maddeleri tekrarlanacaktır.

481 GİDER TAHAKKUKLARI HESABI

a. Niteliği: Gelecek yıllarda ödemesi yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı olan gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır.

Bilanço tarihi itibariyle doğmuş olmakla birlikte lehdarı tarafından ancak bir yıldan daha uzun bir süre sonra istenebilir duruma gelecek giderlerin, gider hesaplarına alınmasında kullanılan ve ilgililere kesin alacak kaydı yapılamayan borçları gösteren hesaptır. İşletmeden bir yıllık süre içinde istenebilir duruma gelecek giderler "381 Gider Tahakkukları" hesabına aktarılır. İşletmeden istenebilir duruma gelmiş ancak henüz ödenmemiş tutarlar ise bu hesaba değil, borcun türüne uygun borç hesaplarına kaydedilir.

b. İşleyişi: Yapılan tahakkuklar ilgili gider ve zarar hesapları mukabili bu hesaba alacak, vadesi bir yılın altına düşenler "381 Gider Tahakkukları Hesabı"na aktarılarak bu hesaba borç kaydedilir.

Örnek: İşletme 1 Aralık günü, 2 yıl vadeli ve faizi ile birlikte ödenmek üzere bir kredi kuruluşundan 200.000 TL'lik % 15 faiz oranlı kredi almış durumdadır.

Aralık ayı sonunda işleyen faizin tahakkuku

31 / 12 / 201.			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		2.548	
	481 GİDER TAHAKKUKLARI H.		2.548
Gider Çeşidi			
7. Finansman Giderleri 2.548			
7.01 Kredi Faizleri			
200.000 x 31 x 15 / 36.500 = 2.548			

6.4.7. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan uzun vadeli yabancı kaynaklar için Tekdüzen Hesap Planının bu bölümünde 3 hesap açılmıştır.

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	490 Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek KDV 493 Tesise Katılma Payları 499 Diğer Çeşetli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

492 GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLECEK KDV HESABI

a. Niteliği: Bu hesap; imalatçı teşebbüsler tarafından imal ettikleri mallardan ihraç edilmek kaydı ile ihracatçılara yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan ve düzenlenen fatura ve fatura yerine geçen belgelerde mezuat gereği ihracatçılardan tahsil edilmeyen ve tamamının indirim konusu yapılmaması nedeniyle gelecek bilanço devrelerine kadar tecil olunan katma değer vergisinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Bu hesap bilanço döneminde "392 Diğer Katma Değer Vergisi" hesabıyla ilişkilendirilmek suretiyle kullanılır ve bu hesap gibi işlem görür.

493 TESİSE KATILMA PAYLARI

a. Niteliği: İşletmeye ait tesislerden yararlanmak amacıyla üçüncü kişilerin, tesis bedellerine katılma paylarının kaydedilerek izlendiği hesaptır.

Tesisin, onu kuran kuruluşun kayıtlarında maliyet değeri ile yer alması gerektiğinden alınan katılma payının tesisin yapım bedelinden düşülmesi uygun olmamaktadır. Bu nedenle alınan tesise katılma payları bu hesapta tutulacak, tesisin amortisman süresi içinde kâra aktarılacaktır. Tesisin maliyet bedeli üzerinden hesaplanan amortisman gideri böylece gelir tablosunda eşleşmekte ve amortisman gideri, dolaylı olarak, tesis katılma payı ile netleştirilmiş olmaktadır.

b. İşleyişi: Katılma paylarının tahsilinde bu hesaba alacak, tesisin ömrüne göre belirlenecek itfa tutarları "649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar Hesabı"na alınarak bu hesaba borç kaydedilir.

Örnek: İşletmenin kullandığı ilk maddeyi tesise aktaracak yürüyen bant sisteminin yapımına ilk maddeyi işletmeye sağlayan firmanın da katılması konusunda anlaşma yapılıyor. Satıcı firma kendi payı olan 162.000 TL'yi işletmenin bankadaki hesabına yatırıyor.

a) Tahsilat yapıldığında:

.. / .. / 201.			
102 BANKALAR H.		162.000	
	493 TESİSE KATILMA PAYLARI		162.000

b) Hat hizmete alındıktan sonra, katılma payı gelire aylık dilimler halinde aktarıldığında:

.. / .. / 201.			
493 TESİSE KATILMA PAYLARI		1.350	
	649 DİĞER GELİR ve KÂRLAR H.		1.350
	649.09 Çeşitli Diğer Gelir ve Kârlar 1.350		
162.000 / 120 = 1.350 TL			

499 DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR HESABI

a. Niteliği: Bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli yabancı kaynakların izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Tahakkuk eden tutarlar bu hesaba alacak, vadesi bir yılın altına inenler, "399 Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar" hesabına aktarılarak borç kaydedilir.

6.5. ÖZ KAYNAKLAR

Öz sermaye (öz kaynaklar); işletme sahip veya sahiplerinin işletme kişiliğinin aktifleri üzerindeki, toplam haklarının parasal ifadesidir.

Öz sermaye, işletme sahip ya da sahiplerinin işletmeye sermaye olarak verdiği değerler ile işletme çalışmaları sonucu sağlanan ve henüz işletmeden çekilmemiş, o dönem kârı (zarar: eksi) dağıtılmamış önceki dönem kârları (önceki dönem zararları: eksi) ve önceki dönem kârlarından ayrılan yedekler ile sermaye yedekleri vb. kaynaklardır (Bireysel işletmelerin mali yapısının analizinde işletme sahibinin özel (şahsi) hesabı alacak kalanı veriyorsa, öz sermayeyi artıran, borç kalanı veriyorsa azaltan bir unsur olarak göz önünde tutulur). Bir işletmenin öz sermayesini bulmak için öz sermaye hesaplarının kalanları toplanabilir ya da net varlıklardan borçlar düşülür. Net aktifi hesaplarken aktifle ilgili karşılıkların, reeskontların, amortismanların ilgili varlık toplamından indirilmesi gerekir. Kaynakların ve varlıkların bilançodaki konumu göz önünde tutulduğunda; Net varlıklardan borçların düşülmesi sonucu bulunan meblağ ile, öz sermaye hesaplarının toplanması ile bulunan meblağın birbirine eşit olacağı açıktır.

Aktif	BİLANÇO	Pasif
VARLIKLAR	YABANCI SERMAYE (Borçlar)	
	ÖZ SERMAYE	

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde öz kaynaklar aşağıdaki gibi bölümlenmiştir.

5. ÖZKAYNAKLAR	50 ÖDENMİŞ SERMAYE
	52 SERMAYE YEDEKLERİ
	54 KÂR YEDEKLERİ
	57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI
	58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
	59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

Öz kaynak hesaplarının bir bölümü öz kaynaktaki artışları, bir kısmı ise azalışları gösterir. Bu özelliklerine göre öz kaynak hesaplarının kalanları, bilançoda aşağıdaki gibi bir düzen içinde sunulur.

ÖZ KAYNAKLAR

A) ÖDENMİŞ SERMAYE		.....
1. Sermaye	.....	
2. Ödenmemiş Sermaye (–)	(.....)	
3. Sermaye Düzeltme Farkı (±)	.....	
B) SERMAYE YEDEKLERİ		.....
1. Hisse Senedi İhraç Primleri	.....	
2. Hisse Senedi İptal Kârları	.....	
C) KÂR YEDEKLERİ		
1. Yedekler	.....	
2. Özel fonlar	.....	
D) GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI		.....
E) GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (–)		(.....)
F) DÖNEM KÂRI		.....
DÖNEM ZARARI (–)		(.....)
Toplam Özkaynak		.....

Öz sermayede enflasyon düzeltmesi: İşletmenin cari dönem bilançosunda yer alan ödenmiş sermaye tutarı ile hisse senedi ihraç primleri gibi nakit girişi sağlayarak oluşan yedekler, parasal olmayan varlıklar olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

Düzeltmede sermaye ödeme tarihlerindeki ve yedeklerden ya da birikmiş kârlardan sermayeye aktarılma tarihlerindeki endekslerle dönem sonu endekslerinin oranından oluşan düzeltme katsayısı kullanılır.

Örnek: İşletme 10 Ocak günü 500.000 TL sermaye ile kurulmuş olup bunun 300.000 TL'lik kısmı 10 Ocak günü kalanı da 5 Nisan günü işletme adına bankaya yatırılmıştır.

Endeksler:

Aralık ayı: 9.000

Nisan ayı: 8.175

Ocak ayı: 7.500

Ödenmiş sermayenin düzeltilmesi

I. Kısım sermaye ödemesi	300.000x(9.000/7.500) = 360.000
II. Kısım sermaye ödenmesi	200.000x(9.000/8.175) = 220.183
Düzeltilmiş tutar	580.183
Düzeltme farkı:	580.183 – 500.000 = 80.183

31 / 12 / 201.			
698 ENFLASYON DÜZELTME H.		80.183	
	502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI		80.183

6.5.1. Ödenmiş Sermaye

İşletmenin ortaklar tarafından taahhüt edilmiş sermayesi ile henüz ödenmemiş sermayesi arasındaki fark, ödenmiş sermayesidir. Bireysel işletmelerde bir sermaye taahhüdü işlemi olmadığından, bu tür işletmelerde Sermaye hesabının kalanı aynı zamanda ödenmiş sermayeyi gösterir.

50 ÖDENMİŞ SERMAYE	500 Sermaye 501 Ödenmemiş Sermaye (–) 502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları 503 Sermaye ve Düzeltmesi Olumsuz Farkları (–)

500 SERMAYE HESABI

a. Niteliği: İşletme sahibi ya da sahiplerinin işletmeye sermaye olarak verdiği değerlerin karşılığının izlendiği hesaptır. Sermaye miktarı bireysel işletmelerde istendiği anda ve herhangi bir resmi işleme gerek olmaksızın değiştirilebilir. Şirketlerde, özellikle sermaye şirketlerinde, sermaye üçüncü kişiler açısından büyük önem taşıdığından şirketlerde sermayenin değiştirilmesi bir takım hukuki işlemlerin yerine getirilmesini gerektirir.

b. İşleyişi: Hesap, şahıs işletmelerinde sermaye olarak konulan değerlerin saptanması sonucunda ve bu değerlerin ilgili aktif hesaba yazılmaları karşılığında, alacaklanır. Ayrıca sermayede artırım yapılması halinde aynı işlem tekrarlanır. Sermayenin azaltılması halinde ise, azaltmanın nedenine göre, ilgili hesabın alacağına karşılık Sermaye Hesabı borçlanır.

Örnek: Behiç Özgül 575.000 TL değerindeki ticari malı sermaye olarak koyup ticarete başlıyor.

	.. / .. / 201.		
	153 TİCARİ MALLAR H.	575.000	
	500 SERMAYE H.		575.000

Behiç Özgül, daha sonra sermayeden 125.000 TL'lik kısmını nakten geri çekiyor.

.. / .. / 201.			
500 SERMAYE H.		125.000	
	100 KASA H.		125.000

Behiç Özgül önceki yıl kârından 220.000 TL'lik kısmını sermayesine ekliyor.

.. / .. / 201.			
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI		220.000	
	500 SERMAYE H.		220.000

500 SERMAYE HESABI

125.000	575.000
	220.000
125.000	795.000

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI (–)

a. Niteliği: Şirketlerde ortakların taahhüdü bu hesabın[269] borcuna yazılarak sermaye oluşturulur. Hesabın kalanı ortakların sermaye koyma borçlarını gösterir. Bu hesabın kalanı sermaye hesabının kalanından düşüldüğünde ortakların fiilen ödedikleri sermaye miktarı bulunur.

b. Hesabın İşleyişi: Hesap sermaye taahhüdü aşamasında borçlanır, ortakların sermaye borçlarına karşılık verdiği değerler nedeniyle alacaklanır. Hesap kalanı, öz kaynakları azaltıcı bir kalem olarak sermayeden indirim biçiminde gösterilir.

(269) Daha önceleri "Sermaye Taahhüt Hesabı" veya "Ortaklar Taahhüt Hesabı" olarak da isimlendirilmiştir.

Şirketlerde sermaye, ortakların taahhüdü karşılığında oluşur.

Örnek: Çalış Kardeşler Kollektif Şirketi'nin 600.000 TL tutarındaki sermayesi iki ortak tarafından yarı yarıya taahhüt ediliyor(270). Ortaklardan Sinem Çalış taahhüdünü Şirket adına bankaya yatırıyor. Can Çalış ise taahhüdünün 200.000 TL'lik kısmını mal vermek yoluyla yerine getiriyor.

Taahhüt:

.. / .. / 201.

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE H.	600.000	
501.01 Sinem Çalış 300.000		
501.02 Can Çalış 300.000		
500 SERMAYE H.		600.000

Ödeme:

.. / .. / 201.

102 BANKALAR H.	300.000	
153 TİCARİ MALLAR H.	200.000	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE H.		500.000
501.01 Sinem Çalış 300.000		
501.02 Can Çalış 200.000		

500 SERMAYE HESABI

	600.000

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE H.

600.000	500.000

(270) Daha geniş bilgi için bkz:
Ömer Lâlik, Şirketler Muhasebesi Ankara, 1985
Adem Çubuk, Şirketler Muhasebesi, Bursa, 1984
Yurdakul Çaldağ, Şirketler Muhasebesi, Ankara, 2003

102 BANKALAR H.	
300.000	

153 TİCARİ MALLAR H.	
200.000	

Açılan hesapların kalanları bilançoda aşağıdaki gibi yer alacaktır.

..... ÇALIŞ KARDEŞLER KOL. ŞTi.
.. / .. / .. Tarihli
BİLANÇOSU *(TL)*

Aktif			Pasif		
HAZIR DEĞERLER		**300.000**	**ÖDENMİŞ SERMAYE**		**500.000**
BANKALAR	300.000		SERMAYE	600.000	
STOKLAR		**200.000**	ÖDENMEMİŞ SERMAYE	(100.000)	
TİCARİ MALLAR	200.000				
		500.000			**500.000**

502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI HESABI

a. Niteliği: Bu hesap ödenmiş sermayede enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkan olumlu farkların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Ödenmiş sermaye tutarının enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucunda ödenmiş sermaye tutarında meydana gelen artışlar bu hesabın alacağına, "698 Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borcuna kaydedilir. İzleyen dönemde enflasyon oranının düşmesi sonucunda ortaya çıkan azalışlar bu hesabın borcuna "698 Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacağına kaydedilir.

Bu farkların sermayeye eklenmesi durumunda "500 Sermaye Hesabı"nın alacağına karşılık bu hesap borçlandırılır.

503 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI HESABI (–)

a. Niteliği: Bu hesap ödenmiş sermayede enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkan olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi: Ödenmiş sermaya tutarının ilk kez enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucu ödenmiş sermaye tutarında azalış meydana gelmesi durumunda bu hesabın borcuna, "698 Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacağına kaydedilir. İzleyen dönemlerde düzeltme sonucunda ortaya çıkan olumlu farklar önce bu hesaptaki tutardan mahsup edilir, varsa kalanı "502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabına alacak yazılır.

6.5.2. Sermaye Yedekleri

Öz sermayeyi, işletme faaliyetleri sonucunda yaratılan kârın dışındaki, etmenler de artırabilir. Bunlar;

Çıkarılan hisse senetlerinin yazılı değerinden daha yüksek değerle satılması dolayısiyle ödenmiş sermayenin üzerinde bir tahsilat yapılması (hisse senetleri ihraç primleri),

Sermaye taahhüdünü yerine getirmeyen ortağın, ortaklık payının iptali ve yeniden çıkarılan hisse senedinin satışından olumlu fark doğması (hisse senedi iptal kârları),

gibi sermaye hareketlerine dayalı etmenlerdir.

Görüldüğü üzere bunlar işletme çalışmalarının yarattığı "kâr" niteliğindeki öz sermaye artışları değildir.

Tekdüzen Hesap Planı'nda bu bölümde beş hesap açılmıştır. Ancak bunların yeniden değerlemeye ilişkin olan ikisinin enflasyon düzeltmesi uygulaması ile kullanım alanı büyük ölçüde ortadan kalkmıştır. (Ancak özel olarak yeniden değerleme yapılması halinde kullanılabilir).

52 SERMAYE YEDEKLERİ	520 Hisse Senedi İhraç Primleri 521 Hisse Senedi İptal Kârları 522 MDV Yeniden Değerleme Artışları 523 İştirakler Yeniden Değerleme Artışları 529 Diğer Sermaye Yedekleri

İhtiyaç duyulması halinde, bu hesaplara ek olarak, "Öz Kaynak Yöntemi Değer Artışları" gibi hesaplar açılabilir.

520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ HESABI

a. Niteliği: Yeni çıkarılan hisse senetlerinin ihraç primli (başa başın üstünde bir fiyatla) olarak satılması[271] sonucunda ortaya çıkan farklar ödenmiş sermaye dışında, ancak yine ortakların tümüne ait bir sermaye anlamını taşır. Türk Ticaret Kanunu, hisse senetlerinin nominal değeri ile ihraç değeri arasındaki farkı (emisyon primi) yedek akçe olarak nitelemiştir (m. 466/1).

b. Hesabın İşleyişi: Hisse senetlerinin nominal değeri ile satış fiatı arasındaki olumlu fark, bu hesabın alacağına kaydedilir.

İhraç priminin sermayeye ilâvesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda hesap borçlanır.

---

(271) *"İtibari kıymetlerinden aşağı bir bedel ile hisse senedi çıkarılamaz. Senetlerin itibari kıymetlerinden yüksek bir bedelle çıkarılması esas mukavelede bu hususta bir hüküm bulunmasına veya bunun umumi heyet tarafından karar altına alınmasına bağlıdır."* TTK. Mad. 286.

Örnek: Anonim Şirket, 6.000.000 TL olan sermayesini 1/3 oranında TL artırmaya karar vermiş ve borsada oluşan fiatlar üzerinden satmıştır. Satışa aracı olan banka, satış sonucunda, 4.380.000 TL tahsil edildiğini bildirmiştir.

Şirket daha sonra ihraç priminin 2.000.000 TL'lik kısmının sermayeye eklenmesini ve ortaklara bu miktar hisse senedinin, bedel istenmeden, dağıtılmasını kararlaştırmıştır.

a) Sermayenin artırılması:

.. / .. / 201.		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE H.	2.000.000	
500 SERMAYE H.		2.000.000

b) Hisse senedi satışı:

.. / .. / 201.		
102 BANKALAR H.	4.380.000	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE H.		2.000.000
520 HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ H.		2.380.000

c) Bedelsiz hisse senedi ihracı:

.. / .. / 201.		
520 HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ H.	2.000.000	
500 SERMAYE H.		2.000.000

500 SERMAYE HESABI

	* 6.000.000
	2.000.000
	2.000.000
–	10.000.000

520 HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ H.

	2.380.000
2.000.000	
2.000.000	2.380.000

Bu kayıtlardan sonra öz sermaye kalemlerinde aşağıdaki gibi bir değişme olur.

ÖZ SERMAYE		.....
ÖDENMİŞ SERMAYE		10.000.000
Sermaye	10.000.000	
Ödenmemiş Sermaye	(—)	
SERMAYE YEDEKLERİ		380.000
Hisse Senedi İhraç Pr.	380.000	
.....		.....
.....		.....

521 HİSSE SENEDİ İPTAL KÂRLARI HESABI

a. Niteliği: Türk Ticaret Kanunu'na (m. 407) göre, sermaye taahhüdünü yerine getirmeyen ortağın hisse senedi iptal edilerek yeni ortak alınabilir. Yeni ortaktan söz konusu hisseler için alınan meblağ, eski ortağın taahhüt kalanından sermayenin bir parçası olarak pasifte muhafaza edilir.

b. İşleyişi: Hisse senedi iptali dolayısiyle ortaya çıkan ve kâr niteliği taşımayan olumlu farklar (hesabın ismindeki "kâr" sözcüğü alışılmış bir deyim olduğu için kullanılmıştır), bu hesaba alacak yazılır. Söz konusu olumlu farkın sermayeye eklenmesinde veya başka amaçlarla kullanılmasında hesap borçlanır.

Örnek: Anonim şirket, 10.000 TL'lik sermaye taahhüdünün ikinci yarısını ödemeyen bir ortağın hisse senetlerini iptal ederek yenilerini açık artırma ile 9.000 TL'ye satıyor.

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		9.000	
	501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE H.		5.000
	521 HİSSE SENEDİ İPTAL KÂRLARI H.		4.000

529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ HESABI

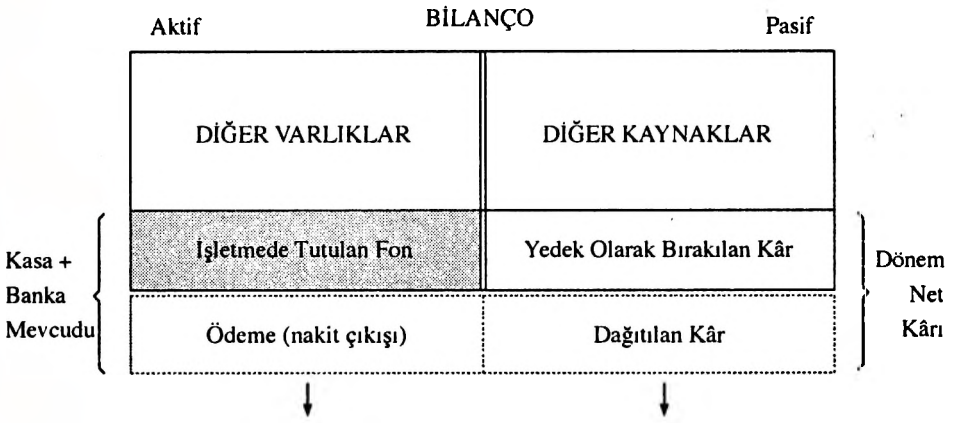
a. Niteliği: Ayrı hesaplarda izlenenlerin dışında kalan sermaye yedeklerinin yer alacağı hesaptır.

b. İşleyişi: Ayrı hesaplarda izlenenlerin dışında bir sermaye yedeği ortaya çıktığında bu hesaba alacak, bu tutarların sermayeye eklenmesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda borç yazılır.

6.5.3. Kâr Yedekleri

İşletme kârlarından, gelecekte ortaya çıkacak riskleri karşılamak (zarar olması durumunda; konulmuş sermayenini azalmasını önlemek) veya otofinansman sağlamak amacıyla ayrılan bölümlere "*yedekler*" ya da "*yedek akçe*" denir[272]. Gelecekte karşılaşılabilecek risklere karşı mali önlemler almak her işletme için söz konusu ise de yedekler, sermaye şirketler açısından özel bir önem taşır. Tek şahıs işletmelerinde veya şahıs şirketlerinde kârın bir kısmının işletmede tutulması için yedek ayrılması zorunluluğu yoktur. İşletmenin mâli bünyesini güçlendirmek amacıyla girişimci veya ortaklar dönem kârından bir bölümünü işletmede bırakmayı arzuladıklarında; bunu, kârın bir kısmını sermayeye eklemek, yedekler hesabına almak ya da geçmiş dönem kârı olarak hesaplarında tutmak yollarından birini, seçerek yapabilirler. Gerek tek şahıs işletmelerinde, gerekse şahıs şirketlerinde girişimci ya da ortaklar (komandit şirketlerde komandite ortak) üçüncü kişilere karşı bütün mal varlıkları ile sorumlu olduklarından, kârın bir kısmının yedek olarak işletmede kalması ile ortakların işletme dışındaki öz varlığı arasında yer alması üçüncü kişilerin haklarının korunması açısından farklılık göstermez. Buna karşılık ortakların üçüncü kişilere karşı sorumluluğunun koydukları sermaye ile sınırlı olduğu sermaye şirketlerinde kârın bir kısmının şirketin öz sermayesinin bir bölümü olarak işletmede bırakılması şirketle ilişkide bulunan üçüncü kişilerin güvencesini artıracağından Ticaret Kanunu sermaye şirketleri için yedek ayırmayı zorunlu hale getirmiştir.

Şirket kârından bir bölümünün işletmede tutulması, fon çıkışını azaltacağından borçları ödeme gücünü artırır. Bu ilişki aşağıdaki gibi bir şema ile gösterilebilir.



Yedek "*akçe*" deyimi de yedek ayrılması karşılığında işletmede yedek tutulacak ödeme araçlarını (para = akçe) anlatmaktadır.

(272) "İhtiyat akçesi" de denir.

Yedek akçe ayrılması karşılığında varlıkların işletmede tutulması alacaklıların teminatını da büyütmüş olur. Çünkü iflas halinde önce alacakların alacağı ödenecektir. Buna göre borçlar değişmeden varlıklar, öz kaynağa dayalı olarak ne kadar artarsa, alacaklının alacağını tahsil etme şansı da o oranda artar.

Sermaye şirketleri, her yıl safi kârlarının % 5 'ini ödenmiş sermayenin beşte birini buluncaya kadar yedek akçe olarak ayırmak zorundadır. Buna 1. Tertip yedek akçe denir. Ayrıca ortaklara ve kârdan pay alan diğer kişilere dağıtılmasına karar verilen kârın % 10 'u kadar II. tertip yedek akçe ayrılması gerekir (TTK. m. 252).

Şirket ana sözleşmesinde, kanunların emrettiğinden daha fazla yedek akçe ayrılması hükmünün yer alması da mümkündür. Ayrıca, şirket genel kurulu, yeni yatırım yapmak, artan işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak ya da muntazam kâr payı dağıtabilmek vb. amaçlarla kârın bir bölümünün daha işletmede tutulmasına karar verebilir.

Söz konusu yedeklerden;

Yasa gereği ayrılanlara:	**Yasal Yedekler**
Ana sözleşme gereği ayrılanlara:	**Statü Yedekleri**
Şirket genel kurulu kararına göre ayrılanlara:	**Olağanüstü Yedekler veya İsteğe Bağlı (İhtiyari) Yedekler**

denir.

Yedekler, tek hesap açılıp kendi içinde;

— Yasal Yedekler
— Statü Yedekleri
— Olağanüstü Yedekler

şeklinde tali hesaplara bölünür, ya da ayrı defterikebir hesapları açılır. Tekdüzen Hesap Planı'nda, yedek akçenin ayrılmasının dayanağına göre ayrı defterikebir hesabı açılması seçeneği benimsenmiştir.

54 KÂR YEDEKLERİ	540 YASAL YEDEKLER 541 STATÜ YEDEKLERİ 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER 548 DİĞER KÂR YEDEKLERİ 549 ÖZEL FONLAR

Kâr kaynaklı yedeklerin niteliğinin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olması amacıyla, kârı etkileyen iki kavramla (amortisman ve karşılık kavramları) karşılaştırılması aşağıda gösterilmiştir.

KARŞILAŞTIRILMA ÖĞESİ	AMORTİSMAN	KARŞILIK	YEDEK
Zararın veya giderin kesinliği	Kesin	Kesin değil	Kesin değil
Uygulama alanı	Maddi olan ve olmayan duran varlıklar için	Aktif değerler veya belli riskler için	Gelecekte doğabilecek bütün zararlar için
Muhasebeleştirilmesi	İşletme gideri olarak	Gider veya zarar olarak	Safi kârdan ayırarak
Ayrılma Zorunluluğu	Kârın doğru saptanması için zorunlu	Karın doğru saptanması için zorunlu	Kanun ve ana sözleşme gereği ayrılanlar zorunlu, diğerleri isteğe bağlı
Vergi matrahından indirme	VUK 'nundaki sınırlar içinde gider yazılır.	VUK 'nun kabul ettikleri gider veya zarar yazılır.	Vergi matrahından düşülmez
Fon tutulmasını sağlam	Amortisman öncesi kâr varsa; sağlar	Karşılık öncesi kâr varsa; sağlar	Sağlar

Kâr Yedekleri Hesaplarının İşleyişi:

Kâr yedeklerinin ortak özelliği işletmenin önceki dönemde elde ettiği kârlardan ayrılmalarıdır. Dolayısıyla bu bölümdeki hesaplar "570 Geçmiş Yıllar Kârları" hesabının borçlandırılması karşılığında alacaklanır. Yenilenecek duran varlıkların satışından elde edilen kâr ise istisna olarak, kâr hesaplarına alınmadan doğrudan "549 Özel Fonlar" hesabına alınır.

Örnek: Limited Şirketin 600.000 TL'lik net kârının dağıtımı; Ticaret Kanunu, Şirket Ana Sözleşmesi ve Şirket Genel Kurulu'nun kararı çerçevesinde aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

I. Tertip yedek akçe	30.000
II. Tertip yedek akçe	20.000
Ana sözleşmenin 16. maddesi uyarınca ayrılacak yedek akçe	40.000
Yatırım fonu	100.000
Ortaklara temettü	300.000
Olağanüstü yedek akçe	110.000

15 / 03 / 201.

570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI H.		600.000	
	331 ORTAKLARA BORÇLAR H.		300.000
	331.01 Ödenecek Temettüler 300.000		
	540 YASAL YEDEKLER H.		50.000
	540.01 I. Tertip Yed. 30.000		
	540.02 II. Tertip Yed. 20.000		
	541 STATÜ YEDEKLERİ		40.000
	542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER H.		110.000
	549 ÖZEL FONLAR H.		100.000
	549.02 Yatırım ve Geliştirme Fonları 100.000		

Kâr yedeğinin zarara mahsup edilmesi, sermayeye eklenmesi veya ortaklara dağıtılması durumunda ilgili kâr yedeği hesabı borçlandırılır. Yedekler izleyen dönemlerde sonuç hesaplarına alınamaz.

Örnek: 1 Nisan günü genel kurul kararı uyarınca önceki yılın 245.000 TL'lik zararı mevcut 380.000 TL tutarındaki olağanüstü yedek akçeden karşılanarak kapatılıyor.

01 / 04 / 201.

542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER H.		245.000	
	580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI H.		245.000

580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI H.		542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER H.
* *245.000*		* *380.000*
	245.000 ⟵⟶	245.000
245.000	245.000	

Yukarıdaki işlemden önce hesaplarda öz kaynaktan düşülecek bir kalem olarak yer alan zarar, yukarıdaki işlemle; öz kaynak kalemlerinden biri olan yedeklere mahsup edilmek suretiyle ortadan kaldırılmaktadır. Doğal olarak bu işlemle toplam öz sermaye değişmeyecektir.

540 YASAL YEDEKLER HESABI

a. Niteliği: Kanun hükümleri uyarınca kârdan ayrılan yedeklerin izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Yedek akçe ayrıldığında bu hesaba alacak, yedek akçe zarara mahsup edildiğinde borç yazılır.

541 STATÜ YEDEKLERİ HESABI

a. Niteliği: Kuruluş ana sözleşmesindeki hükümler çerçevesinde kârdan ayrılan yedeklerin izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Ana sözleşmenin gerektirdiği yedek akçeler ayrıldığında bu hesaba alacak, yedek akçe sözleşmedeki hükümlere göre kullanıldığında da borç yazılır.

542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HESABI

a. Niteliği: Kuruluş genel kurulu kararı ile kârdan ayrılan yedeklerin izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Genel kurul kararı ile ayrılan yedek akçeler bu hesaba alacak, yedek akçenin zarara mahsup edilmesinde, sermayeye eklenmesinde veya ortaklara dağıtılmasında ise borç yazılır.

548 DİĞER KÂR YEDEKLERİ HESABI

a. Niteliği: Ayrıca tanımlanmış olanlar dışındaki kârdan ayrılmış yedek akçelerin izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: Yedek akçenin ayrılmasında bu hesaba alacak, yedek akçenin zarara mahsup, sermayeye ekleme kâr payı olarak dağıtma vb. şeklinde kullanılması halinde borç yazılır.

549 ÖZEL FONLAR HESABI

a. Niteliği: Genel Kurul kararı gereği belli amaçlarla kullanılmak üzere ayrılan "*Yatırım Fonu*", "*Sermaye İtfa Fonu*" (imtiyazlı şirketlerde), "*Yatırım İndirimi Fonu*" gibi kârdan ayrılan yedeklerle, bir duran varlığın satışında ortaya çıkan ve yenilemede kullanılacak "*Yenileme Fonu*" bu hesapta izlenir.

b. Hesabın İşleyişi: Bunlardan "*Yenileme Fonu*" dışında kalanlar gerçekte "*belli amaca tahsis edilmiş yedek*"lerdir. Dolayısıyla hesap bu fonlardan dolayı Yedekler hesabında olduğu gibi çalışır. Yenileme Fonu ise, Maddi Duran Varlıklar bölümünde anlatıldığı gibi, bir duran varlığın yenilenmek üzere satılmasında veya sigortadan bedelinin alınmasında; duran varlığın net değerini aşan satış veya sigorta bedelinden oluşur. Söz konusu fark VUK uyarınca muhasebeleştirilirse bu hesaba alacak yazılır. Duran varlık yenilendiğinde yeni duran varlığın amortismanı bu hesaptaki tutar bitene kadar bu hesaba borç yazılır.

6.5.4. Kârlar ve Zararlar

6.5.4.1. Geçmiş Dönem Kârları ve Zararları

İşletmenin geçmiş yıllar kârları öz sermayeyi artırıcı, geçmiş yıl zararları ise öz sermayeyi azaltıcı kalemlerdir.

570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESABI

a. Niteliği: Bu hesap, önceki yıllara ait kârların dağıtılmasına ya da sermayeye eklenmesine kadar, tutulması için açılmıştır.

b. Hesabın İşleyişi: Hesap, açılış kaydında önceki dönem net kârının doğrudan "*570 Geçmiş Yıllar Kârları*" alacak hesabına yazılması, şeklinde açılabilir. Net kârın, "*590 Dönem Net Kârı*" hesabında devretmesi, dönem başında söz konusu hesabın borcuna karşılık "*570 Geçmiş Yıllar Kârları*" hesabına alacak yazılması şeklinde bir uygulama da mümkündür.

Hesap, kârın kullanılma biçimine göre ilgili hesaba (Sermaye, Yedekler, Ortaklar, Borçlar, Kasa vb.) karşılık borçlanır.

Örnek: Önceki dönem bilançosunda net kâr 99.340 TL'dir.

..... Firması

(.. / .. / .. Tarihli)

Aktif		BİLANÇOSU	Pasif
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	DÖNEM NET KÂRI	99.340
	.....		.....

Önceki dönemin net kârı yeni dönemde "570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI" hesabına iki farklı biçimde alınabilir.

i) Dönem Net Kârı hesabında devredilir, sonra bu hesaptan aktarılır (Böylece yıl sonunda kapatılmış olan hesaplar, açılış maddesiyle, aynen yeni yıla aktarılmış olur).

1	01 / 01 / 201.			
	.....		.....	
	.....		.....	
	.....		.....	
		.....		.....
		.....		.....
		590 DÖNEM NET KÂRI H.		99.340
	Açılış kaydı			
2	01 / 01 / 201.			
	590 DÖNEM NET KÂRI H.		99.340	
		570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI H.		99.340
	Kârın ilgili hesaba aktarılması			

ii) Doğrudan doğruya Geçmiş Yıllar Kârları hesabında devredilir (Böylece her dönemin bağımsız olduğu göz önünde tutularak kâr, eski yılın kârı olarak yazılır, Dönem Net Kârı hesabı sadece cari dönem için kullanılmış olur.)

1	01 / 01 / 201.			
	.....		.....	
	.....		.....	
	.....		.....	
		.....		.....
		.....		.....
		570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI H.		99.340
	Açılış kaydı			

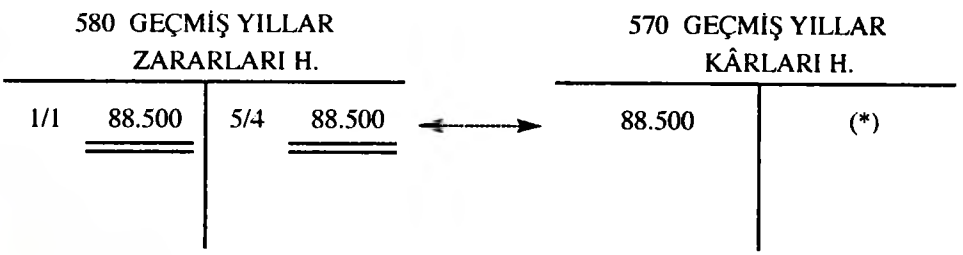
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HESABI (–)

a. Niteliği: Bu hesap, önceki yıllara ait zararların; yedeklere, daha sonraki yılların kârlarına ya da sermayeye mahsup edilerek kapatılıncaya kadar tutulması için açılmıştır. Borç karakterli bir hesap olduğu için öz kaynakta azalmayı temsil eder ve bilançoda öz kaynaklardan indirim biçiminde gösterilir.

b. Hesabın İşleyişi: Hesap, açılış kaydında önceki dönem zararının doğrudan "*580 Geçmiş Yıllar Zararları*" hesabına yazılması şeklinde açılabilir. Zararın "*591 Dönem Net Zararı*" hesabında devretmesi dönem başında söz konusu hesabın alacağına karşılık "*580 Geçmiş Yıllar Zararları*" hesabının borcuna alınması şeklinde bir uygulama da mümkündür. Hesap, devreden zarar nedeniyle borçlanır, zararın izleyen dönem kârlarına, yedeklere ya da sermayeye mahsubu veya ortaklardan zarar kadar tahsilat yapılması ile alacaklanır.

Örnek: Bir önceki yılın 88.500 TL'lik zararı, 580 Geçmiş Yıllar zararları Hesabına alınmış bulunmaktadır. Bu zarar 5 Nisan günü önceki yılın kârından indirilerek kapatılıyor.

05 / 04 / 201.			
570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI H.		88.500	
	580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI H.		88.500



6.5.4.2. Faaliyet Dönemi Kârı veya Zararı

Faaliyet dönemi kârla kapanırsa öz sermaye artar, zararla kapanırsa öz sermaye azalır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda işletmenin faaliyet dönemi sonucunda ulaştığı net kârı veya zararı göstermek üzere öz kaynaklar bölümünde iki hesaplı bir grup oluşturulmuştur.

590 DÖNEM NET KÂRI HESABI
591 DÖNEM NET ZARARI HESABI (–)

a. Niteliği: İşletmenin faaliyet dönemine ait vergi sonrası net kâr veya zarar tutarlarının izlendiği hesaptır.

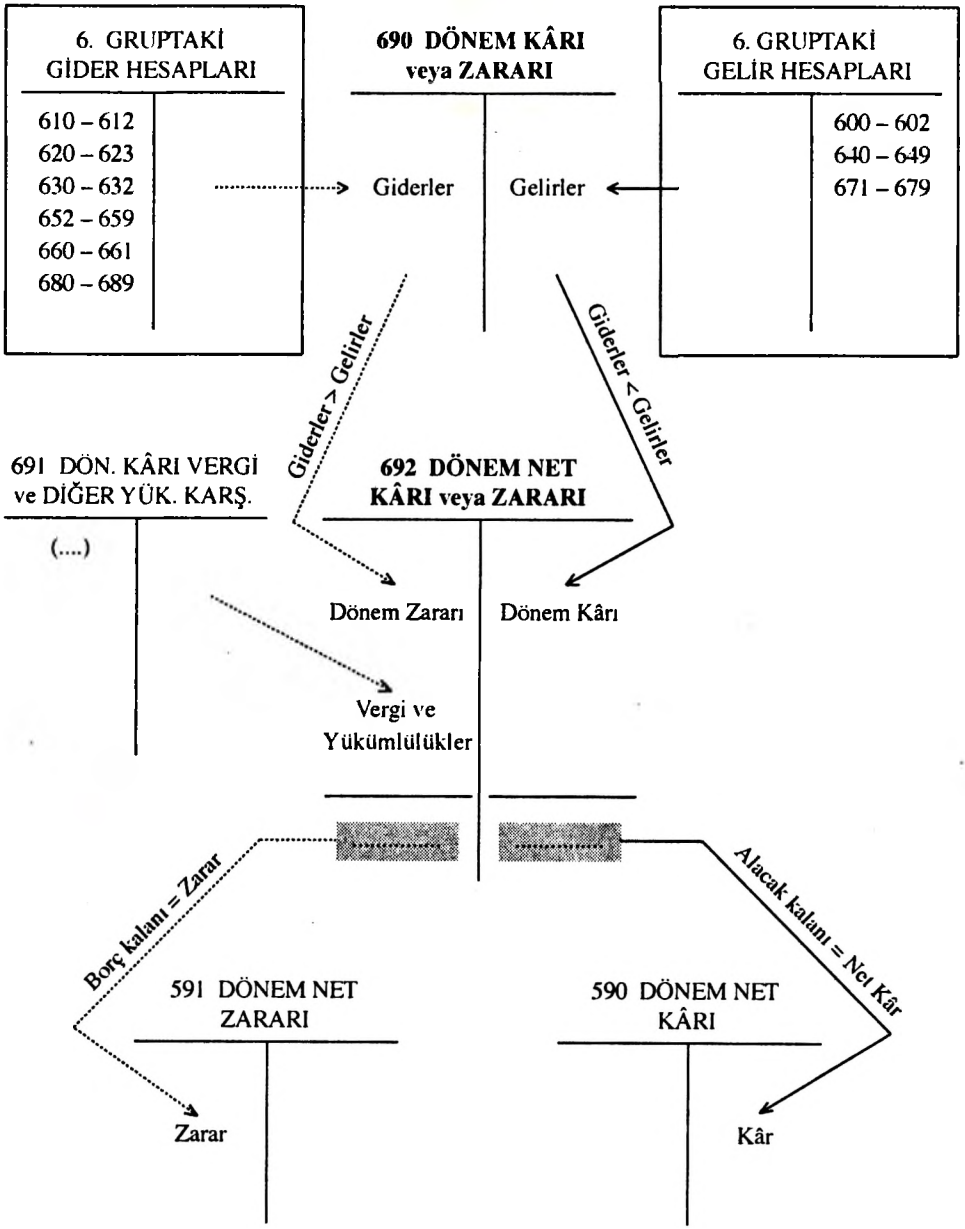
b. İşleyişi: İşletmenin tüm gelir ve giderleri bir gelir tablosu hesabı olan "690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI" hesabında toplandıktan sonra söz konusu hesap alacak kalanı verirse bu işletmenin vergi öncesi kârını oluşturur. İşletme bir kurum ise yani dönem kârı üzerinden vergi ve diğer yasal yükümlülüğü varsa bu yükümlülükler düşülerek net kâr yine bir gelir tablosu hesabı olan "*692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI*" hesabına alınır. İşletme kârı üzerinden vergi yükümlüsü değilse; 690 no.lu hesabın kalanı doğrudan 692 no.lu hesaba aktarılır.

i. "692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI" hesabı alacak kalanı veriyorsa net kâr var demektir. Bu kâr 692 no.lu hesaptan bir bilanço hesabı olan "***590 DÖNEM NET KÂRI***" hesabının alacağına aktarılır ve bilançoda "Dönem Net Kârı" olarak yer alır.

ii. "692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI" hesabı borç kalanı veriyorsa zarar var demektir. Bu zarar 692 no.lu hesaptan "***591 DÖNEM NET ZARARI***" hesabının borcuna aktarılır ve bilançoda "Dönem Zararı" olarak yer alır.

692 no.lu hesabın da kapanması ile 6. gruptaki tüm gelir tablosu hesapları kapanmış olur.

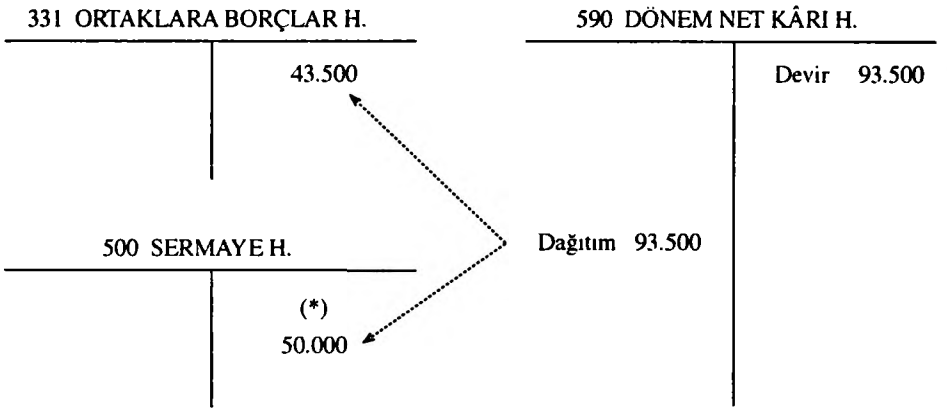
Hesaplar arasındaki bu ilişki aşağıda bir şema halinde gösterilmiştir.



Dönemin net kârı yeni yılda "570 Geçmiş Yıllar Kârları" hesabına alınır. Kâr dağıtımı, yukarıda da açıklandığı gibi, bu hesaptan yapılır. Kişi işletmelerinde kâr dağıtımı için bir genel kurul kararı söz konusu olmadığından net kâr yeni yılın başında doğrudan işletme sahibinin hesabına da alınabilir.

Örnek: İşletme sahibi, önceki yılın 93.500 TL tutarındaki kârından 43.500 TL'lık kısmının cari hesabına alınmasını, kalanının sermayesine eklenmesini istiyor.

1	01 / 01 / 201.		
	100 KASA	.....	
	.....	.....	
	.....	.....	
	.....		.....
	.....		.....
	590 DÖNEM NET KÂRI H.		93.500
	Açılış kaydı		
2	01 / 01 / 201.		
	590 DÖNEM NET KÂRI H.	93.500	
	331 ORTAKLARA BORÇLAR H.		43.500
	500 SERMAYE H.		50.000
	Kârın dağıtımı		



692 Dönem Kârı veya Zararı hesabı borç kalanı verirse zarar tutarı "591 DÖNEM NET ZARARI" hesabına aktarılır. Bilançoda öz kaynaklardan indirim biçiminde gösterilen dönem zararı izleyen dönemde 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesabına alınır.

7. NAZIM HESAPLAR

7.1. NAZIM HESAPLAR

Nazım hesaplar, sadece bilgi gösterme görevi yüklendiği için varlık ve kaynak hesaplarının dışında özellikler gösteren bir hesap grubu oluşturur.

a. Niteliği: Nazım hesaplar:

- İşletmenin sağladığı garantilerin ve yüklendiği yükümlülüklerin izlenmesi ,
- İşletmenin fer'i zilyedliği altında bulunan kıymetlerin izlenmesi,
- İşletme dışında bulunan bir kısım işletme varlıklarının bulunduğu yer açısından, izlenmesi,
- Kullanılması koşula bağlı varlıkların bu özelliğinin belirtilmesi,
- İşletmede elde edilmek istenen bazı istatistiki bilgilerin muhasebe kayıtlarında toplanması amacıyla kullanılan bilgi hesaplarıdır. Bu hesaplarda izlenecek hususlar başka bir yere not edilerek, özel defterlere kaydedilerek de toplanabilir.

Nazım Hesaplarda izlenen işlemler işletmenin mamelekinde (işletmeye dahil mal varlığı, alacaklar ve borçların oluşturduğu bütünde) değişiklik yapan işlemler değildir. Ancak, bu işlemlerin gelecekte işletme mamelekinde bir değişiklik doğurma potansiyeli olabilir (Örneğin, verilen bir kefalet karşılığı bir ödeme gerekirse varlık ve kaynak hesaplarını ilgilendiren bir işlem ortaya çıkar). Bu nedenle çoğu işletme, bu çeşit işlemlerini, yasal bir zorunluluk olmamasına karşın, muhasebeleştirme yolunu seçer.

b. Bölümleme: Her işletme nazım hesaplarını işlemlerinin özelliğini göz önünde tutarak bölümler. Örneğin; bir sanayi işletmesi ile banka işletmesinin nazım hesapları oldukça farklı biçimde bölümlenir.

Nazım hesaplarda izlenecek işlem sayısı sınırlı olan bir işletme biri borçlu diğeri alacaklı olmak üzere 2 hesap açmayı (Nazım hesaplar için tek defterikebir hesabı açılması artık kullanılmamaktadır) ve ayrıntıyı tali hesaplarda izlemeyi uygun bulabilir.

Nazım hesaplarda izlenecek çok sayıda işlemi olan işletmeler ise önce nazım hesap grupları oluşturur[273]. Örneğin;

90 TEMİNAT MEKTUPLARI
91 CİROLAR KEFALETLER, GARANTİLER
92 TEMİNAT ve EMANET VERİLEN KIYMETLER
93 TEMİNAT ve EMANET ALINAN KIYMETLER
95 MATRAH DÜZELTMELERİ
96 MENKUL KIYMETLER CÜZDANI

(273) Bkz. Nalân Akdoğan - Orhan Sevilengül, a.g.e., 772 - 785

97 ÇIKARILMIŞ MENKUL KIYMETLER
98 YABANCI PARALI İŞLEMLER
99 DİĞER SAYISAL BİLGİLER

Gruplarda da yeteri kadar defterikebir hesabı açılır. Örneğin;

93 TEMİNAT ve EMANET ALINAN KIYMETLER
930 TEMİNAT ALINAN KIYMETLER HESABI
931 EMANET ALINAN KIYMETLER HESABI
932 TEMİNAT VE EMANET KIYMET VERENLER HESABI

Tekdüzen Hesap Planı'nda 9. ana grup Nazım Hesaplara ayrılmış ve açılacak defterikebir hesapları işletmelere bırakılmıştır.

Bu kitapta kullanılan nazım hesaplar ekler arasında yer verilen hesap planına dahil edilmiştir.

c. İşleyiş Kuralları: Nazım Hesaplarda izlenen işlemler gerçek bir aktifi ya da pasifi ifade etmediğinden *bu hesaplar varlık ve kaynak hesapları ile karşılaştırılmaz.* Nazım hesaplar borçlandırılırken yine nazım hesaplar alacaklandırılır. Aşağıda, bu hesaplarda izlenecek işlemlere örnekler verilmiştir.

i. İşletmeye belirli bir hakkı temsil eden belgeler verilebilir.

Örnek: Alıcı İlker Titiz'den 50.000 TL'lik İş Bankası teminat mektubu alınıyor.

.. / .. / 201.		
902 TEMİNAT MEKTUBU DEPOSU (NH)	50.000	
903 TEMİNAT MEKTUBU VERENLER (NH)		50.000
903.02 İlker Titiz 50.000		

ii. Üçüncü kişilerin işletmede varlıkları bulunabilir.

Örnek: Şebnem Güray; 75.000 TL'lik malını kendi hesabına, komisyon karşılığında satılmak üzere gönderiyor.

	.. / .. / 201.		
930	EMANET KIYMETLER DEPOSU (NH)	75.000	
	930.01 Emanet Stoklar 75.000		
931	EMANET KIYMET VERENLER (NH)		75.000
	931.01 Şebnem Güray 75.000		

iii. Üçüncü kişilere, emanet ve rehin olarak bazı değerler verilebilir.

Örnek: Kredi alınan bankaya şirket binası üzerine 800.000 TL.lık ipotek veriliyor.

	.. / .. / 201.		
920	KIYMETLERİMİZİ TEMİNATA ALANLAR H.	800.000	
921	TEMİNATTAKİ KIYMETLERİMİZ		800.000
	921.04 Gayrimenkuller 800.000		

iv. Finansal türev ürün işlemleri olabilir.

İşletme bir kısım işlemlerindeki risklerden kaçınmak veya kâr etmek amacıyla türev ürün alım satımına girişebilir. Türev ürünler vadeli sözleşmeler olduklarından başlangıçta (depozito yatırılması dışında) bir kıymet hareket yaratmazlar. Ancak bu sözleşmeler ile bazı haklar elde edilir ve yükümlülük altına girilir. Bu haklar ve yükümlülükler nazım hesaplarında izlenir.

Örnek: İşletme, kredili olarak satın aldığı maldan doğma 200.000 avro tutarındaki borcunun vadeye kadar ortaya çıkabilecek kur artışlarından korunmak için 15 Mart günü 90 gün vadeli 200.000 avro tutarlı bir döviz forward sözleşmesi satın alıyor.

Sözleşmedeki kur: 1 avro = 2,10

İşlem gününde kur: 1 avro = 1,88

	15 / 03 / 201.		
960	FORWARD SÖZLEŞMESİ HAKLARI H.	336.000	
963	FORWARD SÖZLEŞMESİ PRİMLERİ H.	44.000	
961	FORWARD SÖZLEŞ. YÜKÜMLÜLÜKLERİ H		380.000
Sözleşme vade değeri	*200.000 x 2,10 = 420.000*		
Sözleşme işlem günü değeri	*200.000 x 1,88 = (376.000)*		
Prim	*44.000*		

d. Nazım Hesapların bilançodaki yeri: Nazım hesaplar işletme açısından gerçek bir varlık ya da kaynağı göstermediğinden bilançoda varlık ve kaynaklar arasında yer almazlar.

Günümüzde; tam açıklama kavramı gereğince, bilançoyu karar almada kullanacak olanlar için gerekli bilgiler (verilen ipotekler, bilanço dışı taahhütler vb.) bilanço dip notu şeklinde verilip diğer bilgilerin (emanet mallar gibi) ise verilmemesi şeklindeki bir uygulama geçerlidir(274). Dip notlarda nazım hesaplardaki bilgilere ek olarak gerekli görülen diğer bilgiler de (uygulanan değerleme yöntemi gibi) yer almaktadır.

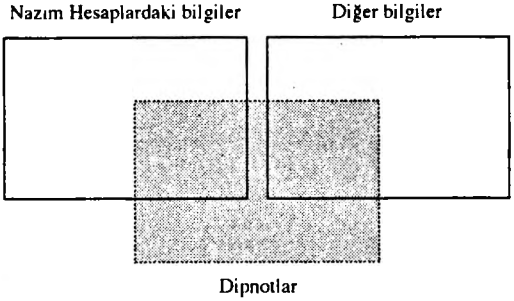
AHMET ÖZCAN'ın
BİLANÇOSU
(31 / 12 / 201.)

Aktif			Pasif
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
	.....		.....

Dipnotlar:

1) Menkul kıymetler üzerinde 900.000 TL'lik rehin vardır.
2) Stokları izlemede "ortalama maliyet" yöntemi uygulanmaktadır.
3) .....

Bilgilerin "dipnot"a dönüşmesi şöylece özetlenebilir.



(274) Bilançoda varlık ve kaynak toplamları alındıktan sonra tüm nazım hesap kalanlarının bilançoya yazılması şeklindeki uygulama günümüzde geçerli değildir.

8. GELİR TABLOSU HESAPLARI

8.1. GELİR TABLOSU HESAPLARININ NİTELİĞİ

İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin olağan ve olağandışı gelir ve giderlerinin toplandığı hesaplardır. Bu hesapların genel özellikleri aşağıda açıklanmıştır.

8.1.1. Gelir Tablosu Hesaplarının Ortak Özellikleri

İşletmenin gelir ve giderlerini gösteren ve tutarları Gelir Tablosunu oluşturan sonuç hesaplarının ortak özellikleri şöylece özetlenebilir:

* Sonuç hesapları öz sermayenin, işletme çalışmalarından kaynaklanan artış ve eksilişlerinin kaydedildiği hesaplar olduğuna göre, öz sermayeyi artırıcı nitelikteki bir işlem *(Gelir)* nedeniyle alacaklanması, öz sermayeyi azaltıcı nitelikteki bir işlem *(Gider)* nedeniyle de borçlanması gerekir.

* Gelir hesapları alacak yanlarından çalışmaya başlarlar ve alacak kalanı verirler. Gider hesapları borç yanlarından çalışmaya başlarlar ve borç kalanı verirler.

* Sonuç hesapları dönem sonunda Dönem Kâr veya Zarar Hesabına aktarılmak suretiyle kapatılırlar. Gider hesaplarının kalanları Dönem Kâr veya Zarar Hesabının borç yanını, gelir hesaplarının kalanı da alacak yanını oluşturur.

* Gelirler; mal ve hizmet satışlarından (satış hasılatı) ya da işletmenin asıl faaliyeti dışındaki işlemlerden (faiz, temettü, kira vb.) elde edilen değerlerdir.

* Giderler; mal ve hizmet satışı, üretim dışı işletme faaliyetleri ve işletmenin asıl faaliyeti dışındaki işlemleri ile ilgili olarak ortaya çıkan; gelirlerle karşılaştırılan faydası tükenmiş maliyetlerdir (satılan malın maliyeti, kullanılan kırtasiyenin maliyeti vb.).

8.1.2. Kâr / Zararı Belirleme Yaklaşım ve Yöntemleri

İşletmenin dönem sonunda ulaştığı kâr veya zarar iki farklı yaklaşıma dayalı iki yöntemle belirlenebilir.

i. Karşılaştırma Yöntemi

Bu yöntem "kaynak yaklaşımı'na dayanır ve hareket noktası bilanço kalemleridir. İşletmenin dönem başı ve dönem sonu öz kaynakları (özsermayeleri) karşılaştırılarak artışa *"kâr"*, azalışa *"zarar"* demek mümkündür. Kuşkusuz öz kaynak farkına kâr veya zarar diyebilmek için, öz kaynaklara gelir ve giderler dışındaki etkilerin giderilmesi gerekir. Bu ilişki şöylece formüle edilmektedir.

$$\begin{bmatrix}\text{Dönem Sonu}\\ \text{Öz Sermaye}\end{bmatrix} - \begin{bmatrix}\text{Dönem Başı}\\ \text{Öz Sermaye}\end{bmatrix} + \begin{bmatrix}\text{İşletmeden}\\ \text{Çekilen}\\ \text{Kıymetler}\end{bmatrix} - \begin{bmatrix}\text{İşletmeye}\\ \text{Eklenen}\\ \text{Kıymetler}\end{bmatrix} = \begin{matrix}(+)\ \text{KÂR}\\ (-)\ \text{ZARAR}\end{matrix}$$

Örnek: İşletmenin dönem başında 40.000 TL olan öz sermayesi dönem sonunda 90.000 TL'ye yükselmiştir. İşletme sahibi dönem içinde 36.000 TL'lik bir makineyi sermayesine eklemek üzere işletmeye vermiş, önceki yılın kârından 8.500 TL'yi çekmiştir.

	TL
Dönem sonu öz sermaye	90.000
Dönem başı öz sermaye	(40.000)
Artış	50.000
İşletmeden çekilen kıymetler	8.500
İşletmeye eklenen kıymetler	(36.000)
KÂR	22.500

Kârın bu şekilde hesaplanması, örneğin vergi idaresi için yeterlidir. Gerçekten de Gelir Vergisi Kanunu'na göre (m. 38) ticari kazanç böyle hesaplanır. Çünkü Vergi İdaresi işletmenin kârlılığını tartışmak ve bunu artırmak üzere önlem almak konumunda değildir.

Buna karşılık işletme yönetimi ve işletme sahipleri açısından işletmenin öz varlığında artış ve azalış doğuran işlemlerin niteliklerinin ve tutarlarının bilinmesi büyük önem taşır. Örneğin; Dönem kârının, önceki dönemin kârına göre, 245.000 TL artarak 485.000 TL'ye ulaşması ilk bakışta işletmenin önceki yıla göre başarılı bir dönem geçirdiği şeklinde değerlendirilebilir. Ancak, dönem kârının 270.000 TL'lik kısmının bina artışı gibi faaliyet dışı bir işlemden doğduğu bilinirse; işletmenin asıl faaliyet kârında artma değil, 25.000 TL azalma (245.000 – 270.000 = –25.000) meydana geldiği anlaşılır. Bu husus da dönemin, önceki dönem kadar, başarılı geçmediğini anlatır. Bu nedenle kârın *karşılaştırma yöntemi* ile belirlenmesi halinde işletme hakkında karar alacak olan yönetici ve ortakların cari dönemde ulaşılan kâr hakkında sağlıklı değerlendirmeler yapması imkânsız olur.

ii. Eşleştirme Yöntemi

Bu yöntem "işlem yaklaşımı"na dayanır ve hareket noktası gelir tablosu kalemleridir. Yönteme göre işletmenin öz kaynağında artış meydana getiren işlemler (gelirler) ile azalış meydana getiren işlemler (giderler) ayrı hesaplarda ayrıntılı olarak belirlendikten sonra Dönem Kâr veya Zararı Hesabında eşleştirilir(275).

(275) Sonuç hesabı açmadan, gelir ve giderlerin doğrudan Kâr ve Zarar hesabına yazılması muhasebeyi bir yönetim aracı olarak görmeyen işletmelere özgü bir uygulamadır. Bu kayıt biçimi, ülkemizde Tekdüzen Hesap Planı'nın yürürlüğe girmesi ile uygulamadan kalkmıştır.

Gelir, TMS: Hasılat Standardındaki esaslar göz önünde tutularak, aşağıda tanımlanmış ve açıklanmıştır.

Gelir, öz kaynaklarda, ortakların işletmeye sermaye getirmeleri dışındaki artışlardır (Aynı anlayışla gider, öz kaynaklarda ortakların sermayelerini çekmeleri dışındaki azalmalardır şeklinde tanımlanabilir).

Bir ekonomik yarar akışının gelir olabilmesi için işletmenin lehine doğmuş olması gerekir. Örneğin alıcılardan alınan katma değer vergisi, işletme lehine bir ekonomik değer olmadığı için, gelirlere dahil edilmez. Aynı nedenle komisyoncu sıfatıyla bir mal satıldığında işletme için gelir; satış bedeli değil, bu işlem dolayısıyla alınan komisyon miktarıdır.

İşletmenin gelir ve giderlerini toplayan ve bunların büyüklükleri hakkında bilgi veren hesaplar sonucu belirlediğinden *"Sonuç Hesapları"* ya da gelir tablosunu oluşturduklarından *"Gelir Tablosu Hesapları"* olarak isimlendirilir. Bu hesaplar, kârın veya zararın oluşumu hakkında bilgi verme görevini yerine getirdikten sonra kalanları Dönem Kâr veya Zarar hesabına aktarılarak kapatılırlar. İki grubun büyüklük farkı Dönem Kâr veya Zarar hesabının borç kalanını (Zarar) ya da alacak kalanını (Kâr) oluşturur. Bu kalan bilançoda *"Dönem Net Kârı"* veya *"Dönem Net Zararı"* olarak özkaynaklar bölümünde yer alır.

8.1.3. Gelir ve Giderleri Dönemlerle İlişkilendirme Esasları

Geliri dönemlerle ilişkilendirmede "nakit" veya "tahakkuk" esaslarından biri uygulanır.

i. Nakit Esası

Bu esasa göre gelir, tahsil edildiği, gider ise ödendiği dönemin sonucu ile ilişkilendirilir. Örneğin 1 Aralık günü 3 aylık kira ödenirse tamamı o yılın kirası olarak muhasebeleştirilir.

ii. Tahakkuk Esası

Bu esasa göre gelir ve giderler tahsil veya ödeme dönemi ile değil tahakkuk ettikleri (gerçekleştikleri) dönem ile ilişkilendirilir. İşletmeler "dönemsellik kavram" gereğince bu esasa uyarlar. Yukarıdaki ödemenin tahakkuk esasına göre, muhasebeleştirilmesinde 1 aylık kira cari yılda, 2 aylık kira ise izleyen yılda gider yazılır.

8.1.4. Satış Gelirlerini (Hasılatı) Ölçme Esasları

Gelirler, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden kaydedilir. Bir işlemden doğan gelirin tutarı genellikle satış veya kiralama sözleşmesi ile belirlenir. Satış sırasında, satış bedeli olarak hesaplanan tutardan yapılan iskontolar indirildikten sonraki kısım gelir olarak muhasebeleştirilir. Örneğin satış fiyatı 100 TL olan bir malın satımında alıcının işletmenin sürekli müşterisi olması nedeniyle %2 indirim yapılması halinde 100 TL'nin gelir, 2 TL'nin ise gider yazılması yoluna gidilmez. Satış geliri olarak 98 TL yazılır.

Satışlar peşin olarak yapılabildiği gibi belirli bir vade tanınması (nakit girişinin ertelenmesi) şeklinde de yapılabilir. Tanınan vade için de bir vade farkı alınması durumunda gelir (satış geliri değil, faiz geliri) doğacaktır. Ancak satış bedeli vade farkı koymadan da belirlenebilir. Bu şekilde anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri satış bedelinin şimdiki (iskonto edilmiş) değeridir. Örneğin 3 ay vadeli 100 TL'lik bir satışın gerçeğe uygun değeri, geçerli faiz oranının %12 olması varsayımında, 97 TL olacaktır (3 TL alıcıya sağlanan finansmanın geliri olarak kaydedilecektir).

Satış dışı gelirleri ölçmede de aynı esaslara uyulur.

8.1.5. Gelir Tablosu Kalemlerinin Enflasyon Düzeltmesi

Gelir tablosunun gerçeği yansıtabilmesi için bu tabloyu oluşturan akımların bilanço günündeki para ile ifade edilmesi gerekir. Bu nedenle enflasyon uygulamasında gelir ve giderlerin de düzeltilmesi yapılır.

Düzeltmede esas olan her gelir ve giderin gerçekleştiği (tahakkuk ettiği) ayın endeksinden hareket edilmesidir. Ancak işlem sayısı arttıkça bu tespit güçlükler yaratır. Bu nedenle çok sayıda gelir ve gider işleminin yapıldığı işletmelerde, gelir ve giderlerin tamamının veya bir bölümünün dönem içinde muntazam bir dağılım gösterdiği kabul edilerek "ortalama" endeks kullanılabilir (Toplulaştırılmış yöntemler için bkz. "5.3.4.3. Stoklarda Enflasyon Düzeltmesi").

Örnek: İşletmenin toplam net satışları 8.750.000 TL'dir. Satışların dönem içindeki dağılımı önemli dalgalanmalar göstermemektedir.

Endeksler:
Cari dönem sonu endeksi: 8.940
Ortalama endeks: 8.200

Düzeltme katsayısı 8.940/8.200 = 1.090

Gelirin düzeltilmiş tutarı: 2.750.000 x 1,090 = 2.997.500

Düzeltme farkı 2.997.500 – 2.750.000 = 247.500

31 / 12 / 201.		
698 ENFLASYON DÜZELTME H.	247.500	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		247.500

Gelir tablosunun diğer kalemleri de benzer biçimde düzeltilir.

8.1.6. Gelir ve Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Giderler aşağıdaki tüketimlerle ortaya çıkarlar:

i) Bir ekonomik değerin elde edildiği anda faydası tüketilir (örnek: Gazete alınması).

ii) Bir ekonomik değerin elde edildiği dönem içinde faydası tüketilir. (Örnek: alınan kırtasiyenin dönem içinde kullanılması).

iii) Önceki dönem veya dönemlerde elde edilen bir ekonomik değerin faydası dönem içinde tüketilir (örnek: önceki dönemde elde edilen akaryakıtın dönem içinde tüketilmesi).

iv) Sonraki dönem veya dönemlerde ekonomik değer çıkışına neden olacak bir tüketim önceden yapılır (örnek: faizi gelecek dönemde tahakkuk edecek kredi kullanılması).

Gelir ya da giderlerin söz konusu oluşum özelliklerine göre muhasebeleştirilmeleri farklılık gösterir.

Gider hesapları giderin; (a) Nakden veya hesaben ödeme, (b) Tahakkuk, (c) Peşin ödenen gider hesaplarında aktarma, (d) Diğer varlıklarda azalış şeklinde doğması ile borçlanır.

Gelir hesapları gelirin; (a) Nakden veya hesaben tahsil, (b) Tahakkuk, (c) Peşin tahsil edilen gelir hesaplarından aktarma, (d) Diğer varlıklarda artış şeklinde doğması ile alacaklanır.

Örnek: İşletmenin kullandığı 3 satış mağazası, bir anonim şirketten kira ile tutulmuştur. Birinci mağazanın kira tutarı 1.500 TL ile bunun KDV'si nakten ödeniyor. İkinci mağazanın 6 aylık kirası peşin ödendiğinden o ayın 1.200 TL'lik kirası peşin ödemeden mahsup ediliyor. Üçüncü mağazanın 2.500 TL tutarındaki kirası işledikten sonra 3 ayda bir ödendiğinden hesaba alınıyor.

.. / .. / 201.

760 PAZARLAMA, DAĞITIM ve SATIŞ GİDERLERİ H.		5.200	
191 İNDİRİLECEK KDV		270	
	100 KASA H.		1.770
	180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.		1.200
	381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		2.500

Gider Çeşidi

4. Çeşitli Giderler 5.200
4.01 Kira Giderleri

Gider Yeri

860 Pazarlama - Satış Gider Yeri 5.200

Toplam Gider:

I. Mağaza	*1.500*
II Mağaza	*1.200*
III Mağaza	*2.500*
	5.200
KDV 1.500 x 0,18 =	*270*

Söz konusu binaları kiraya veren anonim şirketin bu işlemi aşağıdaki biçimde kaydetmesi gerekecektir:

.. / .. / 201.

100 KASA H.		1.770	
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.		1.200	
181 GELİR TAHAKKUKLARI H.		2.500	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H.		5.200
	649.01 Kira Gelirleri 5.200		
	391 HESAPLANAN KDV		270

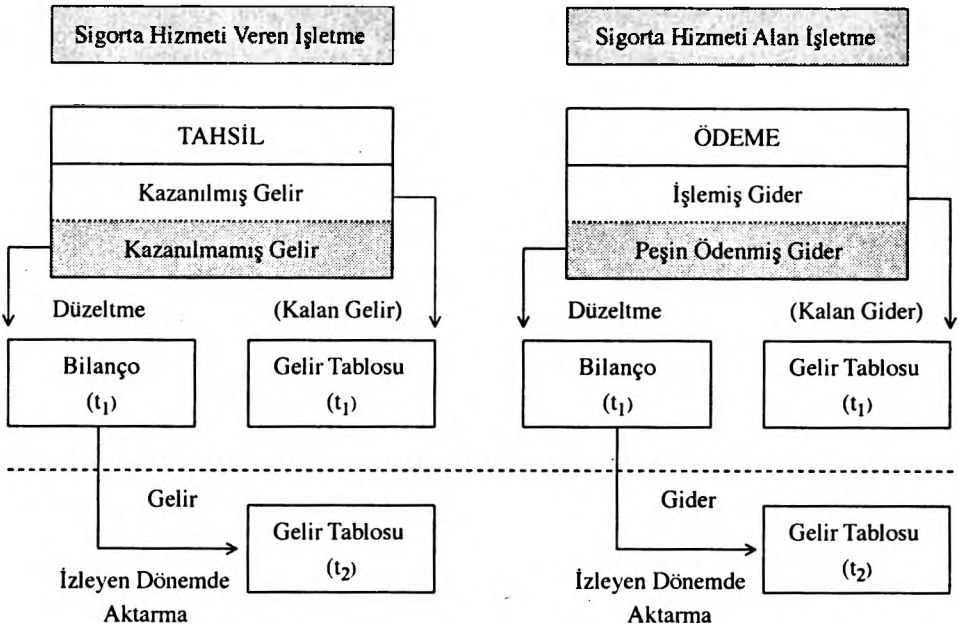
Gider hesaplarının borç yanlarına, gelir hesaplarının alacak yanlarına kayıt yapılır.

"*Gider*" hesabının alacağına, "*Gelir*" hesabının ise borcuna ancak (hesapların kapanması dışında) düzeltme nedeniyle kayıt yapılır.

Yapılan gider veya gelir kaydından bir kısmının iptal edilmesi iki nedene dayalı olabilir: (a) Yapılan bir hatanın düzeltilmesi, (b) Gider veya gelirin bir kısmının izleyen dö-

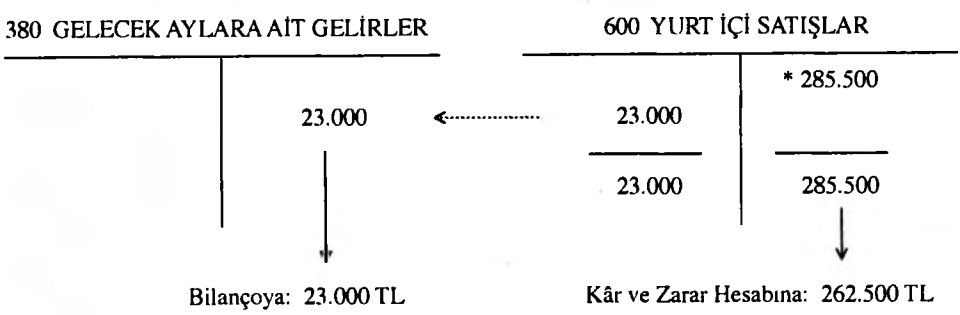
nem veya dönemlere aktarılması. Düzeltme işlemlerinden, hesaba yanlışlıkla kaydedilmiş bir işlemin yokedilmesi amacıyla yapılan düzeltmeler diğer hesaplarda yapılan düzeltme işlemlerinden farklı değildir. Buna karşılık başlangıçta tamamı cari dönem sonuç hesabına kaydedilen gelir ve giderlerden gelecek döneme düşen kısmının ayrılması özellik gösteren bir işlemdir. Buna gelirlerde, ya da giderlerde *"reeskont"* işlemi denir.

Sözkonusu ilişki şöyle bir şema ile anlatılabilir:



Örnek: Dergi yayımlayan işletme, abone bedellerini tahsil ettiğinde *"SATIŞLAR"* hesabına alacak yazmaktadır. Yıl sonunda yapılan tespite göre; abone gelirleri olarak tahsil edilip, hesaba alınan 285.500 TL'lık gelirin 23.000 TL'lık kısmı izleyen döneme aittir.

	31 / 12 / 201.		
600	YURT İÇİ SATIŞLARI	23.000	
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER H.		23.000



"380 Gelecek Aylara Ait Gelirler" Hesabının kalanı dönem sonu bilançosunun pasifinde dönem ayırıcı bir kalem olarak yer alacak, izleyen dönemde ise "*600 YURTİÇİ SATIŞLAR*" hesabına aktarılacaktır. Bu işlemlerle her dönemde "gerçekleşen gelir" o dönemin sonucuna yansıyacaktır.

8.2. GELİR TABLOSU HESAPLARININ BÖLÜMLENMESİ

Giderlerin gelir tablosunu oluşturan hesaplara geçişini izleyebilmek için giderlerin oluşumunun ve Tekdüzen Hesap Planı'nın 7. grubunu oluşturan "Maliyet Hesapları"nın işleyiş kurallarının bilinmesi gerekir.

i) İşletmenin asıl faaliyeti ile ilgili (işletme fonksiyonları ile ilgili) giderler önce bu gruptaki hesaplara kaydedilir.

ii) Tekdüzen Hesap Planında maliyet hesapları için iki seçenek bulunmaktadır. 7/A seçeneğinde; defteri kebir hesapları işletme fonksiyonlarına, 7/B seçeğinde ise gider çeşitlerine göre oluşturulmuştur.

iii) Maliyet hesaplarında toplanan giderler dönem içinde sonuç hesaplarıyla diğer hesaplara "Yansıtma Hesapları" aracılığı ile yansıtılır.

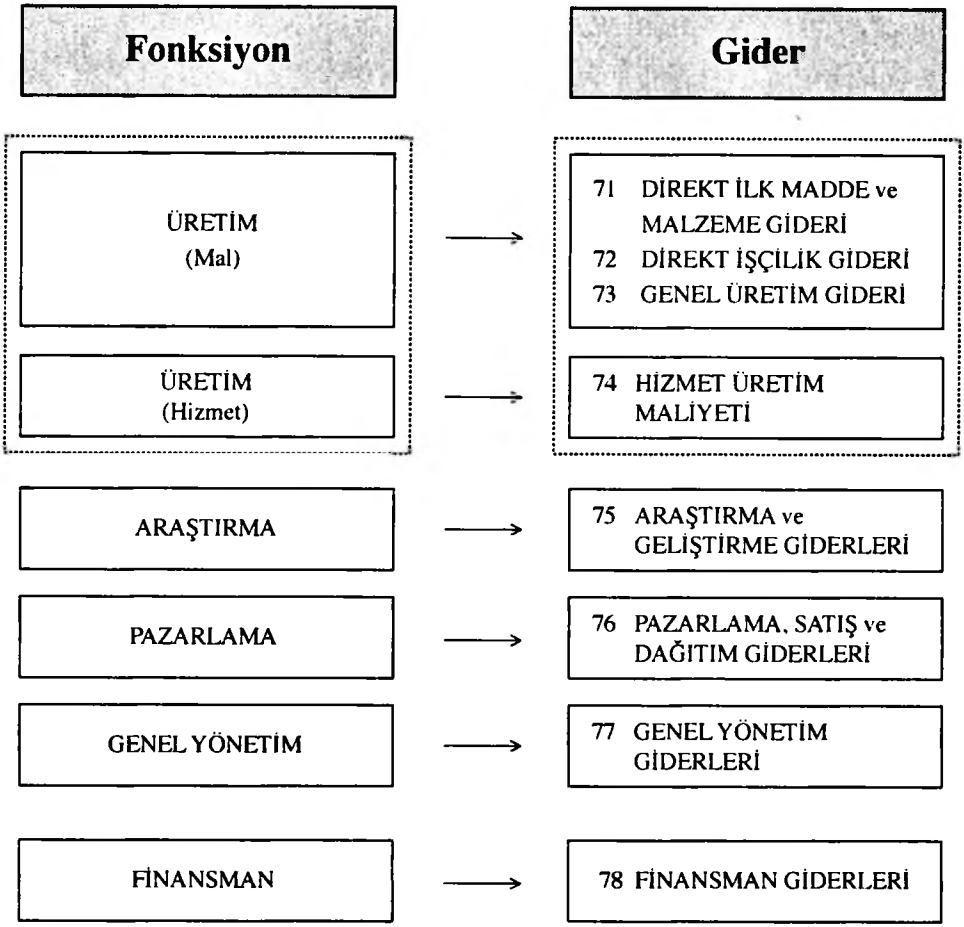
iv) Yansıtma hesapları dönem sonunda ilgili gider hesapları ile karşılaştırılarak kapatılır.

8.2.1. Giderlerin Defterikebir Hesaplarında Fonksiyonlara Göre Bölümlenmesi (7/A)

Tekdüzen Hesap Planı'nda giderlerin önce defterikebir hesaplarında işletme fonksiyonlarına göre aşağıdaki gibi bölümlenmesi esas alınmıştır.

8.2.1.1. Grup Düzeyinde Bölümleme

Hesap grupları fonksiyonlara göre aşağıdaki gibi oluşturulmuştur.



8.2.1.2. Defterikebir Hesabı Düzeyinde Bölümleme

Her gider grubunda aşağıdaki şekilde defterikebir hesapları açılmıştır.

7. 0 GİDER HESABI
7. 1 YANSITMA HESABI
7. 2
7. 3 } FARK HESAPLARI
7. 4

Örnek: 72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

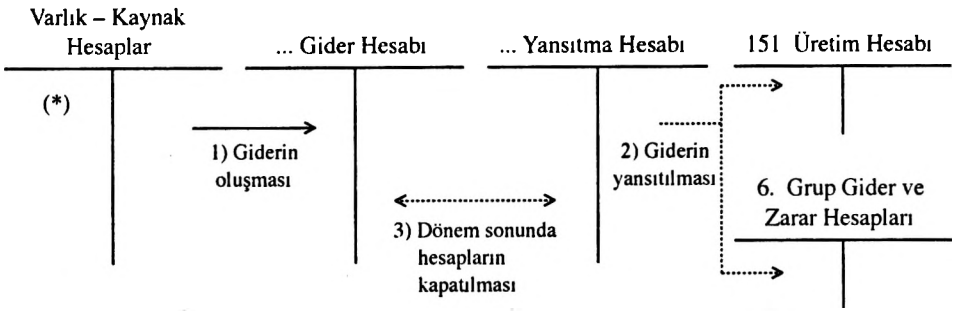
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI

722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI

723 DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI

Bu hesaplardan fark hesapları önceden saptanmış maliyet hesaplama yöntemlerinin (standart maliyet vb.) uygulamasına özel olduğu için burada incelenmeyecektir.

Gider hesaplarında toplanan giderler her grupta açılmış bulunan "*yansıtma*" hesabının alacağı karşılığında üretim maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aşağıdaki gibi yansıtılır.



Örnek: İşletme, 5 Ocak günü, yönetim binasının 6.000 TL kirası ile KDV 'sini bina sahibi durumundaki anonim şirkete nakten ödüyor.

05 / 01 / 201.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		6.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		1.080	
	100 KASA H.		7.080

Gider Çeşidi
4. Çeşitli Giderler 6.000
Gider Yeri
302 Yönetim 6.000

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.

6.000

Ocak ayı sonunda (veya 3 aylık dönemin sonu olan 31 Martta) 770 no.lu hesapta biriken tutar 229.300 TL'yi yükselmişse bu tutar aşağıdaki gibi bir kayıtla sonuç hesabına aktarılacaktır.

31 / 01 / 201.		
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	229.300	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS. H.		229.300

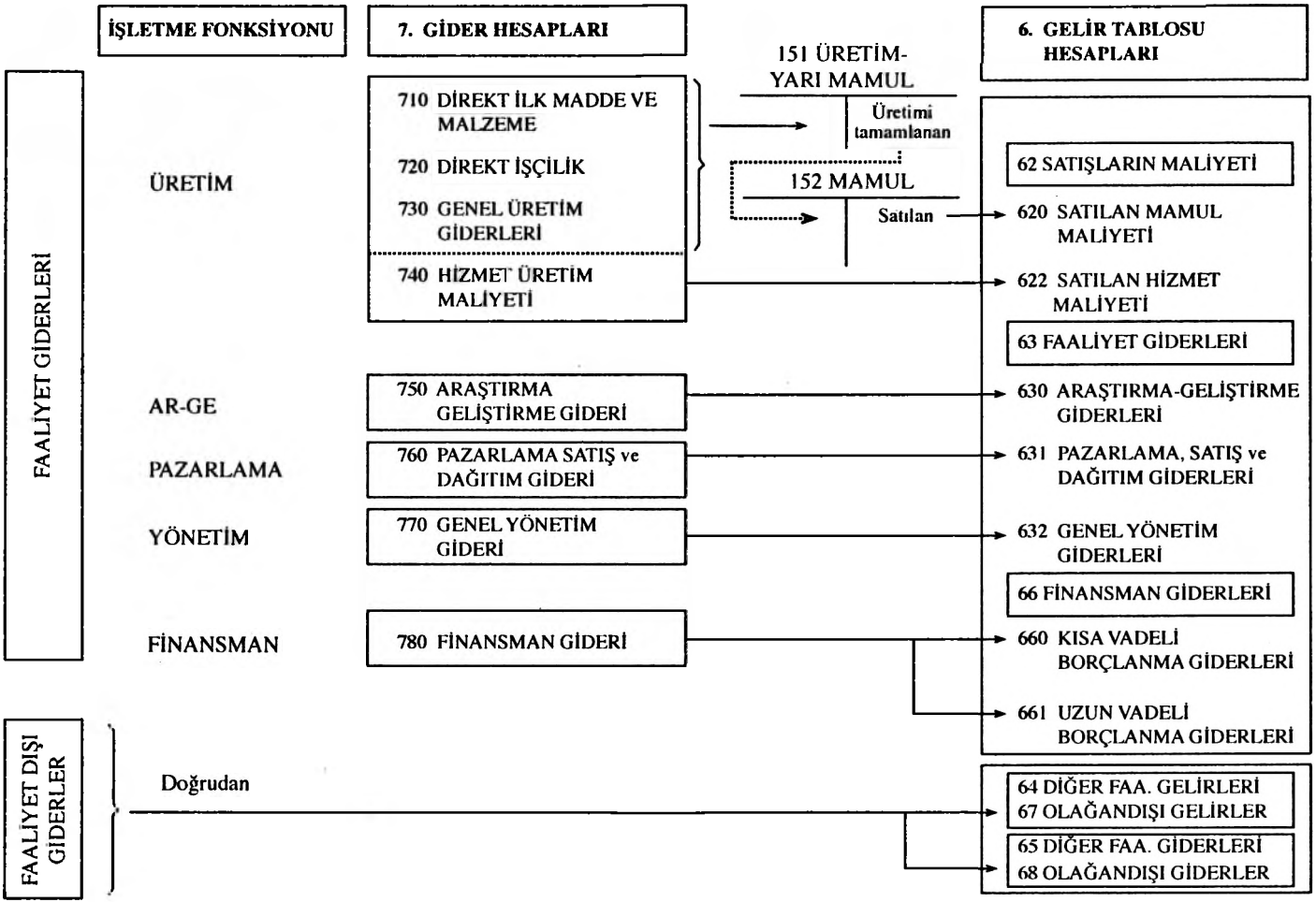
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		771 GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA H.		632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	
6.000			Yansıtma →		
.....			229.300	229.300	
.....					
* 229.300	—	—	229.300		

Dönem sonu envanter işlemleri de yapıldıktan sonra oluşan ve yansıtılan giderlerin 869.500 TL olduğu varsayılırsa aşağıdaki gibi bir kayıtla gider hesapları (görevleri sona erdiğinden) karşılıklı olarak kapatılır.

31 / 12 / 201.		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA H.	869.509	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		869.500

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		771 GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA H.		632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	
229.300			229.300	229.300	
.....			.....	.....	
.....			.....	.....	
* 869.500	—	—	* 869.500	* 869.500	—
	869.500 ← Kapanış	869.500			
869.500	869.500	869.500	869.500		

Fonksiyonlara göre bölümlenen giderlerin gelir tablosu hesaplarına dönüşmesi aşağıda bir şema ile gösterilmiştir.


İŞLETME FONKSİYONU
7. GİDER HESAPLARI
6. GELİR TABLOSU HESAPLARI
FAALİYET GİDERLERİ
ÜRETİM
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME
720 DİREKT İŞÇİLİK
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
151 ÜRETİM-YARI MAMUL
Üretimi tamamlanan
152 MAMUL
Satılan
62 SATIŞLARIN MALİYETİ
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ
63 FAALİYET GİDERLERİ
AR-GE
750 ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERİ
630 ARAŞTIRMA-GELİŞTİRME GİDERLERİ
PAZARLAMA
760 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERİ
631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ
YÖNETİM
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
66 FİNANSMAN GİDERLERİ
FİNANSMAN
780 FİNANSMAN GİDERİ
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ
661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ
FAALİYET DIŞI GİDERLER
Doğrudan
64 DİĞER FAA. GELİRLERİ
67 OLAĞANDIŞI GELİRLER
65 DİĞER FAA. GİDERLERİ
68 OLAĞANDIŞI GİDERLER

8.2.1.3. Fonksiyon Hesaplarının Kapsamları

Yukarıda çalışma biçimleri, genel olarak verilen gider hesaplarının nitelikleri ve işleyişleri aşağıda açıklanmıştır (Fark hesapları hariç).

8.2.1.3.1. Maliyet Muhasebesinin Bağımsız Yürütülmesi

Maliyet muhasebesinin genel muhasebeden bağımsız olarak yürütülmesini tercih eden işletmelerde maliyet muhasebesi ayrı bir muhasebe kişiliği gibi düşünülür.

Maliyet giderleri Genel muhasebede, maliyet muhasebesi kişiliğini temsil eden, 700 Maliyet Muhasebesi bağlantı hesabına borç kaydedilir. Maliyet muhasebesi de bu tutarları 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma hesabı karşılığında ilgili fonksiyonel gider hesaplarına alır.

Maliyet muhasebesinde oluşan giderler maliyet dönemleri sonlarında fonksiyonel gider yansıtma hesapları (711, 721, 731 no.lu hesaplar) karşılığında 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma hesabına borç yazılır. Genel muhasebe, söz konusu maliyet giderlerini 700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı hesabı karşılığında 151 Yarı Mamuller - Üretim hesabına kaydeder. 151 Yarı Mamuller - Üretim hesabına alınan tutardan üretimi tamamlananların maliyeti genel muhasebe tarafından 152 Mamuller hesabına aktarılır.

Örneğin "205 Boyama" bölümü için 400 TL tutarındaki boyanın malzeme ambarından 7 Nisan günü çekildiği varsayıldığında iki muhasebe birimi aşağıdaki kayıtları yapacaktır.

Genel Muhasebe:

07 / 4 / 201.		
700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI H.	400	
150 İLK MADDE ve MALZEME H.		400

Maliyet Muhasebesi

30 / 04 / 201.		
710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ H.	400	
701 MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA H.		400
Gider Çeşidi 0. İlk Madde ve Malzeme Gideri 400		
Gider Yeri 200 Boyama Atölyesi 400		

Maliyet dönemi sonunda toplam giderler;

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri	60.000 TL.
Direkt işçilik giderleri	45.000 TL.
Genel üretim giderleri	30.000 TL.

şeklinde oluştuğu varsayılırsa iki muhasebe giderleri, karşılıklı olarak, aşağıdaki gibi yansıtır.

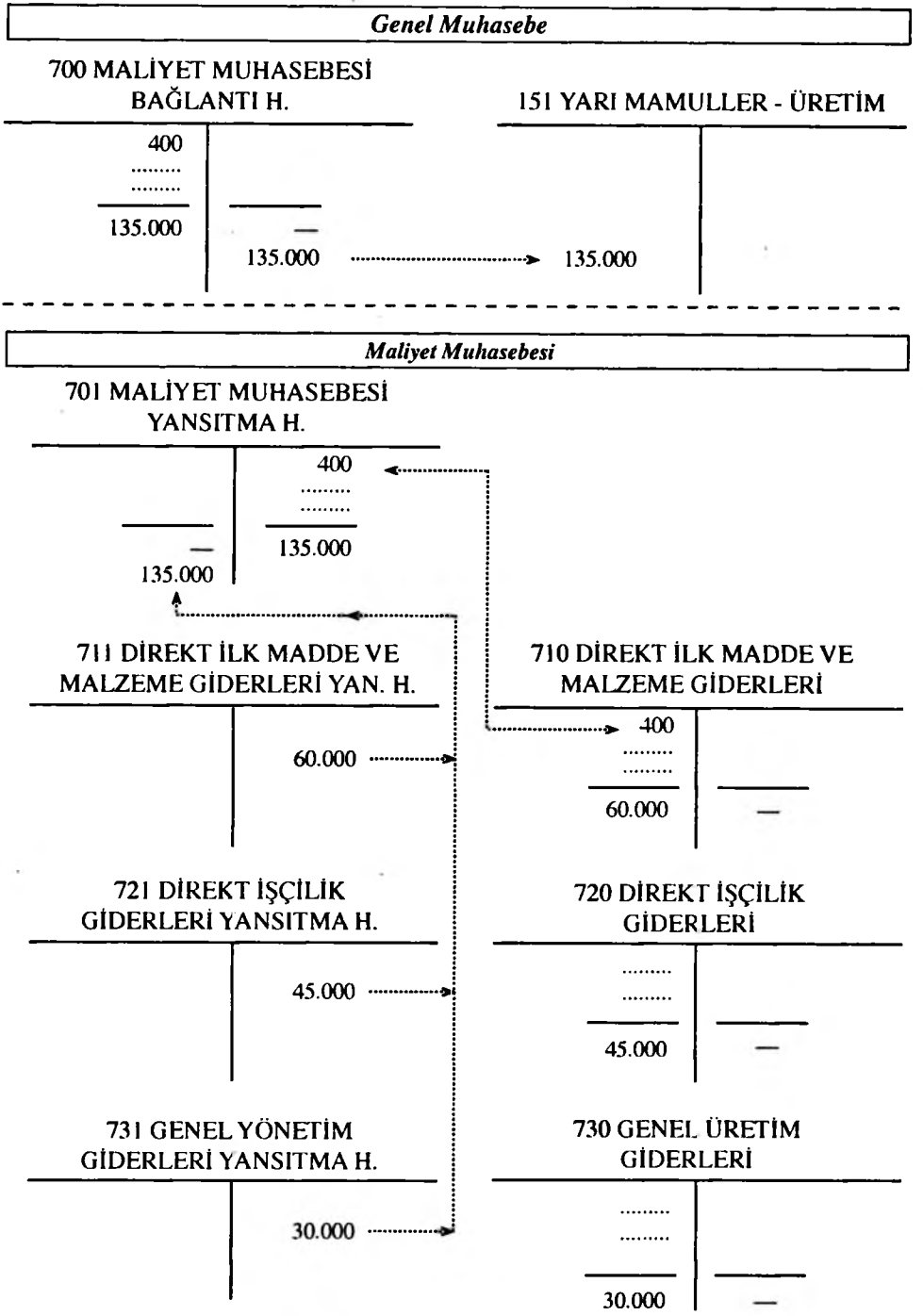
Maliyet Muhasebesi

30 / 04 / 201.			
701 MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA H.		135.000	
	711 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA H.		60.000
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERL. YANSITMA H.		45.000
	731 GENEL ÜRETİM GİDERL. YANSITMA H.		30.000

Genel Muhasebe

30 / 04 / 201.			
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM H.		135.000	
	700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI H.		135.000

Bu kayıtlardan sonra iki muhasebede hesapların durumu şöyle olur:



Yıl sonunda, maliyet muhasebesi birimi, gider hesaplarını yansıtma hesapları ile karşılaştırarak kapatır.

Geriye 700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı hesabı ile 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma hesabı kalır. Aynı tutar üzerinden biri borçlu diğeri alacaklı bu iki hesap da karşılıklı olarak kapatılır. Böylece 7. gruptaki tüm hesaplar kapanmış olur.

8.2.1.3.2 Maliyet ve Genel Muhasebenin Birlikte Yürütülmesi

Maliyet muhasebesinin bağımsız olmadığı durumlarda aşağıdaki defteri kebir hesapları her iki birim (genel muhasebe ve maliyet muhasebesi) tarafından da kullanılır.

a) 71 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ

Bu grupta yer alan hesaplar, üretilen mamulün bünyesine ana madde olarak katılan ve hangi mamülden ne kadar tüketildiği, ekonomik bakımdan ayrı olarak izlenebilen ilk madde ve malzemelere ilişkin; gider, yansıtma ve fark hesaplarını kapsar. Yönetim muhasebesi konusu olan fark hesaplarına burada değinilmemiştir.

710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ HESABI

a. Niteliği: Bu giderler; işletmede üretilen mamulün bünyesine giren, mamulün temel öğesini oluşturan (ayakkabıda; kösele, deri gibi) ve bedeli mamulün maliyetine doğrudan yüklenebilen maddelerin kullanılması ile ortaya çıkarlar. Tanımdan da anlaşılacağı gibi bu tür giderler, sadece mal üreten işletmelerde söz konusudur.

b. İşleyişi: Dönem içinde üretimde kullanılmak üzere ana ve yardımcı üretim yerlerince[276] ambardan çekilen direkt madde ve malzeme bedelleri bu hesabın borcuna, "150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı"nın alacağına kaydedilir.

Dönem sonlarında bu hesap, "711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

711 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI

a. Niteliği: Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin üretim maliyetine yansıtılmasını sağlayan hesaptır.

---

(276) Esas veya ana üretim yeri: Üretim hedeflenen mamulün üretiminin gerçekleştirildiği işletme birimi.
Yardımcı üretim yeri: Mamulün üretiminde kullanılacak maddeleri üretin işletme birimi.
Yardımcı hizmet yeri: Üretim için gerekli hizmetleri üreten işletme birimi.

b. İşleyişi: Hesap, direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin üretim maliyetine yansıtılmasında alacaklanır, dönem sonunda "710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Örnek: Sandalye üreten bir işletmede esas üretim yerleri, ambardan aşağıdaki ilk madde ve malzemeyi çekiyor.

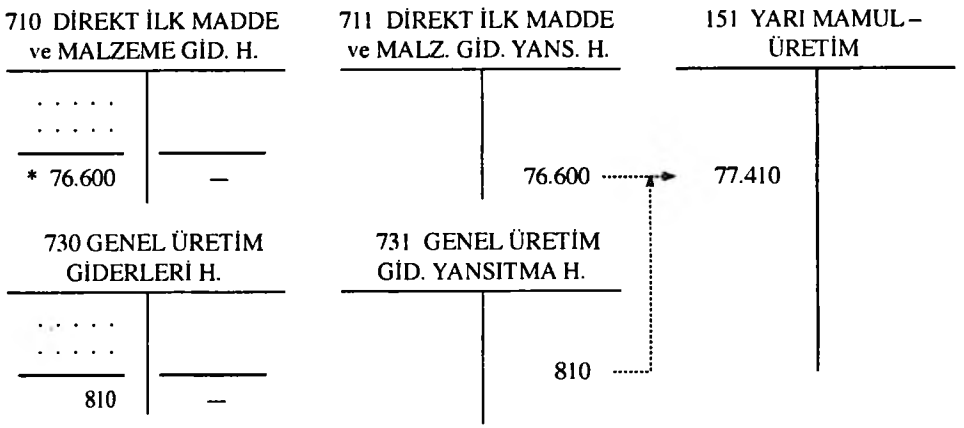
Gider yeri	İlk Madde ve Malzeme	Tutar (TL)
200 Kesme ve Çatma	Kereste	50.000
200 Kesme ve Çatma	Tutkal	500
200 Kesme ve Çatma	Zımpara	100
200 Kesme ve Çatma	Diğer İşletme Malzemesi	600
201 Cilalama	Boya – Vernik	1.000
201 Cilalama	Diğer İşletme Malzemesi	150
202 Döşeme	Kumaş	20.000
202 Döşeme	Sünger	5.000
202 Döşeme	Diğer İşletme Malzemesi	60

Yukarıdaki ilk madde ve malzeme tüketiminden yukarıdaki "direkt" tanımına girenler bu hesaba, direkt tanımına girmeyenler "730 Genel Üretim Giderleri" hesabına alınacaktır.

	.. / .. / 201.			
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ H.			76.600	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.			810	
	150 İLK MADDE ve MALZEME H.			77.410
	150.01 Kereste	50.000		
	150.10 Kumaş	20.000		
	150.11 Sünger	5.000		
	150.20 Boya – Vernik	1.000		
	150.30 Tutkal	500		
	150.31 Zımpara	100		
	150.90 Diğer İş. Malz.	810		
Gider Çeşidi				
0. İlk Madde ve Malz. Gid.	77.410			
Gider Yerleri				
200 Kesme Çatma	51.200			
201 Cilalama	1.150			
202 Döşeme	25.060			
	77.410			
İlk madde ve malzeme ambar çıkışları				

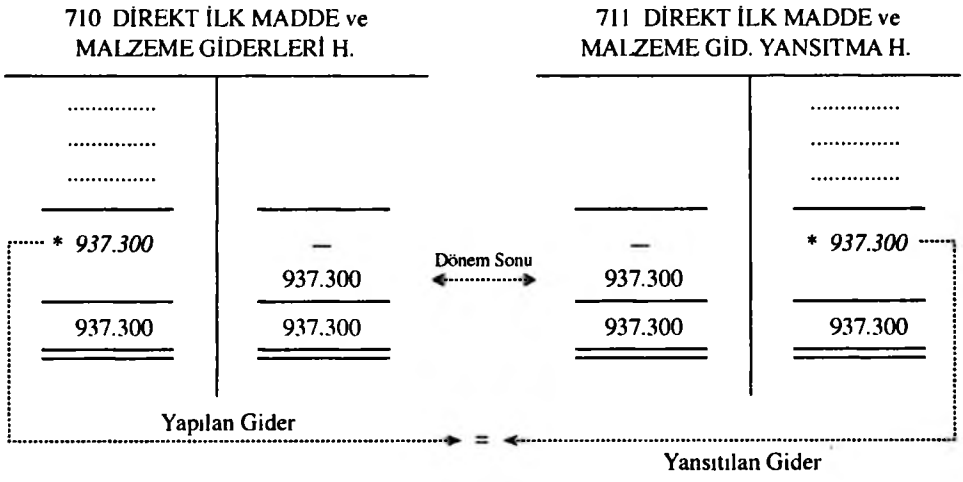
Ocak ayı içinde başka ilk madde ve malzeme tüketimi olmadığı varsayılırsa; giderler aşağıdaki gibi bir kayıtla üretimin maliyetine yüklenecektir.

31 / 01 / 201.		
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM H.	77.410	
711 DİREKT İLK MADDE ve MALZ. GİDERLERİ YANSITMA H.		76.600
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA H.		810



Dönem boyunca oluşan ve 151 no.lu üretim hesabına yansıtılan direkt ilk madde ve malzeme giderleri toplamının 937.300 TL'ya ulaştığı varsayılırsa gider hesapları yıl sonunda aşağıdaki gibi bir kayıtla kapatılır.

31 / 12 / 201.		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. YANSITMA H.	937.300	
710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİD. H.		937.300



b) 72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

Bu grup mamulün üretim maliyetine doğrudan doğruya verilebilen işçiliklere ilişkin, gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI

a. Niteliği: Bu giderler esas üretim gider yerleri ile ilgili olup, belli bir mamul veya hizmetin üretim maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderlerini kapsar. Bu giderler, hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen ve herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duyulmadan, işçi başına düşen çalışma süresi ölçülebilen işçilik giderlerinden oluşur. Buna göre bu tür giderler sadece mal üreten işletmelerde söz konusudur (Hizmet üreten işletmelerin işçilik giderleri "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabına alınır).

b. İşleyişi: Dönem içinde esas üretim gider yerinde çalışan işçilere ait direkt işçilik giderleri tahakkuk ettikçe bu hesaba borç yazılır.

Örnek: İşletmenin Eylül ayı işçi ikramiye gider karşılığı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

		TL
210	Torna Atölyesi (direkt)	139.300
210	Torna Atölyesi (endirekt)	41.400
212	Montaj Atölyesi (Direkt)	50.200
221	Bakım Atölyesi	16.400

30 / 09 / 201.			
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ H.		189.500	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		57.800	
	373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI H.		247.300
Gider Çesidi			
1. İşçilik Giderleri 247.300			
Gider Yerleri			
210 Torna Atölyesi 180.700			
212 Montaj Atölyesi 50.200			
221 Bakım Atölyesi 16.400			
247.300			
İşçi ücret ve giderleri			

Dönem sonlarında "720 Direkt İşçilik Giderleri hesabı, "721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI

a. Niteliği: Direkt işçilik giderlerinin üretim maliyetine yansıtılmasını sağlayan hesaptır.

b. İşleyişi: Hesap, direkt işçilik giderlerinin üretim maliyetine yansıtılmasında alacaklanır, dönem sonunda "720 Direkt İşçilik Giderleri" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Giderlerin yansıtılması ve gider hesaplarının kapatılması işlemleri "71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri" grubundaki hesaplarda olduğu gibidir.

c) 73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

Bu grup, işletmede üretim ve üretime bağlı hizmetler için yapılan, direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik dışında kalan giderlere ilişkin gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI

a. Niteliği: İşletmede mamul üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan, direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışındaki, giderlerin izlendiği hesaptır.

Bu hesapta yer alacak giderlerin; üretim maliyeti ile ilgili gider niteliğini taşıması, ayrıca dağıtım yoluyla üretim maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması gerekir. Tahakkuk eden giderler bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında "731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

a. Niteliği: Genel üretim giderlerinin üretim maliyetlerine yüklenmesini sağlayan hesaptır.

b. İşleyişi: Hesap, genel yönetim giderlerinin üretim maliyetine yansıtılmasında alacaklanır, dönem sonunda "730 Genel Yönetim Giderleri" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Örnek 1: Bir dokunma makinesinin bakım ve onarımı yaptırılmış, bakım ve onarım ücreti ile KDV tutarı olarak 944 TL nakten ödenmiştir.

.. / .. / 201.			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		800	
191 İNDİRİLECEK KDV		144	
100 KASA H.			944
Gider Çeşidi			
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 800 3.05 Bakım-Onarım			
Gider Yerleri			
316 Dokuma Servisi 800			

Örnek 2: İşletmenin maddi duran varlıklarla ilgili amortisman giderlerinden Ocak ayına düşen miktar aşağıdaki gibi hesaplanmıştır (gider yerleri ihmal edilecektir).

	TL
Üretim birimleri	85.000
Pazarlama birimleri	13.000
Genel yönetim birimleri	5.000

	.. / .. / 201.		
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	85.000	
760	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ H.	13.000	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	5.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİS. H.		103.000
Gider Çeşidi			
6. Amortisman ve Tükenme Payları 103.000			
Amortisman Giderleri			

Giderlerin yansıtılması ve gider hesaplarının kapatılması işlemleri 71 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri grubundaki hesaplarda olduğu gibidir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI

a. Niteliği: Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin izlenmesinde kullanılan hesaptır. Mal üreten işletmelerde 710, 720 ve 730 no.lu hesaplara alınan türdeki giderler, direkt – endirekt ayırımındaki güçlük nedeniyle açılmış bulunan, bu tek hesapta toplanır.

b. İşleyişi: Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderler bu hesabın borcuna kaydedilir.

Örnek: Bir otel işletmesinde 1 Haziran günü ambardan servislere verilen malzeme toplamları aşağıdaki gibidir.

400	Oda servisi	
	Temizlik malzemesi	300
	İçecek	600
401	Lokanta	
	Yiyecek	5.000
	İçecek	3.000
	Temizlik malzemesi	400
402	Çamaşırhane	
	Temizlik malzemesi	600

01 / 06 / 201.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ H.			9.900	
150 İLK MAD. ve MALZ. H.				9.900
150.01 Yiyecek	5.000			
150.02 İçecek	3.600			
150.30 Temizlik Malz.	1.300			

Gider Çeşidi

0. İlk Madde ve Malzeme Gideri 9.900

Gider Yerleri

400 Oda servisi	900
401 Lokanta	8.400
402 Çamaşırhane	600
	9.900

Malzeme çıkışları ambar

Dönem sonlarında bu hesap "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI

a. Niteliği: Hizmet maliyetini oluşturan giderlerin "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına, taahhüt işleri yapan inşaat işletmelerinde ise dönem içinde yapılan inşaat giderlerinin "170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesabına yansıtılmasını sağlayan hesaptır.

b. İşleyişi: Üretim hizmetin maliyetini oluşturan giderler, bu hesabın alacağı karşılığında "622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı"nın (Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerde[277] "170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı"nın) borcuna aktarılır. Dönem sonlarında bu hesap "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Örnek: Yukarıdaki örnekte söz konusu olası bu işletmede Haziran ayı içinde "740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ" hesabında toplanan gider 960.000 TL'ye ulaşmıştır. Gider yerlerinde biriken giderlere göre hizmet maliyetlerinin dağılımı şöyledir:

	TL
Oda maliyeti	26.250
Yiyecek maliyeti	95.820
İçecek maliyeti	53.440

Bu verilere göre aşağıdaki gibi bir kayıt yapılacaktır.

30 / 06 / 201.			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ H.		175.510	
622.10 Oda Maliyeti	26.250		
622.11 Yiyecek Maliyeti	95.820		
622.12 İçecek Maliyeti	53.440		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA H.			175.510

Esas olarak üretilen hizmetin stoklanması söz konusu olmadığı için, sanayi işletmelerinden farklı olarak, "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabına biriken üretim maliyeti, satışların maliyetine ilişkin gelir tablosu hesabına doğrudan yansıtılır.

Yukarıdaki otel işletmesinde dönem boyunca oluşan ve 622 no.lu gelir tablosu hesabına yansıtılan giderlerin toplamının 2.520.000 TL'ye ulaştığı varsayılırsa gider hesapları yıl sonunda aşağıdaki gibi bir kayıtla kapatılır.

31 / 12 / 201.			
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA H.		2.520.000	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ H.			2.520.000

(277) Bkz. 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hesabının açıklaması.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ H.			741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA H.	
.....				.....
.....				.....
.....				.....
* *2.520.000*	—	Dönem Sonunda	—	* *2.520.000*
	2.520.000	◄.....	2.520.000	
2.520.000	2.520.000		2.520.000	2.520.000

e) 75 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ

Bu grup, araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

Bu gruptaki hesaplarda üretim maliyetlerine yüklenmeyen veya aktifleştirilmeyen araştırma-geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş geliştirme (araştırma giderleri aktifleştirilmez) giderlerinin tükenme payları izlenir.

750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI

a. Niteliği: İşletme;

* Üretilmekte olan mamullerin maliyetini düşürmek,
* Üretilebilecek yeni ürün çeşitlerini araştırmak,
* Kullanılan üretim yöntem ve işlemlerini geliştirmek,
* Yeni üretim yöntem ve işlemlerini araştırmak,
* Üretimde kullanılan teçhizatı geliştirmek,
* Pazarlama – satış faaliyetini geliştirmek vb.

çalışmalar yaptığında bu giderler ya cari dönemin sonucu ile ilgilendirilir ya da aktifleştirilerek birden çok yıla yayılır.

Cari yılda yapılan ve o yılla ilgilendirilen yukarıda tanımlanan nitelikteki giderlerle önceki dönemlerde aktifleştirilmiş geliştirme giderlerinin tükenme payları "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında toplanır.

b. İşleyişi: Aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş geliştirme giderlerinin cari döneme isabet eden tükenme payları bu hesabın borcuna kaydedilir.

Örnek: Araştırma laboratuvarının Ocak ayı elektrik tüketimi 580 TL olarak hesaplanıyor.

31 / 01 / 201.			
750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ H.		580	
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI H.			580
Gider Çeşidi			
3. Dışaradına Sağlanan Fayda ve Hizmetler			
3.01 Elektrik	580		
Gider Yerleri			
310 Laboratuvar	580		

Dönem sonlarında bu hesap, "751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

751 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI

a. Niteliği: Araştırma ve geliştirme giderlerinin 630 Araştırma ve Geliştirme hesabına yansıtılmasını sağlayan hesaptır.

b. İşleyişi: Araştırma ve geliştirme giderleri bu hesabın alacağı karşılığında "630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabının borcuna aktarılır. Dönem sonlarında bu hesap "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Örnek: Ocak ayı sonunda "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında toplanan gider 25.000 TL'dır.

31 / 01 / 201.		
630 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ H.	25.000	
751 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA H.		25.000

750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ		751 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİD. YANS.		630 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ	
.....			25.000 ⟷	25.000	
.....			ay sonunda		
.....					
25.000	—				

Dönem boyunca oluşan ve 630 no.lu gelir tablosu hesabına yansıtılan giderlerin toplamının 375.000 TL'ya ulaştığı varsayılırsa gider hesapları yıl sonunda aşağıdaki gibi bir kayıtla kapatılır.

	31 / 12 / 201.		
	751 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA H.	375.000	
	750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ H.		375.000

750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ H.			751 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA H.	
.....				.....
.....				.....
.....				.....
* *375.000*	—	Dönem sonunda	—	* *375.000*
	375.000	◄..... ►	375.000	
375.000	375.000		375.000	375.000

630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ H.	
.....	
.....	
.....	
375.000	—

f) 76 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ

Bu grup; pazarlama, satış ve dağıtım faaliyeti ile ilgili olan gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

760 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ HESABI

a. Niteliği: Pazarlama, satış ve dağıtım fonksiyonunun gerektirdiği giderlerin izlenmesini sağlayan hesaptır.

b. İşleyişi: Ticari malların ve mamullerin stoklara alındığı ve hizmetin tamamlandığı andan itibaren bu mal ve hizmetlerin alıcılara teslimine kadar yapılan giderler bu hesaba borç kaydedilir.

Örnek: Mamüllerin tanıtımını yapan reklam firmasının 9.440 TL'lik (KDV dahil) faturası T. İş Bankası üzerine çekilen bir çekle ödeniyor.

.. / .. / 201.		
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ H.	8.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.440	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ H.		9.440
Gider Çeşidi		
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 8.000		
3.10 Reklam		
Gider Yeri		
301 Pazarlama 8.000		

Dönem sonlarında bu hesap, "761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

761 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

a. Niteliği: Pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin "631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri" hesabına yansıtılmasını sağlayan hesaptır.

Bir müşterinin iş yerinde teslim koşulu ile yapılan satış nedeniyle ödenen taşıma hizmeti bedeli "631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri" hesabına değil, 620 veya 621 no.lu hesaplara yansıtılmalıdır.

b. İşleyişi: Pazarlama satış ve dağıtım giderleri bu hesabın alacağı karşılığında "631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri" hesabına devredilir. Dönem sonlarında bu hesap, "760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri" hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Giderlerin yansıtılması ve gider hesaplarının kapatılması işlemleri "Araştırma ve Geliştirme Giderleri"nde olduğu gibidir.

g) 77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

Bu grup yönetim fonksiyonu ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI

a. Niteliği: Bir işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri; güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, muhasebe ve mali işler servislerinin giderleri bu hesaba borç kaydedilir.

İşletmenin esas faaliyeti ile doğrudan ilişkili olan genel üretim ve pazarlama faaliyeti dışındaki genel giderleri bu hesapta izlenir.

b. İşleyişi: Yönetim gider yerleri ile ilgili giderler bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap *"771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı"* ile karşılaştırılarak kapatılır.

Örnek: Temmuz ayında genel yönetim çalışmaları ile ilgili olarak aşağıdaki giderler yapılıyor.

a) Genel idare binası kirası olan 4.000 TL, nakten ödeniyor. Kiradan 800 TL gelir vergisi kesiliyor.

b) Genel müdürün yapmış olduğu misafir ağırlama gideri 177 TL'dir (KDV dahil). Harcama İş Bankası hesabı üzerine keşide edilen 8210 no.lu çekle ödeniyor.

c) İdari hizmetlerde kullanılan taşıtlarla ilgili olarak 2.430 TL motorlu taşıtlar vergisi ödeniyor.

d) Yurtdışı seyahati için 1.416 TL'lik (% 18 KDV dahil) uçak bileti alınıyor.

e) İdare binalarının yangına karşı sigorta ettirilmesinden dolayı ödenen sigorta poliçe tutarı 9.600 TL'dir. Sigorta dönemi 1 Temmuzdan başlamak üzere 1 yıldır.

f) İdare binaları için 1.700 TL ve demirbaşları için 400 TL aylık amortisman gideri tahakkuk ettiriliyor.

g) İdari servislerde çalışanların Temmuz ayı aylıklarının brüt tutarı 125.000 TL olarak hesaplanıyor.

.. / .. / 201.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		4.000	
	100 KASA H.		3.200
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		800
	360.01 Gelir Vergisi 800		

Gider Çeşidi

4. Çeşitli Giderler 4.000
4.01 Kira

.. / .. / 201.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		150	
191 İNDİRİLECEK KDV H.		27	
	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME MİRLERİ H.		177

Gider Çeşidi

4. Çeşitli Giderler 150
4.20 Ağırlama Gideri

.. / .. / 201.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		2.430	
	100 KASA H.		2.430

Gider Çeşidi

5. Vergi, Resim ve Harç Giderleri 2.430
5.10 Mot. Taş. Ver. 2.430

.. / .. / 201.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		1.200	
191 İNDİRİLECEK KDV		216	
	100 KASA H.		1.416

Gider Çeşidi

4. Çeşitli Giderler 1.200
4.05 Yolluk Giderleri

	.. / .. / 201.		
770	GENEL YÖNETİM GİD. H.	800	
180	GELECEK AYLARA AİT GİD.	4.000	
280	GELECEK YILLAR AİT GİD. H.	4.800	
	100 KASA H.		9.600
	Gider Çeşidi		
	4. Çeşitli Giderler 800		
	4.05 Sigorta Giderleri		
	.. / .. / 201.		
770	GENEL YÖNETİM GİD. H.	2.100	
	257 BİRİKMİŞ AMORT. H.		2.100
	257.01 Binalar Amor. 1.700		
	257.02 Demirb. Amor. 400		
	Gider Çeşidi		
	6. Amortisman ve Tükenme Payları 2.100		
	.. / .. / 201.		
770	GENEL YÖNETİM GİD. H.	125.000	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		125.000
	Gider Çeşidi		
	2. Memur Aylık ve Ücretler 125.000		

Buna göre "770 Genel Yönetim Giderleri" hesabının görünümü de aşağıdaki gibi olur.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.

4.000	
150	
2.430	
1.200	
800	
2.100	
125.000	
135.680	—

Gider hesaplarının yansıtılması ve gider hesaplarının kapatılması işlemleri diğer faaliyet giderlerinde olduğu gibidir.

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

a. Niteliği: Genel yönetim giderlerinin, "632 Genel Yönetim Giderleri" sonuç hesabına aktarılmasında kullanılan hesaptır.

b. İşleyişi: Genel yönetim giderleri, bu hesabın alacağı karşılığında "632 Genel Yönetim Giderleri Hesabı"na borç kaydedilir. Hesap yıl sonunda "770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

h) 78 FİNANSMAN GİDERLERİ

Bu grupta işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan faiz ve benzeri (kur farkı vb) giderlerin izleneceği gider, yansıtma ve fark hesapları yer alır.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI

a. Niteliği: Finansman fonksiyonu ile ilgili olarak ortaya çıkan faiz, kur farkı, komisyon vb. finansman giderlerinin izlendiği hesaptır.

b. İşleyişi: İşletme çalışmalarının yürütülebilmesi için borçlanılan tutarlarla ilgili olarak yüklenilen finansman giderleri bu hesaba borç kaydedilir.

Hesap, dönem sonlarında "781 Finansman Giderleri Yansıtma" hesabına karşılık alacaklanarak kapatılır.

Örnek 1 :

6 ay vadeli kredi kullanılmış bulunan Ziraat Bankası'ndan alınan yıl sonu hesap özetinde hesaba, 15.000 TL faiz ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tahakkuk ettirildiği görülmüştür.

31 / 12 / 201.			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		15.000	
	300 BANKA KREDİLERİ		15.000
	300.01 Ziraat Bankası 15.000		
Gider Çeşidi			
7. Finansman Giderleri 15.000			
7.01 Kredi Faizleri			

Örnek 2:

İşletme bir kredi kuruluşundan 1 Aralık günü % 15 faizle 300.000 TL kredi almış durumdadır. Kredi her yılın 30 Kasım gününde ve 3 eşit taksitte ödenecektir. Sözleşme gereğince taksitle birlikte, taksit gününe kadar geçen günlerin faizi de ödenecektir (İşlemin kolay izlenebilmesi için işletmenin yıllık dönemler itibarıyla mali tablo düzenlediği varsayılacaktır).

Dönem sonu envanter kaydı:

31 / 12 / 201.		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	3.822	
381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		3.882

Gider Çeşidi

7. Finansman Giderleri 3.822
7.01 Kredi Faizleri

300.000 x 31 x 15 / 365.000 = 3.822

İzleyen yılın 30 Kasım günü faiz ve kredi taksitinin ödenme kaydı:

30 / 11 / 201.		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	41.178	
381 GİDER TAHAKKUKLARI H.	3.822	
300 BANKA KREDİLERİ H.	100.000	
300.01 Zirat Bankası 100.000		
100 KASA H.		145.000

Gider Çeşidi

7. Finansman Giderleri 41.178
7.01 Kredi Faizleri

300.000 x 334 x 15 / 36.500 = 41.178

Aylık mali tablo düzenlenmesi durumunda yukarıdaki kayıttan önce her ayın faizinin giderlere yansıtılması gerekir.

Aylık dönemlerin sonunda 780 Finansman Giderleri hesabında biriken giderler 781 Finansman Giderleri Yansıtma hesabının alacağı karşılığında ilgili hesaplara yansıtılır.

İşletmenin Şubat ayı sonunda tamamı kısa vadeli borçlanmalarla ilgili giderlerden oluşan "780 Finansman Giderleri" hesabı ile "781 Finansman Giderleri Yansıtma" hesabının durumları aşağıdaki gibidir (Ocak ayı finansman giderleri Ocak ayı sonunda yansıtılmıştır).

780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		781 FİNANSMAN GİD. YANSITMA H.		660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. H.	
. . . .			. . . .	. . . .	
. . . .			. . . .	. . . .	
. . . .			. . . .	. . . .	
98.300	—	—	25.100	25.100	—

Şubat ayı giderlerinin yansıtılması:

28 / 02 / 201.

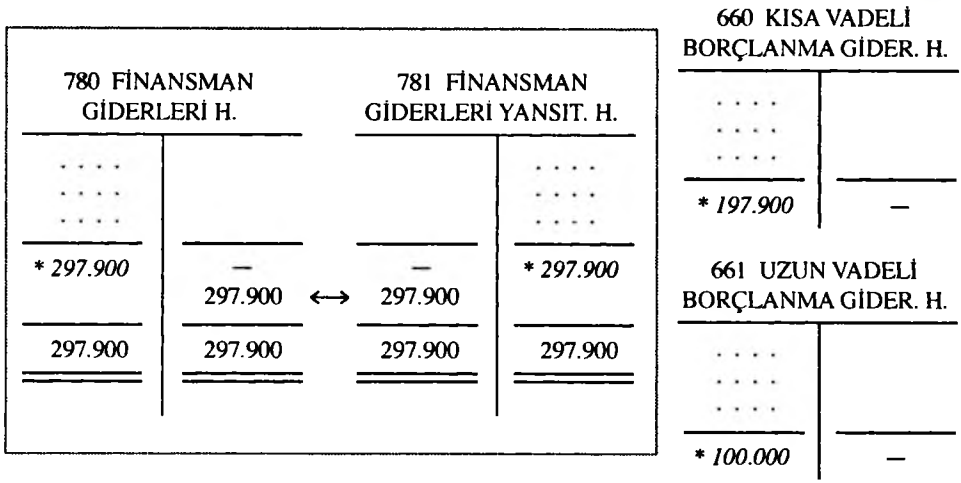
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ H.		73.200	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA H.			73.200
Hesabın:			
Şubat sonu kalanı	*98.300*		
Ocak sonu kalanı	*– 25.100*		
Şubat gideri	*73.200*		

Dönem içinde oluşan ve ilgili hesaplara yansıtılan giderler 297.900 TL'ye ulaşmıştır (Bu tutarın 197.900 TL'si kısa vadeli, kalanı uzun vadeli borçlanma gideridir).

Gider ve yansıma hesaplarının kapatılması:

31 / 12 / 201.

781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA H.	297.900	
780 FİNANSMAN GİD. H.		297.900



781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI

a. Niteliği: "780 Finansman Giderleri" hesabında toplanan finansman giderlerinin, sonuç hesapları arasında bulunan "66 Finansman Giderleri" grubunun ilgili hesabına veya yapılmakta olan yatırımlar hesaplarına aktarılmasını sağlayan hesaptır.

b. İşleyişi: Finansman giderleri, bu hesabın alacağı karşılığında sonuç hesaplarındaki "66 Finansman Giderleri" grubunun ilgili hesabına (yatırımla ilgili olanlar Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabına) borç kaydedilir.

8.2.2. Giderlerin Çeşitlerine Göre Bölümlenmesi

Giderlerin çeşitlerine göre bölümlemesi esas olarak;

* Defterikebir hesapları düzeyinde
* Tali hesap düzeyinde yapılabilir.

Tekdüzen Hesap Planı'nda giderlerin çeşitlerine göre bölümlenmesinde 2 seçenek benimsenmiştir.

i) Gider çeşitleri, defterikebir dışında, ayrı defterlerde izlenir (7/A seçeneği)

ii) Gider Çeşitleri defterikebir hesaplarında izlenir (7/B seçeneği)

8.2.2.1. "7/A" Seçeneği

a) Gider Çeşidi - İşletme Fonksiyonu İlişkisi

"7/A" seçeneğinde giderler defterikebirde fonksiyonlara göre bölümlenir, çeşit açısından bölümleme yardımcı defterlerde yapılır (Fonksiyonel bölümlemeye ilişkin örneklerde gider çeşitlerinin kod numaraları yukarıda bu nedenle verilmiştir).

"7/A" seçeneğinde gider çeşitleri şu şekilde kodlanmıştır.

0. İlk Madde ve Malzeme Giderleri
1. İşçi Ücret ve Giderleri
2. Memur Ücret ve Giderleri
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
4. Çeşitli Giderler
5. Vergi, Resim ve Harçlar
6. Amortismanlar ve Tükenme Payları
7. Finansman Giderleri

İşletmeler bu hesapları alt bölümlemeye tabi tutarlar.

Örnek: İşletme ambarından;

Muhasebe servisi 240 TL'lik kırtasiye,

Satış servisi 530 TL'lik promosyon malzemesi ve 100 TL'lik kırtasiye

Araştırma servisi 150 TL'lik çeşitli malzeme çekmiştir.

Gider Çeşidi	Ar-Ge	Pazarlama	Yönetim	Toplam
012 Kırtasiye		100	240	340
042 Promosyon Malzemesi		530		530
090 Çeşitli Malzeme	150			150
Toplam	150	630	240	1.020

.. / .. / 201.

750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ H.		150	
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ H.		630	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		240	
150 İLK MADDE ve MALZEME H.			1.020

Gider Çeşitleri

0. İlk Madde ve Malz. Gid.		**1.020**
0.12 Kırtasiye Gideri	**340**	
0.42 Promosyon Malzemesi Gideri	**530**	
0.90 Çeşitli Malzeme Gideri	**150**	

Gider Yerleri

300 Ar-Ge	150
301 Pazarlama	630
302 Yönetim	240
	1.020

Görüldüğü üzere 1.020 TL'lik gider defterikebirde fonksiyonlara göre, yardımcı defterde de çeşide (ve gider yerlerine) göre eş zamanlı olarak bölümlenmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus "0. İlk Madde ve Malzeme Hesabı"nın herhangi bir fonksiyon hesabının tali hesabı olmadığıdır. Gider bir defa defterikebirdeki fonksiyon hesaplarına bir defa da gider çeşitlerine (bir defa de gider yerlerine) göre kaydedilmektedir. Aynı büyüklükteki gider farklı açılardan bölümlemeye tabi tutulduğu için 7. gruptaki giderlerin toplamı ile gider çeşitleri (ve gider yerleri) hesaplarının toplamları biribirine eşit olur.

Örnek: (Vergiler ihmal edilecektir)

a) İşletme, Yönetim binasının kira tutarı olan 2.500 TL ile satış binasının kira tutarı olan 4.000 TL'yi bina sahibi şirketin bankadaki hesabına yatırıyor.

b) Pazarlama elemanı seyahat dönüşü 900 TL yolluk, 300 TL'lik tamir gideri ile 320 TL'lik benzin gideri beyan ediyor. Giderler daha önce verilmiş olan avanslardan mahsup ediliyor.

c) Montaj atölyesinin 430 TL'lik elektrik gideri ödeniyor.

d) Bankadan alınan hesap özetinden kredi hesabına 950 TL faiz hesaplandığı görülüyor.

.. / .. / 201.		
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ H.	4.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	2.500	
100 KASA H.		7.670
Gider Çeşitleri		
4. Çeşitli Giderler		
4.01 Kira Gideri		
Gider Yerleri		
301 Pazarlama 4.000		
302 Yönetim 2.500		

.. / .. / 201.

760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ H.		1.520	
	195 İŞ AVANSLARI H.		620
	196 PERSONEL AVANSLARI H.		900

Gider Çeşitleri

0. İlk Mad. ve Malz. Gid. 320
0.05 Akaryakıt
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 300
3.10 Bakım-Onarım Gid.
4. Çeşitli Giderler 900
4.20 Yolluk Giderleri
1.520

Gider Yerleri

301 Pazarlama 1.520

.. / .. / 201.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		430	
	100 KASA H.		430

Gider Çeşitleri

3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 430
3.01 Elektrik

Gider Yerleri

102 Montaj 430

.. / .. / 201.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		950	
	300 BANKA KREDİLERİ H.		950

Gider Çeşitleri

7. Finansman Gid. 950
7.01 Kredi Faizleri

Gider Yerleri

701 Finansman 950

DEFTERİKEBİR HESAPLARI (fonksiyonel bölümleme)

760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ H.

4.000	
1.520	
5.520	—

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.

2.500	
430	
2.930	—

780 FİNANSMAN GİD. H.

950	

Yardımcı defter hesapları (çeşit bölümlemesi)

0. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

320	

3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

300	
430	
730	—

4. Çeşitli Giderler

6.500	
900	
7.400	—

7. Finansman Giderleri

950	

Yardımcı defter hesapları (gider yeri bölümlemesi)

301 Pazarlama Gider Yeri

1.520	

302 Yönetim Gider Yeri

2.500	

102 Montaj Gider Yeri

430	

701 Finansman Gider Yeri

950	

Defterikebir Hesapları		Gider Çeşitleri Yardımcı Defteri		Gider Yerleri Yardımcı Defteri	
760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	5.520	0. İlk Madde ve Malzeme Giderleri	320	102 Montaj Gider Yeri	430
770 Genel Yönetim Giderleri	2.930	3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	730	301 Pazarlama Gider Yeri	5.520
780 Finansman Giderleri	950	4. Çeşitli Giderler	7.400	302 Yönetim Gider Yeri	2.500
		7. Finansman Giderleri	950	701 Finansman Gider Yeri	950
	9.400		9.400		9.400

Eşit — Eşit

Görüldüğü üzere fonksiyon hesaplarının bütünü ile çeşit hesaplarının bütünü arasında bir eşitlik söz konusudur (Bu eşitlik maliyet muhasebesi uygulayan işletmelerde "gider yerleri" hesaplarının bütünü için de geçerlidir).

b) Gider Çeşitleri Hesapları

0 İLK MADDE ve MALZEME

Mal ve hizmetlerin üretilmesini, işletme faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak amacıyla tüketilen her türlü madde ve malzemenin bedeli bu başlık altında toplanır.

Maliyet muhasebesi uygulayan işletmelerde ilk madde ve malzeme tüketiminin maliyet dönemlerine ve gider yerlerine (faaliyete dayalı maliyetlemede faaliyetlere) yüklenmesi özel bir önem taşıdığından, genel muhasebe kayıtları, maliyet muhasebesi sistemine uyumlu olarak yürütülür. Diğer işletmelerde, işletme çalışmaları sırasında kullanılacak malzemenin (kırtasiye ve basılı evrak, yakacak, temizlik malzemesi vb) muhasebeleştirilmesinde iki değişik yol izlenebilir.

i. Malzeme, önce stoka alınır, kullanıldıkça kullanılanların maliyeti gider hesabına aktarılır. Maliyet muhasebesi uygulayan işletmeler dışında da, malzeme tüketimi önemli tutarlara ulaşan (Bankalar vb.) işletmeler bu uygulama biçimini seçerler.

ii. Malzeme, edinildiğinde doğrudan gider yazılır. Dönem sonunda sayım yapılıp kullanılmadığı belirlenen kısmın maliyeti giderlerden çıkarılarak "Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına veya 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına alınır. Böylece o dönemde kullanılmayan malzemenin bedelinin kullanılacağı dönemin giderlerinde yer alması sağlanır. Uygulama kolaylığı nedeniyle; malzeme tüketimi, ayrıca izlemeye değmeyecek boyutta olan işletmeler bu yolu tercih ederler.

Örnek: İşletme, 7 Aralık günü 400 TL'lik kırtasiye satın alıyor. Kırtasiye bedeli ve KDV'yi nakten ödüyor. Firma, Aralık ayı içinde 285 TL'lik kırtasiyeyi kullanıyor.

Alınan malzemenin önce stoklara alınıp, kullanıldıkça stoklardan çıkarılması yolu seçildiğinde işlem aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir.

Malzeme alınması:

07 / 12 / 201.

150 İLK MADDE VE MALZEME H.	400	
150.40 Kırtasiye Stokları 400		
191 İNDİRİLECEK KDV	72	
100 KASA H.		472

Malzemenin bir kısmının kullanılması

31 / 12 / 201.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	285	
150 İLK MADDE ve MALZEME H.		285
150.40 Kırtasiye Stokları 285		

Gider Çeşidi
0. İlk Madde ve Malzeme Gid. 285
0.12 Kırtasiye Gideri
Gider Yerleri
302 Yönetim 285

150 İLK MADDE ve MALZEME H.			770 GENEL YÖNETİM GİDERL. H.	
Alınan 400	285	– Tüketilen	– 285	
	Bilançoya → 115			Gelir Tablosuna → 285

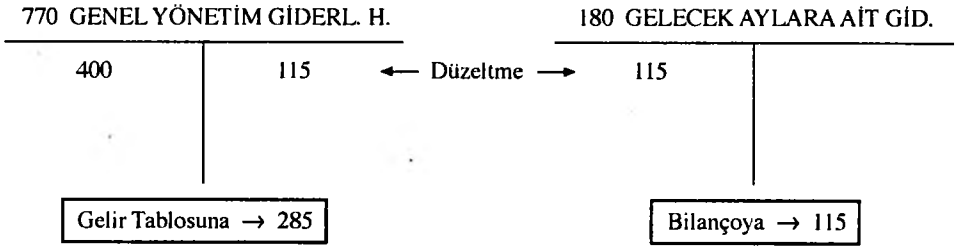
Alınan malzemenin doğrudan gider yazılıp, dönem sonunda henüz kullanılmamış olan kısmının gelecek döneme aktarılması yolu seçildiğinde ise işlem; aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir.

Malzemenin alınması:

07 / 12 / 201.		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	400	
191 İNDİRİLECEK KDV	72	
100 KASA H.		472
Gider Çeşidi		
0 İlk Madde ve Malzeme Gid. 400		
0.12 Kırtasiye Gideri		
Gider Yeri		
302 Yönetim 400		

Kalan malzeme bedelinin giderlerden çıkarılması:

31 / 12 / 201.		
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.	115	
veya		
150 İLK MADDE VE MALZEME H.		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		115
Alacaklanacak Gider Çeşidi		
0 İlk Madde ve Malzeme Gid. 115		
0.12 Kırtasiye Gideri		
Alacaklanacak Gider Yeri		
302 Yönetim 115		



Böyle bir kayıtla önce tamamının o dönemin gideri olacağı varsayımına göre muhasebeleştirilen 400 TL'lik harcama dönem sonunda, gerçekleşmeye göre bir düzeltmeye tabi tutulmakta, gerçekleşmeyen giderin gelecek döneme aktarılması ile cari dönemin (içinde bulunulan dönemin) kâr ve zarar hesabına, gerçekleşen giderin yansıması sağlanmaktadır.

1. İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim ve hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla çalıştırılan işçiler için tahakkuk ettirilen esas işçilik, fazla çalışma ücreti, prim, ikramiye, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren payları ve diğer işveren payları, sosyal yardımlar ve işçilere ait sair giderler(278) bu başlık altında toplanır.

a) Aylık Ücretler:

Aylık ve ücretler esas olarak, ücretin hesaplanma biçimi ve hesaplanan ücretten yapılan kesintilerin gösterildiği, "*ücret bordrosu*" denilen belgeye dayanarak muhasebeleştirilir.

Ücret bordrosu ücretin oluşumunu gösteren bir belge olarak, çalışan ve çalıştırılan arasında olduğu kadar; vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasındaki ilişki açısından da önem taşır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu, ücret bordrosu düzenlenmesini zorunlu kılmış ve bordroda bulunması gerekli öğeleri belirlemiştir (m. 238).

Ücret gideri dolayısiyle borçlandırılacak hesap, çalışanların görev aldıkları sorumluluk merkezine göre, belirlenecektir.

Ücret bordrosunun muhasebeleştirilmesinde, ilgili gider hesabı borçlanırken, kesintilerin kaydedildiği hesaplarla, verilen avanslar, personelden alacaklar gibi hesaplar alacaklanır. Çalışan sayısı 10 ve üzerinde olan işletmelerde net ücretin çalışanların banka hesabına yatırılması zorunludur. Bu işletmeler genellikle net ücretleri çalışanların hesaplarına işletmenin banka hesabından aktarma yoluyla yatırırlar, dolayısıyla, Bankalar hesabı alacaklanır. Ödemenin nakden olması durumunda ise net ücret tutarı kadar Kasa hesabının alacaklandırılacağı açıktır. Ücretlerin bazıları aynı gün ödenememişse, bu kısım Personele Borçlar hesabına alacak yazılır.

Örnek:

i. Bir ticaret işletmesinin ücret bordrosu aşağıda verilmiştir.

---

(278) Gelir Vergisi Kanunu, "*Ücret, işverene tabi ve muayyen bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile ifade edilebilen menfaatlerdir*" şeklindeki bir tanım vermiştir (VUK. Mad: 61).

ÜCRET BORDROSU

İŞVEREN UNVANI: İREM KOLL.. ŞTİ.

İŞVEREN ADRESİ: Hoşdere Cad. No: 34/9 Yukarı Ayrancı –ANKARA

VERGİ DAİRESİ : Çankaya

S. SİGORTALAR No: 2. 2 6122 311819 06 07

HESAP NO : 765101123

AİT OLDUĞU AY Ocak/201.

	HİZMET ERBABI			Ücret Türü	GÜN			ÜCRETLER				KESİNTİLER						Ödenen	İmza
	ADI-SOYADI	Sigor No	İşi		Normal	Tatil	Toplam	Aylık	Fazla Çalışma	İkramiye	Toplam	SSK + İşsiz. Primi	Gelir Vergisi		Damg. Vergisi	Avans	Toplam		
													Matrah	Vergi					
1	Mert Doğan	...	Müdür	Aylık	26	4	30	5.000			5.000	345	4.655	698	30	1.000	2.073	2.927	
2	Kemâl Cebir	...	Şef	"	26	4	30	3.200	400		3.600	345	3.255	488	22		855	2.745	
3	Sedat Vural	...	Memur	"	26	4	30	1.600	400		2.000	300	1.700	255	12		567	1.433	
4	Veli Onay	...	Memur	"	26	4	30	1.600	240		1.840	276	1.564	235	11	200	522	1.318	
5	Murat Taşpınar	...	Memur	"	26	4	28	1.400			1.400	210	1.190	179	8		397	1.003	
6	Sinan Bağcı	...	Memur	"	26	4	30	1.200	—		1.200	180	1.020	153	7		340	860	
7	Hüseyin Akın	...	Şoför	"	26	4	30	800	—		800	120	680	102	5		227	573	
8	Ali Kaya	...	Şoför	"	26	4	30	800	—		800	120	680	102	5		227	573	
	TOPLAM							15.600	1.040		16.640	1.896	14.744	2.212	100	1.200	5.408	11.232	

TARİH: 31.01.200.

İŞVEREN

Düzenleyen: Sedat Vural

ii. Yukarıdaki ücret bordrosu ticaret işletmesi tarafından aşağıdaki şekilde kaydedilecektir (Şoförler işçi sayılmıştır). Net ücretler nakden ödenmiştir.

	31 / 01 / 201.			
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.(279)		16.640	
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.			2.312
	360.01 Gelir Vergisi	2.212		
	360.03 Damga Vergisi	100		
	361 ÖDENEN SOS. GÜV. KESİNTİLERİ H.			1.896
	361.01 SSK Primleri	1.770		
	361.03 İşsizlik Sig. Pr.	126		
	196 PERSONEL AVANS. H.			1.200
	196.01 Ücret Avansı	1.200		
	100 KASA H.			11.232
Gider Çeşidi				
1 İşçi Ücret ve Gid.	1.600			
2 Memur Üc. ve Gid.	15.040			
Gider Yerleri				
302 Yönetim	16.640			
Ocak/200 ayı ücret bodrosu				

Sosyal sigorta işveren payı işsizlik sigortası primi vb. işveren yükümlülüklerinin de hesaba alınması gerekir.

Yukarıda ücret bordrosu verilen işletmenin Ocak/201. ayı SSK işveren hissesi 3.083 TL ve işsizlik sigortası işveren payı 252 TL olarak hesaplanmıştır.

(279) 7/B seçeneği uygulanıyorsa gider hesapları şöyle olacaktır.

791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ H. 1.600
792 MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ H. 15.040

31 / 01 / 201.

770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.(280)		3.335	
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ H.			3.335
	331.02 SSK İşv. Payı	3.083		
	331.04 İşsizlik Sig. İşveren Payı	252		

Gider Çeşidi

1 İşçi Ücret ve Gid.	321
2 Memur Üc. ve Gid.	3.014

Gider Yerleri

302 Yönetim	3.335

SSK Aylık Bildirge gereği işveren payları

Yukarıdaki işlem tek madde halinde de yazılabilir.

(280) Aylık sonuçların önemsenmediği işletmelerde, yıl içinde. SSK işveren payları ödeme sırasında gider yazılabilmektedir.

../../ 201.

361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ H.	1.896	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	3.335	
	100 KASA H.		5.231

31 / 01 / 201.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.			19.975	
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.			2.312
		360.01 Gelir Vergisi 2.212		
		360.03 Damga Vergisi 100		
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİN. H.			5.231
		361.01 SSK Primleri 1.770		
		361.02 SSK İşv.Payı 3.083		
		361.03 İşsizlik Sig.Pr. 126		
		361.04 İşsizlik Sig. İşveren Payı 252		
	196 PERSONEL AVANS. H.			1.200
		196.01 Ücret Avansı 1.200		
	100 KASA H.			11.232

Gider Çeşidi

1 İşçi Ücret ve Gid. 1.921
2 Memur Üc. ve Gid. 18.054

Gider Yerleri

302 Yönetim 19.975

Eylül/200. ayı ücret bordrosu ve işveren payları

Yukarıda da değinildiği üzere sanayi işletmelerinde işçi ücret giderleri, direkt ve endirekt işçilik olarak bölümlenmek suretiyle muhasebeleştirilecektir.

Örnek: Bir sanayi işletmesinin Nisan ayı işçi ücret bordrosunun toplamları aşağıdaki gibidir: Net ücretler çalışanların hesaplarına banka hesabından aktarma yoluyla yatırılıyor.

Gider Yeri	Brüt Ücret	SSK Primi	İşsizlik Sig. primi	Gelir Vergisi	Damga Ver.	İcra Kesintisi	Net Ücret
Kesme Atölyesi	90.500	12.670	905	10.864	543		65.518
Montaj Atölyesi	42.400	5.936	424	4.581	254		31.205
Bakım Atölyesi	10.300	1.442	103	1.246	62	200	7.247
Pazarlama Servisi	8.500	1.190	85	1.030	51		6.144
Yönetim Servisi	16.400	2.296	165	2.024	98		11.818
Toplam	168.100	23.534	1.682	19.744	1.008	200	121.932

İşçi ücret giderinin muhasebeleştirilmesi:

30 / 04 / 201.

720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. H.		132.900	
730 GENEL ÜRETİM GİD. H.		10.300	
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ H.		8.500	
770 GENEL YÖNETİM GİD. H.		16.400	
360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.			20.752
360.01 Gelir Vergisi	19.744		
360.03 Damga Vergisi	1.008		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİN. H.			25.216
361.01 SSK Primleri	23.534		
361.03 İşsizlik Sig. İşv. Payı	1.682		
369 ÖDENEC. DİĞ. YÜK. H.			200
369.01 İcra Kesintileri	200		
102 BANKALAR H.			121.932

Gider Çeşidi		
1 İşçi Ücret ve Gid.	168.100	
Gider Yerleri		
80 Ana Üretim Gider yerleri		132.900
8.01 Kesme Atölyesi	90.500	
8.02 Montaj Atölyesi	42.400	
81 Yardımcı Servis Yerleri		10.300
8.10 Bakım Atölyesi	10.300	
82 Diğer Gider Yerleri		
820 Pazarlama	8.500	
821 Genel Yönetim	16.400	24.900
		168.100

b) Yolluklar

İşletmenin çalışmaları ile ilgili olarak yolculuk eden personele ödenen yol giderlerinin ve gündeliklerin izlendiği hesaptır. Yolculuğa çıkan personele, genellikle, yol giderlerini karşılamak üzere avans verilir. Yolculuktan dönen personel, yolculukta geçen günlerin ve gündeliklerin hesaplanmasını ve yolculuk giderlerinin ayrıntısını gösterecek biçimde düzenlenmiş bir yol giderleri çizelgesini işletmeye verir. Yolculuk giderleri bu belgeye dayanarak muhasebeleştirilir.

2. MEMUR ÜCRET ve GİDERLERİ

İşletme faaliyetlerini yürütmek amacıyla çalıştırılan aylıklı yönetici, memur, büro elemanı vb. personel için tahakkuk ettirilen aylık, ücret ve giderler bu başlıkta toplanır. Memurlara ilişkin ücretlerin muhasebeleştirilmesi de işçi ücretlerinde olduğu gibidir.

3. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER

İşletme faaliyetini yürütmek için işletme dışından sağlanan elektrik, su, gaz, taşıma, bakım-onarım, haberleşme, danışma gibi fayda ve hizmet bedelleri özel bir gider grubunu oluşturur. Bunlardan bazılarının muhasebeleştirilmesi aşağıda açıklanmıştır.

a) Elektrik, Gaz, Su Giderleri

İşletme çalışmalarının yürütüldüğü atölye, büro, mağaza, depo gibi yerlerde tüketilen elektrik, gaz ve su bedellerine ilişkin faturaların işletmeye tüketimden sonra gelmesi (elektrik faturaları gibi) veya kart alınarak önceden ödenmesi bu tüketimlerin muhasebeleştirilmesinde özellik yaratır.

Elektrik, gaz ve su tüketimi ay sonlarında sayaçlardan saptanabilir. Sayaçlardan saptanan tüketimin parasal değerinin, maliyet giderleri karşılığı ayrılması yoluyla, giderlere alınması sağlanabilir. Özellikle söz konusu tüketimler işletme giderleri içinde önemli bir yer tutuyorsa, faturayı beklemeden tahakkuk işleminin yapılması gerekir. Sayaçtan okunan tüketimin parasal değerinin giderler arasına katılması işleminin aylık finansal tablo düzenleyen işletmelerde her ay, diğerlerinde yıl sonlarında yapılması söz konusudur.

Kullanılacak fayda, (örneğin elektrik) için önceden tüketim kartına yükleme yaptırılması uygulamasında ise yapılan ödeme "180 Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına alınır, ay sonu itibarıyla tüketildiği belirlenen miktarın parasal tutarı 180 no.lu hesaptan gider hesabına aktarılır.

Örnek: Bir ticaret işletmesinde yıl sonunda sayaç üzerinde yapılan belirleme sonunda Aralık ayı elektrik tüketimi 760 TL olarak hesaplanıyor. Dağıtım şirketi sayacı 8 Ocak tarihinde okuyup 950 TL tüketim bedeli ile bunun KDV"sinden oluşan faturayı veriyor. Fatura 20 Ocak günü ödeniyor.

Dönem sonunda:

31 / 12 / 201.			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		760	
	381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		760
Gider Çeşidi			
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 760			
3.01 Elektrik			

Faturanın alınmasında:

08 / 01 / 201.			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		190	
381 GİDER TAHAKKUKLARI H.		760	
191 İNDİRİLECEK KDV		171	
	320 SATICILAR H.		1.121
Gider Çeşidi			
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 190			
3.01 Elektrik			

Faturanın ödenmesinde:

20 / 01 / 201.			
320 SATICILAR H.		1.121	
	100 KASA H.		1.121

Elektrik (ve doğalgaz) tüketim bedelleri kart satın alınarak (yüklenerek) önceden de ödenebilmektedir. Bu durumda satın alınan kullanma hakkı; ya önce gider yazılıp dönem sonunda kullanılmayan kısım giderlerden çıkarılıp "180 Gelecek Ayları Ait Giderler" hesabına alınır ya da önce "180 Gelecek Ait Giderler" hesabına alınıp tüketilen kısmı bu hesaptan ilgili gider hesabına aktarılır.

b) Bakım Onarım Giderleri

Bakım onarım giderleri, esas olarak, hizmeti gören firmanın faturası alınıp ödeme yapılırken hesaplara alınır.

Örnek: Yönetim birasının sıhhi tesisatında meydana gelen arızanın giderilmesi işine ait 236 TL'lik (KDV dahil) fatura nakten ödeniyor.

.. / .. / 201.			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		200	
191 İNDİRİLECEK KDV		36	
	100 KASA H.		236
Gider Çeşidi			
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 200			
3.10 Bakım Onarım Giderleri			

Bakım onarım giderlerine ilişkin faturalar daha sonra ödenmek üzere hesaba da alınabilir.

Örnek: Pazarlama birimi taşıtlarının bakım ve onarım hizmetlerini gören Güven Servis'in faturaları, anlaşma uyarınca, ay sonlarında bir defada ödenmektedir. Güven Servis 10 Ekim günü 708 TL'lik (KDV dahil) bir fatura gönderiyor.

10 / 10 / 201.			
760 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ H.		600	
191 İNDİRİLECEK KDV		108	
	320 SATICILAR H.		708
	320.15 Güven Servis 708		
Gider Çeşidi			
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 600			
3.10 Bakım Onarım Giderleri			

İşletmenin bir kısım bakım işleri için abonman[281] usulünde anlaşılan firmanın faturası dönem içinde alındığı anda ödenebilir. Ancak dönem sonlarında, fatura dönemi izleyen günlerde alınacağı için, bunun aynı dönemde ödenmesi imkânı yoktur. Bu nedenle bu faturalar envanter sırasında ilgili gider hesabına kaydedilirken yeni yıl kayıtlarında da ödemesi yapılır (İzleyen dönem içinde, önceki dönem sonu itibariyle yapılan ve dönem işlemlerini tamamlayan bu muhasebeleştirmelere "*mütenımim kayıt*" denir).

Örnek: Büro makinelerinin bakımını abonman usulünde üstlenen Büroteknik Ltd. Şirketi Aralık ayına ait 31 Aralık tarihli bakım faturasını 5 Ocak günü getirerek 1.062 TL'yi (KDV dahil) nakden alıyor.

– Envanteri sürdürülen dönemin defterlerinde:

31 / 12 / 201.			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		900	
191 İNDİRİLECEK KDV		162	
320 SATICILAR H.			1.062
320.38 Büroteknik	1.062		
Gider Çeşidi			
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	900		
3.10 Bakım Onarım Giderleri			

– Yeni dönemin defterlerinde:

05 / 01 / 201.			
320 SATICILAR H.		1.062	
320.38 Büroteknik	1.062		
100 KASA H.			1.062

c) İletişim Giderleri

İşletmenin; iletişim giderlerinden posta giderleri ya giderin yapıldığı anda nakit verilmesi ya da daha önce alınan ve "198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR/Pullar"

(281) Müşteri ile malı satacak veya hizmeti görecek kuruluş arasında, düzenli olarak bir malın teslimi veya hizmetin görülmesi konusunda (gazete, elektrik, su, otobüs abonmanlarında olduğu gibi) yapılan anlaşma.

hesabında izlenen posta pullarının kullanılması yolu ile ödenir. Cep telefonlarına kontür yüklenmesinde ödeme, hizmetin kullanılmasından önce yapılır. Diğer iletişim giderleri hizmetin görülmesinden sonra işletmeye fatura edilir ve ödeme bu faturalara karşılık yapılır. Hizmetten yararlanılan dönemlerden sonra fatura edilen telefon, faks, internet vb. giderlerin muhasebeleştirilmesi de, yukarıda belirtilen diğer gider kalemlerinde olduğu gibi özellik gösterir. Dönem sonu envanter işlemleri sürdürülürken alınan iletişim hizmetleri faturalarının tutarı, envanteri sürdürülen yılın hesaplarında hizmeti sağlayan kuruluşun alacağına karşılık, gider yazılır. Yeni yılda ödeme ile hizmet satıcısının hesabı kapatılır.

Örnek: 15 Ocak günü önceki dönemin Aralık ayı telefon konuşmalarına ilişkin 767 TL'lik (KDV dahil) 10 Ocak tarihli fatura alınıyor ve 17 Ocak günü ödeniyor.

a) Envanter işlemleri sürdürülen dönemin defterlerinde:

31 / 12 / 201.		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	650	
191 İNDİRİLECEK KDV	117	
381 GİDER TAHAKKUK. H.		767
Gider Çeşidi		
3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 650		
3.08 Haberleşme Giderleri		

b) Yeni dönemin defterlerinde:

– Faturanın alınması

15 / 01 / 201.		
381 GİDER TAHAKKUKLARI	767	
320 SATICILAR		767

– Fatunanın ödenmesi

17 / 01 / 201.		
320 SATICILAR H.	767	
100 KASA H.		767

d) Taşıma Giderleri

Taşıma giderlerinin muhasebeleştirilmesi taşıma konusuna göre farklılık gösterir.

i. İşletme dışından işletmeye eşya taşınmasında, taşınan eşyanın niteliğine göre borçlanacak hesap belirlenir. Taşıma hizmeti karşılığında ödenen tutar;

* Emtia, ilk madde ve malzeme taşımasında; ilgili stok hesabına,
* Duran varlık imal veya inşasında kullanılacak parçaların ve malzemenin taşımasında: Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına,
* Edinilmiş bir duran varlığın taşınmasında; İlgili duran varlık hesabına

borç yazılır.

ii. İşletmeden müşterilere ticari mal gönderilmesinde; taşıma işi alıcıya aitse, nakliye bedeli, müşterinin hesabına borç yazılır. Taşıma giderinin işletmeye ait olması durumunda; Satışların Maliyeti hesabına ya da Pazarlama, Satış Dağıtım Giderleri hesabınan alınır.

iii. İşletmenin kullandığı eşyanın bir yerden başka yere taşınması için yapılan giderler; Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydedilir.

iv. İşletme personelinin iş yerine götürülüp getirilmesi için yapılan ödemeler de personelin çalıştığı birimin yer aldığı fonksiyona göre ilgili gider hesaplarına yazılır.

Alınan taşıma faturası birden çok türdeki taşıma hizmetini içerebilir.

Örnek: Nakliyeci firmanın Ağustos ayı taşıma hizmetlerine ilişkin 5 Eylül tarihli faturasının oluşumu şöyledir.

	TL
Emtia taşıması	2.000
Makina taşıması	600
Büro eşyası taşıması	200
	2.800
KDV	504
Toplam	3.304

Makine işletmede kullanılacaktır.

05 / 09 / 201.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	200	
153 TİCARİ MALLAR H.	2.000	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.	600	
191 İNDİRİLECEK KDV	504	
100 KASA H.		3.304

Gider Çeşidi

3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 200
3.16 Taşıma Giderleri

Alınan taşıma faturası birden çok fonksiyonu ilgilendirebilir.

Örnek: Personeli işyerine götürüp getirme hizmetini üstlenen firmaya, anlaşma uyarınca, Kasım ayı servis ücreti olarak 4.240 TL ve bunun KDV'si 30 Eylül günü çekte ödeniyor. Personelin 12 'si idari işlerde 28 'i de pazarlama işinde çalışmaktadır.

30 / 09 / 201.

760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ H.	2.968	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	1.272	
191 İNDİRİLECEK KDV	763	
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		5.003

Gider Çeşidi

3. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler 4.240
3.16 Taşıma Giderleri

Gider Yerleri

820 Pazarlama 4.240 (28/40) = 2.968
821 Genel Yönetim 4.240 (12/40) = 1.272
4.240

4. ÇEŞİTLİ GİDERLER

İşletme faaliyetlerini sürdürmek için gerekli olupta ilk madde malzeme giderleri, işçi ücret ve giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi resim ve harç giderleri, amortismanlar ile finansman giderleri dışında kalan giderler bu başlık altında toplanır. Bunlardan özellik gösteren bazıları aşağıda açıklanmıştır.

a. Kira Giderleri

İşletme çalışmalarının gerçekleştirilmesi için üçüncü kişilerden kiralanan yerlerle ilgili olarak ödenen kiraların muhasebeleştirilmesi, kiranın ödendiği dönem ile ait olduğu dönem arasında farklılık olması halinde, özellik gösterir. Yapılan peşin kira ödemesinin tamamı Gelecek Aylara Ait Giderler (izleyen yılın aylarına düşen kısım Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabına) alınarak her ay, bir aylık kira giderlere verilir. Aylık dönemlerin önem taşımadığı işletmelerde ise ancak izleyen hesap dönemini ilgilendiren bir peşin ödeme olduğu takdirde, bu miktar Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabına alınır. Yeni dönemde ise bir defada bu hesaptan ilgili gider hesabına aktarılır.

Örnek: İşletme, Kasım – Ocak aylarına ait 7.200 TL kira ile 1.296 TL KDV 'yi bina sahibi Akdeniz Kollektif Şirketi'ne 01 Kasım günü nakden ödüyor (işletme yıllık mali tablo düzenlemektedir).

01 / 11 / 201.		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	4.800	
280 GELECEK YILLARA AİT GİD. H.	2.400	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.296	
100 KASA H.		8.496
Gider Çeşidi		
4. Çeşitli Giderler 4.800		
4.01 Kira Giderleri		

Kiranın işledikten sonra ödenmesi halinde de uygulanacak işlem raporlama dönemlerine göre farklılık gösterir. Ayın sonunda kira tutarı Gider Tahakkukları hesabına karşılık o ayın giderleri arasına katılır. Aylık dönemlerin önem taşımadığı diğer işletmelerde ise dönem içinde kira hangi ayda ödenmişse o ayda gider yazılır. Ancak bütün işletmelerde yıl sonunda işlemiş olmasına karşın henüz ödenmemiş olan kiraların, Gider Tahakkukları ya da Diğer Ticari Borçlar Hesabının alacağı karşılığında, dönem giderlerine dahil edilmesi gerekir.

Kiraya veren tarafından hukuken istenebilir duruma gelmemiş olan kiralar Gider Tahakkukları Hesabına, istenebilir duruma gelmiş ancak henüz ödenmemiş olanlar ise kiraya verenin hesabına alacak yazılır.

Örnek: İşletmenin kiraladığı binanın Aralık ayı kirası 800 TL bina sahibi Ayşe Begüm'e ödenmek üzere hesaba alınıyor ve 5 Ocak günü de nakden ödeniyor. Kiradan 160 TL Gelir Vergisi kesintisi yapılıyor.

Dönem sonunda:

31 / 12 / 201.			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		800	
	329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR H.		640
	339.10 Ayşe Begüm 640		
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.(282)		160
	360.01 Gelir Vergisi 160		
Gider Çeşidi			
4. Çeşitli Giderler 800			
4.01 Kira Giderleri			

Ödeme sırasında:

05 / 01 / 201.			
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR H.		640	
329.10 Ayşe Begüm 640			
	100 KASA H.		640

(282) Geliri elde eden açısından *"gayrimenkul sermaye iradı"* sayılan kiralar ödenirken, üzerinden (halen % 20 oranında) gelir vergisi kesilerek ilgili vergi dairesine, muhtasar beyanname ile yatırılır (GVK Mad: 70, 94/6 ve 105/4).

Buna karşılık, iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması KDV 'den müstesna olduğundan (KDV Ka. M. 17) örnekte KDV yer almamıştır.

b) Sigorta Giderleri

Sigorta giderlerinin muhasebeleştirilmesinde de dönemlerle ilişkilendirme gereği göz önünde tutulur.

Örnek: Aylık mali tablo düzenleyen bir işletme, binalarını 1 Temmuzdan başlayarak 1 yıl için Ak Sigorta Şirketine sigorta ettiriyor. Sigorta poliçesi tutarı 2.400 TL'nin 1/3 'ü peşin ödeniyor.

01 / 07 / 201.			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		200	
180 GELECEK AYLARA AİT GİD. H.(283)		1.000	
280 GELECEK YILLARA AİT GİD. H.		1.200	
	100 KASA H.		800
	329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR H.		1.600
	329.15 Aksigorta 1.600		
Gider Çeşidi			
4. Çeşitli Giderler 200			
4.02 Sigorta Giderleri			

c) Mahkeme ve Noter Giderleri

Noter giderleri esas olarak ödendikleri dönemde genel yönetim gideri olarak muhasebeleştirilir. Mahkeme giderlerinden davalı olunan taraftan istenmesi mümkün olmayanlar ödendiği dönemde gider yazılır. Davalı olunan taraftan istenebilecek nitelikte olanlar ise iki değişik biçimde muhasebeleştirilebilir.

i. Yapılan gider alacak hesaplarına alınır(284). Mahkeme giderinin karşı taraftan tahsil edilemiyeceği kesinleşirse, kesinleştiği dönemde zarar yazılır. Böyle bir muhasebeleştirme talep edilecek dava giderinin muhasebe kayıtları üzerinde de izlenmesini sağlar.

ii. Yapılan gider, Genel Yönetim Giderleri hesabına yazılır. Gider, karşı taraftan aynı dönem içinde tahsil edilirse Genel Yönetim Giderleri hesabına alacak yazılarak önceki

(283) İşletmenin yıllık mali tablo düzenlediği varsayılırsa prim tutarı aşağıdaki hesaplara borç yazılacaktır.
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 1.200
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER 1.200

(284) Bkz. 5.3.3.1.2 Senetli Ticari Alacaklar bölümü.

kayıt iptal edilir. Tahsilat izleyen dönemde veya dönemlerde yapılırsa, tahsilatın yapıldığı anda kâr yazılır. Yapılan ödemenin karşı taraftan tahsil edilemiyeceğinin kesinleşmesinde ise, bu uygulamada, yapılmış bulunan ödeme esasen gider yazılmış olacağından başkaca bir işlem yapılamaz.

5 VERGİ, RESİM ve HARÇ GİDERLERİ

Mevzuat uyarınca tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçlar bu başlık altında toplanır. Kurumların yıllık kârları üzerinden hesaplayacakları vergi ve fonlar bu hesaba alınmaz. Söz konusu vergi ve fonlar "691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı" hesabına borç yazılır.

İşletmenin imzaladığı kağıtlar dolayısiyle hesapladığı damga vergisi; üçüncü kişilere ödendiğinde; ödemenin yapıldığı anda gider yazılır. Damga vergisinin makbuz karşılığı ödenecek olması durumunda ise vergi tutarı "360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR" hesabına alacak, "*770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ/Vergi, Resim Harç Giderleri*" hesabına borç yazılır.

Harçlar, ödendiğinde gider yazılır. Emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi belirli bir dönemi kapsayan vergiler, aylara yayılmasını sağlayacak biçimde kaydedilir. Aylık dönemlerin önemsenmediği işletmelerde verginin tamamı ödendiği dönemde gider yazılır.

Örnek: Aylık mali tablo düzenleyen bir işletmede motorlu taşıtlar vergisinin 1. taksiti (bu vergi 2 taksitte ödenmektedir) olarak 24.000 TL 25 Ocak günü çekle ödeniyor.

Ödemede:

25 / 01 / 201		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	4.000	
180 GELECEK AYLARA AİT GİD. H.	20.000	
103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ H.		24.000
Gider Çeşidi		
5. Vergi, Resim ve Harç Gid. 4.000		
5.10 Motorlu Taşıtlar Ver.		

İzleyen aylarda (Şubat – Haziran):

.. / .. / 201.			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		4.000	
	180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.		4.000
Gider Çeşidi			
5. Vergi, Resim ve Harç Giderleri 4.000			
5.10 Motorlu Taşıtlar Ver.			

Emlak vergisinin ilk taksidi Mayıs ayının sonuna kadar ödendiğinden muhasebeleştirilmesi motorlu taşıtlar vergisine göre farklılık gösterir. Söz konusu verginin 1/12'si Ocak-Nisan döneminde tahakkuk yoluyla gider yazılır.

Mayıs ayında ödeme yapılınca tahakkuk hesabı kapatılır.

Örnek: Yönetim binasının yıllık emlak vergisi 2.400 TL, atölye binasının vergisi 4.800 TL'dir.

Mayıs ayı başında ilgili hesapların durumu.

381 GİDER TAHAKKUKLARI H.

		31/1	* 600
		28/2	* 600
		31/3	* 600
		30/4	* 600
	–		2.400

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.

31/1	* 200		
28/2	* 200		
31/3	* 200		
30/4	* 200		
	800	–	

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.

31/1	* 400		
28/2	* 400		
31/3	* 400		
30/4	* 400		
	1.600	–	

Verginin I. taksiti ödendiğinde yevmiye kaydı:

31 / 05 / 201.		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.	200	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	400	
381 GİDER TAHAKKUKLARI H.	2.400	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER H.	600	
100 KASA		3.600

Gider Çeşidi

5. Vergi, Resim ve Harç Giderleri 600

Ocak - Nisan gider yazılan	*2.400*
Cari ay (Mayıs) gideri	*600*
Gelecek ay (Haziran) gideri	*600*
	3.600

6. AMORTİSMAN ve TÜKENME PAYLARI

Maddi duran varlıkların amortisman giderleri, ilgili duran varlığın kullanıldığı yere göre muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlık amortismanları da varlığın yararlanıldığı fonksiyona göre işlem görür. Özel tükenmeye tabi varlıkların tükenme payları ise ilgili bölümde açıklandığı üzere, genel üretim giderlerine yüklenir(285).

Örnek: Bir maden işletmesinde Mayıs ayı amortisman ve tükenme payları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

	Maddi Duran Varlık	Maddi Olmayan Duran Varlık	Özel Tükenmeye Tabi Varlık	Toplam
Üretim	130.400	5.000	30.800	166.200
Pazarlama	12.000	—	—	12.000
Yönetim	27.500	10.000	—	37.500
	169.900	15.000	30.800	215.700

(285) Bkz. 5.4.6.3.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklarda Amortisman Uygulaması.

31 / 05 / 201.			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H.		166.200	
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ H.		12.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		37.500	
	257 BİRİKMİŞ AMORT. H.		169.900
	268 BİRİKMİŞ AMORT. H.		15.000
	278 BİRİK. TÜK. PAYL. H.		30.800
Gider Çeşidi			
5. Amortisman ve Tükenme Payları 215.700			

7. FİNANSMAN GİDERLERİ

İşletmenin gerek yatırım gerekse işletme sermayesi ihtiyacını karşılamak üzere yaptığı kısa ve uzun vadeli borçlanmaların faiz, komisyon ve kur farkları bu başlıkta toplanır.

Finansman giderlerinin tamamı bu hesaba alınır. Dönem sonlarında yatırımla ilgili olanlar yatırımın maliyetine aktarılır, kalan kısım gelir tablosu hesapları olan "660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ" veya "661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ" hesabına yansıtılır.

Örnek: İşletme 60.000 TL kredi faizi ödüyor. Kredi faizinin 45.000 TL'si yapımı devam eden bir tesise ilişkin yatırım kredisi, 15.000 TL ise işletme kredisi ile ilgilidir.

Faizin ödenmesi:

.. / .. / 201.			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ H.		60.000	
	100 KASA H.		60.000
Gider Çeşidi			
7. Finansman Giderleri 60.000 7.01 Kredi Faizleri			

Faiz giderinin yansıtılması:

	.. / .. / 201.		
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. H.	15.000	
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIM. H.	45.000	
	781 FİNANSMAN GİDERL. YANSITMA H.		60.000

8.2.2.2. "7/B" Seçeneği

a) 7/B Seçeneğinde Çeşit – Fonksiyon İlişkisi

Giderler, "7/B" seçeneğinde, defterikebir düzeyinde çeşitlere göre bölümlenir.

Dönem sonlarında bu hesaplarda toplanan giderlerin fonksiyonlara göre tasnif edilmesi ayrıca yapılır ve 6. gruptaki gelir tablosu hesaplarına yansıtılır.

b) 7/B Seçeneğinde Defterikebir Hesapları

"7/A" seçeneğinde yardımcı defter hesabı olarak açılan çeşit hesapları, bu seçenekte de aynı şekilde bölümlenmiş ancak 7. Grupta defterikebir hesabı olarak açılmıştır.

"76/A" Seçeneği		"7/B" Seçeneği	
0	İlk Madde ve Malzeme Giderleri	**790**	İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ
1	İşçi Ücret ve Giderleri	**791**	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
2	Memur Ücret ve Giderleri	**792**	MEMUR ÜCRET ve GİDERLERİ
3	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	**793**	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER
4	Çeşitli Giderler	**794**	ÇEŞİTLİ GİDERLER
5	Vergi, Resim ve Harçlar	**795**	VERGİ, RESİM ve HARÇLAR
6	Amortisman ve Tükenme Payları	**796**	AMORTİSMAN ve TÜKENME PAYLARI
7	Amortisman Giderleri	**797**	FİNANSMAN GİDERLERİ

"7/B" seçeneğinde giderlerin bu hesaplara alınmasında "7/A" seçeneğine göre fark bulunmamaktadır.

Örnek 1: İşletmenin avukatı seyahat dönüşü 300 TL yolluk gideri ve 400 TL harç ödemesi beyan ediyor. Gider tutarları kendisine nakten ödeniyor.

.. / .. / 201.		
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER	300	
794.10 Yolluk Giderleri 300		
795 VERGİ, RESİM ve HARÇ GİD. H.	400	
795.02 Harç Giderleri 400		
100 KASA H.		700

Örnek 2: Demirbaşlar için 15.700 TL amortisman hesaplanıyor.

.. / .. / 201.		
796 AMORTİSMAN ve TÜKENME PAYLARI H.	15.700	
796.01 Demirbaş Amortismanları 15.700		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.		15.700

c) 7/B Seçeneğinde Giderlerin Yansıtılması

790 – 797 numaralı hesaplarda biriken giderler, dönem sonlarında düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre fonksiyonlarına dönüştürülür ve "798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI" aracılığı ile ilgili hesaplara yansıtılır.

Örnek: Bir hizmet işletmesinde dönem sonunda 790 – 797 no.lu hesapların kalanları şöyledir.

790	İlk Madde ve Malzeme	292.500
791	İşçi Ücret ve Giderleri	186.000
792	Memur Ücret ve Giderleri	28.000
793	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	8.300
794	Çeşitli Giderler	4.000
795	Vergi, Resim ve Harçlar	1.700
796	Amortisman ve Tükenme Payları	3.500
797	Finansman Giderleri	1.400

Giderlerin fonksiyonlara göre dağılımı işletme tarafından şöyle yapılmıştır.

Giderlerin fonksiyonlara dağılımının aşağıdaki gibi olduğu belirlenmiştir.

Çeşit \ Fonksiyon	Toplam Gider	Hizmet Üretimi	Pazarlama	Genel Yönetim	Finansman
790 İLK MADDE ve MALZEME GİD.	292.500	290.300	—	2.200	
791 İŞÇİ ÜCR. ve GİD.	186.000	180.000		6.000	
792 MEMUR ÜCRET ve GİDERLERİ	28.000		8.000	20.000	
793 DIŞARIDAN SAĞ. FAYDA ve HİZ.	8.300	1.800	5.700	800	
794 ÇEŞİTLİ GİD.	4.000	200	3.200	600	
795 VERGİ, RESİM ve HARÇLAR	1.700			1.700	
796 AMORTİSMAN ve TÜK. PAYLARI	3.500	500	900	2.100	
797 FİNANSMAN GİD.	1.400				1.400
	525.400	472.800	17.800	33.400	1.400

Buna göre dönem sonunda giderler aşağıdaki kayıtla yansıtılacaktır (Finansman giderinin Kısa vadeli borçlanma ile ilgili olduğu varsayılmıştır).

31 / 12 / 201.

799 ÜRETİM MALİYET HESABI	472.800	
631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ H.	17.800	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	33.400	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. H.	1.400	
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA H.		525.400

Üretim maliyet hesabındaki gider ilgili hesaplara aktarılır.

31 / 12 / 201.

621 SATILAN HİZMET MALİYETİ H.	472.800	
799 ÜRETİM MALİYET H.		472.800

Daha sonra gider ve yansıtma hesapları aşağıdaki gibi bir kayıtla kapatılır.

31 / 12 / 201.		
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA H.	525.400	
790 İLK MADDE VE MALZ GİDERLERİ H.		292.500
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİD.		186.000
792 MEMUR ÜCRET ve GİD.		28.000
793 DIŞARIDAN SAĞLAN. FAYDA VE HİZMETL.		8.300
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER		4.000
795 VERGİ RESİM ve HARÇ GİDERLERİ		1.700
796 AMORTİSMAN ve TÜKENME PAYLARI		3.500
797 FİNANSMAN GİDERL.		1.400

790 İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ

.....	.....
.....	.....
.....	.....
* *292.500*	—
	292.500
292.500	292.500

791 İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ

.....	.....
.....	.....
.....	.....
* *186.000*	—
	186.000
186.000	186.000

792 MEMUR ÜCRET ve GİDERLERİ

.....	.....
.....	.....
.....	.....
* *28.000*	—
	28.000
28.000	28.000

793 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA ve HİZMETLER

.....	.....
.....	.....
.....	.....
* *8.300*	—
	8.300
8.300	8.300

794 ÇEŞİTLİ GİDERLER

.....	.....
.....	.....
.....	.....
* *4.000*	—
	4.000
4.000	4.000

795 VERGİ, RESİM ve HARÇLAR

.....	.....
.....	.....
.....	.....
* *1.700*	—
	1.700
1.700	1.700

796 AMORTİSMAN ve TÜKENME PAYLARI

.....	.....
.....	.....
.....	.....
* *3.500*	—
	3.500
3.500	3.500

797 FİNANSMAN GİDERLERİ

.....	.....
.....	.....
.....	.....
* *1.400*	—
	1.400
1.400	1.400

799 ÜRETİM MALİYET H.

472.800	472.800

798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA H.

.....	.....
.....	.....
.....	.....
—	* *525.400*
525.400	
525.400	525.400

d) 7/B Seçeneğinde Maliyet Muhasebesi

7/B seçeneğini uygulayan üretim ve hizmet işletmelerinde maliyet hesaplama dönemi içinde o üretim faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan giderler 798 Gider Çeşitleri Yansıtma hesabının alacağı karşılığında ***799 ÜRETİM MALİYET HESABI***'nın borcuna yansıtılır. Maliyet dönemi sonunda 799 Üretim Maliyet Hesabı'nda oluşan maliyetten; üretimi süren ürünlere düşen maliyet 151 Yarı Mamuller hesabına, üretimi tamamlananlara düşen maliyet ise 152 Mamuller hesabına aktarılır. Hizmet işletmelerinde ise 799 Üretim Maliyet Hesabı'nda oluşan maliyet, *"c- Giderlerin yansıtılması"* kısmında açıklandığı üzere 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılır. Söz konusu maliyet aktarmaları sonucunda 799 Üretim Maliyet Hesabı kapanır.

Örnek: Ocak ayı içinde yapılan üretim giderlerinin toplamı 125.000 TL'dir. Ocak ayı sonunda üretimi tamamlanan ürünlerin maliyeti ise 98.000 TL olarak hesaplanmıştır.

a) Giderlerin yansıtılması

31 / 01 / 201.		
799 ÜRETİM MALİYET H.	125.000	
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA H.		125.000

b) Mamul ve yarı mamullerin stok hesaplarına alınması

31 / 01 / 201.		
151 YARI MAMULLER - ÜRETİM	27.000	
152 MAMULLER	98.000	
799 ÜRETİM MALİYET H.		125.000

799 ÜRETİM MALİYETİ			
(a)	125.000	(b)	125.000

998 GİDER ÇEŞİTLERİ YANS. H.			
		(a)	125.000

8.2.3. Giderlerin Sorumluluk Merkezlerine Göre Bölümlenmesi

İşletme giderlerinin bütçelenip kontrol edilmesi, mal ve hizmet maliyetlerinin hesaplanması için giderlerin ortaya çıktığı sorumluluk merkezlerine (Faaliyete dayalı maliyetleme yönteminde; faaliyet alanlarına) göre bölümlenmesi ve bu sorumluluk merkezlerini temsil eden "*gider yerleri*" hesaplarına kaydedilmesi gerekir. Bu nedenle önceki bazı yevmiye kayıtlarında gider yerleri de belirtilmiştir. (Gider yerleri hesapları maliyet muhasebesi uygulaması ile ilgili olduğundan burada değinmekle yetinilmiştir).

8.2.4. Gelirlerin ve Giderlerin Gelir Tablosu Hesaplarına Alınması

Gelirler gelir tablosu hesaplarına doğrudan alınırlar. Giderlerden faaliyetle ilgili olanlar önce 7. gruptaki hesaplara alınır. Bunlardan mal üretim giderleri "151 Yarı Mamul-Üretim" hesabına yansıtılır. Hizmet üretim giderleri ile üretim dışı faaliyet giderleri ve finansman giderleri 7. gruptaki hesaplardan gelir tablosu hesaplarına yansıtılır. Bunun dışındaki giderler doğrudan gelir tablosu hesaplarına alınır.

Gelir tablosu hesapları aşağıda, gelir tablosundaki sıra altında, incelenecektir.

8.2.4.1. Brüt Satışlar

Brüt satışlar *mal* ve *hizmet* satışlarının bedelinden oluşur.

i. Mal satışları; ticari mallar ile mamüllerin ve bu nitelikteki diğer stokların satışından doğan gelirlerden oluşur.

İşletmenin satma amacı olmadan edindiği (örneğin ilk madde ve malzeme) stokların satılmaları söz konusu olursa; satış bedeli brüt satış hesaplarına alınmaz. Bu tür stokların satışında; "hasılat yöntemi" uygulanarak, kayıtlı değeri ile satış değeri karşılaştırılıp aradaki fark faaliyet dışı kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

ii. Hizmet satışları, belli bir zaman süresi ile sözleşmeye bağlanmış hizmetlerin yapılmasından kaynaklanan gelirlerdir. Bu süre; bir muhasebe dönemi kadar olabileceği gibi bu dönemden daha uzun veya kısa olabilir. Her durumda; brüt satış olarak gelir yazılacak ve gelir tablosunda yer alacak tutar, finansal tablonun ait olduğu dönemle ilgili olmalıdır.

Satış gelirinin tutarı, işletme ile alıcı arasında yapılan sözleşmeye göre belirlenir.

Satış geliri, satılan mal veya hizmet dolayısiyle alınan nakit veya nakit karşılığı değerlerin tutarına eşittir. Ancak tahsilat ertelenirse, yani alıcıya ödeme için ayrıca faize tabi olmayacak bir süre tanınırsa satışın gerçeğe uygun değeri tahsil edilecek tutarlardan, vade süresi için hesaplanacak faiz kadar daha küçük olacaktır. Bu durum piyasa faiz oranından daha düşük oran uygulanarak senet alınmasında da geçerlidir.

Vadeli satış, alıcıya bir finansman imkânı tanımak amacıyla yapılmışsa hesaplanacak faiz tutarı, satış gelirlerinden indirilerek faiz gelirlerine alınmalıdır.

Alıcıya belli vade tanınması bir satış biçimi olarak uygulandığında böyle bir ayırıma gidilmesi gerekmez.

Yapılan ticari mal veya mamul satışları için tek defterikebir hesabı açılabileceği gibi; mamul ve ticari mallar için ya da yurtiçi – yurtdışı satışlar için ayrı defterikebir hesapları açılabilir. Tekdüzen Hesap Planı'nda yurtiçi – yurtdışı ayırımı esas alınarak aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

60 BRÜT SATIŞLAR	600 Yurtiçi Satışlar 601 Yurtdışı Satışlar 602 Diğer Gelirler

600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI
601 YURTDIŞI SATIŞLAR HESABI
602 DİĞER GELİRLER HESABI

Aşağıdaki koşullar yerine getirildiğinde, mal satış geliri elde edilmiş sayılır (TMS: Hasılat Standarı m. 14):

a) İşletme, malın mülkiyeti ile ilgili önemli riskleri ve yararları devretmiştir. Yani satış konusu malda meydana gelecek zararlar veya yararlar artık alıcıya aittir.

b) İşletmenin, mülkiyetle ilgili yönetim hakkı ve satılan mallar üzerindeki etkili kontrolü sona ermiştir.

c) Mala ilişkin ekonomik yarardan işletmenin faydalanması artık söz konusu değildir.

d) Gelir tutarı ve bu gelirle eşleştirilecek maliyet tutarı **güvenilir olarak** belirlenebilmektedir. Gelirin elde edileceğinden kuşku duyulmamaktadır.

Bunlar gerçekleşmemişse gelir elde edilmiş sayılmaz.

Benzer esaslar hizmet teslimi için de geçerdir.

İşletme, çoğu perakende satışlarda olduğu gibi; malı sattığı anda alıcıya teslim eder. Bu durumda, satış anında malın mülkiyeti ile elde bulundurma ve kulanma hakkı alıcıya geçer. Bazı satışlarda ise mülkiyet devredildiği halde elde bulundurma ve kullanma hakkı satıcıda kalmaya devam eder. Eğer bu durumda satıcı sözleşme gereğince satış konusu malı elde bulundurduğu sürece, mal sahibi gibi malın yararlarından faydalanmaya devam ediyorsa ve doğacak riskler satıcıya aitse satış gerçekleşmemiş sayılır, satış hasılatı (geliri) elde edildiğinde bu hesaplara alacak yazılır.

Örnek: Yurt dışında bir alıcıya 50.000 $ 'lık mal satılıyor ve mal bedeli 15 Nisan günü açılmış bulunan akreditiften TL olarak tahsil ediliyor (1 $ = 1,54 TL). Satılan mal, diğerlerinden ayrılmış olup, alıcının anlaştığı gemi geldiğinde teslim edilecektir.

15 /04 / 201.		
102 BANKALAR H.	77.000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR H.		77.000
$ 50.000 x 1.54 = 77.000 TL		

8.2.4.2. Satıştan İndirimler

Yapılan satış tutarının, iade edilen mal veya alıcıya yapılan kasa iskontosu nedeniyle, düzeltilmesi gerektiğinde bu gruptaki hesaplardan ilgili olana borç yazılır.

Bilindiği gibi "satış tutarı = miktar x fiyat" şeklindeki bir ilişki söz konusudur. Bunlardan "miktar" değişkeninin yarattığı düzeltme 610 Satıştan İadeler hesabına "fiyat" değişkeninin yarattığı düzeltme 611 Satış İskontoları hesabında muhasebeleştirilir.

Tekdüzen Hesap Planı'nda satış tutarında yapılacak düzeltmeler için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ	610 Satıştan İadeler (–) 611 Satış İskontoları (–) 612 Diğer İndirimler (–)

610 SATIŞTAN İADELER (–)

Bu hesap, satışı yapılmış olan mallardan geri alınanların satış bedellerinin izlendiği borç karakterli bir hesaptır. Bu hesabın kalanı satış tutarını düzeltici bir nitelik taşıdığından, Gelir Tablosunda "Satışlardan İndirim" biçiminde gösterilir.

Örnek: Önceki ay içinde kredi olarak satılan maldan 2.500 TL'lik kısmı geri alınıyor.

.. / .. / 201.		
610 SATIŞTAN İADELER H.	2.500	
391 HESAPLANAN KDV	450	
120 ALICILAR H.		2.950

611 SATIŞ İSKONTOLARI (–)

Satışlarda gelir tutarı, işletme ile alıcı arasında yapılan sözleşmeye göre belirlenir. Bu tutardan işletme tarafından uygulanan kasa, miktar ve ticari iskontolar indirildikten sonra "gerçeğe uygun değer"[286] saptanır. Bu değer işletmenin net satışlarını ifade eder.

(286) Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TFRS: 1- Türkiye Finansal Raporlama Standardı, Ek A).

Satıcı tarafından yapılan iskontolar; ya fatura düzenleme aşamasında, ya da bu aşamadan sonra söz konusu olur.

Satış iskontoları üç şekilde uygulanabilir.

i. Müşterinin aldığı malın bedeli fatura üzerinde belirlendikten sonra, müşterinin özelliği veya miktarın büyüklüğü nedeniyle yapılan ve faturada indirim biçiminde gösterilen iskontolar herhangi bir muhasebeleştirme işlemini gerektirmez.

ii. Müşterinin vadeli olarak aldığı malın bedelini vadeden önce ödemesi dolayısıyle satışta uygulanan vade farkının bir kısmının iadesi şeklinde olmak üzere yapılan ve "kasa iskontosu" olarak nitelenen indirim, bu niteliği göz önünde tutularak kaydedilir. Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre yapılacak muhasebeleştirme, satış hasılatını (dolayısıyle satış kârını) azaltacak şekilde olmalıdır.

Uygulamada Satış İskontoları Hesabı, gelir tablosunda satış hasılatını netleştirme görevini yerine getirir.

Örnek: İşletme, alıcı Alper Acar'a 125.000 TL'lik malı veresiye satmış durumdadır. Alıcı, 100.000 TL'yi önceden belirlenen ödeme gününü beklemeden işletmenin Garanti Bankası'ndaki hesabına yatırıyor. Alıcıya ödemesi üzerinden % 6 indirim yapılıp hesabından düşülüyor.

Yevmiye kaydı(287)

.. / .. / 201.		
102 BANKALAR H.	100.000	
102.03 Garanti Bankası 100.000		
611 SATIŞ İSKONTOLARI H.	6.000	
120 ALICILAR H.		106.000

Muhasebe Standartları uyarınca vade farkının ayrılıp faiz geliri olarak kaydedilmesi durumunda kasa iskontosu bu hesaba kaydedilmez, faiz gelirinden indirilir. Dolayısıyla bu hesabın çalışması söz konusu olmaz.

iii. Alıcının belli tutarlar üzerinde alışlarda bulunarak işletmenin mal sürümüne katkıda bulunmasından dolayı kendisine satıştan sonra yapılan ve "*miktar iskontosu*" olarak nitelenen indirimler de Tekdüzen Hesap Planı'na göre "611 Satış İskontoları" hesabına alınarak satış gelirlerinden düşülür(288).

---

(287) Satıştan sonra yapılan iskontolar: Aralıklı veya sürekli envanter yöntemlerinin iki hesaplı uygulamalarında "Satış" hesabının, tek hesaplı aralıklı envanter yönteminde ise "Mal" hesabının alacağına kaydedilir.

(288) Bu tür iskontoların işletmenin cirosunu artırmak üzere, pazarlama politikası uyarınca yapılan bir tür promosyon gideri olarak değerlendirilip Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabına alınması da düşünülmelidir.

612 DİĞER İNDİRİMLER (–)

İşletme tarafından alıcı hesabına, malın gönderilmesi sırasında ödenen ve satış faturasına dahil edilen taşıma giderleri ile gönderilen malın hatalı, kusurlu, hasarlı ya da noksan çıkması üzerine satış bedelinden indirilen tutarlar bu hesaba borç yazılarak brüt satıştan indirilir.

8.2.4.3. Satışların Maliyeti

İşletmenin dönem içinde sattığı ticari mal veya mamulün maliyetinin kaydedileceği hesapların satış hesaplarına paralel biçimde bölümlenmesi gerekir. "Tekdüzen Hesap Planı'nda satışların maliyetinin izlenmesine özgü hesaplar" satışlardan farklı olarak ve satılan şeyin türünden hareketle aşağıdaki gibi oluşturulmuştur.

62 SATIŞLARIN MALİYETİ	620 Satılan Mamuller Maliyeti 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti 622 Satılan Hizmet Maliyeti 623 Diğer Satışların Maliyeti

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ

İşletme tarafından satılmak üzere üretilen mallardan (mamullerden) satılanların maliyeti "152 Mamuller" hesabının alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır.

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ

Herhangi bir değişikliğe uğratılmadan satılmak üzere alınan mallardan (ticari mallardan) satılanların maliyeti "153 Ticari Mallar" hesabının alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ

Üretilen hizmetlerle ilgili giderler "741 Hizmet Üretim Giderleri Yansıtma" hesabının alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır.

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ

İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili diğer satış gelirlerinin elde edilmesi için yapılan giderler, ilgili hesabın alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır.

a) Sürekli envanter yönteminde:

Satılan mamullerin maliyeti, stoklar bölümünde anlatıldığı gibi, sürekli envanter yönteminde satışlardan sonra, "152 Mamuller" hesabının alacağı karşılığında 620 Satılan Mamuller Maliyeti hesabının borcuna kaydedilir.

Örnek: Sürekli envanter yöntemini uygulayan bir işletme maliyeti 80.000 TL olan mamulü 26 Nisan günü 100.000 TL'ye çek karşılığı satıyor.

26 / 04 / 201.			
101 ALINAN ÇEKLER H.		118.000	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.		100.000
	391 HESAPLANAN KDV		18.000
26 / 04 / 201.			
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ H.		80.000	
	152 MAMULLER H.		80.000

b) Aralıklı envanter yönteminde:

Satılan ticari malların maliyeti, stok bölümünde anlatıldığı gibi, aralıklı envanter yönteminde stok sayımlarının yapılıp değerlendirilmesi sonucunda hesaplanan mal mevcudunun 153 Ticari Mallar hesabının kalanından indirilmesi suretiyle bulunur.

Bu ilişki şöyle ifade edilebilir:

Devreden Mal	+	*Dönem İçinde Alınan Mal*	−	*Dönem Sonu Mevcudu*	=	*Satılanların Maliyeti*

Satılan ticari malların maliyeti envanter sırasında bu ilişkiden hareketle hesaplanarak 153 Ticari Mallar hesabının alacağı karşılığında 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabının borcuna kaydedilir.

Örnek: Aralıklı envanter Yöntemini uygulayan işletmede dönem sonunda Ticari Mallar hesabının görüntüsü aşağıdaki gibidir. Yapılan fiili envanter sonucunda ambarda 110.000 TL ticari mal olduğu görülmüştür.

153 TİCARİ MALLAR

Dönem Başı Mevcudu	60.000	Alış iadeleri	20.000
Alışlar	140.000	Alış iskontoları	50.000
Alış giderleri	20.000		
Alışlar	280.000		
Alışlar	320.000		
	820.000		70.000

Dönem Başı Mevcudu		60.000
Net Alışlar	(760.000 – 70.000) =	690.000
Dönem Sonu Stok		(110.000)
Satılan Ticari Mal Maliyeti		640.000

31 / 12 / 201.		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR H. MALİYETİ H.	640.000	
153 TİCARİ MALLAR H.		640.000

Hizmet işletmelerinde ise "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabında oluşan maliyet, yansıtma hesabı aracılığı ile 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına alınır.

Örnek: Bir taşıma işletmesinde Şubat ayında 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanan giderler 875.000 TL'dir.

28 / 02 / 201.		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ H.	875.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSIT. H.		875.000

"7/B" seçeneğini uygulayan işletmede 741 no.lu hesap yerine "799 ÜRETİM MALİYETİ" hesabı alacaklanacaktır.

8.2.4.4. Faaliyet Giderleri

İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen araştırma ve geliştirme giderleri; pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri bu başlık altında toplanır.

Tekdüzen hesap planında, faaliyet giderlerinin izlenmesi için, aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

63 FAALİYET GİDERLERİ	630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
	631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
	632 Genel Yönetim Giderleri

630 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ

Üretim maliyetinin düşürülmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerinin işletmede uygulanması için yapılan giderler, "751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı"nın alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılır.

631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ

Mal ve hizmetlerin pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan giderler, "761 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı"nın karşılığında bu hesaba borç yazılır.

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

İşletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretimle ya da satılan mal maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan giderler, "771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı"nın alacağına karşılık, bu hesaba borç yazılır.

Faaliyet Giderleri grubundaki hesaplar 7. gruptaki gider hesaplarından aktarma yoluyla borçlanırlar. Aktarma işlemi ay sonlarında 3 aylık dönemlerin sonlarında, yıllık mali tablo düzenleyen işletmelerde ise yıl sonunda yapılır.

Örnek: Giderlerin ortaya çıktıklarında kaydedildiği "7 Maliyet Hesapları" grubundaki hesapların tutarları aşağıdaki gibidir.

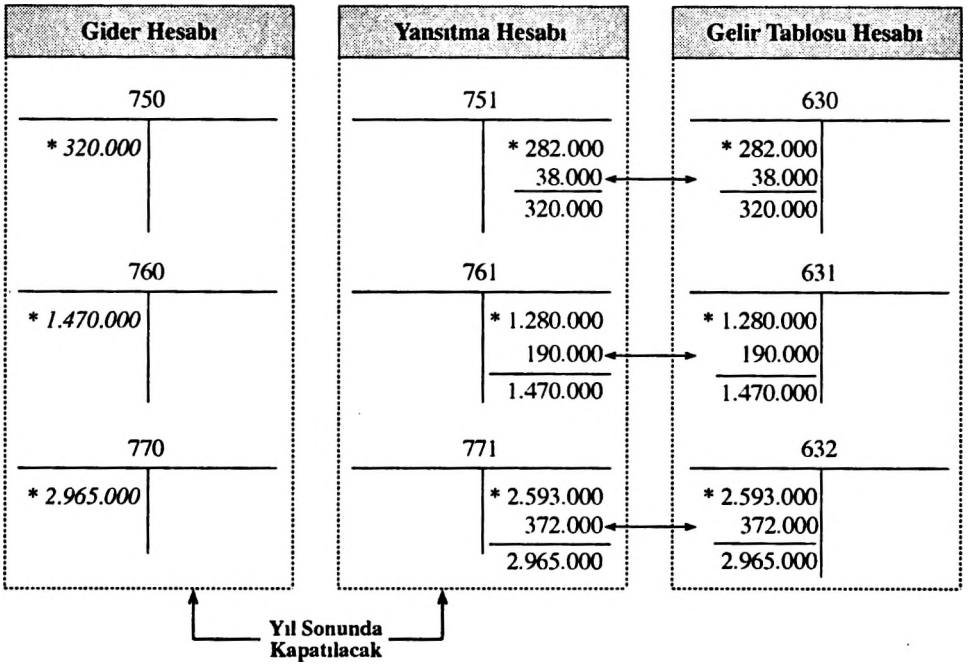
		Borç	Alacak
750	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	320.000	
751	Araştırma ve Gel. Gid. Yansıtma		282.000
760	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	1.470.000	
761	Paz. Satış ve Dağ. Gid. Yansıtma		1.280.000
770	Genel Yönetim Giderleri	2.965.000	
771	Genel Yönetim Gid. Yansıtma		2.593.000

Buna göre Eylül ayının yansıtılacak giderleri şöyle hesaplanacaktır:

Gider	Toplam	Yansıtılmış	Yansıtılacak
Ar-Ge Gideri	*320.000*	*282.000*	*38.000*
Pazarlama Gideri	*1.470.000*	*1.280.000*	*190.000*
Genel Yönetim Gideri	*2.965.000*	*2.593.000*	*372.000*

	.. / .. / 201.		
630	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ H.	38.000	
631	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ H.	190.000	
632	GENEL YÖNETİM GİD. H.	372.000	
	751 ARAŞTIRMA ve GELİŞ. GİDERL. YANSIT. H.		38.000
	761 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞ. GİD. YANS. H.		190.000
	771 GENEL YÖNETİM GİDERL. YANSIT. H.		372.000

İşletmenin "7/B" seçeneğini kullanması halinde 751, 761 ve 771 no.lu yansıtma hesapları yerine "798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI" alacaklanır.



8.2.4.5. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Giderler

İşletmenin esas faaliyeti dışında kalmakla birlikte işletme için olağan sayılan; iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü geliri, kambiyo kârları, kira gelirleri gibi gelir ve kârlar bu başlık altında toplanır.

Gelir ve kârlar bu gruptaki hesaplara, ilgili varlık veya kaynak hesabının borcu karşılığında, alacak yazılır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda bu gelir ve kârların izlenmesi için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR	640 İştiraklerden Temettü Gelirleri 641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri 642 Faiz Gelirleri 643 Komisyon Gelirleri 644 Konusu Kalmamış Karşılıklar 645 Menkul Kıymet Satış Kârları 646 Kambiyo Kârları 647 Reeskont Faiz Gelirleri 648 Enflasyon Düzeltmesi Kârları 649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar

Bu hesaplara alınacak gelirlere ilişkin örnekler daha önce ilgili bölümlerde verildiğinden bu bölümde örnek verilmesine gerek görülmemiştir.

640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ

İşletmenin "240 İştirakler" hesabına kaydedilmiş bulunan hisse senetlerinin temettü gelirleri ile hisse senedi çıkarmayan şirketlerin kârlarından işletmeye düşen payların izlendiği hesaptır. Tekdüzen Hesap Planı'nda başka hesap olmadığından "110 Hisse Senetleri" hesabında izlenen hisse senetlerinin temettüleri de bu hesaba alınmaktadır(289).

Temettüler, ortakların kâr payları genel kurul tarafından onaylandığında tahakkuk ettirilir.

---

(289) İştirakler dışındaki hisse senetlerinin temettülerinin bu hesaba kaydedilmesi; yatırım/gelir ilişkisini bozacağı için uygun değildir. Alım satım amaçlı hisse senetlerinin temettüleri için Tekdüzen Hesap Planı'nda bu konuya özel bir hesap açılması daha doğru olacaktır.

641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ

İşletmenin "245 Bağlı Ortaklıklar" hesabına kaydedilmiş olan yatırımlarından sağladığı kâr payları bu hesapta izlenir.

642 FAİZ GELİRLERİ

Her türlü kısa ve uzun vadeli mali yatırımlardan ve alacaklardan sağlanan faizler bu hesapta izlenir.

TMS: Hasılat Standardı'na göre; faiz gelirleri; faiz tutarının doğruya yakın olarak belirlenmesi söz konusu olduğu durumlarda, nakten veya hesaben tahsil edilmiş olup olmadığına bakılmaksızın, tahakkuk ettirilir. Faizlerin tahakkukunda o dönemde geçen süre esas alınır.

643 KOMİSYON GELİRLERİ

Asıl faaliyeti komisyonculuk olmayan işletmelerin üçüncü kişilere verdiği aracılık hizmetinden elde ettiği gelirler bu hesapta izlenir. Asıl işi komisyonculuk olan işletmenin komisyon gelirleri ise satış geliri olarak muhasebeleştirilir.

644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

Aktifteki bir değerle ilgili olarak önceki yıllarda ayrılan karşılıklarla diğer riskler için ayrılan karşılıklardan gereksiz hale gelenlerin iptalinde bu hesaba alacak yazılır.

645 MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI

Menkul kıymet satışında; satış değerinin, kayıtlı bedeli aşan kısmı bu hesaba alınır.

646 KAMBİYO KÂRLARI

Yabancı paralı alacaklar dışındaki işlemlerle ilgili olarak ortaya çıkan kur farkı, yabancı para satış kârı vb. gelirler bu hesaba alınır. Yabancı paralı alacaklarla ilgili kur farkları, alacağın gelirinin bir parçası olarak 642 Faiz Gelirleri hesabına alınmalıdır.

647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ

Borç senetleri reeskont faizleri ile önceki dönemde gider kaydedilen alacak senetleri reeskontunun yeni dönemin başında iptalinden doğan gelir bu hesapta izlenir.

648 ENFLASYON DÜZELTMESİ KÂRLARI HESABI

Mali tabloların enflasyon düzeltmesinden ortaya çıkan net olumlu farkların "698 Enflasyon Düzeltme" hesabından ve yıllara yaygın inşaat işinde "358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme" hesabından aktarılarak izlendiği hesaptır.

649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR

İşletmenin esas faaliyeti dışında olan ancak işletme için olağan sayılan faaliyetlerle ilgili olarak ortaya çıkan gelirlerden yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyenler bu hesapta toplanır.

8.2.4.6. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar

İşletmenin esas faaliyeti dışında kalmakla birlikte işletme için olağan sayılan (komisyon gideri, menkul kıymet satış zararı gibi) gider ve zararlar bu başlık altında toplanır.

Gider ve zararlar bu gruptaki hesaplara, ilgili varlık veya kaynak hesabının alacağı karşılığında alınır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda bu gider ve zararların izlenmesi için aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR	653 Komisyon Giderleri 654 Karşılık Giderleri 655 Menkul Kıymet Satış Zararları 656 Kambiyo Zararları 657 Reeskont Faiz Giderleri 658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar

Bu hesaplara alınacak gider ve zararlara ilişkin örnekler daha önce ilgili bölümlerde verildiğinden bu bölümde örnek verilmesine gerek görülmemiştir.

653 KOMİSYON GİDERLERİ

İşletmenin esas faaliyeti dışında kalan faaliyetleri ile ilgili olarak acente, temsilci ve benzeri kuruluşlara ödediği komisyon giderlerinin izlendiği hesaptır. İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili olarak ödediği komisyonlar bu hesaba alınmaz. Bu komisyonlardan bir mal, hizmet veya duran varlık için ödenenler onların maliyetine eklenir. Diğerleri ise ilgili fonksiyonun gideri olarak muhasebeleştirilir. Örneğin; bankaya ödenen havale komisyonu veya teminat mektubu komisyonu bu hesaba değil, "770 Genel Yönetim Giderleri" hesabına alınır.

654 KARŞILIK GİDERLERİ

Aktifteki bir değerle (menkul kıymet, stok, alacak) ilgili olarak ayrılan karşılıklarla diğer riskler için ayrılan karşılıkların gider yazıldığı hesaptır.

655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI

Menkul kıymet satışında, kayıtlı bedelin satış bedelini aşan kısmı bu hesaba borç yazılır.

656 KAMBİYO ZARARLARI

Yabancı paralı borçlar dışındaki işlemlerle ilgili olarak ortaya çıkan kur farkı, yabancı para satış zararı vb. giderler bu hesaba borç yazılır. Yabancı paralı borçlarla ilgili kur farkları borçlanma maliyetlerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı uyarınca finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ

Alacak senetleri reeskont faizleri ile önceki dönemde gelir kaydedilen borç senetleri reeskontunun iptalinden doğan gider bu hesapta izlenir.

658 ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI HESABI

Mali tabloların enflasyon düzeltmesinden ortaya çıkan net olumsuz farkların "698 Enflasyon Düzeltme Hesabından" ve yıllara yaygın inşaat işinde "178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabından" aktarılarak izlendiği hesaptır.

659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR

İşletmenin esas faaliyeti dışında olan ancak olağan sayılan faaliyetlerle ilgili olarak ortaya çıkan giderlerden yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyenler bu hesapta toplanır.

8.2.4.7. Finansman Giderleri

İşletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların (duran varlık, stok) maliyetine eklenmemiş bulunan faizler, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderler bu başlık altında toplanır.

Faizlerin tahakkuku için nakden veya hesaben ödenmiş olması şart değildir. Faiz yükünün doğruya yakın olarak belirlenmesi söz konusu olduğunda tahakkuk ettirilir. Faizin tahakkukunda yabancı kaynağın o dönemdeki kullanma süresi esas alınır.

Tekdüzen Hesap Planı'nda finansman giderlerinin izlenmesi için aşağıdaki iki hesap açılmıştır.

66 FİNANSMAN GİDERLERİ	660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri 661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri

Finansman giderleri tahakkuk ettikçe önce 780 Finansman Giderleri hesabına kaydedilir. Giderler her ayın sonunda veya yıl sonunda 781 Finansman Giderleri Yansıtma hesabının alacağı ile bu hesaplara devredilir.

Örnek: Aylık mali tablo düzenleyen bir işletmede Mart ayı sonu itibariyle "780 Finansman Giderleri" hesabında 60.000 TL'lik gider oluşmuş olup bunların 47.000 TL'lik kısmı uzun vadeli, kalanı kısa vadeli banka kredilerinin faizidir.

31 / 03 / 201.		
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ H.	13.000	
661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ H.	47.000	
781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA H.		60.000

"7/B" seçeneğinde 781 no.lu hesap yerine "798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI" alacaklanır.

8.2.4.8. Olağandışı Gelir ve Kârlar

İşletmenin olağan faaliyetlerinden açıkça ayrı olan ve bu nedenle sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardan kaynaklanan gelir ve kârlar bu başlık altında toplanır[290].

Olağandışı gelir; ya faaliyet dışı ya da cari faaliyet dönemi dışı gelirdir.

Tekdüzen Hesap Planı'nda bu tür gelir ve kârların izlenmesi için aşağıdaki iki hesap açılmıştır (Türkiye Muhasebe Standartlarında olağan/olağandışı gelir ayırımı yapılmamaktadır).

(290) Burada önemli olan, geliri (veya gideri) yaratan işlemin o işletmenin olağan faaliyetlerinden açıkça farklı olmasıdır. Varlıkların kamulaştırılması, doğal afetler, faaliyetlerin olağandışı nedenlerle durdurulması gibi olaylar olağandışı kalemleri yaratan işlem ve olaylara örnek verilebilir.

67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR	671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları 679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar

671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR ve KÂRLARI

Cari dönemden önceki dönemlere ait olan ve bu dönemlerin mali tablolarında hata ya da unutma nedeniyle yansıtılamayan gelirlerin izlendiği hesaptır.

Örnek: İnşaat firması olan işletme, tamamladığı binayı önceki dönemde teslim etmiş bulunmaktadır. Cari dönemde binanın kesin kabulü yapılmıştır. İşletme 10.000 TL ek hakediş almıştır. % 3 Gelir vergisi kesintisi yapıldıktan sonra ilgili tutar tahsil edilmiştir.

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		9.700	
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR H.		300	
	671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR ve KÂRLARI H.		10.000

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR ve KÂRLAR

Ayrı defterikebir hesabında izlenenler dışında kalan arızî nitelikteki gelirlerin izlendiği hesaptır.

Örnek: İşletmenin arsasının bir bölümü belediye tarafından kamulaştırılıyor (istimlak ediliyor). Maliyeti 12.500 TL olan arsanın kamulaştırma bedeli olarak 32.500 TL tahsil ediliyor.

.. / .. / 201.			
100 KASA H.		32.500	
	250 ARAZİ ve ARSALAR H.		12.500
	679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR ve KÂRLAR H.		20.000

8.2.4.9. Olağandışı Gider ve Zararlar

İşletmenin olağan faaliyetlerinden açıkça ayrı olan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararlar bu başlık altında toplanır.

Olağandışı gider ya faaliyet dışı ya da cari faaliyet dönemi dışı giderdir.

Tekdüzen Hesap Planı'nda bu gider ve zararların izlenmesi için aşağıdaki üç hesap açılmıştır.

68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar

680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER ve ZARARLARI

Üretim birimlerinden bir bölümün, teknik nedenlerle veya piyasa koşullarından dolayı faaliyetinin durdurulması dolayısiyle, üretime yüklenemiyen giderlerin izlendiği hesaptır.

681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER ve ZARARLARI

Cari dönemden önceki dönemlere ait olan ve bu dönemlerin mali tablolarına hata veya unutma nedeniyle yansıtılamayan giderlerinin izlendiği hesaptır.

Örnek: Önceki dönem ile ilgili olarak 2.500 TL kira farkı ödeniyor. Ödemede % 20 gelir vergisi kesintisi yapılıyor.

	.. / .. / 201.		
681	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI H.	2.500	
	100 KASA H.		2.000
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		500
	360.01 Gelir Vergisi 500		

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR

Ayrı defterikebir hesabında izlenenler dışında kalan arızî nitelikteki giderlerin izlendiği hesaptır.

8.2.5. Dönem Net Kârının Belirlenmesi

Dönem içinde gelir ve giderleri toplayan ve ilgililere bilgi verme görevini yerine getiren hesapların kalanlarının bir araya getirilerek dönem kârı (vergi öncesi kâr) ve dönem net kârı (vergi sonrası kâr) belirlenir. Son gelir tablosu hesabı olan "692 Dönem Net Kârı veya Zararı" hesabındaki tutar, bilanço hesapları olan "590 Dönem Net Kârı" veya "591 Dönem Net Zararı" hesabına aktarıldığında tüm sonuç hesapları (Tekdüzen Hesap Planı'nın 6. grup hesapları) kapanmış olur.

Net kârın belirlenmesi için THP'de aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI
691 DÖNEM KÂRI VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI
692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI

Bu hesapların işleyişi aşağıda yer alan "8.2.5.2 Net Kârın Bulunması" bölümünde açıklanmıştır.

8.2.5.1. Gelir Tablosu Hesaplarının Kapatılması

Dönem sonunda 600-689 no.lu hesapların kalanları gruptaki hesapların tamamı **"690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI"** hesabına aktarılarak kapatılır.

* Gelir hesaplarındaki tutarlar ilgili gelir hesabının borcuna karşılık 690 no.lu hesabın alacağına getirilir.

* Gider hesaplarındaki tutarlar ilgili gider hesabının alacağına karşılık 690 no.lu hesabın borcuna getirilir.

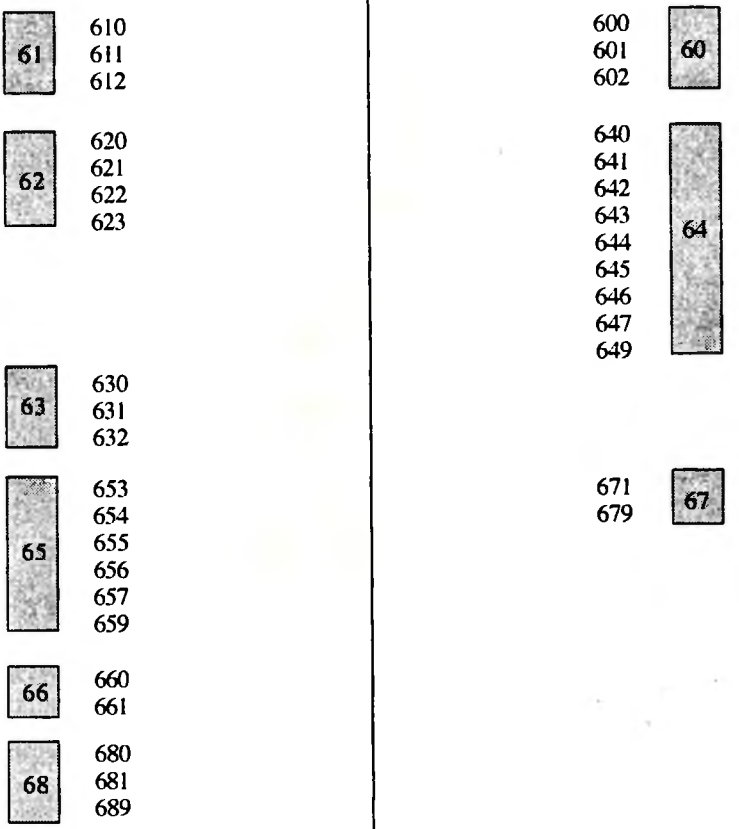
Tüm gelir ve giderlerin toplandığı "690 DÖNEM KÂR veya ZARARI" hesabının;

Alacak kalanı : Vergi öncesi dönem kârını

Borç kalanı : Dönem zararını gösterir.

Bu ilişki aşağıda şema halinde gösterilmiştir.

690 DÖNEM KÂRI ve ZARARI HESABI



Giderlerin toplamı
(Gelir > Gider) = Dönem Kârı

Gelirler toplamı
(Gider > Gider) = Dönem Zararı

Örnek:

İşletmenin 1/1/201. – 31/12/201. dönemine ilişkin sonuç hesaplarının tutarları aşağıdaki gibidir.

		TL
600	Yurtiçi Satışlar	2.600.000
601	Yurtdışı Satışlar	1.400.000
602	Diğer Gelirler	8.000
610	Satıştan İadeler	650
611	Satış İskontoları	2.800
620	Satılan Mamuller Maliyeti	1.950.000
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti	250.000
630	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	15.200
631	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	170.000
632	Genel Yönetim Giderleri	330.000
642	Faiz Gelirleri	8.000
643	Komisyon Gelirleri	4.000
649	Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	6.000
654	Karşılık Giderleri	1.600
657	Reeskont Faiz Giderleri	2.000
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar	400
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	13.000
661	Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	15.000
671	Önceki Dönem Gelir ve Kârları	1.000
679	Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	2.200
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	4.000

Bu verilere göre 31.12.200. tarihinde yapılacak yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

31 / 12 / 201.		
690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI	2.754.650	
610 SATIŞTAN İADELER		650
611 SATIŞ İSKONTOLARI		2.800
620 SAT. MAM. MALİYETİ		1.950.000
621 SAT. TİC. MAL MALİY.		250.000
630 ARAŞTIRMA GELİŞT. GİDERLERİ		15.200
631 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		170.000
632 GENEL YÖNETİM GİD.		330.000
654 KARŞILIK GİDERLERİ		1.600
657 REESKONT FAİZ GİD.		2.000
659 DİĞER OLAĞAN GİD. ve ZARARLAR		400
660 KISA VADELİ BORÇL. GİDERLERİ		13.000
661 UZUN VADELİ BORÇL. GİDERLERİ		15.000
689 DİĞ. OLAĞANDIŞI GİD. ve ZARARLAR		4.000
31 / 12 / 201.		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	2.600.000	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR	1.400.000	
602 DİĞER GELİRLER	8.000	
642 FAİZ GELİRLERİ	8.000	
643 KOMİSYON GELİRLERİ	4.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR	6.000	
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR ve KÂRLARI	1.000	
679 DİĞ. OLAĞANDIŞI GEL. ve KÂRLAR	2.200	
690 DÖN. KÂRI veya ZAR.		4.029.200

690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI H.	
2.754.650	4.029.200

Bu durumda işletmenin vergi öncesi kârı:

Gelir ve Kârlar	4.029.200 TL
Gider ve Zararlar	–2.754.650 TL
Vergi Öncesi Kâr	1.274.550 TL

8.2.5.2. Net Kârın Bulunması

Kurumlar vergisi yükümlüsü olan işletmeler dönem kârı üzerinden hesapladıkları vergi ve diğer yasal yükümlülükler için karşılık ayırarak dönem kârını netleştirirler.

Yukarıdaki işletme dönem sonu kârı üzerinden (kanunen kabul edilmeyen giderlerle indirilecek gelirleri hesaba katarak) kurumlar vergisini 282.365 TL hesaplamış olsun:

Vergi ve fon karşılıklarının ayrılması:

31 / 12 / 201.			
691 DÖNEM KÂRI VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI H.		282.365	
	370 DÖNEM KÂRI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI H.		282.365

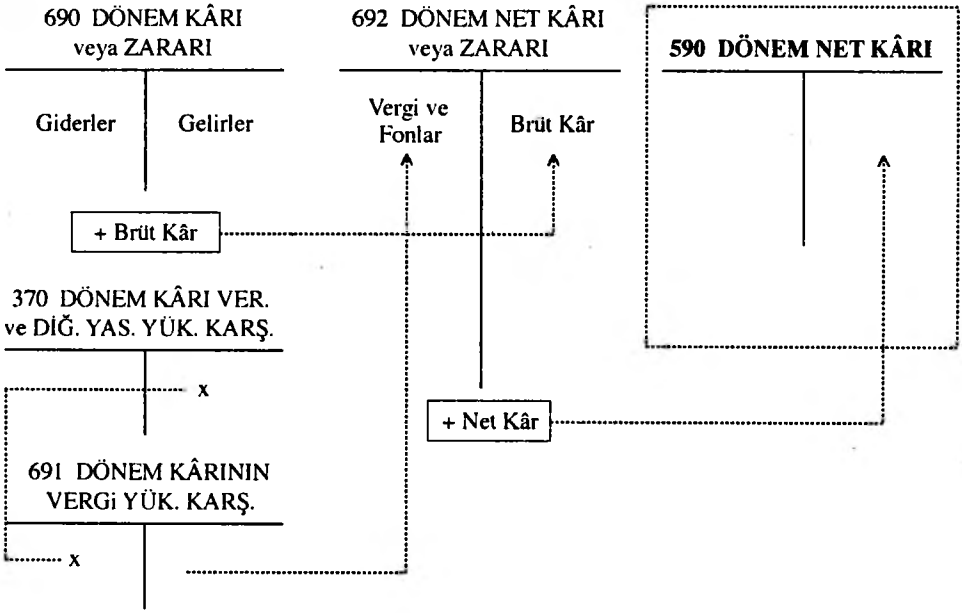
"690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabı" ile "691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesapları"nın karşılıklı olarak kapatılması sonucu bulunan fark "692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI" hesabına kaydedilir. Vergiden sonraki net dönem kârı; bu hesabın alacağına, net dönem zararı ise borcuna kaydedilir. Böylece dönem kârı, bir gelir tablosu hesabı olan, 692 no.lu hesapta netleştirilmiş olur. "692 Dönem Net Kârı ve Zararı Hesabı", dönem sonlarında kâr varsa; "590 Dönem Net Kârı" bilanço hesabına, zarar varsa; "591 Dönem Net Zararı" bilanço hesabına devredilerek kapatılır.

Buna göre yıl sonunda yapılacak kayıtlar şöyle olur:

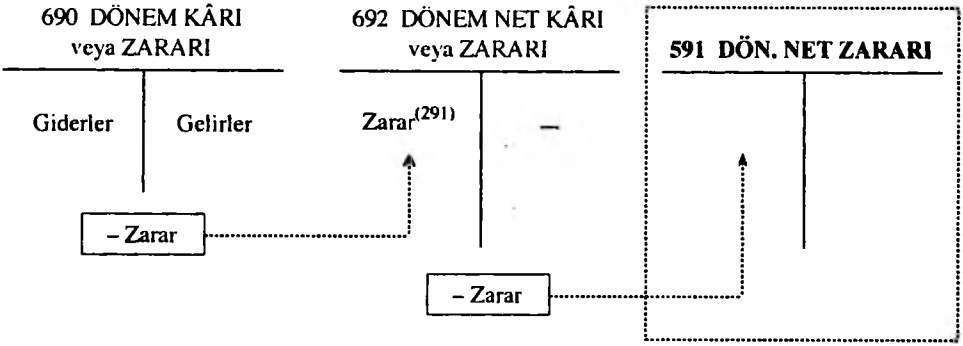
31 / 12 / 201.			
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI H.		1.274.550	
	691 DÖN. KÂRI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI H.		282.365
	692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI H.		992.185
31 / 12 / 201.			
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		992.185	
	590 DÖNEM NET KÂRI		992.185

İşletmenin kollektif şirket (ya da bireysel işletme) olduğu varsayılırsa, işletme kâr üzerinden vergi yükümlüsü olmadığından vergi karşılığı ayrılmayacak ve 690 no.lu hesaptaki tutarın tamamı 692 no.lu hesaba aktarılacaktır.

i) Kârı Netleştirme İşlemleri şöyle şematize edilebilir:



ii) Zararın aktarılması ise şöylece şematize edilebilir.



8.2.6. Kârın Enflasyondan Arındırılması

Enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkan kâr veya zararlar da bu bölümdeki 698 Enflasyon Düzeltme hesabına alınarak kârın enflasyondan arındırılması sağlanır. Enflasyon düzeltmesi uygulaması için Tekdüzen Hesap Planı'na aşağıdaki iki hesap eklenmiştir.

697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

a. Niteliği: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucunda oluşan olumlu ve olumsuz farkların kaydedildiği hesaptır.

b. İşleyişi: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan enflasyon düzeltmeleri sonucunda varlıklarda oluşan artışlar 17. gruptaki maliyet hesaplarına borç, bu hesaba alacak yazılır. Hakedişlere ilişkin düzeltmeler sonucunda oluşan artışlar da 35. gruptaki hakediş hesaplarına alacak yazılırken bu hesaba borç yazılır. Hesap alacak kalanı verirse; söz konusu kalan bu hesabın borcuna karşılık 358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme hesabına, borç kalanı verirse; bu kalan 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme hesabına aktarılır.

(291) Kanunen kabul edilmeyen giderlerin dönem zararından büyük olması dolayısıyla vergi tahakkuk ederse, söz konusu vergi 370 no.lu hesaba karşılık 692 no.lu hesabın borcuna gelerek zararı büyütür.

a. Niteliği: Parasal olmayan bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmesi sonucu oluşan olumlu farkların izlendiği hesaptır.

b. Hesabın İşleyişi:

i. Parasal olmayan bilanço kalemlerinin düzeltilmesi sonucu oluşan farklar, ilgili varlık ve kaynaklara ilişkin defteri kebir hesaplarına (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesaplara) karşılık bu hesaba kaydedilir. Parasal olmayan varlık kalemlerinin enflasyona göre düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan artışlar, ilgili varlık hesabın borcuna karşılık bu hesabın alacağına, parasal olmayan kaynak kalemlerinin düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan artışlar ise; ilgili kaynak kaleminin alacağına karşılık bu hesabın borcuna, yazılır.

b. Gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar da niteliğine göre bu hesaba borç veya alacak yazılır. Gelir hesaplarının düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar ilgili gelir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır. Gider hesaplarının düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar da ilgili gider hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) borcuna karşılık bu hesaba alacak yazılır.

Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre, *"648 Enflasyon Düzeltmesi Kârları"* ve *"658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları"* hesabına devredilerek kapatılır.

8.2.7. Gelir Tablosunun Düzenlenmesi

Tekdüzen Hesap Planı'nda sonuç hesapları "Rapor Tipi Gelir Tablosu"nun defterikebir hesaplarından doğrudan elde edilmesini sağlayacak şekilde sıralanmıştır. Dolayısıyla sonuç hesaplarının dökümü Gelir Tablosunu oluşturacaktır.

Yukarıdaki örneklerde yer alan veriler kullanıldığında aşağıdaki gelir tablosu elde edilecektir.

Hesap kalanlarının tabloda yer alma şeklini belirtmek amacıyla tablonun kenarına hesap kod numaraları verilmiştir. Tutarı olmayan verilerin yazılmasına gerek olmamakla beraber gelir tablosunu bütün olarak göstermek için söz konusu kalemlere de tabloda yer verilmiştir.

..... ŞİRKETİNİN
1/1/201. – 31/12/201. Dönemi
GELİR TABLOSU *(TL)*

Hesap Kod No(292)				
60	A)	BRÜT SATIŞLAR		4.008.000
600		1. Yurtiçi Satışlar	2.600.000	
601		2. Yurtdışı Satıcılar	1.400.000	
602		3. Diğer Gelirler	8.000	
61	B)	SATIŞ İNDİRİMLERİ (–)		(3.450)
610		1. Satıştan İadeler	650	
611		2. Satış İskontoları	2.800	
612		3. Diğer İndirimler	–	
60-61	C)	NET SATIŞLAR		4.004.550
62	D)	SATIŞLARIN MALİYETİ (–)		(2.200.000)
620		1. Satılan Mamuller Maliyeti	1.950.000	
621		2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	250.000	
622		3. Satılan Hizmet Maliyeti	–	
623		4. Diğer Satışların Maliyeti	–	
(60-61)-62		**BRÜT SATIŞ KÂRI**		1.804.550
63	E)	FAALİYET GİDERLERİ (–)		(515.200)
630		1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri	15.200	
631		2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	170.000	
632		3. Genel Yönetim Giderleri	330.000	
(60-61-62)-63		**FAALİYET KÂRI**		1.289.350
64	F)	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR		18.000
640		1. İştiraklerden Temettü Gelirleri	—	
641		2. Bağlı ortaklıklardan Temettü Gelirleri	—	

(292) Gelir tablosunda hesap kodlarının yazılması söz konusu değildir. Yukarıdaki örnekte gelir tablosu kalemleri ile hesapların ilişkisini göstermek üzere hesap kodları da verilmiştir.

642		3. Faiz Gelirleri	8.000	
643		4. Komisyon Gelirleri	4.000	
644		5. Konusu Kalmayan Karşılıklar	—	
645		6. Menkul Kıymet Satış Kârları	—	
646		7. Kambiyo Kârları	—	
647		8. Reeskont Faiz Gelirleri	—	
649		9. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	6.000	
65	G)	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR (–)		(4.000)
653		1. Komisyon Giderleri	—	
654		2. Karşılık Giderleri	1.600	
655		3. Menkul Kıymet Satış Zararları	—	
656		4. Kambiyo Zararları	—	
657		5. Reeskont Faiz Giderleri	2.000	
659		6. Diğer Olağan Gider ve Zararlar	400	
66	H)	FİNANSMAN GİDERLERİ (–)		(28.000)
660		1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	13.000	
661		2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	15.000	
(60-61-62-63)+64-65-66		**OLAĞAN KÂR**		1.275.350
67	I)	OLAĞANDIŞI GELİRLER ve KÂRLAR		3.200
671		1. Önceki Dönem Gelir ve Kârları	1.000	
679		2. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	2.200	
68	J)	OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR (–)		(4.000)
680		1. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları	—	
681		2. Önceki Dönem Gider ve Zararları	—	
689		3. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	4.000	
69		**DÖNEM NET KÂR veya ZARARI**		
690		DÖNEM KÂRI		1.274.550
691		DÖNEM KÂRI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (–)		(282.365)
692		**DÖNEM NET KÂRI**		**992.185**

9. DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

9.1. ENVANTER KAVRAMI

Ay sonlarında düzenlenen mizanlarla, bir hesap dönemine ilişkin işlemlerin tümünü içinde toplayan genel geçici mizanlar ve bunlara dayanarak düzenlenen dönem içi mali tablolar, hesapların düzenleme tarihindeki en son tutarlarını kapsadıklarına göre işletmenin durumu hakkında gerekli bilgiyi verirlerse de, aşağıda açıklanacak nedenlerden dolayı, gerçek durumla bazı farklılıklar oluşabilir.

i. Varlıklarla ilgili hesaplar aralıklı envanter yöntemine göre tutulduklarında, eldeki varlıkların değeri ile satışlardan oluşan kâr ve zarar dönem içinde bazı kabullerle yaklaşık olarak hesaplanmış durumdadır.

ii. Varlıklarla ilgili hesaplar, sürekli envanter yöntemine göre tutulmuş olsalar bile, etkinlik dönemi içinde kırılma, kaybolma, fire, aşınma, modası geçme, fiyat değişikliğine uğrama vb. gibi nedenlerle, ortaya çıkacak miktar ve değer azalışlarını izleyemezler.

iii. Bir kısım alacaklar tahsil edilme olanağını yitirmiş, bir kısmının da tahsili şüpheli hale gelmiş bulunabilir. Her ne kadar dönem içi raporları için de gereğinin yapılması gerekse de asıl araştırma yıl sonu itibarıyla yapılır. Bu nedenle ilgili hesaplarda gerekli düzeltmenin yapılması gerekir.

iv. Bazı varlıkların değeri kayıtlı değerinin altına inmiş olabilir.

v. Yapılmış olan bazı hatalar nedeniyle, hesapların kalanları gerçek durumu gösteremez durumda olabilir.

Bu nedenle; işletmenin varlıklarının ve kaynaklarının bilanço günündeki miktar ve değerlerini saptamak, saptanan hususlara göre hesaplarda gerekli değişiklikleri yaparak hesapları gerçek durumu gösterir hale getirmek gerekir. Bu işlemlerin tümüne envanter(293) işlemi denir. Envanter işlemlerinden, varlıkların ve borçların sayılması, ölçülmesi, değerlendirilmesi gibi saptama işlemlerini kapsayan bölüme, *muhasebe dışı envanter*(294) bu saptamalara göre gerekli düzeltmelerin yapılması işlemine de *muhasebe içi envanter* dendiği daha önce belirtilmiş, ayrıca her hesabın incelenmesinde ilgili varlık ve kaynağın envanterine değinilmişti. Envanter işlemleri aşağıda bu kez bir bütün halinde ele alınmaktadır.

---

(293) Latince "*inventarium*" bulunanların tümü anlamına gelmektedir. İnventaire (Fr), İnventory (İng.), İnventario (İt.), İnventur (Alm.)

(294) "*Envanter, esas itibariyle defter üzerine çıkarılır. Şu kadar ki işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük işletmeler, envanterlerini listeler halinde tanzim edebilirler. Bu takdirde, envanter defterine listeler muhteviyatı icmalen kaydolunur.*" *(TTK. Mad: 73).* "*Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir. Şu kadarki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutat olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur* (VUK Mad: 186).

9.2. ENVANTER İŞLEMLERİ

9.2.1. Belirleme İşlemleri (Muhasebe Dışı Envanter)

Muhasebe dışı envantere işletmenin varlıklarının ve borçlarının miktar olarak belirlenmesi ile başlanır, mevcut olduğu belirlenenlerin değerlenmesi ile tamamlanır.

Esas olarak yıl sonunda yapılan muhasebe dışı envanterin işlemlerinin bir bölümü dönem içinde ay sonları itibarıyla da yapılır (kasa sayımı gibi).

9.2.1.1. Miktar Olarak Belirleme

Dönem sonunda işletmenin tüm mevcutları ile borçlarının miktarları tespit edilir. Büyük kuruluşlarda tespit işleminin bir bölümü; oluşturulan sayım ekiplerince, bir bölümü de muhasebe servisince doğrudan doğruya gerçekleştirilir[295].

a) Kasa Mevcudu

Kasa, varlık kalemleri arasında envanteri her iş günü yapılan varlık kalemidir. Bu nedenle yıl sonunda özel bir miktar tespit işlemi söz konusu değildir. 31 Aralık günü sonunda kasada bulunan miktar aynı zamanda yıl sonundaki miktardır. İşletmede yabancı para varsa, bunun miktarı da sayılarak belirlenir.

b) Banka Mevcudu

Bankalardan hesap özeti alınarak her hesaptaki mevduat miktarı belirlenir. Hesap çalışmamış olsa bile bankadan hesap özeti veya bakiyeyi (kalanı) gösteren bir yazı alınarak envanterin dayanağı ve banka mevcudunun varlığını gösteren bir belge olarak saklanır.

c) Alacaklar

İşletmenin alacaklarının bilanço günündeki miktarı belirlenir. Örneğin, varsa faizleri, veya indirimleri hesaplanır, yeni tutarları üzerinden borçlu kişi ve kuruluşlarla mutabakat sağlanır.

---

(295) Envanterde saptanan varlıklar ve borçlar ayrıntılı olarak Envanter Defteri'ne kaydedilir. Ancak, işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük işletmeler envanterlerini, listeler halinde düzenleyebilirler. Bu listelerde (a) Birbirini izleyen sahife numaralarının, (b) Düzenleme tarihinin, (c) Envanteri düzenleyenin imzasının bulunması gereklidir.

Envanter defterine söz konusu listelerin toplamları yazılır. ve bu listeler envanter defteri ile birlikte saklanır (VUK m. 188).

Büyük mağaza (çeşitli mal üzerinde geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticaret işletmeleri) ve eczanelerin mal envanterleri 3 yılda bir çıkarılabilir. Envanterlerin yapılmadığı yıllarda varlıkların saptanması, stok veya ambar kayıtlarından yararlanılarak ve kayden yapılır. Büyük sınai işletmelerin 2 veya 3 yılda bir envanter çıkarmalarına Maliye Bakanlığınca izin verilebilir (VUK m. 190).

Vadeli alacakların bilanço gününden vadelerine kadar geçecek faizleri bulunarak toplam reeskont miktarı hesaplanır.

d) Verilen Avanslar

Avanslar gözden geçirilerek bunlardan mahsubu gerekenlerin mahsuplarının yapılıp yapılmadığı araştırılır ve hesaplarda sadece halen avans niteliği taşıyan tutarların kalması sağlanır. İşletmeden ayrılan kişilerde kalmış avans alacakları avans hesaplarından ilgili hesaplara aktarılır.

e) Stoklar

İşletmede bulunan tüm stoklar sayılır. Sayım sırasında fiziki nedenlerle bozulmuş, kırılmış, çatlamış vb. malzeme ile deklase olmuş malzeme de gerekli işlemler yapılmak üzere belirlenir ve sayım listelerine işaret edilir. Ölçme, tartma, sayma yolu ile miktarı kesin olarak belirlenemeyen stokların (tahıl, akaryakıt, maden gibi) miktarı hacimleri ölçülüp (kübaj) ortalama birim ağırlığıyla çarpılarak belirlenir.

f) Duran Varlıklar

Duran varlıklar da sayılarak, hesaplarda karşılaştırılmak üzere, listelere dökülür.

Karşılaştırmayı sağlamak üzere demirbaş eşyaya verilen numaralar ile diğer duran varlıkların fabrika seri numaraları, motor, şasi numaraları gibi ayırt edici numaralar işaret edilir.

Sayım sırasında; kırılmış, bozulmuş veya hizmet dışı bırakılmış olanlar da belirlenir.

g) Alınan Krediler ve Kredi Taksitleri

Cari hesap şekline çalışan kredilerin dönem sonu tutarları ilgili kuruluştan hesap özeti alınarak belirlenir. Avans şeklindeki kredilerde yıl sonu itibariyle işlemiş bulunan faizler hesaplanır.

h) Borçlar

İşletmenin borçlarının bilanço günündeki miktarı belirlenir. Örneğin varsa faizleri hesaplanır. Alacaklı kişi ve kuruluşlarla mutabakat sağlanır.

Vadeli borçların bilanço gününden vadeye kadar geçecek günlere ilişkin faizleri hesaplanarak, toplam reeskont miktarı belirlenir.

i) 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 yapılmak üzere miktarları hesaplanır.

j) Gider ve Gelir Tahakkuk Miktarları

İşlemiş ancak istenebilir duruma gelmediği için alacaklara eklenememiş gelirler ile aynı durumdaki giderler araştırılarak miktarları belirlenir.

9.2.1.2. Değer Olarak Belirleme

a) Değerleme Kavramı

Muhasebede değerlemeyi; "*İşletmenin varlıklarının ve borçlarının ulusal para ile ifade edilmesidir*" şeklinde tanımlamak mümkündür.

Muhasebede çeşitli değerleme yöntemleri ve ölçüleri geliştirilmiştir(296).

İşletmeye dahil varlık ve kaynakların değerlendirilmesinde uygulanacak değerleme ölçüleri doğrudan kârı etkileyecektir. Bu nedenle, işletmenin gerçek durumunu ortaya koyabilecek değerleme ölçüleri seçilmelidir. Bu ölçüler ile vergi yasalarının emrettiği ölçüler arasında fark varsa, bu fark vergi matrahı hesaplanırken göz önüne alınarak vergi yasalarının tanımlamasına uygun mali kâra ulaşılabilir.

Ticaret Kanunu, bütün aktiflerin en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden, borsada kote edilen mal ve kıymetlerin o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemeyen veya ihtilaflı bulunanlar hariç olmak üzere, bütün alacakların yazılı değer üzerinden değerlenmesini, pasifte yer alan hesapların ise şarta ve vadeye bağlı olsa bile yazılı değerle değerlendirilmesini âmir bulunmaktadır (m. 75).

b) Değerleme İşlemlerinin Yapılması

1. Hazır Değerler

İşletmenin nakit mevcudu Türk lirası mevcudunu anlattığından ve Türk lirasının üzerinde yazılı olan değere ülkede herkes itibar etmek zorunda olduğundan, bu mevcutlar "itibari" değerle, değerlenir.

Türk lirası üzerinden banka mevduatı kayıtlı değer üzerinden değerlenir.

Buna karşılık yabancı para mevcudunun ve yabancı para üzerinden banka mevduatının TL karşılıkları bilanço günündeki değerleme kuruna göre düzeltilir.

2. Menkul Kıymetler

Menkul kıymetin, varsa, piyasa değeri belirlenir ve "5.3.2 Menkul kıymetler" bölümünde anlatılan yöntemlerden seçilen yönteme göre değerleme gerçekleştirilir.

3. Alacaklar

Bir alacak ortaya çıktığında, vadesi ne olursa olsun o günkü tutarı üzerinden değerlenerek hesaplara alınır. Bu değer, bir satış karşılığında doğan alacak için; satış tutarı, yatırı-

---

(296) Vergi kanunlarına göre değerleme, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili ekonomik değerlerin saptanmasıdır. Değerleme günü, özel dönemler dışında, takvim yılının son günüdür. Değerleme, ekonomik varlıkların türü ve niteliğine göre, çeşitli ölçütlerle yapılır (VUK. m. 261). Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerleme ölçütleri; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet (kayıtlı) değer, itibari değer, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücretidir (m. 262-268).

lan bir teminat için; ödenen para miktarıdır. Ancak, dönem sonlarında mevcut alacakların değeri, işletme için ifade ettiği tutara indirgenir. Bunun için (a) alacak içindeki gerçekleşmemiş gelirin ayrılması (reeskont işlemi) (b) Alacağın zarara dönüşmüş kısmının ayrılması işlemi yapılır. Ayrıca, yabancı para üzerinden olan alacakların bilanço günündeki kur üzerinden Türk Lirası karşılıkları hesaplanır.

4. Stoklar

Muhasebenin "*ihtiyatlılık kavramı*" uyarınca stoklar, "*piyasa ya da maliyet değerinin düşük olanıyla*" değerlenir. Yani stokun satış değeri maliyetin üzerinde ise bu görmezlikten gelinir, satışla kesinleşmeyen söz konusu fiyat farkı gelirler arasına alınmaz. Ancak aksi durumda yine aynı kavram uyarınca, satışla gerçekleşmese de stoklar yolu ile işletmeye yönelmiş zarar riski dikkate alınarak maliyet – satış fiyatı arasındaki fark için zarar yazmak suretiyle stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

5. Mali Duran Varlıklar

İştirak ve bağlı ortaklıkların hisse senetleri borsada işlem görüyorsa bilanço günündeki piyasa değeri belirlenir ve "5.4.4 Mali Duran Varlıklar" bölümünde belirtilen yöntemlere göre değerleme gerçekleştirilir.

6. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar, "*duran varlıkların maliyetle değerlenmesi ilkesi*" gereğince, işletme tarafından satın alınmaları, inşa veya imal edilmeleri ya da ettirilmeleri karşılığında yapılan harcamalardan oluşan maliyetle değerlenir. Ancak maliyet değerinin anlamını yitirdiği durumlarda dönem sonu değerlemesinde maliyet değeri yerine başka değerleme ölçülerine başvurabilir. Bunlardan en uygunu "*yenileme değeri*"dir.

7. Borçlar

Yabancı kaynaklar mübadele değeri taşımadıklarından normal olarak kayıtlı değerle değerlenir. Kayıtlı değere dönem sonunda işlemiş faizler de, gelecek dönemde ödenmek üzere eklenmelidir. Bir borç ortaya çıktığında, vadesi ne olursa olsun o günkü tutarı üzerinden hesaba alınır. Ancak dönem sonlarında mevcut ödeme yükümlülükleri bilanço günündeki değerine indirgenerek bunların tasarruf değeri ile değerlenmesi sağlanır.

Yabancı para üzerinden belirlenen borçların Türk parası üzerinden tutarının bilanço günündeki kurlar esas alınarak düzeltilmesi gerekir.

9.2.2. Düzeltme İşlemleri (Muhasebe İçi Envanter)

Envanter sırasında, varsa, önce kayıt hataları düzeltilir. Ondan sonra hesapların doğru kalanları ile muhasebe dışı envanterde belirlenen tutarlar arasındaki farkları gidermek üzere gerekli muhasebe kayıtları yapılır.

9.2.2.1. Kayıt Hatalarını Düzeltme

Yapılan hataların bir bölümü kayıt sırasında, çoğunluğu ise mizan çalışmaları sırasında farkedilir ve gerekli düzeltme (tashih) yapılır.

Muhasebe defterlerinde saptanan yanlış kayıtların düzeltilmesi bir disiplin altında gerçekleştirilir. Vergi Usul Kanunu yevmiye defterleri ile diğer defterlerde yapılabilecek kayıt hatalarının düzeltilmesi için farklı esaslar getirmiştir. Adı geçen yasada, işlemlerin yapıldığı anda kaydedilmesi ve bunların değişmezliğinin sağlanması için tutulan yevmiye defterinde yapılabilecek hataların, defterin bu özelliği nedeniyle, ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebileceği belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu yevmiye defteri dışında kalan defterlerdeki hatalı kaydın üzeri çizilmek, üst ve yan tarafına ya da ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle düzeltme yapılacağını emretmekdir. Ancak, günümüzde işletmelerin muhasebe kayıtları bilgisayarla tutulduğundan cari dönemin defterini çizerek düzeltme zaten söz konusu olmamaktadır. Bu hüküm ancak tamamlanan dönemlerin defterlerinin daha sonra çizilerek düzeltilmesini önleyen bir önlem haline gelmiştir(297).

Hatalı yevmiye maddesi düzeltilirken, mümkün olduğu kadar, sadece hata yapılan hesaba kayıt yapılmasına özen gösterilmelidir.

Yevmiye defterinde yapılabilecek hatalar ile düzeltme biçimleri aşağıda açıklanmıştır. Muhasebenin elle tutulmasında yapılan hatalardan bir bölümünün bilgisayar uygulamasında ortaya çıkması söz konusu değildir. Örneğin, uygulanan program gereğince, iki yanının toplamları farklı olan bir madde, zaten bilgisayar tarafından işleme alınmaz.

1) Yanlış Hesaba Kayıt Yapılması

Bir Hesapta Hata Yapılması

Örnek: "A" işletmesi alıcı Demir Ozan'a, yarısı peşin yarısı senet karşılığı olmak üzere, 4.400 TL'lik mal satmış ve aşağıdaki biçimde kaydetmiştir (KDV ihmal edilecektir):

38	15 / 1 / 201.		
	100 KASA H.	2.200	
	120 ALICILAR H.	2.200	
	120.07 Demir Ozan 2.200		
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		4.400
	Senetle satış		

Görüldüğü üzere Alacak Senetleri Hesabı yerine Alıcılar Hesabı borçlandırılmıştır. Düzeltme kaydının; Alacak Senetleri Hesabının borçlandırılmasını ve Alıcılar Hesabının borcuna yazılan kaydın iptal edilmesini sağlaması gerekmektedir.

---

(297) *"Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst ve yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Defţere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmekveya silmek suretiyle okunamaz hale getirmek yasaktır" (VUK. Mad: 217).*

53	17 / 1 / 201.			
	102 ALACAK SENETLERİ H.		2.200	
	120 ALICILAR H.			2.200
	120.17 Demir Ozan	2.200		
	38 no.lu maddenin düzeltilmesi			

121 ALACAK SENETLERİ H.

2.200

120 ALICILAR H.

2.200	2.200

100 KASA H.

2.200

600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.

4.400

Yukarıdaki hesaplar incelendiğinde Alıcılar Hesabına yapılan işlemin iptal edildiği ve satış işleminin ilgili hesaplara kaydedildiği görülmektedir.

2) Birden Fazla Hesapta Hata Yapılması:

Örnek: İşletme, kayıtlı değeri 3.200 TL ve birikmiş amortismanı 1.600 TL olan demirbaş eşyayı 22 Haziran günü 2.000 TL'ye satıyor. Satış bedelinin 800 TL'si için nakit, 1.200 TL'si için de çek alıyor ve aşağıdaki şekilde kaydediyor (KDV ihmal edilmiştir).

216	22 / 6 / 201.			
	100 KASA H.		2.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN H.		1.600	
	254 TAŞITLAR H.			3.200
	649 DİĞER OLAĞAN ve GELİR ve KÂRLAR H.			400
	Demirbaş satışı			

Yukarıdaki maddede; Alınan Çekler hesabına borç yazılması gereken 1.200 TL'nin de Kasa Hesabına yazıldığı ayrıca Demirbaşlar Hesabına alacak yazılması gereken 3.200 TL'nin Taşıtlar Hesabı'na kaydedildiği görülmektedir. Bu durumda;

i. Önce hatalı kaydın tam tersi bir kayıt yapılarak işlem bütün ile iptal edilip doğru yevmiye kaydı yapılabilir.

ii. Sadece hatalı hesaplar düzeltilebilir. Bu durumda, diğer iki hesaba yapılan kayıtlar doğru olduğuna göre, onlara dokunulmayacak hatalı kayıtlar düzeltilecektir.

İkinci yol seçildiğinde:

225	22 / 6 / 201.		
	254 TAŞITLAR H.	3.200	
	101 ALINAN ÇEKLER H.	1.200	
	255 DEMİRBAŞLAR H.		3.200
	100 KASA H.		1.200
	216 no.lu maddenin düzeltilmesi		

Düzeltme kaydından sonra hesaplar sonra aşağıdaki şekli alır:

100 KASA H.	
2.000	1.200

257 BİRİKMİŞ AMORTİS. H.	
1.600	(*)

254 TAŞITLAR H.	
3.200	3.200

649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H.	
	400

101 ALINAN ÇEKLER H.	
1.200	

255 DEMİRBAŞLAR H.	
(*)	3.200

3) Tali Hesap İsminde Hata Yapılması:

Örnek: Alıcı Fuat Gürsu mevcut 18.500 TL'lik borcuna mahsuben 13.500 TL tutarında bir çek veriyor. Bu işlem işletmenin defterlerinde aşağıdaki gibi kaydediliyor.

248	.. / .. / 201.		
	101 ALINAN ÇEKLER H.	13.500	
	120 ALICILAR H.		13.500
	120.12 Fuat Durusu 13.500		
	Alıcıdan alınan çek		

Defterikebir hesapları doğru, ancak Alıcılar Hesabının tali hesabı yanlıştır. Yapılacak işlem; tali hesaplar arasında aktarmadır.

Yevmiye defteri düzeltme kaydı:

275	.. / .. / 201.		
	120 ALICILAR H.	13.500	
	120.12 Fuat Durusu 13.500		
	120 ALICILAR H.		13.500
	120.18 Fuat Gürsu 13.500		
	248 no.lu maddenin düzeltilmesi		

Defteri kebire kayıt:

120 ALICILAR H.

(*)	13.500 ✓
13.500 ✓	13.500

Tali Hesaba Kayıt:

120.12 Fuat Durusu

13.500	13.500

120.18 Fuat Gürsu

(*) 18.500	13.500 .

b) Maddenin Ters Yazılması:

Ters kaydedilen bir işlemin düzeltilmesi için iki şekilde kayıt yapılabilir. (a) Yanlış kayıt iptal edilerek doğrusu yazılır. İptal eden işlemle doğru kayıt birbirinin aynı olacağından aynı maddenin iki kere yazılması söz konusu olur. (b) Aynı maddeyi 2 kere yazmak yerine tek madde yazılıp, tutarının iki katının alınması yoluna gidilir.

İkinci kayıt şekli, yevmiye maddesi sayısını azalttığından tercih edilir.

Örnek: Senet karşılığı satılan 50.000 TL'lik mal aşağıdaki gibi kaydedilmiştir.

245	.. / .. / 201.		
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.	50.000	
	391 HESAPLANAN KDV H.	9.000	
	121 ALACAK SENETLERİ H.		59.000
	Senet karşılığı satış		

İki madde ile düzeltme

286	.. / .. / 201.		
	121 ALACAK SENETLERİ H.	59.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		50.000
	391 HESAPLANAN KDV		9.000
	245 no.lu yanlış yevmiye kaydının iptali		
287	.. / .. / 201.		
	121 ALACAK SENETLERİ H.	59.000	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.		50.000
	391 HESAPLANAN KDV		9.000
	Senet karşılığı satış		

Tek madde ile düzeltme

286	.. / .. / 201.		
	121 ALACAK SENETLERİ H.	118.000	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.		100.000
	391 HESAPLANAN KDV		18.000
	245 no.lu yanlış yevmiye kaydının düzeltilmesi		

121 ALACAK SENETL. H.		600 YURTİÇİ SATIŞL. H.		391 HESAPLANAN KDV	
	59.000	50.000		9.000	
118.000			100.000		18.000

c) Tutarda Hata Yapılması

Hesaplar doğru yazıldığı halde tutarları fazla yazılmış olabilir. Bu durumda fazla kısım iptal edilir.

Örnek: Satıcı Ali Fenerci'ye ciro edilen 28.450 TL'lik çek aşağıdaki şekilde kaydedilmiştir.

172	.. / .. / 201.			
	320 SATICILAR H.		28.540	
	320.73 Ali Fenerci 28.540			
		101 ALINAN ÇEKLER H.		28.540
	Senet cirosu ile borç ödeme			

Düzeltme kaydı:

192	.. / .. / 201.			
	101 ALINAN ÇEKLER H.		90	
		320 SATICILAR H.		90
		320.73 Ali Fenerci 90		
	172 no.lu maddenin düzeltilmesi			
	28.540 – 28.450 = 90			

320 SATICILAR H.		101 ALINAN ÇEKLER H.	
28.540	(*)	(*) 28.450	28.540
	90	90	
		28.540	28.540

Hesaplar doğru yazıldığı halde tutarları noksan yazılmış olabilir. Bu durumda noksan kısım için bir ek madde yazılır.

Örnek: Alıcı İnci Taner'in senetsiz borcuna karşılık verdiği 6.300 TL tutarındaki bono aşağıdaki şekilde kaydedilmiştir.

615	.. / .. / 201.		
	121 ALACAK SENETLERİ H.	3.600	
	120 ALICILAR H.		3.600
	120.33 İnci Taner 3.600		
	Senet alınması		

Düzeltme kaydı:

710	.. / .. / 201.		
	121 ALACAK SENETLERİ H.	2.700	
	120 ALICILAR H.		2.700
	120.33 İnci Taner 2.700		
	615 no.lu maddeye ek		
	6.300 – 3.600 = 2.700		

ALACAK SENETLERİ H.

3.600	
2.700	
6.300	—

ALICILAR H.

(*)	3.600
	2.700
(*)	6.300

9.2.2.2. Değer Düzeltmeleri

Muhasebe dışı envanterde miktar olarak saptanan, değerlenerek değeri belirlenen varlık ve kaynaklar bilanço günündeki gerçek durumu yansıtırlar. Gerçek durum ile hesaplar arasındaki farkların giderilmesi, bir başka anlatımla, hesapların gerçek durumu göstermek üzere düzeltilmeleri gerekir.

a) Varlık ve Borçlarda Düzeltmeler

Bilançoda yer alan varlık ve kaynakların değerleme ile belirlenen tutarı ile hesaplarda görülen tutarı arasındaki farkların giderilerek, hesapların değerleme ile belirlenen tutarı gösterir hale getirilmesi ve bilançoda bu tutarlar üzerinden yer almasının sağlanması işlemleri yapılır.

b) Gelir ve Giderlerde Düzeltmeler

Dönem giderleri ve dönem gelirlerinin tutarları ile bunların olması gereken tutarları arasındaki farklar varsa bu farklar giderilir. Gelir ve giderlerde düzeltmeler iki yönde ve iki şekilde yapılır.

* Doğmuş, ancak istenebilir duruma gelmemiş giderler "*tahakkuk*" yolu ile giderlere eklenip, giderler olması gereken tutara ulaştırılır.

* Giderler arasında yer aldığı halde gelecek döneme kaldığı belirlenenler, "*reeskont*" yolu ile giderlerden çıkarılıp, giderler olması gereken tutara indirilir.

* Gelirler için de karşıtı işlemlerin yapılacağı açıktır.

9.2.3. Aktarma İşlemleri

Bilanço günü itibariyle kullanma ya da nakte çevirme süresi 1 yıla inen varlıklarla, istenme süresi 1 yıla inen borçlar uzun vadeli hesaplarından kısa vadeli hesaplarına aktarılır.

9.2.4. Kârın Belirlenmesi İşlemleri

Sonuç hesaplarının, bilgi verme görevlerini yerine getirdikten sonra, Dönem Kâr veya Zararı Hesabına aktarılarak kapatılacağı ve sonucun Dönem Kâr ve Zarar hesabında oluşturulacağı daha önce belirtilmiş bulunmaktadır.

9.3. KESİN MİZANIN DÜZENLENMESİ

Yıl sonu envanter maddeleri defterikebire aktarıldıktan sonra, hesaplar işletmenin gerçek durumunu gösterir hale gelirler. Envanter maddelerinin defterikebire aktarılmasından sonra bir mizan daha düzenlenir. Bu mizanda yer alacak rakamlar bilançoda yer alacak kesin rakamlar olduğundan bu mizana *Kesin Mizan* denir. Mizanın şekli ve düzenlenmesi açısından herhangi bir aylık mizandan farkı yoktur. Kesin mizanı diğer mizanlardan ayıran nokta, içerdiği rakamların yıl sonu itibari ile kesin oluşu ve kalanların yıl sonu bilançosunu oluşturmasıdır.

Örnek: Aşağıda "Ünsal Torun" İşletmesinin Genel Geçici mizanı verilmiştir.

GENEL GEÇİCİ MİZAN

HESAPLAR	TUTAR		KALAN	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
100 KASA	185.300	183.200	2.100	—
102 BANKALAR	203.000	198.500	4.500	—
110 HİSSE SENETLERİ	10.000	5.000	5.000	—
120 ALICILAR	108.000	93.000	15.000	—
121 ALACAK SENETLERİ	120.200	98.000	22.200	—
153 TİCARİ MALLAR	322.000	218.450	103.550	—
180 GEL. AYL. AİT GİD.	400	—	400	—
190 DEVREDEN KDV	300	—	300	—
191 İNDİRİLECEK KDV	8.000	8.000	—	—
195 İŞ AVANSLARI	5.300	5.000	300	—
255 DEMİRBAŞLAR	11.000	2.000	9.000	—
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	1.500	2.000	—	500
264 ÖZEL MALİYETLER	1.500	—	1.500	—
320 SATICILAR	139.000	175.000	—	36.000
321 BORÇ SENETLERİ	60.000	70.000	—	10.000
331 ORTAKLARA BORÇLAR	5.000	8.000	—	3.000
360 ÖD. VERGİ ve FONLAR	6.500	7.800	—	1.300
361 ÖD. SOS. GÜV. KESİNTİ.	2.500	3.000	—	500
391 HESAPLANAN KDV	8.000	8.000	—	—
500 SERMAYE	—	100.000	—	100.000
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	1.000	258.000	—	257.000
610 SATIŞTAN İADELER	6.000	—	6.000	—
621 SAT. TİC. MALLAR MAL.	218.450	—	218.450	—
632 GENEL YÖNETİM GİDER.	18.000	—	18.000	—
660 KISA VADELİ BORÇ GİD.	2.000	—	2.000	—
770 GENEL YÖNETİM GİDER.	18.000	—	18.000	—
771 GENEL YÖN. GİD. YAN.	—	18.000	—	18.000
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	2.000		2.000	
781 FİNANSMAN GİD. YAN.	—	2.000	—	2.000
	1.462.950	1.462.950	428.300	428.300

Bu işletmenin ***envanter işlemleri*** aşağıdaki gibidir (sayılar küçük tutulmuştur).

(a) Bankadan alınan hesap özetinde; işletmenin 4.850 TL alacağı görünmektedir. Farkın 130 TL'sının işletme lehine tahakkuk ettirilen faizden (vergi kesintisi ihmal edilecektir) ve 220 TL'sinin ise satıcılardan biri lehine 30 Aralık günü keşide edilen ancak, yıl sonuna kadar lehdarı tarafından bankaya ibraz edilip tutarı alınmayan çekten ileri geldiği saptanıyor.

(b) Alıcılardan birinden olan 500 TL'lik alacağın, şüpheli alacak haline geldiği anlaşılıyor.

(c) Bir alıcıya vadeden önce yaptığı ödeme dolayısıyla 600 TL kasa iskontosu yapılıyor.

(d) Alıcılardan birinden olan 150 TL'lik alacağın, değersiz alacak haline geldiği saptanıyor.

(e) Satıcılardan biri, ciro üzerinden 800 TL'lık iskonto yaptığını ve işletmenin borcundan düştüğünü bildiriyor.

(f) Dönem sonunda mal mevcudu 97.200 TL olarak belirleniyor.

(g) Alacak senetleri için reeskont tutarı 1.400 TL olarak hesaplanıyor.

(h) Demirbaş eşya için 800 TL amortisman hesaplanıyor.

(i) Özel Maliyet Bedeli, 3 yıl süre ile kiralanan bir bina için cari yılda yapılan harcamadan oluşmaktadır.

(j) Borç senetleri reeskont tutarı 900 TL olarak hesaplanıyor.

(k) Hisse Senedi hesabına kayıtlı hisse senetlerinin değer düşüklüğü için 500 TL karşılık ayrılıyor.

(l) Genel Yönetim Giderleri Hesabına kaydedilmiş bulunan 250 TL'lik ödemenin işletme sahibinin özel nitelikteki harcaması olduğu saptanıyor. Bu tutar işletme sahibine olan borçtan indiriliyor.

(m) Aralık ayı kirası 800 TL tahakkuk yoluyla gider hesaplarına alınıyor.

		Aktarılan Toplam	1.462.950	1.462.950
83	31 / 12 / 201.			
	102 BANKALAR H.		350	
		642 FAİZ GELİRLERİ H.		130
		103 VER. ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ H.		220
85	31 / 12 / 201.			
	128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR H.		500	
	654 KARŞILIK GİDERLER H.		500	
		120 ALICILAR H.		500
		129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALAC. KARŞILIĞI H.		500
86	31 / 12 / 201.			
	611 SATIŞ İSKONTOLARI H.		600	
		120 ALICILAR H.		600
87	31 / 12 / 201.			
	659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR H.		150	
		120 ALICILAR H.		150
88	31 / 12 / 201.			
	320 SATICILAR H.		800	
		649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H.		800
89	31 / 12 / 201.			
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.		6.350	
		153 TİCARİ MALLAR H.		6.350
	322.000 – 97.200 = *224.800*			
	Dönem içinde aktarılan *– 218.450*			
	Aktarılacak *6.350*			
90	31 / 12 / 201.			
	657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ H.		1.400	
		121 ALACAK SENETLERİ REESKONTU H.		1.400
		Toplam	1.473.600	1.473.600

	Aktarılan Toplam	1.473.600	1.473.600
91	31 / 12 / 201.		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	800	
	257 BİRİKMİŞ AMORT. H.		800
92	31 / 12 / 201.		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	500	
	268 BİRİKMİŞ AMORT. H.		500
93	31 / 12 / 201.		
	322 BORÇ SENET. REESKONTU H.	900	
	647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ H.		900
94	31 / 12 / 201.		
	654 KARŞILIK GİDERLERİ H.	500	
	119 MENKUL KIYMETLER DEĞ. DÜŞ. KARŞIL. H.		500
	1.500 / 3 = 500		
95	31 / 12 / 201.		
	331 ORTAKLARA BORÇLAR	250	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		250
96	31 / 12 / 201.		
	770 GENEL YÖNETİM GİD. H.	800	
	381 GİD. TAHAKKUKL. H.		800
97	31 / 12 / 201.		
	632 GENEL YÖNETİM GİD. H.	1.850	
	771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANS. H.		1.850
98	31 / 12 / 201.		
	771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA H.	19.850	
	781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA H.	2.000	
	770 GENEL YÖN. GİD. H.		19.850
	781 FİNANSMAN GİD. H.		2.000
	Toplam	1.501.050	1.501.050

		Aktarılan Toplam	1.501.050	1.501.050
99	31 / 12 / 201.			
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.		257.000	
	642 FAİZ GELİRLERİ H.		130	
	647 REESKONT FAİZ GELİR. H.		900	
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H.		800	
		690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI		258.830
100	31 / 12 / 201.			
	690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI		255.800	
		610 SATIŞTAN İADELER H.		6.000
		611 SATIŞ İSKONTOL. H.		600
		621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H		224.800
		632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		19.850
		654 KARŞILIK GİDERL. H.		1.000
		657 REESK. FAİZ. GİD. H.		1.400
		659 DİĞER OLAĞAN GİD. VE ZARARLAR H.		150
		660 FİNANSMAN GİD. H.		2.000
101	31 / 12 / 201.			
	690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI H.		3.030	
		692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI H.		3.030
102	31 / 12 / 201.			
	692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI H.		3.030	
		590 DÖNEM NET KÂRI H.		3.030
		Toplam	2.021.740	2.021.740

DEFTERİ KEBİR

100 KASA HESABI

.....	.....
.....	.....
** 185.300*	** 183.200*

102 BANKALAR HESABI

.....	.....
.....	.....
** 203.000*	** 198.500*
350	—
203.350	198.500

103 VERİLEN ÇEK ve ÖD. EMİR H.

—	220

110 HİSSE SENETLERİ

.....	.....
.....	.....
** 10.000*	** 5.000*

119 MENKUL KIYMET DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI H.

	500

120 ALICILAR HESABI

.....	.....
.....	.....
** 108.000*	** 93.000*
	500
	600
	150
108.000	94.250

121 ALACAK SENETLERİ H.

.....	.....
.....	.....
** 120.200*	** 98.000*

122 ALACAK SENETLERİ REES. H.

	1.400

(*) Sembolü, Geçici Mizanda yer alan aralık ayı sonu toplamlarını göstermek için konulmuştur.

128 ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR H.

500	

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI H.

	500

153 TİCARİ MALLAR

.....	.....
.....	.....
* *322.000*	* *218.450*
	6.350
322.000	*224.800*

180 GELECEK AYLARA AİT GİD. H.

.....	
.....	
* *400*	—

190 DEVREDEN KDV

* *300*	

191 İNDİRİLECEK KDV H.

.....	.....
.....	.....
* *8.000*	* *8.000*

195 İŞ AVANSLARI H.

.....	.....
.....	.....
* *5.300*	* *5.000*

255 DEMİRBAŞLAR H.

.....	.....
.....	.....
* *11.000*	* *2.000*

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANL. H.

.....	.....
.....	.....
* 1.500	* 2.000
—	800
1.500	2.800

264 ÖZEL MALİYETLER H.

.....	
.....	
* *1.500*	—

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN H.

	500

320 SATICILAR H.

.....	.....
.....	.....
** 139.000*	** 175.000*
800	—
139.800	175.000

321 BORÇ SENETLERİ H.

.....	.....
.....	.....
** 60.000*	** 70.000*

322 BORÇ SENETLERİ REES. H.

900	

331 ORTAKLARA BORÇLAR

.....	.....
.....	.....
** 5.000*	** 8.000*
250	—
5.250	*8.000*

360 ÖDENECEK VER. ve FONLAR H.

.....	.....
.....	.....
** 6.500*	** 7.800*

361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. H.

.....	.....
.....	.....
** 2.500*	** 3.000*

381 GİDER TAHAKKUKLARI

	800

391 HESAPLANAN KDV

** 8.000*	** 8.000*

500 SERMAYE H.

	** 100.000*

590 DÖNEM NET KÂRI

	3.030

600 YURT İÇİ SATIŞLAR H.

.....	.....
.....	.....
** 1.000*	** 258.000*
257.000	—
258.000	258.000

610 SATIŞTAN İADELER H.

.....	.....
.....	.....
** 6.000*	—
—	*6.000*
** 6.000*	*6.000*

611 SATIŞ İSKONTOLARI

600	600

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.

** 218.450*	
6.350	224.800
224.800	224.800

632 GENEL YÖNETM GİD. H.

** 18.000*	
1.850	19.850
19.850	19.850

642 FAİZ GELİRLERİ H.

—	130
130	—
130	130

647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ

900	900
900	900

649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR

800	800
800	800

654 KARŞILIK GİDERLERİ H.

500	
500	
1.000	—
	1.000
1.000	1.000

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ

1.400	1.400
1.400	1.400

659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR H.

150	
150	—
—	150
150	150

660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD.

* *2.000*	2.000
2.000	2.000

690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI

255.800	258.830
3.030	
258.830	258.830

692 DÖN. NET KÂRI veya ZARARI

3.030	3.030
3.030	3.030

770 GENEL YÖNETİM GİD. H.

.....	.....
.....	.....
* 18.000	—
800	250
500	
800	
20.100	250
—	19.850
20.100	20.100

771 GENEL YÖN. GİD. YAN. H.

	** 18.000*
	1.850
19.850	19.850

780 FİNANSMAN GİDERLERİ

.....	.....
.....	.....
* 2.000	—
	2.000
2.000	2.000

781 FİNANSMAN GİD. YAN. H.

2.000	** 2.000*

201. YILI KESİN MİZANI

HESAPLAR	TUTAR		KALAN	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
100 KASA	185.300	183.200	2.100	—
102 BANKALAR	203.350	198.500	4.850	—
103 VER. ÇEK ve ÖD. EMİRL.	—	220	—	220
110 HİSSE SENETLERİ H.	10.000	5.000	5.000	
119 MENKUL KIYMET DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI		500	—	500
120 ALICILAR	108.000	94.250	13.750	
121 ALACAK SENETLERİ	120.200	98.000	22.200	
122 AL. SEN. REESKONTU		1.400		1.400
128 ŞÜPHELİ TİC. ALACAK	500		500	
129 ŞÜPHELİ TİC. AL. KARŞI.		500		500
153 TİCARİ MALLAR	322.000	224.800	97.200	
180 GEL. AYLARA AİT GİD.	400		400	
190 DEVREDEN KDV	300		300	
191 İNDİRLECEK KDV	8.000	8.000		
195 İŞ AVANSLARI	5.300	5.000	300	
255 DEMİRBAŞLAR	11.000	2.000	9.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	1.500	2.800		1.300
264 ÖZEL MALİYETLER	1.500		1.500	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		500		500
320 SATICILAR	139.800	175.000		35.200
321 BORÇ SENETLERİ	60.000	70.000		10.000
322 BORÇ SEN. REESKONTU	900		900	
331 ORTAKLARA BORÇLAR	5.250	8.000		2.750
360 ÖD. VERGİ ve FONLAR	6.500	7.800		1.300
361 ÖD. SOS. GÜV. KESİNTİ	2.500	3.000		500
381 GİDER TAHAKKUKLARI		800		800
391 HESAPLANAN KDV	8.000	8.000		
500 SERMAYE		100.000		100.000
590 DÖNEM NET KÂRI		3.030		3.030
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	258.000	258.000		
610 SATIŞTAN İADELER	6.000	6.000		
611 SATIŞ İSKONTOLARI	600	600		
621 SAT. TİC. MAL. MALİYETİ	224.800	224.800		
632 GENEL YÖNETİM GİD.	19.850	19.850		
642 FAİZ GELİRLERİ	130	130		
647 REESKONT FAİZ GELİR.	900	900		
649 DİĞER OL. GEL. ve KÂR.	800	800		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.000	1.000		
657 REESKONT FAİZ GİD.	1.400	1.400		
659 DİĞ. OL. GİD. ve ZARAR.	150	150		
660 KISA VAD. BORÇ. GİD.	2.000	2.000		
690 DÖNEM KÂRI veya ZAR.	258.830	258.830		
692 DÖN. NET KÂRI veya ZAR.	3.030	3.030		
770 GENEL YÖNETİM GİD.	20.100	20.100		
771 GEN. YÖN. GİD. YAN.	19.850	19.850		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	2.000	2.000		
781 FİN. GİDERLERİ YAN.	2.000	2.000		
	2.021.740	2.021.740	158.000	158.000

9.4. BİLANÇONUN DÜZENLENMESİ

9.4.1. Bilanço Yaklaşımları

Teknik açıdan, kesin mizanın borç ve alacak kalanlarının karşılıklı ve sistematik olarak sıralandığı bir tablo olan bilanço, ondan beklenene göre değişik yaklaşımlara konu olur ve bu yaklaşımlara göre de değişik değerleme yöntemlerine dayandırılır.

9.4.1.1. Mamelek Durumu Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre bilanço bir işletmenin mali durumunu gösterir ve mameleke dahil varlık ve borçların belli bir tarihteki ölçme ve değerleme özetidir(298). Mamelek yaklaşımının çıkış noktasını envanter oluşturur. Hukuk alanında da mamelek yaklaşımına dayanılmakta ve pasif, varlıklar üzerindeki hakların bölümlendiği bir belge olarak görülmektedir. Buna göre varlıklar üzerindeki üçüncü kişilerin hakları (borçlar) negatif mamalek olarak düşünüldüğünde; öz kaynak olarak adlandırılan ve işletme sahiplerinin haklarına karşılık oluşturan varlıklar kalır. Bilançoya, işletme kaynaklarının ve işletmenin üçüncü kişilere ve ortaklara karşı taşıdığı yükümlülüklerin gösterildiği bir tablo olarak bakan bu yaklaşımın değerleme yöntemi, "tarihi maliyet"tir. Yaklaşımda, aktif ve pasif öğeler bir envanter sonucu saptanabilir niteliktedir. Bu nitelik, varlıklar için; muhasebe kişiliğine ait olması ve bir değerinin bulunmasıdır. Buna karşılık pasifin nitelikleri; bir para, mal ya da hizmetle ödenecek olması ve bir zaman kesiti içinde meydana gelen bir olaydan doğması, olarak belirlenebilir. Bu yaklaşımda bilançonun görevi, bilanço günündeki öz sermayenin bilinmesine indirgenmektedir.

9.4.1.2. Dinamik Yaklaşım

Dinamik bilanço yaklaşımına göre, işletme varlık ve kaynaklarının statik biçimde ele alınması durumunda bunların hareketleri gider ve hasılat yaratma etkileri gözardı edilmiş olur. Yaklaşımı geliştiren Schmallenbach'a göre bilanço, işletmenin belirli bir dönemdeki etkinlik sonuçlarının belirlenmesi amacıyla düzenlenmiş bir tablodur. Yaklaşım, işletmenin sürekliliği ve dönemlerin bağımsızlığı kavramlarına dayanır. Yaklaşıma göre, kâr veya zarar işletme varlık ve kaynaklarının hareketi sonucunda oluşur. Buna göre tamamlanan ve tamamlanmamış tüm hareketler de göz önünde tutulmalı ve bilançonun amacı işletmenin mali yapısını göstermekten önce doğru kâr veya zararın saptanması olmalıdır. Schmallenbach'a göre, "*Sonuç hesapları, gerçek kâr veya zararın hesabında yararlanılacak gerçek öğelerdir ve bilanço, henüz kesin elde edilmeseler veya yüklenilmiş olmasalar da ortaya çıkan hasılat ve giderleri açıklığa kavuşturur*" nitelikte olmalıdır(299).

---

(298) G. Dalsace, Le Bilan, Dunod, Paris, 1961, s: 35

(299) E. Schmallenbach, Le Bilan Dynamique. Dunod, 1961, Paris, s: 47 – 49.

Bu yaklaşıma göre, örneğin hammadde stokuna veya duran varlığa dönem içinde yapılan harcama; ancak gelecekte gidere dönüşecek bir işlem, buna karşılık; büyük tamir dolayısıyle ayrılan karşılık gelecekte ürün yaratacak bir işlem olarak alınmaktadır. Bir başka deyimle aktif, sadece üzerinde işletme sahibi ve alacaklıların haklarının karşılığını oluşturan varlıklar değil, aynı zamanda gelecekte gidere dönüşecek ya da hasılat oluşturacak unsurlardır. Yani aktif gelecek dönemlerin yararına edinilmiş kalemlerdir. Bunlar fayda stoku, gelecek işlemler için hizmet potansiyeli bileşimi ve işletmece edinilmiş haklardır.

Buna göre; aktifin nitelikleri; geleceğe ait faydaların ve hizmet potansiyelinin var olması (kullanılmaz hale gelmiş bir elektronik makine aktif değildir.), her hak ve hizmet potansiyelinin pozitif bir yararın bulunması (takibe değmeyecek şüpheli alacak aktif değildir), bunların muhasebe kişiliğine ait olması (işletmeye tahsis edilmemiş makine aktif değildir) olarak belirlenebilir.

Bilanço firmanın ulaştığı sonuçta etkili olan varlıkları da açığa çıkarır. İşletme kâr veya zararını doğuran varlıkların hangileri olduğu, bunların dönem içindeki hareketleri incelenerek ortaya konur(300).

9.4.1.3. Şimdiki Değer Yaklaşımı

Bilançoyu işletmenin net bugünkü değerini gösteren bir tablo olarak gören bu yaklaşım, bazı öngörmelere dayanır. İşletmenin varlık ve kaynak yapısı içinde elde edilecek net nakit akışları göz önünde tutulur ve bilanço net nakit akışlarının öngörülmesine esas oluşturan öğeleri içeren tablo olarak görülür. Bu yaklaşımın değerleme ölçüsü de "*net bugünkü değer*" dir.

9.4.2. Bilançonun Farklı Tanımları

Bilanço; muhasebe, ticaret hukuku, vergi hukuku ve ekonomi açılarından ele alınabilen bir kavramdır. Doğal olarak sözü geçen disiplinlerin bilanço yaklaşımları ve bilançoyu tanımlamaları farklı olacaktır.

i. Muhasebe, bilançoya işletmenin mali ve ekonomik yapısını gösteren bir rapor olarak yaklaştığından tanımında bu özelliği belirlemek ister. Nitekim 2. bölümde bilanço kavramı ilk kez ele alındığında konuya böyle yaklaşılmış ve "*bilanço bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir tablo*" olarak tanımlanmıştı.

---

(300) Zeyyat Hatiboğlu – Cudi Tuncer Gürsoy, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, İstanbul, 1979, s. 502

ii. Hukuk; bilançoyu, mamelek yaklaşımından hareketle, işletmenin envanter sırasında sahip olduğu varlıklar ile bu varlıklar üzerindeki hakları belirleyen bir tablo olarak görür. Nitekim, Türk Ticaret Kanunu (m. 74) ve Vergi Usul Kanunu (m. 192) ifade farkları bir yana bırakılacak olursa, bilançoyu benzer biçimde tanımlamışlardır. Bu iki yasaya göre;

"Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle düzenlenmiş özetidir.

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tablodan oluşur. Aktif tablosunda, mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, girişimcinin işletmeye tahsis ettiği varlığını (öz sermayeyi) oluşturur.

Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamları denkleşir. Yedek akçeler ve kâr ayrı gösterilseler de öz sermayenin kısımları sayılır."

9.4.3. Bilançonun Şekli

Bilanço, hesap şeklinde veya rapor şeklinde düzenlenebilir. Yaygın olarak hesap şeklindeki bilanço kullanılır. Her iki şekilde de bilançonun ait olduğu işletme ve bilançonun düzenlendiği tarih belirtilmelidir.

9.4.3.1. Hesap Şeklinde Bilanço

Bu tip bilançolarda işletmenin varlıkları sol yanda, borçları ve öz sermayesi de sağ yanda yer alır. Hesap şeklindeki bilançolar; aktif değerler ile pasif değerleri (örneğin; döner değerlerle kısa vadeli borçları, duran değerler ile uzun vadeli borçları ve öz sermayeyi) kolaylıkla karşılaştırma olanağı verir.

Yukarıdaki mizandan aşağıdaki bilanço elde edilir.

ÜNSAL TORUN'un
31/11/201. Tarihli
BİLANÇOSU

Aktif			Pasif		
I. DÖNEN DEĞERLER			I. KISA VADELİ KAYNAKLAR		
Hazır Değerler		**6.730**	**Mali Borçlar**		—
Kasa	2.100		**Ticari Borçlar**		**44.300**
Bankalar	4.850		Satıcılar	35.200	
Verilen Çek ve			Borç Senetleri	10.000	
Ödeme Emirleri	(220)		Borç Sen. Reeskontu	(900)	
Menkul Kıymetler		**4.500**	**Diğer Borçlar**		**2.750**
Hisse Senetleri	5.000		Ortaklara Borçlar	2.750	
Menkul Kıymetler					
Değer Düş. Karşılığı	(500)		**Ödenecek Vergi ve**		
			Diğer Yükümlülükler		**1.800**
Ticari Alacaklar		**34.550**	Ödenecek Vergi		
Alıcılar	13.750		ve Fonlar	1.300	
Alacak Senetleri	22.200		Ödenecek Sosyal		
Alacak Sen. Rees.	(1.400)		Güvenlik Kesin.	500	
Şüpheli Tic. Al.	500				
Şüp. Tic. Al. Karşılığı	(500)		**Gel. Aylara Ait Gelir**		
			ve Gider Tahakkukları		**800**
Stoklar		**97.200**	Gider Tahakkukları	800	
Ticari Mallar	97.200				
			Toplam		*49.650*
Gelecek Aylara Ait					
Gid. ve Gel. Tah.		**400**	II. UZUN VADELİ YAB. KAY.		—
Gelecek Aylara					
Ait Giderler	400		III. ÖZ KAYNAKLAR		
			Ödenmiş Sermaye		**100.000**
Diğer Dönen Varlıklar		**600**	Sermaye	100.000	
Devreden KDV	300				
İş Avansları	300		**Dönem Net Kârı**		**3.030**
Toplam		*143.980*	*Toplam*		*103.030*
II. DURAN VARLIKLAR					
Maddi Duran Varlıklar		**7.700**			
Demirbaşlar	9.000				
Birikmiş Amortisman	(1.300)				
Maddi Olmayan					
Duran Varlıklar		**1.000**			
Özel Maliyetler	1.500				
Birikmiş Amortisman	(500)				
Toplam		*8.700*			
		152.680			**152.680**

Kesin mizan toplamları ile bilanço toplamları arasındaki fark netleştirmeden doğmaktadır.

Kesin mizan kalanları toplamı		158.000
Mahsup İşlemleri		
Verilen Çekler	220	
Men. Kıy. Değer Düşüklüğü Karşılığı	500	
Alacak Senetleri Reeskontu	1.400	
Şüpheli Alacak Karşılığı	500	
Birikmiş Amortisman (1300 + 500)	1.800	
Borç Senetleri Reeskontu	900	(5.320)
Bilanço toplamı		152.680

9.4.3.2. Rapor Şeklinde Bilanço:

Bu tip bilançolarda aktif ve pasif alt alta yazılır. Rapor şeklindeki bilançolar raporlara, daha geniş sayfalara gerek duyulmadan, kolaylıkla yazılabilirler. Ayrıca çeşitli dönemlere ait bilançoların veya rasyoların bilanço rakamları yanında açılacak sütunlara yazılması daha kolaylıkla gerçekleştirilebilir.

UĞUR LİMİTED ŞİRKETİ
BİLANÇO
(31.12.201.)

(TL)

	Dönem başı	%	Dönem sonu	%
AKTİF				
DÖNEN VARLIKLAR				
Hazır Değerler	500	0.40	1.000	0.71
Ticari Alacaklar	2.500	2.02	4.000	2.82
Stoklar	4.000	3.23	6.000	4.24
Diğer Dönen Varlıklar	1.000	0.80	1.000	0.71
Toplam	8.000	6.45	12.000	8.48
DURAN VARLIKLAR				
Ticari Alacaklar	10.000	8.06	9.000	6.37
Mali Duran Varlıklar	5.000	4.03	5.000	3.53
Maddi Duran Varlıklar	95.000	76.62	110.000	77.74
Maddi Olmayan Duran Var.	5.000	4.04	4.000	2.82
Diğer Duran Varlıklar	1.000	0.80	1.500	1.06
Toplam	116.000	93.55	129.500	91.52
Aktif Toplamı	124.000	100.00	141.500	100.00

PASİF	Dönem başı	%	Dönem sonu	%
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
Mali Borçlar	1.500	1.21	2.750	1.94
Ticari Borçlar	2.500	2.02	3.250	2.30
Ödenecek Vergi ve Yük.	1.200	0.97	2.000	1.42
Diğer Yabancı Kaynaklar	800	0.64	1.000	0.71
Toplam	6.000	4.84	9.000	6.37
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
Mali Borçlar	7.500	6.05	17.800	12.57
Ticari Borçlar	14.500	11.69	14.500	10.25
Toplam	22.000	17.74	32.300	22.82
ÖZ SERMAYE				
Ödenmiş Sermaye	80.000	64.52	80.000	56.55
Sermaye Yedekleri	10.000	8.06	13.000	9.17
Dönem Net Kârı	6.000	4.84	7.200	5.09
Toplam	96.000	77.42	100.200	70.81
Pasif Toplamı	124.000	100.00	141.500	100.00

Bilanço belli aşamaları rapor edecek biçimde de düzenlenebilir. Örneğin yukarıdaki dönem başı bilançosu:

Bilanço Kalemleri	Tutar
Dönen Varlıklar	8.000
Kısa Vadeli Borçlar	(6.000)
a. Net İşletme Sermayesi	2.000
Duran Varlıklar	116.000
b. Uzun Vadeli Kaynaklarla Karşılanan Varlıklar	118.000
Uzun Vadeli Borçlar	(22.000)
c. Öz Kaynaklarla karşılanan Varlıklar	96.000

şeklinde düzenlenirse; net işletme sermayesi, uzun vadeli kaynaklarla karşılanan varlıklar ve öz kaynak karşılığı elde edilen varlıklar, herhangi bir hesaplamaya ihtiyaç duyulmadan, görülebilir.

9.4.4. Bilanço Türleri

Bilançolar çeşitli açılardan ayırma tabi tutulurlar. Aşağıda bunlardan bazıları örnek olarak verilmiştir.

Bilanço teorileri açısından: (a) Statik bilançolar, (b) Dinamik bilançolar, (c) Organik bilançolar.

Çıkarılma nedenleri açısından: (a) Kuruluş bilançoları, (b) Dönem sonu bilançoları, (c) Tasfiye bilançoları, (d) İflas bilançoları, (e) Konkordato bilançoları, (f) Devir bilançoları vb.

Çıkarılma dönemleri açısından (a) aylık bilançolar, b) Üç aylık bilançolar (c) yıllık bilançolar.

9.4.5. Bilançonun Düzenlenmesi

Bilanço düzenlenmesi işlemi kesin mizanda kalan veren hesapların başka bir çizelgeye aktarılmasından ibarettir. Ancak hesapların bilançoda sıralanması bilançonun analizi açısından önem taşır.

Aktif hesaplar bilançoda (a) Nakit ve nakte en kolay çevrilebilir değerlerden nakte zor çevrilebilir değerlere doğru bir sırayla, (b) Nakte en zor çevrilebilir değerlerden nakte kolay çevrilebilir değerler ve nakit değerlere doğru bir sırayla, (c) Herhangi bir özen gösterilmeden, karışık olarak sıralanabilir.

Aynı şekilde pasif hesapların; (a) Borçların vadesi en kısa olanından uzun vadeliye doğru sıralanması, en sona öz kaynakların eklenmesi, (b) Öz kaynakların en başa alınması, borçların uzun vadeli olanlarından başlayarak sıralanması, (c) Herhangi bir özen gösterilmeden, karışık olarak sıralanması yoluna gidilebilir.

Ancak; varlıkların likid kıymetlerden, borçların ise kısa vadelilerinden başlamak üzere sıralanması genelleşmiştir. Tekdüzen Muhasebe Sitemi'nde de böyle bir sıralama tercih edilmiştir.

Yukarıda, hesap şeklindeki ve rapor şeklindeki bilançolara verilen örneklerde buna uygun bir sıralama yapılmıştır.

Bilançoların kolaylıkla analiz edilebilmesi için bilançonun netleştirilmesi de gerekir. Netleştirme işlemi aktifi düzenleyici hesapların aktif kalemlerinden, pasifi düzenleyici hesapların da pasif kalemlerden düşülmesi suretiyle yapılır.

Tekdüzen Hesap Planı netleştirme esasına uygun şekilde kodlandığından; hesap kalanları bilançoya sırası ile alındığında, yeni bir işleme gerek kalmadan, netleştirilmiş bilanço elde edilir.

EKLER

EK 1
ÖRNEK OLAY

Örnek Olay ile İlgili Notlar

1. Vergi oranları, güncel değildir (Örneğin; KDV: % 15 olarak alınmıştır).

2. Kayıtlarda kitabın ekindeki hesap planında yer verilen tali hesaplar kullanılmıştır.

a. Ali Güngör, Türkiye İş Bankası Kızılay Şubesindeki 300.000 TL'lik mevduatını ve 8.000 TL. lık bilgisayar ile 12.000 TL. lık büro eşyasını sermaye olarak koymak suretiyle 1 Aralık 201. günü işe başlıyor.

b. Aralık ayı içerisinde aşağıdaki işlemler yapılıyor (İşletme, giderlerini izlemede, "7/A" seçeneğini uygulamaya karar veriyor).

5 Aralık: 200.000 TL. lık mal satın alınıyor. Mal bedeli ve 30.000 TL KDV'den oluşan fatura tutarı Türkiye İş Bankası üzerine çekilen bir çekle ödeniyor.

7 Aralık: Türkiye İş Bankası'ndan 15.000 TL. işletme kasasına alınıyor.

7 Aralık: Türkiye İş Bankası üzerine 5 Aralık günü çekilen çekin lehdarı tarafından bankadan alındığı öğreniliyor.

8 Aralık: Malın taşıma faturası karşılığında 400 TL hizmet bedeli ve 60 TL KDV nakden ödeniyor.

8 Aralık: Gürel Koll. Şirketi'nden 100.000 TL. lık mal satın alınıyor. Mal bedeli ve 15.000 TL KDV karşılığında 30 Ocak vadeli bir bono imzalanıp satıcı firmaya veriliyor.

8 Aralık: Yapılan bir sözleşme dolayısıyla 690 TL damga vergisi ödenmek üzere hesaba alınıyor.

9 Aralık: Aşağıda dökümü verilen kredili satışlar yapılıyor..

	Mal bedeli	KDV	Toplam
Cemil Kaya	97.391	14.609	112.000
Sema Çetin	58.435	8.765	67.200
Aydın Limited Şt.	54.174	8.126	62.300

10 Aralık: Alıcı Kemal Ekin'e 70.000 TL. lık mal satılıyor. Mal bedeli ve 10.500 KDV karşılığında Akbank üzerine düzenlenmiş 18 Aralık tarihli çek alınıyor.

12 Aralık: Alıcı Cemil Kaya borcuna karşılık 30 Ocak vadeli 60.000 TL. lık bir senet veriyor.

12 Aralık: Satın alınacak bir malın avansı olarak 40.000 TL. Türkiye İş bankası üzerine keşide edilen bir çekle Gürkanlar Koll. Şti. 'ne ödeniyor.

15 Aralık: Alıcı Sema Çetin'in borcuna karşılık, 47.200 TL. yı işletmenin Türkiye İş Bankası'ndaki hesabına yatırdığı alınan dekonttan anlaşılıyor.

16 Aralık: İş Bankası üzerine 12 Aralık günü keşide edilen çekin, lehdarı tarafından bankadan alındığı öğreniliyor.

16 Aralık: Gürol Kollektif Şirketi'nden 60.000 TL. lık mal alınıyor. 9.000 TL KDV nakit olarak ödenmiş olup mal bedeli için borçlanılmıştır.

17 Aralık: İşletmede kullanılmak üzere 300 TL. lık kırtasiye alınıyor. Kırtasiye bedeli ve 45 TL KDV nakden ödeniyor (Kırtasiye bedelleri doğrudan gider yazılmaktadır).

18 Aralık: Mevcut çek bankaya ibraz edilerek tutarı olan 80.500 TL. tahsil ediliyor.

18 Aralık: Türkiye İş Bankası'na 70.000 TL. yatırılıyor.

18 Aralık: Akşam kasa sayıldığında 15.295 TL. olduğu görülüyor. Farkın nedeni o gün bulunamıyor.

20 Aralık: Aydın Ltd. Şirketine 200.000 TL. lık mal satılıyor. Alıcı firma mal bedelini ve 30.000 TL KDV'yi nakden ödüyor.

24 Aralık: Siparişi sırasında avans verilmiş bulunan 80.000 TL. lık mal teslim alınıyor. KDV dahil 92.000 TL olan fatura tutarının avansı aşan kısmı Türkiye İş Bankası'nda hesaplar arası virman yapılarak ödeniyor.

24 Aralık: Mağazanın gider payına ilişkin 400 TL. lık bir makbuz alınıyor. 18 Aralık günü ortaya çıkan kasa noksanının bu ödemenin o gün yazılmamasından ileri geldiği anlaşılıyor.

25 Aralık: Aydın Ltd. Şirketine 120.000 TL. lık (KDV dahil) mal satılıyor. Alıcı firma mal bedeli ve 18.000 TL KDV'den oluşan fatura tutarına karşılık 18.000 TL. nakit, 20.000 TL. lık çek ve 31 Mart vadeli 40.000 TL. lık bir senet veriyor. Mal bedelinin kalanını borçlanıyor.

28 Aralık: Gürol Kollektif Şirketi'nden 95.000 TL. lık mal satın alınıyor. Mal bedeli ve 14.250 TL'den oluşan fatura karşılığında 15.000 TL. nakit veriliyor. Mal bedeli kalanı için Türkiye İş Bankası üzerine 94.250 TL. lık bir çek keşide ediliyor.

28 Aralık: Türkiye İş Bankasından alınan dekonttan Alıcı Cemil Kaya'nın 20.000 TL. ve Aydın Ltd. Şti'nin 30.000 TL. yı işletmenin hesabına yatırdıkları öğreniliyor.

29 Aralık: Pazarlamada kullanılmak üzere Aydın Ticaret'ten 200.000 TL ya bir kamyon alınıyor. 46.000 TL. KDV ve taşıt bedelinin 50.000 TL. lık kısmı nakit olarak ödeniyor. Geriye kalan tutar izleyen Ocak ayı içinde ödenecektir.

29 Aralık: 28 Aralıkta satın alınan malların 10.000 TL. lık kısmı istenilen ölçülere uymadığı için iade ediliyor. Bedeli 1.500 TL KDV 'si ile birlikte tahsil ediliyor.

30 Aralık: Aydın Ltd. şirketine 20.000 TL. lık kasa iskontosu yapılıyor. İskonto tutarı alıcının borcuna mahsup ediliyor.

30 Aralık: Satıcı Gürol Kollektif Şirketi 10.000 TL. lık iskonto tutarını işletmenin cari hesabına kaydettiğini bildiriyor.

30 Aralık: Para cezası olarak 2.000 TL. ödenmiştir.

31 Aralık: Mağazanın Aralık ayı kirası olarak net 2.000 TL. nakten ödeniyor.

31 Aralık: Aralık ayı ücret bordrosu düzenleniyor. Ücret bordrosunun toplamları şöyledir:

Brüt tutar		39.000
Aylıklar	35.000	
Fazla çalışma	4.000	
Kesintiler		(14.391)
SSK Primi	5.460	
İşsizlik Sigortası	390	
Gelir Vergisi	8.385	
Damga Vergisi	156	
Ödenecek tutar		24.609

SSK işveren payı 4.665 TL. ve işsizlik sigortası primi 780 TL olarak hesaplanmıştır. Ücretler izleyen yılın ilk iş gününde ödenecektir. Çalışanların tamamı işçi olup, brüt ücretlerin 2/3'ü pazarlamaya, 1/3'ü yönetime aittir.

c. Envanter sırasında aşağıdaki hususlar belirleniyor.

1. Malın fiili sayımı yapılıyor ve maliyet değeri üzerinden 107.900 TL. lık mal mevcudu olduğu belirleniyor.

2. Türkiye İş Bankası'ndan alınan hesap özetinden hesaba 921 TL. faiz tahakkuk ettirilmiş olduğu vergi kesintisinden sonra 811 TL. nın hesaba alacak yazıldığı görülüyor.

3. Senetlerin bilanço günündeki değerine indirgenmesinde uygulanacak faiz oranı % 60 olarak belirlenmiştir.

4. Maddi duran varlıklara % 20 oranında amortisman ayrılıyor (V.U.K. uyarınca amortisman yıllık ayrılacaktır).

5. Alıcı Sema Çetin'in hesabına, sözleşme uyarınca, 600 TL. faiz tahakkuk ettiriliyor.

6. Diğer Hesapların kalanlarının, muhasebe dışı envanterde belirlenen tutarlarla mutabık olduğu görülüyor.

YEVMİYE DEFTERİ

1	01 / 12 / 201.		
	102 BANKALAR	300.000	
	102.00 İş Bankası 300.000		
	255 DEMİRBAŞLAR	20.000	
	255.10 Bilgisayarlar 8.000		
	255.11 Diğer Büro Mak. 12.000		
	500 SERMAYE H.		320.000
2	05 / 12 / 201.		
	153 TİCARİ MALLAR	200.000	
	153.01 Alışlar 200.000		
	191 İNDİRİLECEK KDV	30.000	
	191.10 Mal ve Hizmet Alışları KDV 30.000		
	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		230.000
	103.00 Ver. TL. Çekler ve Ödeme Emir. 230.000		
	İş Bankası üzerine keşide edilen çekle mal alışı		
3	07 / 12 / 201.		
	100 KASA H.	15.000	
	102 BANKALAR		15.000
	102.00 İş Bankası 15.000		
	İş Bankası üzerine keşide edilen çekle mal alınışı		
4	07 / 12 / 201.		
	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	230.000	
	103.00 Verilen TL Çekler ve Ödeme Emirleri 230.00		
	102 BANKALAR		230.000
	102.00 İş Bankası 230.000		
	5 Aralık günü keşide edilen çekin bankaca ödenmesi		
5	08 / 12 / 201.		
	153 TİCARİ MALLAR	400	
	153.02 Alış Giderleri 400		
	191 İNDİRİLECEK KDV	60	
	191.10 Mal ve Hizmet Alışları KDV 60		
	100 KASA H.		460
	Taşıma gideri olarak ödenen		
		795.460	795.460

6	08 / 12 / 201.	795.460	795.460
	153 TİCARİ MALLAR	100.000	
	153.01 Alışlar 100.000		
	191 İNDİRİLECEK KDV	15.000	
	191.10 Mal ve Hizmet Alışları KDV 15.000		
	421 BORÇ SENETLERİ		115.000
	421.10 TL Borç Senetleri 115.000		
	Gürel Koll. Şt. 30 Ocak 200. vadeli borç senedi ile alış		
7	08 / 12 / 201.		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	690	
	360 ÖDEN. VERGİ VE FON.		690
	360.03 Damga Vergisi 690		
	5. Vergi Resim ve Harçlar		
	503 Damga Vergisi 690		
	Damga Vergisi tahakkuku		
8	09 / 12 / 201.		
	120 ALICILAR	241.500	
	120.01 Cemil Kaya 112.000.000		
	120.02 Sema Çetin 67.200.000		
	120.03 Aydın Ltd. Şti. 62.300.000		
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		210.000
	600.10 Diğer Yurtiçi Alıcılara Satışlar 210.000		
	391 HESAPLANAN KDV		31.500
	391.00 Satış Üzerinden KDV 31.500		
	Kredili olarak yapılan satışlar		
9	10 / 12 / 201.		
	101 ALINAN ÇEKLER	80.500	
	101.00 Cüzdandaki TL Çekler 80.500		
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		70.000
	600.10 Diğer Yurtiçi Alıcılara Satışlar 70.000		
	391 HESAPLANAN KDV		10.500
	391.00 Satış Üzerinden KDV 10.500		
	Akbank üzerine düzenlenmiş çek karşılığında mal satılması		
		1.233.150	1.233.150

10	12 / 12 / 201.	1.233.150	1.233.150
	221 ALACAK SENETLERİ	60.000	
	221.00 Cüzdandaki TL. Senetler 60.000		
	120 ALICILAR		60.000
	120.00 Yurtiçi Alıcılar		
	120.031Cemil		
	Kaya 60.000		
	Alıcı Cemil Kaya'dan borcuna karşılık 31 Ocak 200.		
	vadeli senet alınması		
11	12 / 12 / 201.		
	159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	40.000	
	159.00 Gürkanlar Koll. Şti. 40.000		
	103 VERİLEN ÇEKLER VE		
	ÖDEME EMİRLERİ		40.000
	103.00 Verilen TL Çekler		
	Ödeme Emir-		
	leri 40.000		
	Gürkanlar Kollektif Şirket lehine keşide edilen çek		
12	15 / 12 / 201.		
	102 BANKALAR	47.200	
	102.000 İş Bankası 47.200		
	120 ALICILAR		47.200
	120.32 Semra Çetin 47.200		
	Sema Çetin'in borcuna karşılık İş Bankasına yatırdığı		
13	16 / 12 / 201.		
	103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	40.000	
	103.00 Verilen TL. Çekler ve		
	Ödeme Emirleri 40.000		
	102 BANKALAR		40.000
	102.00 İş Bankası 40.000		
	12 Aralık tarihli çekin lehdarı tarafından		
	bankadan tahsil edilmesi		
		1.420.350	1.420.350

14	16 / 12 / 201.	1.420.350	1.420.350
	153 TİCARİ MALLAR	60.000	
	153.01 Alışlar 60.000		
	191 İNDİRİLECEK KDV	9.000	
	191.10 Mal ve Hizmet Alışları KDV 9.000		
	100 KASA		9.000
	320 SATICILAR		60.000
	320.00 Yurtiçi Satıcılar 320.00 Gürol Koll. 60.000		
	Mal alışı		
15	17 / 12 / 201.		
	770 GENEL YÖNETİM GİD. H.	300	
	191 İNDİRİLECEK KDV	45	
	191.10 Mal ve Hizmet Alışları KDV 45		
	100 KASA		345
	4. Çeşitli Giderler 490 Büro Malzemesi Giderleri 300		
	Kırtasiye gideri		
16	18 / 12 / 201.		
	100 KASA	80.500	
	101 ALINAN ÇEKLER		80.500
	101.00 Cüzdanındaki TL Çek 80.500		
	Akbank'tan çekin tahsil edilmesi		
17	18 / 12 / 201.		
	102 BANKALAR	70.000	
	102.00 İş Bankası 70.000		
	100 KASA		70.000
	Bankaya para yatırılması		
		1.640.195	1.640.195

18	18 / 12 / 201.		1.640.195	1.640.195
	197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI		400	
	197.00 Kasa Noksanları 400			
		100 KASA		400
	Kasa sayımında ortaya çıkan noksan			
19	20 / 12 / 201.			
	100 KASA		230.000	
		600 YURTİÇİ SATIŞLAR		200.000
		600.10 Yurtiçi Alıcılara Satışlar 200.000		
		391 HESAPLANAN KDV		30.000
	Peşin bedelle mal satılması			
20	24 / 12 / 201.			
	153 TİCARİ MALLAR		80.000	
	153.01 Alışlar 80.000			
	191 İNDİRİLECEK KDV		12.000	
	191.01 Mal ve Hizmet Alışları KDV 12.000			
		159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		40.000
		159.00 Gürkanlar Koll. 40.000		
		102 BANKALAR		52.000
		102.00 İş Bankası 52.500		
	Siparişi verilen malın teslim alınması			
21	24 / 12 / 201.			
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		400	
		197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI		400
		197.00 Kasa Noksanları 400		
	4. Çeşitli Giderler			
	460 Bina Gid. Katılma Payları			
	Kasa noksanının nedeninin anlaşılması			
			1.962.995	1.962.995

22	25 / 12 / 201.		1.962.995	1.962.995
	100 KASA		18.000	
	101 ALINAN ÇEKLER		20.000	
	101.00 Cüzdandaki TL. Çekler 20.000			
	221 ALACAK SENETLERİ		40.000	
	221.00 Cüzdandaki TL. Senetler 40.000			
	120 ALICILAR		60.000	
	120.000 Yurtiçi Alıcılar			
	120.033 Aydın Ltd. 60.000			
		600 YURTİÇİ SATIŞLAR		120.000
		600.10 Yurtiçi Alıcılara Satışlar 120.000		
		391 HESAPLANAN KDV		18.000
		391.00 Satış Üzerinden KDV 18.000		
	Aydın Ltd. Şti.'ne mal satılması			
23	28 / 12 / 201.			
	153 TİCARİ MALLAR		95.000	
	153.01 Alışlar 95.000			
	191 İNDİRİLECEK KDV		14.250	
	191.10 Mal ve Hizmet Alışları 14.250			
		100 KASA		15.000
		103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ		94.250
		103.00 Verilen TL. Çekler ve Ödeme Emirleri 94.250		
	Mal alımı			
24	28 / 12 / 201.			
	102 BANKALAR		50.000	
	102.00 İş Bankası 50.000			
		120 ALICILAR		50.000
		120.01 Cemil Kaya 20.000		
		120.03 Aydın Ltd.Şti. 30.000		
	Alıcıların borcuna karşılık bankaya yatırdığı			
			2.260.245	2.260.245

25	29 / 12 / 201.	2.260.245	2.260.245
	254 TAŞITLAR	200.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV	46.000	
	191.11 Duran Varlık Alışları 46.000		
	100 KASA		96.000
	336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		150.000
	336.01 Aydın Ticaret 150.000		
	Taşıt alımı		
26	29 / 12 / 201.		
	100 KASA	11.500	
	153 TİCARİ MALLAR		10.000
	153.02 Alıştan İadeler 10.000		
	391 HESAPLANAN KDV		1.500
	391.10 Alıştan İadeler KDV 1.500		
	Malın iade edilmesi		
27	30 / 12 / 201.		
	611 SATIŞ İSKONTOLARI	20.000	
	120 ALICILAR		20.000
	120.03 Aydın Ltd. 20.000		
	Aydın Ltd. Şti.'ne miktar iskontosu yapılması		
28	30 / 12 / 201.		
	320 SATICILAR	10.000	
	320.00 Gürol Kollektif Şti. 10.000		
	153 TİCARİ MALLAR		10.000
	153.03 Alış İskonto 10.000		
	Lehimize yapılan iskonto		
		2.547.745	2.547.745

29	30 / 12 / 201.		2.547.745	2.547.745
	659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR		2.000	
	659.49 Ödenen Ceza ve Tazminatlar 2.000			
	100 KASA			2.000
30	30 / 12 / 201.			
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		2.500	
	100 KASA			2.000
	360 ÖDEN. VERGİ VE FON.			500
	360.00 Gelir Vergisi 500			
	4. Çeşitli Giderler 421 Kira Giderleri			
	1 Aylık kiranın ödenmesi			
31	31 / 12 / 201.			
	760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİD.		26.000	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		13.000	
	360 ÖDEN. VERGİ VE FON.			8.541
	360.00 Gelir Vergisi	8.385		
	360.03 Damga Vergisi	156		
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİL.			5.850
	361.00 SSK Priml.	5.460		
	361.21 İşsizlik Sigort. Primi	390		
	335 PERSONELE BORÇL.			24.609
	335.00 Personele Ödenecek Ücretler	24.609		
	1. İşçi Ücret ve Giderleri 100 Brüt Ücretler 35.000 103 Fazla Çalışma 4.000			
	Ücretlerin tahakkuk ettirilmesi			
			2.591.245	2.591.245

32	31 / 12 / 201.		2.591.245	2.591.245
	760 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞ. GİD.		3.630	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.815	
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİL.			5.445
	361.00 SSK Primi	4.665		
	361.21 İşsizlik Sig. Primi	780		
	1. İşçi Ücret ve Giderleri			
	120. Sos. Güv. İşv. Payı 5.445			
	İşveren payı tahakkuku			
33	31 / 12 / 201.			
	190 DEVREDEN KDV		34.855	
	391 HESAPLANAN KDV		91.500	
	391.00 Satış Üzerinden Hesaplanan KDV 90.000			
	391.10 Alışlardan İadelerin KDV 1.500			
	191 İNDİRİLECEK KDV			126.355
	191.10 Mal Al.	80.355		
	191.11 Duran Var. Al.	46.000		
	KDV indirim işlemi			
34	31 / 12 / 201.			
			2.723.045	2.723.045
	121 ALACAK SENETLERİ		100.000	
	221 ALACAK SENETLERİ			100.000
	Kısa vadeli alacaklara aktarma			
35	31 / 12 / 201.			
	421 BORÇ SENETLERİ		115.000	
	321 BORÇ SENETLERİ			115.000
	Kısa vadeli borçlara aktarma			
			2.938.045	2.938.045

36	31 / 12 / 201.		2.938.045	2.938.045
	621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ		407.500	
	621.10 Yurtiçi Alıcılara Satışların Maliyeti 407.501			
	153 TİCARİ MALLAR			407.500
	Alışlar	*535.400*		
	Alış indirimleri :			
	Alış iskontusu	*10.000*		
	Alış İadeleri	*10.000*	*(20.000)*	
	153 No.lu Hesabın Kalanı		*515.400*	
	Dönem Sonu Mevcudu		*(107.900)*	
	Satışların Maliyeti		*407.500*	
37	31 / 12 / 201.			
	102 BANKALAR		811	
	102.00 İş Bankası 811			
	131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR		110	
	642 FAİZ GELİRLERİ			921
	642.10 Mevd. Alınan Faizler 921			
	İş Bankasındaki mevduata faiz tahakkuk ettirilmesi			
38	31 / 12 / 201.			
	657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ		8.877	
	122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU			8.877
	122.00 Türk Paralı Senetler Reeskontu 8.877			
	(60.000 x 60 x 30)/36.500 = 2.959			
	(40.000 x 60 x 90)/36.500 = 5.918			
	8.877			
	Alacak Senetlerinin bilanço günündeki değerine indirilmesi			
			3.355.343	3.355.343

39	31 / 12 / 201.	3.355.343	3.355.343
	322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU	5.671	
	322.00 Türk Paralı Senetler Reeskontu 5.671		
	647 REESKONT FAİZ GEL.		5.671
	(115.000 x 60 x 30)/36.500 = 5.671		
	Borç senedinin bilanço günündeki değerine indirilmesi		
40	31 / 12 / 201.		
	760 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞ. GİD.	40.000	
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	4.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİS.		44.000
	257.40 Taşıtlar		
	Amort. 40.000		
	257.50 Demirbaşlar		
	Amort. 4.000		
	6. Amortisman ve Tük. Pay. 44.000		
	Demirbaşlara % 20 oranında amortisman ayrılması		
41	31 / 12 / 201.		
	120 ALICILAR	600	
	120.02 Sema Çetin 600		
	642 FAİZ GELİRLERİ		600
	642.20 Ticari Alacaklardan Alınan Faizler 600		
	Sema Çetin'in borcuna faiz tahakkuku		
42	31 / 12 / 201.		
	631 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	69.630	
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	22.705	
	761 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİD. YANSIT.		69.630
	771 GENEL YÖN. GİD. YANSIT.		22.705
	Giderlerin yansıtılması		
		3.497.949	3.497.949

43	31 / 12 / 201.		3.497.949	3.497.949
	761 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA		69.630	
	771 GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA		22.705	
		760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ		69.630
		770 GENEL YÖNETİM GİD.		22.705
	Yansıtma hesaplarının kapatılması			
44	31 / 12 / 201.			
	690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI		530.712	
		611 SATIŞ İSKONTOLARI		20.000
		621 SAT. TİC. MALLAR M.		407.500
		631 PAZ. SATIŞ DAĞ. GİD.		69.630
		632 GENEL YÖNETİM GİD.		22.705
		657 REESKONT FAİZ GİD.		8.877
		659 DİĞER OLAĞAN GİDERLER ve ZAR.		2.000
45	31 / 12 / 201.			
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		600.000	
	642 FAİZ GELİRLERİ		1.521	
	647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ		5.671	
		690 DÖN. KÂRI veya ZAR.		607.192
46	31 / 12 / 201.			
	690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI		76.480	
		692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI		76.480
	692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI		76.480	
		590 DÖNEM NET KÂRI		76.480
		TOPLAM	**4.881.148**	**4.881.148**

DEFTERİ KEBİR

100 KASA

15.000	460
80.500	9.000
230.000	345
18.000	70.000
11.500	400
	15.000
	96.000
	2.000
	2.000
355.000	195.205

101 ALINAN ÇEKLER

80.500	
20.000	80.500
100.500	80.500

102 BANKALAR

300.000	15.000
47.200	230.000
70.000	40.000
50.000	52.000
467.200	337.000
811	—
468.011	337.000

103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ

230.000	230.000
40.000	40.000
	94.250
270.000	364.250

120 ALICILAR

241.500	60.000
60.000	47.200
	50.000
	20.000
301.500	177.200
600	
302.100	177.200

121 ALACAK SENETLERİ

100.000	

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU

	8.877

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR

110	

153 TİCARİ MALLAR

200.000	10.000
400	10.000
100.000	
60.000	
80.000	
95.000	
535.400	20.000
	407.500
535.400	427.500

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

40.000	40.000
40.000	40.000

190 DEVREDEN KDV

34.855	

191 İNDİRİLECEK KDV

30.000	
60	
15.000	
9.000	
45	
12.000	
14.250	
46.000	
126.355	—
—	126.355
126.355	126.355

197 SAYIM ve TESELLÜM NOKSANLARI

400	400
400	400

221 ALACAK SENETLERİ

60.000	
40.000	
100.000	—
	100.000
100.000	100.000

254 TAŞITLAR

200.000	

255 DEMİRBAŞLAR

20.000	

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN

	44.000

320 SATICILAR

10.000	60.000
10.000	60.000

321 BORÇ SENETLERİ

	115.000

322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU

5.671	

335 PERSONELE BORÇLAR

	24.609

336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

	150.000

360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR

	690
	500
	8.541
	9.731

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

	5.850
	5.445
—	11.295

391 HESAPLANAN KDV

	31.500
	10.500
	30.000
	18.000
91.500	1.500
91.500	91.500

421 BORÇ SENETLERİ

—	115.000
115.000	
115.000	115.000

500 SERMAYE

	320.000

590 DÖNEM NET KÂRI

	76.480

600 YURTİÇİ SATIŞLAR

	210.000
	70.000
	200.000
	120.000
—	600.000
600.000	—
600.000	600.000

611 SATIŞ İSKONTOLARI

20.000	20.000
20.000	20.000

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	
407.500	
	407.500
407.500	407.500

631 PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	
69.630	
	69.630
69.630	69.630

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	
22.705	
	22.705
22.705	22.705

642 FAİZ GELİRLERİ	
	921
1.521	600
1.521	1.521

647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ	
	5.671
5.671	
5.671	5.671

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	
8.877	
	8.877
8.877	8.877

659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR	
2.000	
	2.000
2.000	2.000

690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI	
530.712	607.192
76.480	
607.192	607.192

692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI	
	76.480
76.480	
76.480	76.480

760 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ

26.000	
3.630	
29.630	—
40.000	69.630
69.630	69.630

761 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞ. GİD. YANS. H.

69.630	69.630
69.630	69.630

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.

690	
300	
400	
2.500	
13.000	
1.815	
18.705	—
4.000	22.705
22.705	22.705

771 GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA H.

22.705	22.705
22.705	22.705

201. YILI GENEL GEÇİCİ MİZANI

Hes. Kod No:	HESAPLAR	TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	355.000	195.205	159.795	—
101	ALINAN ÇEKLER	100.500	80.500	20.000	—
102	BANKALAR	467.200	337.000	130.200	—
103	VER.ÇEKLER VE ÖDEME EMİR.	270.000	364.250	—	94.250
120	ALICILAR	301.500	177.200	124.300	—
153	TİCARİ MALLAR	535.400	20.000	515.400	—
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	40.000	40.000	—	—
190	DEVREDEN KDV	34.855	—	34.855	—
191	İNDİRİLECEK KDV	126.355	126.355	—	—
197	SAYIM VE TESELLÜM NOKS.	400	400	—	—
221	ALACAK SENETLERİ	100.000	—	100.000	—
254	TAŞITLAR	200.000	—	200.000	—
255	DEMİRBAŞLAR	20.000	—	20.000	—
320	SATICILAR	10.000	60.000	—	50.000
335	PERSONELE BORÇLAR	—	24.609	—	24.609
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	—	150.000	—	150.000
360	ÖDENEC. VER. VE FONLAR	—	9.731	—	9.731
361	ÖDENECEK SOS.GÜV.KESİN.	—	11.295	—	11.295
391	HESAPLANAN KDV	91.500	91.500	—	—
421	BORÇ SENETLERİ	—	115.000	—	115.00
500	SERMAYE	—	320.000	—	320.000
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	—	600.000	—	600.000
611	SATIŞ İSKONTOLARI	20.000	—	20.000	—
659	DİĞ.OLAĞAN GİD.VE ZAR.	2.000	—	2.000	—
760	PAZ. SATIŞ DAĞITIM GİDER.	29.630	—	29.630	—
770	GENEL YÖNETİM GİDER.	18.705	—	18.705	—
	TOPLAM	2.723.045	2.723.045	1.374.885	1.374.885

201. YILI KESİN MİZANI

Hes. Kod No:	HESAPLAR	TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	355.000	195.205	159.795	—
101	ALINAN ÇEKLER	100.500	80.500	20.000	—
102	BANKALAR	468.011	337.000	131.011	—
103	VERİLEN ÇEK. VE ÖD. EMİR.	270.000	364.250	—	94.250
120	ALICILAR	302.100	177.200	124.900	—
121	ALACAK SENETLERİ	100.000	—	100.000	—
122	ALACAK SEN. REESKONTU	—	8.877	—	8.877
131	ORTAKLARDAN ALACAK.	110	—	110	—
153	TİCARİ MALLAR		427.500	107.900	—
159	VERİLEN SİP. AVANSLARI	40.000	40.000	—	—
190	DEVREDEN KDV	34.855	—	34.855	—
191	İNDİRİLECEK KDV	126.355	126.355	—	—
197	SAYIM VE TESEL. NOKSANI	400	400	—	—
221	ALACAK SENETLERİ	100.000	100.000		
254	TAŞITLAR	200.000	—	200.000	—
255	DEMİRBAŞLAR	20.000	—	20.000	—
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	—	44.000	—	44.000
320	SATICILAR	10.000	60.000	—	50.000
321	BORÇ SENETLERİ	—	115.000	—	115.000
322	BORÇ SENET. REESKONTU	5.671	—	5.671	—
335	PERSONELE BORÇLAR	—	24.609	—	24.609
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	—	150.000	—	150.000
360	ÖDENECEK VER. VE FONLAR	—	9.731	—	9.731
361	ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİN.	—	11.295	—	11.295
391	HESAPLANAN KDV	91.500	91.500	—	—
421	BORÇ SENETLERİ	115.000	115.000	—	—
500	SERMAYE	—	320.000	—	320.000
590	DÖNEM NET KÂRI	—	76.480	—	76.480
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	600.000	600.000	—	—
611	SATIŞ İSKONTOLARI	20.000	20.000	—	—
621	SATILAN TİC. MAL MALİYETİ	407.500	407.500	—	—
631	PAZARL. SATIŞ DAĞ. GİD.	69.630	69.630	—	—
632	GENEL YÖNETİM GİD.	22.705	22.705	—	—
642	FAİZ GELİRLERİ	1.521	1.521	—	—
647	REESKONT FAİZ GELİRLERİ	5.671	5.671	—	—
657	REESKONT FAİZ GİDERLERİ	8.877	8.877	—	—
659	DİĞ. OLAĞAN GİD.VE ZAR.	2.000	2.000	—	—
690	DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI	607.192	607.192	—	—
692	DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI	76.480	76.480	—	—
760	PAZARLAMA. SATIŞ GİDERLERİ	69.630	69.630	—	—
761	PAZ. SATIŞ GİD. YANSITMA	69.630	69.630	—	—
770	GENEL YÖN. GİDERLERİ	22.705	22.705	—	—
771	GENEL YÖN. GİD. YANSITMA	22.705	22.705	—	—
	TOPLAM	4.881.148	4.881.148	904.242	904.242

FİNANSAL TABLOLAR

ALİ GÜNGÖR
BİLANÇOSU
(31/12/201. Tarihli)

AKTİF (VARLIKLAR)				PASİF (KAYNAKLAR)			
I. DÖN. VARLIKLAR			**575.444**	**I. KISA VADELİ YAB. KAYNAKLAR**			**354.964**
A- Hazır Değerler		216.556		A- Mali Borçlar		—	
1. Kasa	*159.795*			B- Ticari Borçlar		159.329	
2. Alınan Çekler	*20.000*			1. Satıcılar	*50.000*		
3. Bankalar	*131.011*			2. Borç Senetleri	*115.000*		
4. Verilen Çekler ve Ödeme Emir.(–)	*(94.250)*			3. Borç Senetleri Reeskontu (–)	*(5.671)*		
B- Menkul Kıymetler		—		C- Diğer Borçlar		174.609	
C- Ticari Alacaklar		216.023		4. Personele Borçlar	*24.609*		
1. Alıcılar	124.900			5. Diğer Çeşitli Borçlar	*150.000*		
2. Alacak Senetleri	*100.000*			D- Alınan Avanslar		—	
3. Alacak Sen. Reeskontu	*(8.877)*			E- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri		—	
D- Diğer Alacaklar		110		F- Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküm.		21.026	
1. Ortak. Alacaklar	*110*			1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	*9.731*		
E- Stoklar		107.900		2. Ödenecek Sos. Güv. Kesintileri	*11.295*		
4. Ticari Mallar	*107.900*			G- Borç ve Gider Karş.		—	
F- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri		—		H- Gelecek Aylara Ait Gel. ve Gider Tahakkukları		—	
G- Gel. Ayl. Ait G. ve Gelir Tahakkukları		—		I- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		—	
H- Diğer Dönen Varlıklar		34.855					
1. Devreden KDV	*34.855*						

II. DUR. VARLIKLAR			**176.000**
A- Ticari Alacaklar		—	
B- Diğer Alacaklar		—	
C- Mali Duran Varlıklar		—	
D- Maddi Duran Varlıklar		176.000	
5. Taşıtlar	*200.000*		
6. Demirbaşlar	*20.000*		
8. Birikmiş Amortismanlar (–)	*(44.000)*		
E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar		—	
F- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar		—	
G- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları		—	
H- Diğer Duran Varlıklar		—	
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI			**751.444**

II. UZUN VADELİ YAB. KAYNAKLAR			—
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		—	
II. ÖZKAYNAKLAR			**396.480**
A- Ödenmiş Sermaye		320.000	
1. Sermaye	*320.000*		
B- Sermaye Yedekleri		—	
C- Kâr Yedekleri		—	
D- Geçmiş Yıl. Kârları		—	
E- Geçmiş Yıl. Zar.(–)		—	
F- Dönem Net Kârı		76.480	
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI			**751.444**

ALİ GÜNGÖR
(1.12.201. - 31.12.201. DÖNEMİ)
GELİR TABLOSU

A- BRÜT SATIŞLAR		600.000
1. Yurtiçi Satışlar	600.000	
2. Yurtdışı Satışlar	—	
3. Diğer Gelirler	—	
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (–)		(20.000)
Satış İskontoları	20.000	
C- NET SATIŞLAR		580.000
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (–)		(407.500)
1. Satılan Mamuller Maliyeti (–)	—	
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (–)	407.500	
3. Satılan Hizmet Maliyeti (–)	—	
4. Diğer Satışların Maliyeti (–)	—	
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI		**172.500**
E- FAALİYET GİDERLERİ (–)		(92.335)
1. Araştırma Geliştirme Gid. (–)	—	
2. Pazarlama Satış ve Dağ. Gid. (–)	69.630	
3. Genel Yönetim Giderleri (–)	22.705	
FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI		**80.165**
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR		7.192
1. İştiraklerden temettü Gelirleri	—	
2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	—	
3. Faiz Gelirleri	1.521	
4. Komisyon Gelirleri	—	
5. Konusu Kalmayan Karşılıklar	—	
6. Menkul Kıymet Satış Kârları	—	
7. Kambiyo Kârları	—	
8. Reeskont Faiz Gelirleri	5.671	
9. Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	—	
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (–)		(10.877)
1. Komisyon Giderleri	—	
2. Karşılık Giderleri	—	
3. Menkul Kıymet Satış Zararları	—	
4. Kambiyo Zararları		
5. Reeskont Faiz Giderleri	8.877	
6. Diğer Olağan Gider ve Zararlar	2.000	

H- FİNANSMAN GİDERLERİ (–)		—
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (–)	—	
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	—	
OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR		**78.480**
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR		—
1. Önceki Dönem Gelir ve Kârları	—	
2. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	—	
J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (–)		—
1. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (–)	—	
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (–)	—	
3. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (–)	—	
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		**76.480**
K- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (–)		—
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		**76.480**

EK: 2

ENFLASYON DÜZELTMESİ

Bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin incelendiği bölümlerde ele alınan enflasyon düzeltmesi işlemleri aşağıdaki örnekte[303] bütün olarak uygulanmıştır (Örneğin amacı göz önünde tutularak, reeskont gibi, bazı envanter işlemleri ihmal edilmiştir).

Örnek: Çağhan Ticaret İşletmesi 5 Ocak 200. tarihinde 300.000 TL banka mevduatı ve 20.000 TL demirbaşla faaliyete başlamıştır.

Dönem içinde enflasyon düzeltmesi yapmayan işletmenin 31.12.200. tarihinde düzenlenen genel geçici mizanı aşağıdaki gibidir.

201. YILI GENEL GEÇİCİ MİZANI

HESAP İSMİ		TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	355.000	335.205	19.795	
101	ALINAN ÇEKLER	100.500	80.500	20.000	
102	BANKALAR	467.200	337.000	130.200	
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	289.500	364.250		74.750
120	ALICILAR	301.500	177.200	124.300	
153	TİCARİ MALLAR	535.400	20.000	515.400	
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	40.000	40.000		
190	DEVREDEN KDV	34.855		34.855	
191	İNDİRİLECEK KDV	126.355	126.355		
197	SAYIM VE TESÜLLÜM NOKSANLARI	400	400		
221	ALACAK SENETLERİ	100.000		100.000	
254	TAŞITLAR	200.000		200.000	
255	DEMİRBAŞLAR	20.000		20.000	
320	SATICILAR	10.000	60.000		50.000
335	PERSONELE BORÇLAR		24.609		24.609
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		10.000		10.000
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		9.731		9.731
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		11.295		11.295
391	HESAPLANAN KDV	91.500	91.500		
421	BORÇ SENETLERİ		115.000		115.000
500	SERMAYE		320.000		320.000
600	YURTİÇİ SATIŞLAR		600.000		600.000
611	SATIŞ İSKONTOLARI	500		500	
689	DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	2.000		2.000	
760	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	29.630		29.630	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	18.705		18.705	
		2.723.045	2.723.045	1.215.385	1.215.385

(303) Örnek **Prof. Dr. Beyhan Marşap** tarafından hazırlanmıştır.

Envanter Bilgileri:

a) Dönem içinde alınan ticari malların dökümü aşağıdaki gibidir.

Tarih	Açıklama	Miktar (Adet)	Maliyet (TL/Adet)	Tutar (TL)
6 Ocak	Alış	200	1.000,00	200.000
10 Mayıs	Alış	100	1.000,00	100.000
15 Ağustos	Alış	120	1.128,33	135.400
10 Aralık	Alış	80	1.250,00	100.000
12 Aralık	İade	(16)	1.250,00	(20.000)
TOPLAM		484		515.400

İşletme stok çıkışlarında FİFO (İlk giren – ilk çıkar) yöntemini uygulamaktadır. Dönem sonunda 100 adet ticari mal stoku bulunduğu belirlenmiştir.

b) Taşıtlar, işletmenin pazarlama faaliyetlerinde kullanılmaktadır. Taşıtların amortisman oranı amortisman tablosundan %20 olarak belirlenmiştir. İşletme yıllık amortisman tutarlarını normal amortisman yöntemine göre hesaplamaktadır. Taşıtlar Mart ayı içinde alınmıştır.

c) İşletmenin büro hizmetlerinde kullanılan demirbaşların amortisman oranı, amortisman tablosundan, %20 olarak belirlenmiştir. İşletme yıllık amortisman tutarlarını normal amortisman yöntemine göre hesaplamaktadır.

d) Satışların dönem içinde dağılımı aşağıdaki gibidir.

Ocak	40.000
Şubat	80.000
Mart	95.900
Mayıs	77.000
Ağustos	133.300
Ekim	151.800
Aralık	22.000
	600.000

e) Satış iskontoları Mart ayı satışları ile ilgilidir.

f) Ayrıca düzeltilenler dışında kalan gelir ve giderlerin dönem içinde muntazam bir dağılım gösterdiği belirlenmiştir.

g) Kullanılacak fiyat endeksleri aşağıdaki gibidir.

Ocak	7577
Şubat	7700
Mart	7862
Mayıs	8067
Ağustos	7923
Ekim	7960
Aralık	8404

UYGULAMA

1) Düzeltme katsayılarının hesaplanması

Ocak	8404	7577	1,109
Şubat	8404	7700	1,091
Mart	8404	7862	1,069
Mayıs	8404	8067	1,042
Ağustos	8404	7923	1,061
Ekim	8404	7960	1,056
Aralık	8404	8404	1,000

Ortalama $8.404 / \frac{(8404+7577)}{2}$ 1,052

2) Stok girişlerinin Düzeltilmesi

Aylar	Giriş		Katsayı		Düzeltilmiş Tutar	Fark
Ocak	200.000	x	1,109	=	221.800	
Mayıs	100.000	x	1,042	=	104.200	
Ağustos	135.400	x	1,061	=	143.660	
Aralık	80.000	x	1,000	=	80.000	
	515.400				549.660	34.260

3) Satılan malın maliyetinin hesaplanması

	Adet
Satın alınan (Toplam)	484
Kalan (Toplam)	100
Satılanlar	384

Kalan (Partiler itibarıyla)

	Giren	Çıkan	Kalan
I.	200	200	0
II.	100	100	0
III.	120	84	36
IV.	64	0	64
	484	384	100

Satılan stokların maliyeti

	Miktar		Birim Maliyet		Katsayı		Düzeltilmiş Tutar	
Girişler								549.660
Kalanlar								
III. Parti	36	x	1.128,33	x	1,061	=	43.100	
IV. Parti	64	x	1.250,00	x	1,000	=	80.000	(123.100)
Satılanların maliyeti(314)								426.560

4) Duran varlıkların düzeltilmesi

Duran Varlık	Maliyet		Katsayı		Düzeltilmiş Tutar	Fark
Taşıtlar	200.000	x	1,069	=	213.800	13.800
Demirbaşlar	20.000	x	1,109	=	22.180	2.180

5) Yıllık amortisman giderin hesaplanması

Duran Varlık	Düzeltilmiş Tutar		Amortisman Oranı		Yıllık Amortisman
Taşıtlar	213.800	x	0,20	=	42.760
Demirbaşlar	22.180	x	0,20	=	4.436
				Toplam	47.196

6) Sermayenin düzeltilmesi

	Tutar		Katsayı		Düzeltilmiş Tutar	Fark
Ödenmiş sermaye	320.000	x	1,109	=	354.880	34.880

(312) Satılanların maliyeti şu şekilde de hesaplanabilir:

	Miktar		Birim Maliyet		Toplam Maliyet		Katsayı		Düzeltilmiş Tutar
I. Partiden satılan	200	x	1.000,00	=	200.000	x	1,108	=	221.800
II. Partiden satılan	100	x	1.000,00	=	100.000	x	1,042	=	104.200
III. Partiden satılan	84	x	1.128,33	=	94.780	x	1,061	=	100.560
					394.780				426.560

7) Satışların düzeltilmesi

Aylar	Satış tutarı	Katsayı	Düzeltilmiş tutar	Fark
Ocak	40.000	1,109	44.360	4.360
Şubat	80.000	1,091	87.280	7.280
Mart	95.900	1,069	102.517	6.617
Mayıs	77.000	1,042	80.234	3.234
Ağustos	133.300	1,061	141.431	8.131
Ekim	151.800	1,056	160.301	8.501
Aralık	22.000	1,000	22.000	–
	600.000		***638.123***	***38.123***

8) Satış iskontolarının düzelilmesi

Aylar	İskonto tutarı	Katsayı	Düzeltilmiş tutar	Fark
Mart	500	1,069	535	35

9) Diğer Gelir Tablosu hesaplarının düzeltilmesi

Hesap	Tutarı	Ortalama Katsayı	Düzeltilmiş Tutar	Fark
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	29.630	1,052	31.171	1.541
Genel Yönetim Giderleri	18.705	1,052	19.678	973
Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	2.000	1,052	2.104	104

10) Yevmiye kayıtlarının yapılması

31 / 12 / 201.		2.723.045	2.723.045
153 TİCARİ MALLAR H.		34.260	
254 TAŞITLAR H.		13.800	
255 DEMİRBAŞLAR H.		2.180	
	698 ENFLASYON DÜZELTME H.		50.240
Varlıkların düzeltilmesi			
31 / 12 / 201.			
698 ENFLASYON DÜZELTME H.		34.880	
	502 SERMAYE OLUMLU FARKLARI H.		34.880
Sermayenin düzeltilmesi			
31 / 12 / 201.			
698 ENFLASYON DÜZELTME H.		38.088	
611 SATIŞ İSKONTOLARI H.		35	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR H.		38.123
Satışların düzeltilmesi			
31 / 12 / 201.			
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ H.		1.541	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		973	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLARI H.		104	
	698 ENFLASYON DÜZELTME H.		2.618
Giderlerin düzeltilmesi			
31 / 12 / 201.			
760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ H.		42.760	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		4.436	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.		47.196
Amortisman ayrılması			
		2.896.102	**2.896.102**

	31 / 12 / 201.	2.896.102	2.896.102
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ H.	426.560	
	153 TİCARİ MALLAR H.		426.560
	Satılan malların maliyetinin aktarılması		
	31 / 12 / 201.		
631	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ H.	73.931	
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	24.114	
	761 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA H.		73.931
	771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA H		24.114
	Giderlerin sonuç hesaplarına yansıtılması		
	31 / 12 / 201.		
761	PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA H.	73.931	
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA H.	24.114	
	760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA H.		73.931
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA H		24.114
	Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması		
	31 / 12 / 201.		
658	ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI H.	20.110	
	698 ENFLASYON DÜZELTME H.		20.110
	Enflasyon düzeltmesi sonucunun ilgili gelir tablosu hesabına aktarılması		
		3.538.862	**3.538.862**

31 / 12 / 201.		3.538.862	3.538.862
690 DÖNEM KÂRI ve ZARARI H.		547.354	
	611 SATIŞ İSKONTOLARI H.		535
	621 SATILAN TİCARİ MAL-LAR MALİYETİ H.		426.560
	631 PAZARLAMA. SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ H.		73.931
	632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.		24.114
	658 ENFLASYON DÜZELT-ME H.		20.110
	689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR H.		2.104
Gider ve zararların dönem kâr ve zarar hesabına aktarılması			
31 / 12 / 201.			
600 YURTİÇİ SATIŞLAR H		638.123	
	690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI H.		638.123
Gelirlerin dönem kâr ve zarar hesabına aktarılması			
31 / 12 / 201.			
690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI H.		90.769	
	692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI H.		90.769
Dönem kârının netleştirilmesi			
31 / 12 / 201.			
692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI H.		90.769	
	590 DÖNEM NET KÂRI H.		90.769
Dönem net kârının bilançoya aktarılması			
	TOPLAM	**4.905.877**	**4.905.877**

11. Defteri kebir kayıtlarının yapılması.

100 KASA H.	
355.000	*335.205*

101 ALINAN ÇEKLER	
100.500	80.500

102 BANKALAR	
467.200	337.000

103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ	
289.500	*364.250*

120 ALICILAR	
301.500	177.200

153 TİCARİ MALLAR	
535.400	*20.000*
34.260	**426.560**
569.660	*446.560*

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	
40.000	*40.000*
40.000	40.000

190 DEVREDEN KDV	
34.855	

191 İNDİRİLECEK KDV	
126.355	*126.355*
126.355	126.355

197 SAYIM ve TESELLÜM NOKSANLARI	
400	*400*
400	400

221 ALACAK SENETLERİ	
100.000	

254 TAŞITLAR	
200.000	
13.800	
213.800	

255 DEMİRBAŞLAR	
20.000	
2.180	
22.180	–

320 SATICILAR	
10.000	60.000

335 PERSONELE BORÇLAR	
	24.609

336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	
	10.000

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	
	9.731

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	
	11.295

391 HESAPLANAN KDV	
91.500	*91.500*
91.500	91.500

421 BORÇ SENETLERİ	
	115.000

500 SERMAYE	
	320.000

600 YURTİÇİ SATIŞLAR	
638.123	*600.000*
	38.123
638.123	638.123

611 SATIŞ İSKONTOLARI	
500	*535*
35	
535	535

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR	
2.000	*2.104*
104	
2.104	2.104

760 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ	
29.630	73.931
1.541	
42.760	
73.931	73.931

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	
18.705	24.114
973	
4.436	
24.114	24.114

698 ENFLASYON DÜZELTME	
34.880	**50.240**
38.088	**2.618**
	20.110
72.968	72.968

502 SERMAYE OLUMLU FARKLARI	
	34.880

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	
	47.196

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	
426.560	426.560
426.560	426.560

631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ	
73.931	73.931
73.931	73.931

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	
24.114	24.114
24.114	24.114

761 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA	
73.931	73.931
73.931	73.931

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	
24.114	24.114
24.114	24.114

685 ENFLASYON DÜZELTME ZARARLARI	
20.110	**20.110**
20.110	20.110

690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI	
547.354	*638.123*
90.769	
638.123	638.123

692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI	
90.769	90.769
90.769	90.769

590 DÖNEM NET KÂRI	
	90.769

12) Kesin Mizanın düzenlenmesi

201. YILI KESİN MİZAN

Hesap İsmi		TUTAR		KALAN	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	355.000	335.205	19.795	
101	ALINAN ÇEKLER	100.500	80.500	20.000	
102	BANKALAR	467.200	337.000	130.200	
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	289.500	364.250		74.750
120	ALICILAR	301.500	177.200	124.300	
153	TİCARİ MALLAR	569.660	446.560	123.100	
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	40.000	40.000		
190	DEVREDEN KDV	34.855		34.855	
191	İNDİRİLECEK KDV	126.355	126.355		
197	SAYIM VE TESÜLLÜM NOKSANLARI	400	400		
221	ALACAK SENETLERİ	100.000		100.000	
254	TAŞITLAR	213.800		213.800	
255	DEMİRBAŞLAR	22.180		22.180	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		47.196		47.196
320	SATICILAR	10.000	60.000		50.000
335	PERSONELE BORÇLAR		24.609		24.609
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		10.000		10.000
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		9.731		9.731
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		11.295		11.295
391	HESAPLANAN KDV	91.500	91.500		
421	BORÇ SENETLERİ		115.000		115.000
500	SERMAYE		320.000		320.000
502	SERMAYE OLUMLU FARKLARI		34.880		34.880
590	DÖNEM NET KÂRI		90.769		90.769
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	638.123	638.123		
611	SATIŞ İSKONTOLARI	535	535		
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	426.560	426.560		
631	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	73.931	73.931		
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	24.114	24.114		
658	ENF. DÜZELTMESİ ZARARLARI	20.110	20.110		
689	DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR	2.104	2.104		
690	DÖNEM KÂRI veya ZARARI	638.123	638.123		
692	DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI	90.769	90.769		
698	ENFLASYON DÜZELTME	72.968	72.968		
760	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	73.931	73.931		
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	24.114	24.114		
771	PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA	73.931	73.931		
772	GENEL YÖN. GİDER. YANSITMA	24.114	24.114		
		4.905.877	4.905.877	788.230	788.230

13) Bilançonun düzenlenmesi

ÇAĞHAN TİCARET
31/12/201. Tarihli
BİLANÇOSU

Aktif				Pasif			
DÖNEN VARLIKLAR			**377.500**	**KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**			**105.635**
a) Hazır Değerler		95.245		a) Ticari Borçlar		50.000	
Kasa	*19.795*			Satıcılar	50.000		
Alınan Çekler	*20.000*			b) Diğer Borçlar		34.609	
Bankalar	*130.200*			Personele Borçlar	*24.609*		
Verilen Çekler ve Ödeme Emir.(–)	*(74.750)*			Diğer Çeşitli Borçlar	*10.000*		
b) Ticari Alacaklar		124.300		c) Vergi ve Yasal Yük.		21.026	
Alıcılar	124.300			Öd. Vergi ve Fon	*9.731*		
c) Stoklar		123.100		Öd. Güv. Kes.	*11.295*		
Ticari Mallar	*123.100*			**UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**			**115.000**
d) Diğer Dönen Varlıklar		34.855		a) Ticari Borçlar		115.000	
Devreden KDV	*34.855*			Borç Senetleri	115.000		
DURAN VARLIKLAR			288.784	**ÖZ KAYNAKLAR**			**445.649**
a) Ticari Alacaklar		100.000		a) Ödenmiş Sermaye		354.880	
Alacak Senetleri	100.000			Sermaye	320.000		
b) Maddi Duran Varlıklar		188.784		Sermaye Olumlu Farkları	34.880		
Taşıtlar	213.800			b) Dönem Net Kârı		90.769	
Demirbaşlar	22.180						
Birikmiş Amortisman	(47.196)						
Aktif Toplamı			**666.284**	**Pasif Toplamı**			**666.284**

14) Gelir Tablosunun düzenlenmesi

ÇAĞHAN TİCARET
05/01/201. - 31/12/201. Dönemi
GELİR TABLOSU

BRÜT SATIŞLAR		638.123
Yurtiçi Satışlar	638.123	
SATIŞ İNDİRİMLERİ		(535)
Satış İskontoları	535	
NET SATIŞLAR		637.588
SATIŞLARIN MALİYETİ		(426.560)
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	426.560	
Brüt Satış Kârı		211.028
FAALİYET GİDERLERİ		(98.045)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	73.931	
Genel Yönetim Giderleri	24.114	
Faaliyet Kârı		112.983
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		—
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		(20.110)
Enflasyon Düzeltmesi Zararları	20.110	
Olağan Kâr		92.873
OLAĞANÜSTÜ GELİR VE KÂRLAR		—
OLAĞANÜSTÜ GİDER VE ZARARLAR		(2.104)
Diğer Olağanüstü Gider ve Zararlar	2.1004	
Dönem Kârı		90.769
DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		—
Dönem Net Kârı		90.769

EK 3:
TEKDÜZEN BİLANÇO

İŞLETME AYRINTILI BİLANÇO TİPİ

(..... TL)

AKTİF (VARLIKLAR)	Önceki Dönem			Cari Dönem			PASİF (KAYNAKLAR)	Önceki Dönem			Cari Dönem		
I. DÖNEN VARLIKLAR							**I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**						
A) Hazır Değerler							A) Mali Borçlar						
1. Kasa							1. Banka Kredileri						
2. Alınan Çekler							2. Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri						
3. Bankalar							3. Tahvil, Anapara Borç, Taksit ve Faizleri						
4. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (–)							4. Çıkarılmış Bonolar ve Senetler						
5. Diğer Hazır Değerler							5. Çıkarılmış, Diğer Menkul Kıymetler						
B) Menkul Kıymetler							6. Menkul Kıymetler İhraç Farkı (–)						
1. Hisse Senetleri							7. Diğer Mali Borçlar						
2. Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları							B) Ticari Borçlar						
3. Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları							1. Satıcılar						
4. Diğer Menkul Kıymetler							2. Borç Senetleri						
5. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (–)							3. Borç Senetleri Reeskontu (–)						
C) Ticari Alacaklar							4. Alınan Depozito ve Teminatlar						
1. Alıcılar							5. Diğer Ticari Borçlar						
2. Alacak Senetleri							C) Diğer Borçlar						
3. Alacak Senetleri Reeskontu (–)							1. Ortaklara Borçlar						
4. Verilen Depozito ve Teminatlar							2. İştiraklere Borçlar						
5. Diğer Ticari Alacaklar							3. Bağlı Ortaklıklara Borçlar						
6. Şüpheli Ticari Alacaklar							4. Personele Borçlar						
7. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (–)							5. Diğer Çeşitli Borçlar						
D) Diğer Alacaklar							6. Diğer Borç Senetleri Reeskontu (–)						
1. Ortaklardan Alacaklar							D) Alınan Avanslar						
2. İştiraklerden Alacaklar							D) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri						
3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar							1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri						
4. Personelden Alacaklar													
5. Diğer Çeşitli Alacaklar													
6. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (–)													
7. Şüpheli Diğer Alacaklar													
8. Şüpheli Diğer Alacaklar													

İŞLETME AYRINTILI BİLANÇO TİPİ

(..... TL) (*)

AKTİF (VARLIKLAR)	Önceki Dönem	Cari Dönem	PASİF (KAYNAKLAR)	Önceki Dönem	Cari Dönem
E) Stoklar			E) Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		
1. İlk Madde ve Malzeme			1. Ödenecek Vergi ve Fonlar		
2. Yarı Mamuller			2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		
3. Mamuller			3. Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler		
4. Ticari Mallar			F) Borç ve Gider Karşılıkları		
5. Diğer Stoklar			1. Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		
6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (–)			2. Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (–)		
7. Varılan Sipariş Avansları			3. Kıdem Tazminatı Karşılığı		
E) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri			4. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		
1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri			G) Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları		
2. Taşeronlara Verilen Avanslar			1. Gelecek Aylara Ait Gelirler		
F) Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları			2. Gelir Tahakkukları		
1. Gelecek Aylara Ait Giderler			H) Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
2. Gelir Tahakkukları			1. Hesaplanan KDV		
G) Diğer Dönen Varlıklar			2. Diğer KDV		
1. Devreden KDV			3. Sayım ve Tesellüm Fazlaları		
2. İndirilecek KDV			4. Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar		
3. DİĞER KDV					
4. İş Avansları					
5. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar					
6. Personel Avansları					
7. Sayım ve Tesellüm Noksanları					
8. Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar					
9. Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (–)					
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI			KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		

(*) İşletmeler belirtilen büyüklüklere göre, bin, milyon, milyar ya da trilyon olarak rakamlarını göstereceklerdir.

İŞLETME AYRINTILI BİLANÇO TİPİ

(..... TL)

AKTİF (VARLIKLAR)	Önceki Dönem	Cari Dönem	PASİF (KAYNAKLAR)	Önceki Dönem	Cari Dönem
II. DURAN VARLIKLAR			**II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**		
A) Ticari Alacaklar			A) Mali Borçlar		
1. Alıcılar			1. Banka Kredileri		
2. Alacak Senetleri			2. Çıkarılmış tahviller		
3. Alacak Senetleri Reeskontu (–)			3. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler		
4. Verilen Depozito ve Teminatlar			4. Menkul Kıymetler İhraç Farkı (–)		
5. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (–)			5. Diğer Mali Borçlar		
B) Diğer Alacaklar			B) Ticari Borçlar		
1. Ortaklardan Alacaklar			1. Satıcılar		
2. İştiraklerden Alacaklar			2. Borç Senetleri		
3. Bağlı Ortaklardan Alacaklar			3. Borç Senetleri Reeskontu (–)		
4. Personelden Alacaklar			4. Alınan Depozito ve Teminatlar		
5. Diğer Çeşitli Alacaklar			5. Diğer Ticari Borçlar		
6. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (–)			C) Diğer Borçlar		
7. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (–)			1. Ortaklara Borçlar		
C) Mali Duran Varlıklar			2. İştiraklere Borçlar		
1. Bağlı Menkul Kıymetler			3. Bağlı Ortaklıklara Borçlar		
2. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (–)			4. Diğer Çeşitli Borçlar		
3. İştirakler			5. Diğer Borç Senetleri Reeskontu (–)		
4. İştiraklere Sermaye Taahhütleri (–)			6. Kamuya Olan Ertelenmiş ve Taksitlendirilmiş Borçlar		
5. İştirakler Sermaye Payları			D) Alınan Avanslar		
6. Bağlı Ortaklıklar			E) Borç ve Gider Karşılıkları		
7. Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (–)			1. Kıdem Tazminatı Karşılıkları		
8. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (–)			2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		
D) Maddi Duran Varlıklar			F) Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları		
1. Arazi ve Arsalar			1. Gelecek Yıllara Ait Gelirler		
2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri			2. Gider Tahakkukları		
3. Binalar					
4. Tesi, Makine ve Cihazlar					
5. Taşıtlar					
6. Demirbaşlar					
7. Diğer Maddi Duran Varlıklar					

EK 3'ün devamı

İŞLETME AYRINTILI BİLANÇO TİPİ

(..... TL)

AKTİF (VARLIKLAR)	Önceki Dönem	Cari Dönem	PASİF (KAYNAKLAR)	Önceki Dönem	Cari Dönem
8. Birikmiş Amortismanlar (–)			G) Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		
9. Yapılmakta Olan Yatırımlar			1. Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek KDV		
10. Verilmiş Avanslar			2. Tesise Katılma Payları		
E) Maddi Olmayan Duran Varlıklar			3. Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar		
1. Haklar			**UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI**		
2. Şerefiye			III. ÖZKAYNAKLAR		
3. Kuruluş ve Örgütlenme Giderler			A) Ödenmiş Sermaye		
4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri			1. Sermaye		
5. Özel Maliyetler			2. Ödenmemiş Sermaye (–)		
6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			B) Sermaye Yedekleri		
7. Birikmiş Amortismanlar (–)			1. Hisse Senetleri İhraç Primleri		
8. Verilen Avanslar			2. Hisse Senedi İptal Kârları		
F) Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar			3. M.D.V. Yankıları Değerleme Artışları		
1. Arama Gelirleri			4. İştirakler Yeniden Değerleme Artışları		
2. Hazırlık ve Geliştirme Giderleri			5. Sermaye Yedekleri		
3. Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar			C) Kâr Yedekleri		
4. Birikmiş Tükenme Payları (–)			1. Yasal Yedekler		
5. Verilen Avanslar			2. Statü Yedekler		
G) Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları			3. Olağanüstü Yedekler		
1. Gelecek Yıllara Ait Giderler			4. Diğer Kâr Yedekleri		
2. Gelir Tahakkukları			5. Özel Fonlar		
H) Diğer Duran Varlıklar			D) Geçmiş Yıllar Kârları		
1. Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV			E) Geçmiş Yıllar Zararları		
2. Diğer KDV			F) Dönem Net Kârı (Zararı)		
3. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar			ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI		
4. Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar			PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI		
5. Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi duran Varlıklar					
6. Diğer Çeşitli Duran Varlıklar					
7. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (–)					
8. Birikmiş Amortismanlar (–)					
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI					
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI					

Dipnotlar: 1. .....
2. .....

EK 4:

TEKDÜZEN GELİR TABLOSU

İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU TİPİ

(..... TL)

	Önceki Dönem		Cari Dönem	
A) BRÜT SATIŞLAR				
1. Yurtİçi Satışlar				
2. Yurtdışı Satışlar				
3. Diğer Gelirler				
B) SATIŞ İNDİRİMLERİ (–)				
1. Satıştan İadeler (–)				
2. Satış İskontoları (–)				
3. Diğer İndirimler (–)				
C) NET SATIŞLAR				
D) SATIŞLARIN MALİYETİ (–)				
1. Satılan Mamuller Maliyeti (–)				
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (–)				
3. Satılan Hizmet Maliyeti (–)				
4. Diğer Satışların Maliyeti (–)				
BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI				
E) FAALİYET GİDERLERİ (–)				
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (–)				
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (–)				
3. Genel Yönetim Giderleri (–)				
FAALİYET KÂRI veya ZARARI				
F) DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR				
1. İştiraklerden, Temettü Gelirleri				
2. Bağlı Ortaklardan Temettü Gelirleri				
3. Faiz Gelirleri				
4. Komisyon Gelirleri				
5. Konusu Kalmayan Karşılıklar				
6. Menkul Kıymet Satış Kârları				
7. Kambiyo Kârları				
8. Reeskont Faiz Gelirleri				
9. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar				
G) DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR (–)				
1. Komisyon Giderlmeri				
2. Karşılık Giderleri				
3. Menkul Kıymet Satış Zararları				
4. Kambiyo Zararları				
5. Reeskont Faiz Giderleri				
6. Diğer Olağan Gider ve Zararlar				
H) FİNANSMAN GİDERLERİ (–)				
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (–)				
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (–)				
OLAĞAN KÂR veya ZARAR				
I) OLAĞANDIŞI GELİR ve KÂRLAR				
1. Önceki Dönem Gelir ve Kârları				
2. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar				
J) OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR (–)				
1. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (–)				
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (–)				
3. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (–)				
DÖNEM KÂRI veya ZARARI				
K) DÖNEM KÂRI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (–)				
DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI				

DİPNOTLAR: 1. .....

2. .....

EK: 5

KİTAPTA KULLANILAN PESAP PLANI

(Tekdüzen Hesap Planı esas alınmış, italikle yazılı olanlar tarafımızdan eklenmiştir.

1. DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

100 KASA

100.01 TL Kasası

100.02 Kasası

100.03 $ Kasası

100.04 £ Kasası

101 ALINAN ÇEKLER

100.01 Cüzdandaki Çekler

101.02 Tahsildeki Çekler

102 BANKALAR

103 VERİLEN ÇEKLER ve ÖDEME EMİRLERİ (–)

103.01 Verilen Çekler

103.02 Verilen Ödeme Emirleri

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER

108.01 Vadesi Gelmiş Kuponlar

108.02 Tahsil Edilecek Havaleler

108.03 Tahsildeki Kuponlar

108.04 Satın Alınan Kuponlar

108.09 Çeşitli Diğer Hazır Değerler

11 MENKUL KIYMETLER

110 HİSSE SENETLERİ

110.01 Cüzdanındaki Hisse Senetleri

110.02 Emanetteki Hisse Senetleri

110.03 Teminattaki Hisse Senetleri

111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET ve BONOLARI

111.01 Cüzdandaki Tahvil, Senet ve Bonolar

111.02 Tahsildeki Tahvil, Senet ve Bonolar

111.03 Teminattaki Tahvil, Senet ve Bonolar

112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET ve BONOLARI

112.01 Cüzdandaki Tahvil, Senet ve Bonolar

112.02 Tahsildeki Tahvil, Senet ve Bonolar

112.03 Teminattaki Tahvil, Senet ve Bonolar

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER

119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (–)

12 TİCARİ ALACAKLAR

120 ALICILAR

121 ALACAK SENETLERİ

121.01 Cüzdandaki Senetler

121.02 Tahsildeki Senetler

121.03 Teminattaki Senetler

121.04 Kabuldeki Senetler

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (–)

124 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (–)

126 VERİLEN DEPOZİTO ve TEMİNATLAR

127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR

127.01 İdari Takipteki Alacaklar

127.01 Kanuni Takipteki Alacaklar

127.03 Komisyonculardan Alacaklar

127.08 Senet Yenileme Hesabı

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (–)

13 DİĞER ALACAKLAR

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

132.01 Temettü Alacakları

132.02 Kredi Alacakları

132.09 Diğer Alacaklar

133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

133.01 Temettü Alacakları

133.02 Kredi Alacakları

133.09 Diğer Alacaklar

135 PERSONELDEN ALACAKLAR

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

136.01 Vergi Dairelerinden Alacaklar

136.02 Eski Personelden Alacaklar

136.09 Diğer Kişi ve Kuruluşlardan Alacaklar

137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (–)
138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (–)

15 STOKLAR
150 İLK MADDE ve MALZEME
151 YARI MAMULLER – ÜRETİM
152 MAMULLER
153 TİCARİ MALLAR
157 DİĞER STOKLAR
157.01 Yoldaki Stoklar
157.02 Değeri Düşen Stoklar
157.03 Komisyonculardaki Mallar
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (–)
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
159.01 Yurt İçi Sipariş Avansları
159.02 Yurt Dışı Sipariş Avansları
159.03 Açtırılan Akreditifler

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MALİYETLERİ
170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM MALİYETLERİ
178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME
179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR

18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER ve GELİR TAHAKKUKLARI
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
181 GELİR TAHAKKUKLARI

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR
190 DEVREDEN KDV
191 İNDİRİLECEK KDV
192 DİĞER KDV
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER ve FONLAR
193.01 Vergi Kesintisi
193.02 Geçici Vergi
193.03 Önceden Ödenmiş Vergiler
195 İŞ AVANSLARI
196 PERSONEL AVANSLARI
196.01 Ücret Avansları
196.02 Yolluk Avansları

197 SAYIM ve TESELLÜM NOKSANLARI

197.01 Kasa Noksanları

197.02 Menkul Kıymet Noksanları

197.03 Stok Noksanları

197.05 Demirbaş Noksanları

198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

198.01 Tahsil Edilecek Faiz Karşılığı Ödeme

199.99 Sair Dönen Varlıklar

199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (–)

199.01 Sayım ve Tesellüm Noksanları Karşılığı

199.09 Sair Dönen Varlık Karşılığı

2 DURAN VARLIKLAR

22 TİCARİ ALACAKLAR

220 ALICILAR

221 ALACAK SENETLERİ

222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (–)

224 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA GELİRLERİ (–)

226 VERİLEN DEPOZİTO ve TEMİNATLAR

229 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (–)

23 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 (–)

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER

241 BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (–)

242 İŞTİRAKLER
243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (–)
244 İŞTİRAKLER 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 (–)

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR
250 ARAZİ ve ARSALAR
251 YER ALTI ve YER ÜSTÜ DÜZENLERİ
252 BİNALAR
253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR
254 TAŞITLAR
255 DEMİRBAŞLAR
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (–)
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
258.01 Bina Yatırımları
258.02 Tesis, Makine ve Cihaz Yatırımları
259 VERİLEN AVANSLAR

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
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

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
- 271 ARAMA GİDERLERİ
- 272 HAZIRLIK ve GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 277 DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
- 278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (–)
- 279 VERİLEN AVANSLAR

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER ve GELİR TAHAKKUKLARI
- 280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
- 281 GELİR TAHAKKUKLARI

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR
- 291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV(*)
- 292 DİĞER KDV
- 293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR
- 294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR ve MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 295 ÖNCEDEN ÖDENEN VERGİLER ve FONLAR
- 297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
- 298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (–)
- 299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (–)

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 MALİ BORÇLAR
- 300 BANKA KREDİLERİ
- 301 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR
- 302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (–)
- 303 w
- 304 TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT ve FAİZLERİ
- 305 ÇIKARILMIŞ BONOLAR ve SENETLER
- 306 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

Halen uygulama alanı bulunmuyor.

308 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (–)
309 DİĞER MALİ BORÇLAR

32 TİCARİ BORÇLAR
320 SATICILAR
321 BORÇ SENETLERİ
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (–)
326 ALINAN DEPOZİTO ve TEMİNATLAR
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR

33 DİĞER BORÇLAR
331 ORTAKLARA BORÇLAR
331.01 Ödenecek Temettüler
331.02 Kredi Borçları (Senetsiz)
331.03 Kredi Borçları (Senetli)
331.05 Apel Borçları
331.09 Diğer Borçlar
332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR
332.01 Ödenecek Temettüler
332.02 Kredi Borçları (Senetsiz)
332.03 Kredi Borçları (Senetli)
332.05 Apel Borçları
332.09 Diğer Borçlar
333 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
333.01 Ödenecek Temettüler
333.02 Kredi Borçları
333.03 Kredi Borçları (Senetsiz)
333.05 Apel Borçları (Senetli)
333.09 Diğer Borçlar
335 PERSONELE BORÇLAR
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
337 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (–)

34 ALINAN AVANSLAR
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
349 ALINAN DİĞER AVANSLAR

35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ
350 – 357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ
358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME

36 ÖDENECEK VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
360 ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR
360.01 Gelir Vergisi
360.02 Katma Değer Vergisi
360.03 Damga Vergisi
360.04 Kurumlar Vergisi
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
361.01 SSK Primleri
361.02 SSK İşveren Payları
361.03 İşsizlik Sigortası Primleri
361.03 İşsizlik Sigortası İşveren Payları
368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ veya TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
369.01 İcra Kesintileri
369.09 Diğer Kesintiler

37 BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI
370 DÖNEM KÂRI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI
371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (–)
372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI
379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER ve GİDER TAHAKKUKLARI
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
381 GİDER TAHAKKUKLARI

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
391 HESAPLANAN KDV
392 DİĞER KDV

393 MERKEZ ve ŞUBELER CARİ HESABI

397 SAYIM ve TESELLÜM FAZLALARI

397.01 Kasa Fazlaları

397.02 Menkul Kıymet Fazlaları

397.03 Stok Fazlaları

397.05 Demirbaş Fazlaları

399 DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 MALİ BORÇLAR

400 BANKA KREDİLERİ

401 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

402 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (–)

405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER

407 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

408 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (–)

409 DİĞER MALİ BORÇLAR

42 TİCARİ BORÇLAR

420 SATICILAR

421 BORÇ SENETLERİ

422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (–)

426 ALINAN DEPOZİTO ve TEMİNATLAR

429 DİĞER TİCARİ BORÇLAR

43 DİĞER BORÇLAR

431 ORTAKLARA BORÇLAR

432 İŞTİRAKLERE BORÇLAR

433 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

437 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (–)

438 KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ veya TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR

44 ALINAN AVANSLAR
- 440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
- 449 ALINAN DİĞER AVANSLAR

47 BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI
- 472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
- 479 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞILIKLARI

48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER ve GİDER TAHAKKUKLARI
- 480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER
- 481 GİDER TAHAKKUKLARI

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 492 GELECEK YILLARA ERTELENEN veya TERKİN EDİLECEK KDV
- 493 TESİSE KATILMA PAYLARI
- 499 DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5 ÖZ KAYNAKLAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE
- 500 SERMAYE
- 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (–)
- 502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI
- 503 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI (–)

52 SERMAYE YEDEKLERİ
- 520 HİSSE SENETLER İHRAÇ PİRİMLERİ
- 521 HİSSE SENEDİ İPTAL KÂRLARI
- 522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
- 523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
- 529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

54 KÂR YEDEKLERİ
- 540 YASAL YEDEKLER
- 541 STATÜ YEDEKLERİ
- 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER

548 DİĞER KÂR YEDEKLERİ

549 ÖZEL FONLAR

549.01 Yenileme Fonu

549.09 Diğer Özel Fonlar

57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

590 DÖNEM NET KÂRI

591 DÖNEM NET ZARARI (–)

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI

60 BRÜT SATIŞLAR

600 YURTİÇİ SATIŞLAR

601 YURTDIŞI SATIŞLAR

602 DİĞER GELİRLER

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (–)

610 SATIŞTAN İADELER (–)

611 SATIŞ İSKONTOLARI (–)

612 DİĞER İNDİRİMLER (–)

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (–)

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ (–)

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (–)

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (–)

63 FAALİYET GİDERLERİ (–)
- 630 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ (–)
- 631 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ (–)
- 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (–)

64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR
- 640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ
- 641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ
- 642 FAİZ GELİRLERİ
- 643 KOMİSYON GELİRLERİ
- 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR
- 645 MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI
- 646 KAMBİYO KÂRLARI
- 647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ
- 648 ENFLASYON DÜZELTMESİ KÂRLARI
- 649 DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR
  - *649.01 Borsa Değer Artış Kârları*
  - *649.02 Kira Gelirleri*
  - *649.03 Tazminat ve Ceza Kârları*
  - *649.04 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Kârları*
  - *649.05 Alınan Miktar İskontoları*
  - *649.06 Artık-Hurda Satış Kârları*
  - *649.07 Maddi Duran Varlık Satış Kârları*
  - *649.09 Çeşitli Diğer Gelir ve Kârlar*

65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR (–)
- 653 KOMİSYON GİDERLERİ
  - *653.01 Menkul Kıymet Alım-Satım Komisyonu*
  - *653.09 Diğer komisyon Giderleri*
- 654 KARŞILIK GİDERLERİ
- 655 MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI
- 656 KAMBİYO ZARARLARI
- 657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ
- 658 ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI
- 659 DİĞER OLAĞAN GİDER ve ZARARLAR
  - *659.01 Borsa Değer Azalış Zararları*
  - *659.02 Stok Değer Azalış Zararları*

659.03 Tazminat ve Ceza Zararları

659.04 Sayım ve Tesellüm Noksanları Zararları

659.06 Artık-Hurda Satış Zararları

659.07 Maddi Duran Varlık Satış Zararları

659.08 Değersiz Alacak Zararları

659.09 Çeşitli Diğer Gider ve Zararları

66 FİNANSMAN GİDERLERİ (–)

660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ

661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ

67 OLAĞANDIŞI GELİR ve KÂRLAR

671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR ve KÂRLARI

679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR ve KÂRLAR

68 OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR (–)

680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER ve ZARARLARI

681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER ve ZARARLARI

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARARLAR

69 DÖNEM NET KÂR veya ZARARI

690 DÖNEM KÂRI veya ZARARI

691 DÖNEM KÂRI VERGİ ve DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (–)

692 DÖNEM NET KÂRI veya ZARARI

697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME

698 ENFLASYON DÜZELTME

7 MALİYET HESAPLARI (7/A Seçeneği)

70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

700 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

701 MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI

71 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ
- 710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİDERLERİ
- 711 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME YANSITMA HESABI
- 712 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME FİYAT FARKI
- 713 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME MİKTAR FARKI

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
- 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
- 721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 722 DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI
- 723 DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
- 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
- 731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 732 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI
- 733 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI
- 734 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
- 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
- 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI
- 742 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI

75 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 751 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 752 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDER FARKLARI

76 PAZARLAMA, SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ
- 760 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ
- 761 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 762 PAZARLAMA SATIŞ ve DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
- 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
- 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 772 GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI

78 FİNANSMAN GİDERLERİ
- 780 FİNANSMAN GİDERLERİ
- 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 782 FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI

7/A SEÇENEĞİNDE GİDER ÇEŞİTLERİ
- *01 İlk Madde ve Malzeme Giderleri*
- *02 İşçi Ücret ve Giderleri*
- *03 Memur Ücret ve Giderleri*
- *03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler*
- *04 Çeşitli Giderler*
- *05 Vergi, Resim ve Harçlar*
- *06 Amortismanlar ve Tükenme Payları*
- *07 Finansman Giderleri*

7 MALİYET HESAPLARI (7/B Seçeneği)

79 GİDER ÇEŞİTLERİ
- 790 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
- 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 AMORTİSMANLAR ve TÜKENME PAYLARI
- 797 FİNANSMAN GİDERLERİ
- 798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI
- 799 ÜRETİM MALİYET HESABI

8 SERBEST

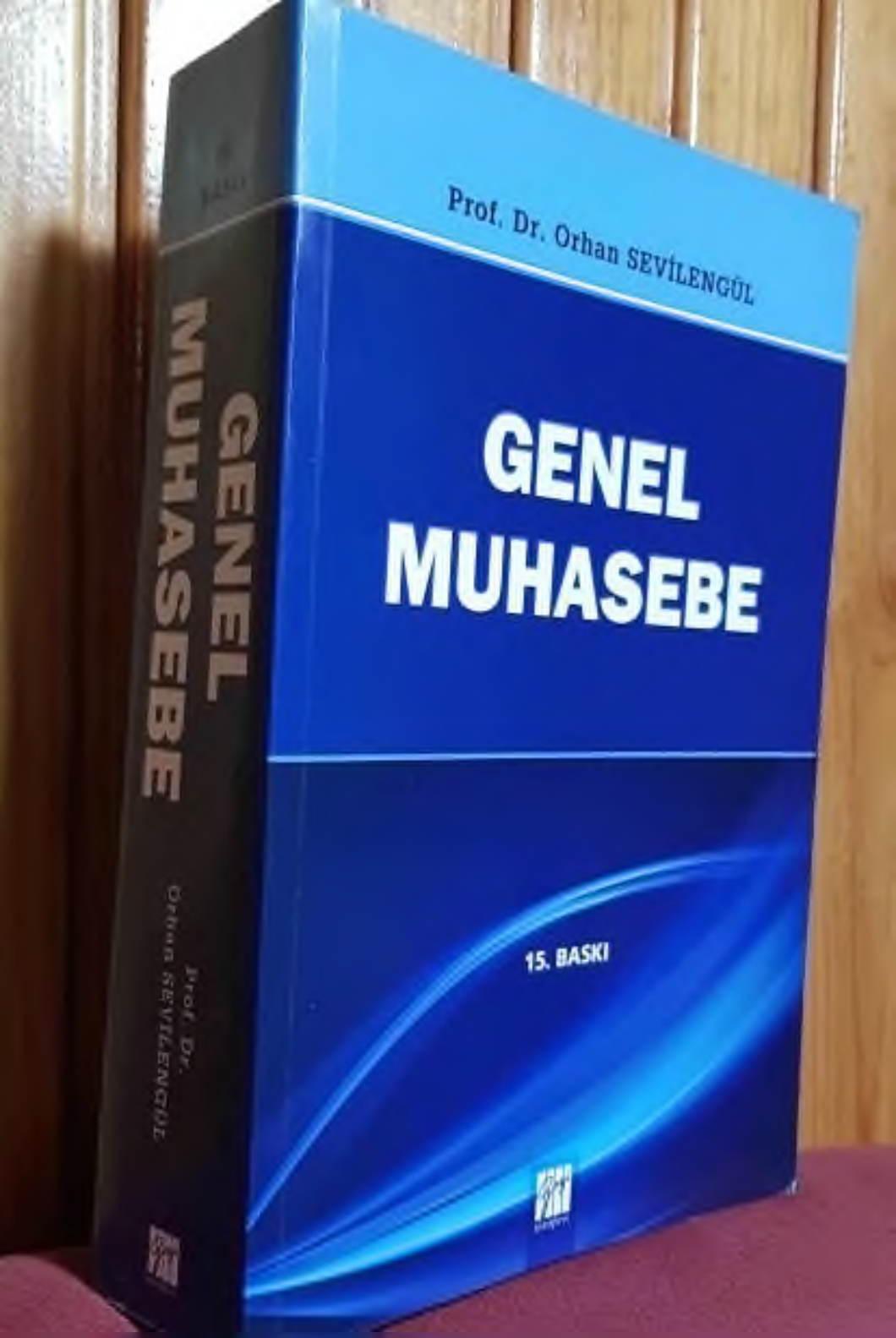
9 NAZIM HESAPLAR(*)

90 TEMİNAT MEKTUPLARI
- *900 TEMİNAT MEKTUBUNDAN ALACAKLAR*
- *901 TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇLAR*
- *902 TEMİNAT MEKTUBU DEPOSU*
- *903 TEMİNAT MEKTUBU VERENLER*

91 CİROLAR, KEFALETLER, GARANTİLER
- *910 CİROLARIMIZ*
- *911 CİROLARIMIZDAN BORÇLAR*
- *912 KEFALETLERİMİZ*
- *913 KEFALETLERİMİZDEN BORÇLAR*

92 TEMİNAT VE EMANET VERİLEN KIYMETLERİMİZ
- *920 KIYMETLERİMİZİ TEMİNATA ALANLAR*
- *921 TEMİNATTAKİ KIYMETLERİMİZ*
  - *921.01 Ticari Senetler*
  - *921.02 Menkul Kıymetler*
  - *921.03 Stoklar*
  - *921.04 Gayrimenkuller*
- *922 KIYMETLERİMİZ EMANETE ALANLAR*
- *923 EMANETTEKİ KIYMETLERİMİZ*
  - *923.01 Ticari Senetler*
  - *923.02 Menkul Kıymetler*
  - *923.03 Stoklar*

93 TEMİNAT EMANET ALINAN KIYMETLER
- *930 TEMİNAT KIYMETLER DEPOSU*
- *931 TEMİNAT KIYMET VERENLER*
- *930 EMANET KIYMETLER DEPOSU*
- *931 EMANET KIYMET VERENLER*


Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL
GENEL MUHASEBE
15. BASKI
GENEL MUHASEBE
Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL