
DERS ADI Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri
ÜNİTE ADI Yasal Defterler ve Bildirimler
ÜNİTE NO 1
YAZAR Prof.Dr. TURAN ÖNDEŞ

İşletmeler defter tutma konusunda 1. Sınıf ve 2. Sınıf diye ikiye ayrılır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2019 yılı verilerine göre Bilanço esasına göre (1. Sınıf) defter tutma hadleri şöyledir:

Yıllık Alış Tutarı: 230.000 TL

Yıllık Satış Tutarı: 320.000 TL

Yıllık Gayrisafi İş Hasılatı: 120.000 TL

İş Hasılatının 5 Katı + Yıllık Satış Toplamı: 320.000 TL

Bu limitleri aşanlar izleyen yıl 1. sınıf tacir sayılır ve Bilanço esasına geçerler. Bu tutarların altındakiler ise İşletme Hesabı Defteri tutar.

1. Sınıf Tacirler: Bilanço Esasına Göre Defterler

Bilanço esasında aşağıdaki defterlerin tutulması zorunludur:

Yevmiye Defteri (Günlük Defter): İşlemlerin tarih sırasıyla madde halinde yazıldığı defterdir.

Defter-i Kebir (Büyük Defter): Yevmiyeden alınan kayıtların hesaplara göre sınıflandırıldığı (100 Kasa hesabından başlayarak) defterdir.

Envanter Defteri: Varlık ve borçların dönem başı/sonu kaydedildiği, ciltli veya onaylı bilgisayar dökümü şeklinde tutulan defterdir.

Bilanço Tanımı: Aktif (varlıklar ve alacaklar) ile Pasif (borçlar ve özkaynaklar) tarafını gösteren özet tablodur. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark Öz Sermayeyi verir.

2. Sınıf Tacirler: İşletme Hesabı Esası

Bu usulde İşletme Hesabı Defteri tutulur ve kayıtlar iki yönlüdür:

Gider Kısmı (Sol): Satın alınan mallar, hizmetler ve işletme ile ilgili giderler.

Hasılat Kısmı (Sağ): Satılan mallar, hizmet bedelleri ve diğer gelirler.

İşletme Hesabı Hülasesi (Özeti): Dönem sonunda çıkarılır. Gider tarafına dönem başı mal mevcudu ve dönem içi giderler; hasılat tarafına dönem içi satışlar ve dönem sonu mal mevcudu yazılır.

Defterlerin Tasdik Süreçleri

Aşağıdaki defterlerin notere tasdik ettirilmesi mecburidir: Yevmiye, Envanter, İşletme, Çiftçi İşletme, İmalat/İstihsal, Nakliyat Vergisi, Serbest Meslek Kazanç defterleri.

Tasdik Zamanı:

Öteden beri devam edenler: Kullanılacak yıldan önceki son ayda (Aralık).

Yeni işe başlayanlar: İşe başlama tarihinden önce.

Tasdik Yenileme (Ara Tasdik): Defterini ertesi yıl da kullanmak isteyenler Ocak ayı içinde.

Tasdik Makamı: İş yerinin bulunduğu yerdeki noterlerdir. Şirket kuruluşunda ticaret sicil memurlukları da yetkilidir.

Fatura Kesme ve Amortisman Sınırı

Fatura Kesme Haddi: 01.01.2019 itibarıyla 1.200 TL'dir (Yazar kasa üst sınırı). Müşteri isterse bu tutarın altında da fatura düzenlenmesi zorunludur.

Doğrudan Gider Yazma Limiti: Amortisman tabi demirbaşlar için sınır 1.200 TL'dir. Bu tutarın altındaki varlıklar doğrudan gider yazılabilir.

Kapanış Tasdiki Zorunluluğu

Kapanış tasdikinin amacı, sonradan geriye dönük kayıt yapılmasını önlemektir.

Yevmiye Defteri: Yeni yılın Ocak ayı sonuna kadar.

Envanter Defteri: Yeni yılın Mart ayı sonuna kadar kapanış tasdiki yaptırılmalıdır.

Vergi Levhası ve İş Yeri Levhaları

Vergi Levhası: Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri her yıl Mayıs ayı sonuna kadar almalıdır. İş yerinde asma zorunluluğu yoktur ancak bulundurulmalıdır.

Asılması Zorunlu Olan Levhalar:

Ticaret unvanı levhası

Yazar kasa levhası

İşyeri açma ve çalışma ruhsatı

Fiyat tarifesi (ilgili işletmelerde)

Ustalık belgesi ve Kültür/Turizm bakanlığı sertifikası

Asma Zorunluluğu Olmayanlar: Vergi levhası, asgari ücret yazısı, aylık hizmet ve prim belgesi, KDV dahil yazısı, mesai saatleri, hafta sonu izin belgesi, işçi çizelgesi ve oda levhaları.

Bildirimler ve Şirket Kuruluş İşlemleri

İŖe başlayanlar durumu vergi dairesine bildirmelidir.

Gerçek Usul (şahıs): İŖe başlama/bırakma bildirimini.

Tüzel Kişiler (şirketler): Ana sözleşme ve bildirim formları.

Ana Sözleşme ve Kuruluş Şartları:

Unvan: Ticaret Sicili'nden sorgulanmalı, Türkçe olmalı; "Cumhuriyet, Milli, Türkiye" gibi kelimeler içermemelidir.

Sermaye: Limited şirket için min. 10.000 TL, Anonim şirket için min. 50.000 TL (2019 verisi).

Gerekli Bilgiler: Ortak bilgileri, müdür ataması, hisse oranları, merkez adresi ve kira sözleşmesi.

Resmi Kurum Süreçleri:

Noter: Ortakların kimlikleri veya vekaletnameleri ile katılımı.

Ticaret Sicil: Kuruluş bildirim dilekçesi ve formu.

Vergi Dairesi: İŖe başlama formu.

Oda Kaydı: Ticaret veya Sanayi Odası kaydı.

Belediye: Açma ve izin ruhsatı.

Paylaştığınız metnin orijinal içeriğini, cümle yapısını ve kelime sırasını tamamen koruyarak; sadece metin içerisinde halihazırda bulunan başlıkları belirginleştirip hiyerarşik bir düzene getirdim:

Envanter ve Değerleme İşlemleri

Envanter, saymak, kontrol etmek ve düzeltme yapmak üzere bir işletmenin para, menkul kıymet, ticari mal varlıkları ile alacakları ve borçlarını miktar ve değeriyle belirleme işlemidir. Envanter çıkarmanın iktisadi kıymetlerin tespiti ve değerlendirilmesi aşamasına muhasebe dışı envanter denir. Bu tespit ve değerlendirme işleminden sonra bulunan sonuçlar, muhasebe kayıtları ile karşılaştırılarak hesapların gerçek durumu gösterir hâle getirilmesi işlemine muhasebe içi envanter denir. 2. sınıf tüccarlar yani işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerden sadece mal üzerine iş yapanlar, mal envanteri yapma zorundadırlar.

Envanter işleminin ikinci aşamasında değerlendirme yapılır. Bir işletmenin iktisadi kıymetlerinin belli bir tarihteki değerlerinin para ile ifadesine değerlendirme denir. Değerleme yöntemleri şunlardır: maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti, ikame değeri, alış bedeli, verim değeri, satış değeri, şimdiki değer.

İlk giren ilk çıkar değerlendirme yöntemi

Üretime gönderilen veya satılan malların işletmenin stoklarına ilk önce girenlerden olduğu kabul edilerek hesaplama yapılması esasına dayanır.

Son giren ilk çıkar değerlendirme yöntemi

İşletmede kullanılan üretime sevk edilen yada satılan malların işletme stoklarına en son girenlerden hesabı yapılır. Bu yöntemde göre çıkışlar işletmeye en son giren mallardan başlar, mallar satılırken öncelikle işletmeye en son alınan mallardan çıkış yapılır.

Ortalama Maliyet değeri ile değerlendirme yöntemi

İşletmeye çeşitli tarihlerde değişik fiyatlarla giren bir malın ortalama birim maliyetinin hesaplanmasıdır.

Kasa Farklarının Değerlemesi ve Muhasebe Kayıtları

Kasa hesabı, nakit varlığını gösteren bir hesaptır. Yasal defter kayıtlarındaki kasa hesabının borcu ile alacağı arasındaki fark "kasa mevcudunu" yani kasada olması gereken tutarı gösterir.

Kasa sayım noksanı

Fiilen sayım yapıldığında kasa mevcudu, kaydedilmiş tutardan az ise kasa noksanı vardır. Kasa noksanlığı ortaya çıkması ve o gün nedeninin bulunamaması hâlinde, 197-Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabının borçlu tarafına kayıt yapılır ve nedeni bulununcaya kadar bu hesapta bekletilir.

Kasa sayım fazlası

Fiilen kasanın sayımı sonucunda kasa mevcudunun, muhasebe kayıtlarından fazla çıkarsa kasa fazlalığı söz konusu olur. Kasa fazlalığı hâlinde, 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı kullanılır.

Yabancı Paralarda Envanter İşlemi

Dövizler olarak adlandırılan yabancı ülke paraları dönem sonunda borsa rayicine göre değerlendirilir. Yabancı paraların envanteri aynen kasa hesabının envanteri gibi yapılır. Dönem sonunda elde kalan yabancı paraların döviz kuruna göre değerlendirilmesi yapılır.

Alacakların Envanter İşlemi

Ticari alacaklar, müşterilerden olan alacaklardır. Ticari alacaklar dışındaki diğer alacaklar ise personelden alacaklar, verilen depozito ve teminatlardan alacaklar, iştiraklerden veya ana kurumdan alacaklar, sermaye taahhüdünden alacaklar ve diğer kişilerden alacaklardır.

Senetsiz Alacakların Değerlemesi

Senetsiz alacaklar, kıymetli evrak niteliğinde veya adi bir senede bağlanmamış olan alacaklardır. İtibari değer, alacakların üzerinde yazılı olan değerdir. Tahsil edilemeyenler hariç, bütün alacaklar itibari değer üzerinden değerlendirilir.

Senetli Alacakların Değerlemesi

Alacak senetleri, kıymetli evrak veya adi senet şeklinde belgelere bağlanmış alacaklardır. Tahsil edilemeyen veya ihtilafli bulunanlar dışında kalan senetli alacaklar itibari değer ile tahsil edilemeyen veya ihtilafli senetler ise, bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer ile değerlendirilir.

Stoklar ve Dönem Sonu Stok Sayım Farkları

Stoklar, maliyet bedeli ile değerlendirilirler. Stokların değerlendirilmesi, işletmenin sattığı ve kullandığı maddelerin bir değerlendirilmesi olduğundan doğrudan doğruya maliyetleri ve mal satış kârını etkilediği

unutulmamalıdır. İşletmeler dönem sonlarında stoklarının envanterini çıkarır ve muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırırlar. Farklılık varsa, fiilen envantere belirlenen rakam esas alınarak muhasebe kayıtlarında düzeltme işlemi yapılır. Değerleme sonucu ortaya çıkan stok sayım noksanlıkları ve fazlalıkları sebebi bulunana kadar 197 ve 397 nolu hesaplara alınırlar.

Gelir Hesapları

İşletmenin faaliyet dönemi boyunca hem ana faaliyetleri hem de ana faaliyet dışı elde ettiği gelirler, gelir hesaplarında izlenir.

Gider Hesapları

Giderler, gelir elde etme amacıyla yapılan aktiflerdeki tükenmelerdir. Giderler, işletmelerin öz sermayelerinde azalışa yol açarlar. Giderler işletmenin büyüklüğüne ve faaliyet konusuna göre çeşitlilik gösterirler.

Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları

İşletmelerin cari dönemde kâr elde etmeleri durumunda bu kârın vergisini, üç aylık beyannamelerle vergi dairesine öder, yılsonu hesaplanan kârın vergisini, izleyen yıl (Mart/Nisan ayında) beyan edip, üç aylık dönemlerde ödediklerini düşüp, kalanını öderler. Bunun öncesinde 31 Aralıkta hesaplanan vergi karşılığı dönem sonu bilançosunda 370 nolu hesaba alınır ve ödeme günü olan Mart/Nisan ayı beklenir.

DÖNEN VARLIKLARIN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Dönem sonu işlemlerinin amacı, dönem sonunda işletme varlıklarının gerçek durumunu esas alarak kayıtların gerçek duruma uygunluğunu sağlamaktır. Hem hesapların nitelikleri hem de işlem yoğunluğu gibi nedenlerle dönem sonunda hesaplarla gerçek durum arasında farklılıklar oluşmaktadır. Bu nedenle dönem sonunda varlıklar sayılır, değerlendirme ölçüsü belirlenerek değerlendirilir, kayıtlarla karşılaştırma yapıldıktan sonra, kayıtlar gerçek durumu yansıtır hâle getirilir.

Bu ünite bilançonun dönen varlıklar grubunda yer alan aşağıdaki hesapların dönem sonu envanter ve değerlendirme işlemleri ele alınacak verilen örnekler doğrultusunda dönem sonu muhasebe kayıtları açıklanacaktır.

- 100 Kasa Hesabı
- 101 Alınan Çekler Hesabı
- 102 Bankalar Hesabı
- 110 Hisse Senetleri Hesabı
- 111 Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları Hesabı
- 112 Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları Hesabı
- 120 Alıcılar Hesabı
- 121 Alacak Senetleri Hesabı
- 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı. Dönen varlıklar işletmenin aktifinde yer alan ve bir yıl içerisinde kullanılmak amacıyla edinilmiş ya da bir yıl içerisinde paraya dönüşecek olan varlıkları kapsamaktadır.

Hazır değerler, menkul kıymetler ve ticari alacaklar grubunda yer alan ilgili tüm hesapların, dönem sonunda sayımları ve değerlemeleri muhasebe dışı envanter; bu bilgilere dayanarak yapılacak düzeltme kayıtları ise muhasebe içi envanterdir. Alınan Çekler Hesabında, cüzdandaki çeklerin tutarından bir farklılık varsa ilgili tutarın nedeni bulunarak düzeltme kaydı yapılır. İşletmenin Bankalar Hesabındaki tutarla, bankalardan gelen ekstreler (Hesap özetleri) arasında farklılık varsa, eksik veya hatalı kayıtlar düzeltilerek eşitlik sağlanır. Vadeli mevduatlar için işleyen faizler 642 faiz gelirleri Hesabına alacak, Bankalar Hesabına borç kaydedilir.

100Kasa Hesabının Dönem Sonu İşlemleri Dönen varlıklar grubunda yer alan Kasa Hesabının sayımı her gün sonu gerçekleştirilir. Kasa mevcudu (kasada olan para tutarı), kayıtlardaki tutardan (Kasa Hesabının borç bakiyesinden) fazla ise kasa fazlasından, eksik ise kasa eksikliğinden, denk ise kasa denkliliğinden bahsedilir. Kasa denk değilse denkliliği sağlamak için Kasa Hesabı, alacaklı veya borçlu işletilirken, kasa fazlaları, Sayım Tesellüm Fazlaları Hesabının alacağına, kasa noksanları, Sayım Tesellüm Noksanları Hesabının borcuna kaydedilir.

Dönem sonunda farkların sebebi bulunamazsa, fazlalıklar gelir ve noksanlıklar gider yazılarak kapatılır. Dönem içi işlemleri sırasında kasaya giren paralar için borçlandırılan, kasadan çıkan paralar için alacaklandırılan kasa Hesabının borç bakiyesi (borç ve alacak toplamları arasındaki olumlu fark), kasada olması gereken para tutarını gösterir. Kasa Hesabının envanteri sadece dönem sonunda değil her gün sonunda yapılır. Kasadaki mevcut para sayılır ve bu tutar ile kasa Hesabının borç kalanı karşılaştırılır.

Bu karşılaştırma sonrasında oluşabilecek durumlar üç şekilde ifade edilir:

1. Kasanın sayım sonucu belirlenen mevcudu ile Kasa Hesabının borç kalanı birbirine eşittir. Bu durumda kasa denkliliğinden söz edilir.
2. Kasanın sayım sonucu belirlenen mevcudu, Kasa Hesabının borç kalanından fazladır. Bu durumda kasa fazlasından söz edilir.
3. Kasanın sayım sonucu belirlenen mevcudu, Kasa Hesabının borç kalanından azdır. Bu durumda kasa noksanından söz edilir. Kasa denkliliği durumunda Kasa Hesabı ile ilgili kayıtların tam ve eksiksiz olduğu sonucuna varılarak herhangi bir kayıt yapılmaz. Bu durumda kasa mevcudu, Kasa Hesabının bakiyesini doğrular niteliktedir. Kasa Noksanlığı Kasa noksanlığı durumunda, kasadaki eksik tutarın nedeni araştırılır. Noksanlığın başlıca nedenleri şöyledir:

- Kaydedilen tutardan daha fazla ödeme yapılması,
- Kaydedilen tutardan daha eksik tahsilat yapılması,
- Yapılan ödemenin kaydının unutulması,
- Kaydedilmiş bir tutarın hiç tahsil edilmemiş olması,

□ Kasadan usulsüz bir şekilde nakit çıkışı olması (hırsızlık vb). Bu nedenlerden birinden kaynaklanan kasa noksanının nedeni gün sonunda bulunamazsa Kasa Hesabı noksan tutar kadar alacaklandırılarak Hesabın borç kalanı kasa sayım mevcuduna eşitlenmiş olur. Burada kasadaki noksan tutar kadar 197 Sayım Tesellüm Noksanları Hesabı borçlandırılır. Kasa Fazlalığı Genellikle her gün sonunda (dolayısıyla dönem sonunda da) yapılan sayımda, kasada kayıtlı (Kasa Hesabının borç ve alacak toplamları arasındaki fark) tutardan daha fazla para olması hâlinde Kasa Fazlalığı söz konusudur. Kasa fazlalığı durumunda fazlalığın nedeni araştırılır.

Fazlalığın nedeni aşağıdaki durumlardan biri olabilmektedir;

- Kaydedilen tutardan daha az ödeme yapılması,
- Kaydedilen tutardan daha fazla tahsilat yapılması,
- Yapılan tahsilatın kaydının unutulması,
- Kaydedilmiş bir tutarın ödenmemiş olması,
- Kasaya ilgisiz bir şekilde nakit konulmuş olması vb. Kasadaki fazlalığın nedeni gün sonuna kadar bulunursa gerekli kayıt yapılır. Eğer gün sonuna kadar fazla tutarın sebebi bulunamazsa, 100 Kasa Hesabı, fazlalık tutarı kadar borçlandırılır ve 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı alacaklandırılarak, Kasa Hesabının bakiyesi sayım mevcuduna eşitlenmiş olur.

Alınan Çekler Hesabı Dönem Sonu İşlemleri Alınan Çekler Hesabında; Dönem sonunda, sayımı yapılan çek tutarı ile cüzdandaki çeklerin tutarı arasında bir fark (fazlalık veya noksanlık) varsa, sebebi araştırılır. Sebebi bulunamaz ise ilgili fark kayıtları, Kasa Hesabına benzer şekilde yapılır.

Tabii ki Kasa Hesabı yerine Alınan Çekler Hesabı yazılır. İlgili tutarın nedeni bulunarak düzeltme kaydı yapılır. Bankalar Hesabının Dönem Sonu İşlemleri İşletmenin Bankalar Hesabındaki bakiye tutarla, bankalardan gelen ekstreler (hesap özetleri) arasında farklılık varsa (eksik veya fazla), nedeni araştırılarak gerekli kayıtlar yapılır.

Bu aşamada, bankanın kayıtları geçerlidir. Vadeli mevduatlar için işleyen faizler 642 Faiz Gelirleri Hesabına alacak, Bankalar Hesabına borç kaydedilir. Hisse Senetlerinin Dönem Sonu İşlemleri Menkul kıymetler grubunda yer alan, hisse senetlerinin dönem sonunda borsa değeri alış bedelinin altında ise, değer kaybı için karşılık ayrılır. 654 Karşılık Hesabı giderleri borçlandırılırken, 119 Menkul kıymet değer düşüklüğü Hesabı alacaklandırılır.

Tahvillerin Dönem Sonu İşlemleri

Tahvillerin (Özel Kesim veya Kamu Kesimi) dönem sonuna kadar olan faizleri, vade sonunda Bankalar Hesabına aktarılmak üzere 181 Gelir Tahakkukları Hesabının borcuna, 642 Faiz Gelirleri Hesabının alacağına kaydedilir.

Alıcılar Hesabının Dönem Sonu İşlemleri Alıcılar Hesabına ilişkin dönem sonunda bir uyumsuzluk olması durumunda, Alıcılar Hesabının bakiyesi ile Alıcılar Hesabın yardımcı hesapları tek tek kontrol edilerek eksik veya hatalı kayıtlar tespit edilir. Daha sonra gerekli fark ve düzeltme kayıtları yapılır.

Alacak Senetlerinin Dönem Sonu İşlemleri Alacak senetlerinin bilanço gününde (dönem sonunda), peşin değeri ile gösterilebilmesi için, vadeye kadar reeskont hesaplaması yapılır. İç iskonto formülüyle hesaplanan Reeskont tutarı, 657 Reeskont Faiz Giderleri Hesabının borcuna karşılık 122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabının alacağına kaydedilir. Şüpheli Alacakların Dönem Sonu İşlemleri Vadesinde tahsil edilemediği için dava ve icra konusu olan senetli ve senetsiz alacaklar Şüpheli Alacaklar Hesabına alınır.

Şüpheli alacaklar için dönem sonunda karşılık tutarı hesaplanır. Karşılık tutarı, 654 Karşılık Giderleri Hesabının borcuna, 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabının alacağına kaydedilir.

Stokların Dönem Sonu İşlemleri

Stoklar, işletmenin varlıkları arasında yer alan önemli bir hesap grubudur. İster üretim, ister ticari amaçlı olsun bütün işletmeler; ana faaliyet konularını (üretim, satış vb.) yerine getirebilmek için, stok bulundurmaya zorundadırlar. Bu açıdan işletmelerin, sipariş ve depolama giderlerini (maliyetlerini) dikkate alarak 'stok tedarik politikası' belirlemeleri en önemli görevleri arasında yer almaktadır. Stokların tedarik ve işletmede bulundurulmasında, kullanım ve satış hızı dikkate alındıktan sonra, az miktarda stok alımlarında sipariş giderleri artarken, depolama giderleri azalmaktadır. Fazla miktarda stok bulundurmada ise sipariş giderleri azalırken depolama giderleri artacaktır. Bundan dolayı bu iki stok bulundurma maliyet unsuru dikkate alınarak, işletme için toplam stok maliyetinin en düşük olacağı, en uygun stok miktarı hesaplanır. Stok Hesapları "İster ticari işletme olsun, ister üretim işletmesi olsun, satmak ya da işletme çalışmalarında tüketmek veya yeni mamullerin üretiminde kullanmak üzere" önceden sipariş verip, depoladıkları bu maddeler, stok olarak adlandırılmaktadır. Tekdüzen Hesap Planı'nda '15 Stoklar' başlığı altında toplanan bu hesaplar aşağıdaki gibi kodlanmıştır;

- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda tüketilecek (150) İlk Madde ve Malzemeler, •Üretim aşamasında bulunan (151) Yarı Mamuller,
- İşletmenin satmak üzere üretimini tamamladığı (152) Mamuller,
- Satılmak üzere elde edilmiş (153) Ticari Mallar, olarak kodlanmış olup. Stok kalemlerin hiç birinin kapsamına girmeyen yan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerden oluşan (157) Diğer Stoklar, ayrıca komisyoncudaki mallar, bu hesabın alt hesaplarında izlenmektedir. 150, 151 ve 152 Nolu Hesaplar Genellikle üretim işletmelerinde kullanılmaktadır.

Bu hesapların da, dönem sonu işlemleri, dönen varlıklar hesap grubundaki Kasa ve diğer varlık hesapları ile bire bir aynıdır 153 Ticari Mallar Hesabının Dönem Sonu İşlemleri Ticari işletmeler için; dönen varlıklar içerisinde yer alan Ticari Mallar Hesabı, çok önemli bir hesap kalemdir. Dönem içerisinde çeşitli aralıklarla satın alınan ve 153 Ticari Mallar Hesabının borcun kaydedilen Ticari Mallar, her dönem sonunda sayılır, değerlemeleri yapılır. Daha sonra muhasebe kayıtları üzerinde gerekli düzeltmeler yapılır. İşletmelerde, Ticari Malların alış aşamasında; 'aralıklı (dönem sonu) envanter' ve 'sürekli' envanter yöntemleriyle takip edilmektedir. Bu durum, dönem sonunda yapılacak muhasebe kayıtlarının farklı olmasına yol açmaktadır.

Aralıklı Envanter Yöntemine Göre Stok Hareketleri Aralık envanter yönteminde; stok girişleri (alışlar), 153 Ticari Mallar Hesabının borcuna kaydedilirken, stok çıkışları da, 600 Yurt İçi Satışlar veya varsa, 601 Yurtdışı Satışlar hesabına alacak olarak kaydedilmektedir. Bu nedenle 153 Ticari Mallar Hesabının borç kalanı hem dönem içinde hem de dönem sonunda fiilî durumu yansıtamayacaktır. Aralıklı envanter yönteminde, dönem içi mal alışları ile birlikte dönem başı mal mevcudu ve mal alış giderleri de 153 Ticari Mallar Hesabının borcuna kaydedilir. Alış iadeleri ve Alış İskontoları ise 153 Ticari Mallar Hesabının alacağına kaydedilir.

Dönem sonunda stoklar sayılır ve değerlendirilir. Kayıp, çalıntı, bozulma gibi nedenler stokların dönem sonu tutarları üzerinde etkili değilse dönem sonu sayım tutarı ile 153 Ticari Mallar Hesabının borç kalanı karşılaştırılır. 153 Ticari Mallar Hesabının borç kalanı, sayım sonucundan ne kadar fazla ise, aradaki fark kadar 153 Ticari Mallar Hesabı alacaklandırılır, 621 Satılan Ticari Malların Maliyeti Hesabı borçlandırılır. Bu kayıt sonunda 153 Ticari Mallar Hesabının borç kalanı sayım sonucu ile eşitlenmiş olacaktır. Aralıklı envanter yönteminde 'Satılan Ticari Malların Maliyeti Hesabı' dönem içinde kullanılmaz, dönem sonunda kullanılır.

Aralıklı envanter yönteminde; 621 Satılan Malların Maliyeti Hesabının borç kalanı, dönem sonunda, 690 Dönem Kârı Veya Zararı Hesabı'nın borcuna; 600 Yurt İçi Satışlar ve varsa 601 Yurt Dışı Satışlar Hesaplarının alacak toplamları ise, 690 Dönem Kârı Veya Zararı Hesabı'nın alacağına aktarılarak kapatılır. 153 Ticari Mallar Hesabının borç kanalı ise dönem sonu bilançosunda yer alır. Özellikle birim maliyeti yüksek, çeşit sayısı az ürünlerin satıldığı ticari işletmelerde uygulanan 'Sürekli Envanter Yöntemi', stok hareketlerinde satış nedeniyle gerçekleşen stok azalışları ve satışların iadesi nedeniyle gerçekleşen stok artışlarını, eş zamanlı olarak, 621 Satılan Ticari Malların Maliyeti Hesabına (stokların maliyeti tutarında) kayıt yapılmasını öngörür. Böylece dönem içerisinde gerçekleşen her satıştan sonra satılan ticari malların maliyeti ve ticari mallar mevcudu izlenebilir. Bu durumun sonucu olarak dönem içerisinde satışlar ile satılan malların maliyeti arasındaki fark, satış iadeleri ve iskontolar, satışlardan düşülmek şartıyla, dönemin brüt satış kârını gösterecektir. Sürekli

Envanter Yöntemine Göre Stok Hareketleri Sürekli envanter yönteminde 153 Ticari Mallar Hesabının borç tarafına; dönem başı mal mevcudu, dönem içi alışlar, alış giderleri ile birlikte satışlardan iade alınan malların maliyeti de kaydedilir. 153 Ticari Mallar Hesabının alacağına ise alıştan iadeler, alış iskontoları ve satılan malların maliyet tutarı kaydedilir. Aralıklı envanter yöntemi ile sürekli envanter yöntemini birbirinden ayıran birinci kayıt şekli malların satış kaydı, ikinci kayıt şekli ise satıştan iadelerin kaydıdır. Sürekli envanter yönteminde satış kaydı yapıldıktan hemen sonra, satılan malların maliyeti kadar 621 satılan malların maliyeti hesabı borçlandırılır, 153 Ticari Mallar Hesabı alacaklandırılır. Satıştan iade durumunda ise satış kaydının tam tersi durum söz konusudur. Buna göre iade alınan malların maliyet bedeli kadar 153 Ticari Mallar Hesabına borç kaydı, 621 satılan Ticari Malların maliyeti hesabına alacak kaydı yapılır. 157 Diğer Stoklar Hesabı Dönem Sonu İşlemleri 157 Diğer Stoklar hesabı; değeri düşen stoklar, komisyoncuya gönderilen stoklar ve satın alınan fakat depoya ulaşmayan yoldaki stokları takip etmek için kullanılmaktadır. Diğer stoklar hesap grubu içerisinde yer alan varlıkların dönem sonu işlemleri, diğer varlık hesaplarında olduğu gibidir. Yani dönem sonunda tüm varlıkların sayımı (muhasabe dışı envanter) yapılacak, ilgili hesapların bakiyeleri ile karşılaştırılarak, oluşan farkların düzeltme kayıtları (muhasabe içi envanter) yapılacaktır. 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı Değer düşüklüğüne uğramış olan stoklar için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır. Gerek fiziki gerekse ekonomik olarak stokların değerinde azalışların ortaya çıkması, stokların değerinin piyasa fiyatlarının altında kalması halinde değer kayıplarını karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır. Pasif karakterli bir hesaptır. 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının İşleyişi Dönem sonunda yapılan muhasabe dışı envanter işlemlerinde, değer düşüklüğüne uğramış stoklar için belirlenen değer düşüklüğü bu hesaba alacak, 654. Karşılık Giderleri Hesabına da borç olarak kaydedilir. Karşılık ayrılan stok kaleminin satılması ya da işletmede kullanılması halinde; ilgili stok hesabının alacağı ile karşılaştırılarak daha önce ayrılan karşılık tutarı, 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabına aktarılarak kapatılır. 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak ödenen avansların izlendiği hesaptır. Verilen sipariş avanslarının, ilgili siparişin tesliminden sonra kapatılması gerekir. Dönem sonu işlemleri aşamasında kapatılmamış avansların tespiti ve nedenleri araştırılarak, gerekli muhasabe kayıtları yapılmalıdır.

DURAN VARLIKLARA AİT DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Duran varlıklar işletmelerin yatırımları, diğer bir ifade ile aktif kalemleri içerisinde yer alıp satılmak üzere değil, uzun süreli kullanılmak üzere edinilen varlıklarının yanında, işletmenin uzun vadeli ticari alacakları ve diğer duran varlıkları kapsar. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde duran varlıklar;

- Maddi Duran Varlıklar,
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve • Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar hesap grupları olarak sınıflandırılmıştır.

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan, tahmini yararlanma süreleri bir yılı aşan, fiziki varlıklar 'Maddi Duran Varlıklar' olarak adlandırılmaktadır. Bu varlıklar, bir yılı aşan mal ve hizmet üretiminde kullanılmak veya yönetimin belirleyeceği amaçlara uygun olarak kiraya verilmek için elde tutulur.

Faydalı ömürleri bir yılı aşan bu maddi duran varlıklar, kullanıldıkça, aşınma, yıpranma ya da teknolojik gelişmeler nedeniyle, değer kaybına uğrarlar. Bu nedenle amortisman tabi tutulurlar. Amortisman, nakit çıkışına sebep olmayan ancak ayrılan amortisman kadar vergi matrahını azaltabilen bir gider unsurudur.

Herhangi bir fiziksel varlığı olmayan ve işletmenin, yararlandığı ya da yararlanmayı planladığı, aktifte yer alan bazı giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören Haklar, Şerefiye, vb. maddi olmayan duran varlıklar da maddi duran varlıklar gibi amortisman tabidir. Kullanım sürelerine göre belirlenen amortisman tutarları, gider veya maliyet olarak ilgili hesaplara aktarılır.

Maddi Duran Varlıklarda Amortisman 'Amortisman', duran varlıklarda kullanılma ve teknolojik gelişmeler sonucunda ortaya çıkan eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışları olarak tanımlanmaktadır. Dönemlilik kavramı gereği amortisman ayırmak suretiyle, maddi duran varlığın maliyeti, kullanıldığı muhasebe dönemlerine gider olarak aktarılır.

Amortisman ayırabilmek için:

- Maddi Duran Varlığın işletmede bir yıldan fazla kullanılacak olması, yani faydalı ömrünün 1 (bir) yılı aşması,
- Kullanıldıkça; yıpranmaya, aşınmaya veya ekonomik açıdan değer kaybına uğruyor olması,
- Dönem sonu itibarıyla, envanter kayıtları içerisinde yer alıyor ve maliyet bedelinin, 2019 yılı için 1.200 TL' yi aşması gerekir. İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen bir duran varlığın bedelinin tamamının, alındığı dönemde veya faydalı ömrünü tamamladığı dönemde gider yazılması, dönemsellik kavramına aykırı bir durumdur. Duran varlıkların amortisman tutarlarının hesaplanmasında kullanılan bazı yöntemler şunlardır:

- Normal amortisman yöntemi,
- Azalan miktarlarda amortisman yöntemi,
- Artan miktarlarda amortisman yöntemi,
- İş verimi ile orantılı amortisman yöntemi,
- Olağanüstü amortisman yöntemi. Uygulamada bu yöntemlerden, normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi daha çok kullanılan yöntemlerdir.

İlgili döneme gider olarak kaydedilecek olan amortisman tutarının doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için duran varlıklarla ilgili olarak şu bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır;

- Duran varlığın maliyeti,
- Duran varlığın tahmini faydalı (ekonomik) ömrü,
- Duran varlığın faydalı ömrü sonundaki hurda değeri. Duran varlıklar için hesaplanan amortisman tutarları, VUK. Md. 321'e göre, ilgili duran varlığın değerinden doğrudan indirilebileceği gibi, amortisman hesabında tutularak bilançoda da gösterilebilir.

Bu bakımdan amortismanların kayıt altına alınmasında kullanılan iki yöntem vardır. Bunlardan birincisi 'Direkt Kayıt Yöntemi', ikincisi ise 'Endirekt Kayıt Yöntemi'dir. Normal Amortisman Yöntemi Bu yöntem duran varlığın maliyetinin faydalı ömründe her yıl eşit tutarlarda yok edilmesini esas alır.

Bu yöntemde yıllık Amortisman Tutarı şöyle hesaplanır: Amortisman Tutarı = (Dur. varlığın maliyeti – Hurda değeri) x Amor. Oranı Duran varlıkların hurda değerlerinin tahmini zor olacağından, VUK'da hurda değerinin ele alınması şartı getirilmemiş ve hurda değerinin olmayacağı varsayılmıştır. Bu bakımdan amortisman tutarının hesaplanması şöyle olacaktır: Amortisman Tutarı = Duran varlığın

maliyeti x Amortisman Oranı Amortisman Oranı = 1 / Duran varlığın tahmini faydalı ömrü Normal amortisman yönteminde duran varlığın faydalı ömrü 4 yıldan az ise, Amortisman Oranı %25'ten fazla olamaz.

Azalan Bakiyeler Yöntemi

Metin Bu yöntemde duran varlığın maliyeti faydalı ömründe yok edilirken, ilk yıllarda tutarın daha fazla, sonraki yıllarda azalarak devam etmesini esas alır.

Bu yöntemde Amortisman Tutarı şöyle hesaplanır: Amort. Tutarı = (Duran varlığın net aktif değeri – Hurda değeri) x Amortisman oranı Hurda değeri olmadığı varsayıldığında ise, Amortisman Tutarı = Duran varlığın net aktif değeri x Amortisman Oranı Amortisman Oranı = (1 / Duran varlığın tahmini faydalı ömrü) x 2 Bu yöntemde duran varlığın faydalı ömrü 4 yıldan az, Amortisman Oranı ise %50'den fazla olamaz.

Amortisman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Dönem sonunda normal amortisman yöntemi veya azalan bakiyeler yöntemi ile hesaplanan amortisman tutarlarının muhasebe kayıtları, direkt ve endirekt kayıt yöntemlerine göre, ayrı ayrı yapılacaktır.

Direkt Kayıt Yöntemi Bu yöntemde hesaplanan Amortisman Tutarı doğrudan ilgili duran varlık hesabının maliyet değerinden düşülür. Böylece ilgili duran varlık hesabı bilançoda net aktif değeri ile yer alır. **Endirekt Kayıt Yöntemi** Bu yöntemde sadece hesaplanan amortisman tutarı, ilgili duran varlık hesabından düşülmeyip, '257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı' nda ayrıca takip edilir. Böylece, duran varlığın maliyet değeri ve amortisman tutarları toplamı, bilançoda görülecektir. Eğer bir duran varlık, faydalı ömrü sonunda kullanılabilir durumda ise son yıl Amortisman Tutarı 1 TL eksik kaydedilerek, duran varlık 1 TL'lik iz değeri ile kayıtlarda tutulmaya devam edilir. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Maddi olmayan duran varlıklar, yararlarının devam edeceği süreye bağlı olarak eşit tutarlarda amortisman (itfaya) tabi tutulurlar.

Yararlanma süreleri belli olmayan, 'kuruluş ve örgütlenme giderleri' vb. giderler, aktifleştirilecek olursa 5 yıl içinde eşit tutarlarla amortisman tabi tutulur. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre maddi olmayan duran varlıklar için endirekt amortisman kayıt yöntemi benimsenmiştir. Dönem sonunda hesaplanan amortisman tutarı, '268 Birikmiş Amortismanlar Hesabı'na alacak, 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı'na borç olarak kaydedilir.

Özel Tükenmeye Tabi Varlıklarda Tükenme Payı Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar: Petrol, kömür rezervleri gibi belirli bir rezervin kullanılması için yapılan ve o rezervin tükenmesine paralel olarak değer yitirecek olan arama, hazırlık ve geliştirme faaliyetler için yapılmış giderler, özel tükenmeye tabi varlıkları oluşturur. Örneğin bir maden çıkarmak için yapılan arama, hazırlık ve geliştirme giderleri bu grupta yer alır. Ancak yapılan harcamaların yararı oradan çıkarılacak maden miktarı ile sınırlıdır. Özel tükenmeye tabi varlıklar grubuna giren hesaplar, özelliklerine göre tükenme payı ayrılmak suretiyle amorti edilirler. Ayrılan tükenme payı ilgili gider hesabının borcuna kaydedilirken bu hesabın alacağına kaydedilir

300 BANKA KREDİLERİ

Banka ve diğer finans kuruluşlarından sağlanan kısa vadeli kredilere ilişkin tutarları içeren hesap kalemidir. Hesap finansal ihtiyaçlardan dolayı banka ve diğer finans kuruluşlarından kredi alındığında alacaklandırılır, kredi ödendikçe borçlandırılır. Alacak bakiyesi veren bir hesaptır. Herhangi bir tarihte hesabın alacak bakiyesi tutarı, işletmenin kısa vadeli kredi borcunu göstermektedir. Banka kredileri hesabının değerlemesi, banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan kredi, Türk Lirası cinsinden ise değerlendirme kayıtlı değer (mukayyet değer) üzerinden, yabancı para cinsinden ise, değerlendirme günündeki döviz kurları üzerinden değerlendirilir. Döviz kurunda meydana gelecek olan artış işletme maliyetlerini arttıracaktır. Bu artış tutarı, dönem sonunda Finansman Giderleri hesabına aktarılacaktır.

400 BANKA KREDİLERİ

Banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan uzun vadeli kredilerin yer aldığı hesaptır. İşletmelerin faaliyetlerini sürdürmek için ihtiyaç duydukları bir yıldan uzun vadeli, banka ve diğer finans kuruluşlarından sağladıkları krediler alındığında bu hesaba alacak kaydedilir. Banka kredileri hesabının değerlendirilmesi, banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan kredi, Türk Lirası cinsinden ise değerlendirme kayıtlı değer üzerinden, yabancı para cinsinden ise, değerlendirme günündeki döviz kurları üzerinden yapılacaktır. Dönem sonunda kısa vadeli hâle gelen anapara ödemeleri hesaptan düşülerek 303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri hesabına aktarılır.

405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER

İşletme tarafından çıkarılmış bulunan tahvillerden vadesi bir yılı aşanlar bu hesapta izlenir. İşletme tahvil satışı yaptığında bu hesaba alacak kaydedilir. Çıkarılmış tahvillerin vadesi, bilanço düzenleme tarihi itibarıyla kısa vadeli hâle geldiğinde borçlandırılır. Çıkarılmış tahviller hesabının değerlendirilmesi, TL cinsinden çıkarılmış ise kayıtlı değeri ile yabancı para cinsinden çıkarılmış ise döviz kuru üzerinden değerlendirilir. Çıkarılmış tahviller hesabının envanterinde, cari döneme isabet eden faiz tutarları hesaplanarak Finansman Giderleri hesabında giderleştirilir, dönem sonu itibarıyla kısa vadeli hâle gelen anapara taksitleri 304 Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri hesabına aktarılır. **320**

SATICILAR

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senetsiz borçların izlendiği hesaptır. Ortaklar, ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan senetsiz ticari borçların bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekir. Satıcılar hesabının değerlendirilmesinde, senetsiz borçlar TL cinsinden ise kayıtlı değeri ile döviz cinsinden bir borç ise değerlendirme günündeki döviz kurları üzerinden değerlendirilir. Satıcılar hesabının envanterinde, dönem sonunda satıcılar ile irtibata geçilerek borç tutarları tespit edilir ve kayıtlı tutarlar ile karşılaştırılarak bir farklılık olup olmadığı tespit edilir. Farklılık söz konusu ise, sebebi araştırılarak gerekli düzeltme kayıtları yapılır. Döviz cinsinden bir senetsiz borç söz konusu ise ayrıca dönem sonu döviz kuruna göre TL cinsinden gerekli düzeltme kaydı yapılır.

321 BORÇ SENETLERİ

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senede bağlanmış ticari borçlarının izlendiği hesaptır. Ortaklar, ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan senetli ticari borçların bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekir. Borç senetleri hesabının değerlendirilmesinde tasarruf değeri esas alınır. Bir varlığın sahibi tarafından belirlenen değeridir, diğer bir ifade ile varlığın peşin değeridir. Senetli borcun dönem sonunda ödenmesi durumunda işletmenin ödemek isteyeceği tutardır. Senetli borç döviz cinsinden ise, dönem sonu döviz kurları üzerinden gerekli değerlemeler de yapılmalıdır.

322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU

(-) Bilanço gününde, senetli borçların tasarruf değeri ile değerlendirilmesini sağlamak üzere borç senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılır. Reeskont tutarı, borcun vadesi ile değerlendirme yapılan tarih arasındaki gün sayısına isabet eden faiz tutarıdır. Mal veya hizmetler satın alındığında ödeme seçenekleri arasında peşin ödeme ve vadeli ödeme seçenekleri mevcuttur. İşletme bir alım için bu iki seçimden birini kullanacaktır. Fakat vadeli ödeme seçeneği kullanılır ise satın alınan mal veya hizmetin peşin fiyatına, ödemenin vadesine göre belirli bir vade farkı ilave edilir ve alış maliyeti bu tutar kadar artmış olur. Örneğin satın alınacak bir ticari malın peşin fiyatı 10.000 TL iken, 3 ay vadeli alış fiyatı 10.500 TL olabilir. Aradaki 500 TL'lik fark 3 ay için belirlenen vade farkıdır. Vadeli ödeme seçeneği kullanıldığında işletme 500 TL fazla maliyete katlanmış olacaktır ve bu fark Ticari Mallar

hesabına ilave edilecektir. Dönem sonunda yapılan reeskont hesaplaması ve kaydı, mal veya hizmet tutarına vadeden dolayı ilave edilen tutardan, gelecek döneme ait olan vade farkının düşülmesi ve borcun dönem sonu itibarıyla peşin fiyatıyla gösterilmesini sağlamaktır. Dönem içerisinde borca gelecek döneme ait vade tutarı da eklendiği için maliyet artmıştır, bu nedenle dönem sonunda hesaplanacak reeskont tutarı kadar bir gelir kaydı yapılarak gelecek döneme ait olan gider bu dönemden mahsup edilmiş olacaktır. Gelir hesabı olarak 647 Reeskont Faiz Gelirleri hesabı kullanılacaktır, reeskont olarak kaydedilen bu tutar, gelecek dönemin gideri olduğundan 657 Reeskont Faiz Giderleri hesabına aktararak kapatılır. Döviz cinsinden senetli borçların değerlendirme tarihindeki döviz kurlarına göre düzeltme kayıtları yapıldıktan sonra reeskont işlemlerinin yapılması gerekir.

331 ORTAKLARA BORÇLAR

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç alma ve benzer nedenlerle) ortaklara (ferdi işletmelerde işletme sahibine) borçlu bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır. Ortaklara Borçlar hesabının değerlendirilmesi ve envanter işlemleri, satıcılar hesabının değerlendirilmesi ve envanter işlemleri ile aynıdır.

335 PERSONELE BORÇLAR

İşletmenin personeline olan çeşitli borçları hesapta izlenir. Personele Borçlar hesabının değerlendirilmesi kayıtlı değer üzerinden yapılır. Envanter işlemlerinde sadece işletmenin borçlu olduğu personelinin işten ayrılması durumunda, bu hesaptaki tutarı 336 Diğer çeşitli borçlar hesabına aktarılır.

421 BORÇ SENETLERİ

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetli borçların izlendiği hesaptır. Uzun vadeli senetli borçların değerlendirilmesi ve envanter işlemleri, kısa vadeli senetli borçlarının değerlendirilmesi ve envanter işlemlerine ilaveten, dönem sonunda vadesi bir yılın altına inen senetli borçların, kısa vadeli senetli borçlar hesabına yani 321 Borç Senetleri hesabına devri yapılır.

422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU

(-) Bilanço gününde, senetli borçların tasarruf değeriyle değerlendirilmesini sağlamak üzere, borç senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılır. Uzun vadeli senetli borçların reeskont hesabının envanter işlemleri, kısa vadeli senetli borçların reeskont hesabının envanter işlemlerinin aynıdır.

GELİR HESAPLARININ DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Cari dönemde ortaya çıkan ancak gelecek aylara veya gelecek yıllara ait olan gelirler cari dönem geliri olarak gösterilemezler. Bu tür gelirler ilgili oldukları dönemlerde gelir yazılmalıdır. Bunu sağlamak için takip eden aylara ait olanlar Gelecek aylara ait gelirler hesabında, gelecek yıllara ait olanlar ise Gelecek yıllara ait gelirler hesabında takip edilir.

Ayrıca, gelecek dönemlerde tahsilatları yapılacak olmalarına rağmen cari döneme ait olan gelirler söz konusu olduğunda da bu gelirler Gelir tahakkukları hesabı yardımıyla gelir kaydedilir. Gelecek dönemlerde gelir tahsil edildiğinde ise Gelir tahakkukları hesabı kapatılır.

Bu ayrımların yapılması hem işletmenin faaliyet sonuçlarının doğru olarak tespit edilmesine yardımcı olacak hem de muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramına uygun hareket edilmesini sağlayacaktır.

Cari Dönemde Tahsilatı Yapılıp, Sonraki Dönemi Kapsayan Gelirler Cari dönem içinde tahsilatı yapılmasına rağmen, gelecek dönemlere ait olan gelirler Gelecek aylara ait gelirler ve Gelecek yıllara ait gelirler hesaplarında takip edilir.

380 Gelecek aylara ait gelirler hesabı, gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan kısa süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır. 480 Gelecek yıllara ait gelirler hesabı ise gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan uzun süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır.

Cari dönem içinde tahsilatı yapıp sonraki dönemi kapsayan gelirlerin kayıt altına alınmasında, işletmelerin mali rapor düzenleme dönemleri önem arz etmektedir. İşletmeler mali tablolarını gerek yönetsel kararlardan gerekse yasal zorunluluklardan dolayı aylık, üçer aylık ve yıllık olmak üzere üç zamanlı olarak düzenleyebilirler. Aylık ve üçer aylık mali tablo düzenleyen işletmeler gelir gerçekleştiğinde, mali tablo dönemine ait gelirlerini cari dönem geliri hesabına, cari dönem sonuna kadar olan gelir tutarı, 380 Gelecek aylara ait gelirler hesabına ve cari dönem sonrasını kapsayan gelir tutarı ise 480 Gelecek yıllara ait gelirler hesabına kaydedilir.

Mali raporlarını yıllık düzenleyen işletmeler ise gelir gerçekleştiğinde, cari döneme isabet eden gelir tutarını cari dönem geliri hesabına, takip eden on iki aylık gelir tutarını 380 Gelecek aylara ait gelirler hesabına ve takip eden on iki ayı aşan gelir tutarı ise 480 Gelecek yıllara ait gelirler hesabına kaydedilir. Her iki durumda da Cari dönem sonunda ise 480 Gelecek yıllara ait gelirler hesabına kaydedilen tutardan takip eden on iki aya isabet eden kısmı 380 Gelecek aylara ait gelirler hesabına aktararak, cari dönemde yapılan kayıtlar gelecek dönemde de tekrar edilir.

Cari Döneme Ait Olup, Sonraki Dönemlerde Tahsil Edilecek Olan Gelirler

Cari dönem içerisinde oluşan fakat tahsilatları gelecek dönemlerde yapılacak olan gelirlerin, işletme faaliyet sonuçlarının doğru bir şekilde hesaplanabilmeleri ve muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı gereği ait oldukları döneme gelir olarak kaydedilmeleri gerekmektedir. Bu nedenle, tahsilat işlemi sonraki dönemlerde gerçekleşecek fakat gelir oluşum süreci cari dönemi de kapsayan işlemlerin cari dönemi ilgilendiren kısımları Gelir tahakkukları hesabı yardımıyla cari dönemlerine gelir olarak kaydedilirler. İlgili gelir tahsil edildiğinde Gelir tahakkukları hesabı kapatılır. Dönem sonu itibarıyla gelirin tahsilatı gelecek dönem içerisinde yapılacaksa 181 Gelir tahakkukları hesabı, tahsilat bir yıldan uzun sürede gerçekleşecekse 281 Gelir tahakkukları hesabı yardımıyla gelirler tahakkuk ettirilir. 281 Gelir tahakkukları hesabıyla tahakkuku yapılmış olan gelirlerin tahsilat zamanları bir yılın altına düştüğünde hesap 181 Gelir tahakkukları hesabına aktarılır.

GİDER HESAPLARININ DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Gider hesaplarının dönem sonu işlemleri iki başlık altında ele alınacaktır. İlk olarak, giderlerin, muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramı gereğince ait oldukları döneme gider yazılmaları bakımından, gider hesaplarında dönem ayrımı konusu ele alınacaktır. İkinci olarak da dönem içinde 7 numaralı maliyet (gider) sınıfta kullanılan faaliyet giderleri ve finansman giderleri hesaplarının 6 numaralı gelir tablosu hesaplarına devredilmesi konusu ele alınacaktır.

Gider Hesaplarında Dönem Ayrımı

İşletme faaliyetlerini sürdürmek için yapılan harcamalara gider diyebiliriz. Bir cari dönemde yapılan gider veya giderler sonraki dönemi veya dönemleri de kapsayabilir veya ödeme işlemleri sonraki dönemlerde gerçekleşecek olan bir gider cari döneme ait olabilir. Yapılan giderler birer zarar unsuru oldukları için, işletmenin faaliyet sonucunu (kâr veya zararını) belirleyen önemli bir unsurdur.

İşletmenin çalışma dönemine ait gerçek kâr veya zarar rakamını belirlemek muhasebenin temel unsurlarından biri olduğundan yapılan giderin gerçekleştiği dönemin gider hesaplarına yazılması gerekmektedir. Bu nedenle, cari dönemde yapılan bir gider işlemi sonraki dönemleri kapsıyor ise dönemlerin ayrılması veya cari döneme ait fakat gelecek dönemlerde ödenecek bir gider olması durumunda, tahakkuk esas gereği ödenmeden giderin cari dönem gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Cari Dönemde Ödemesi Yapılıp, Sonraki Dönemi Kapsayan Giderler

Cari dönemde ödemesi yapıp, sonraki dönemlere ait olan giderler 180 Gelecek aylara ait giderler ve 280 Gelecek yıllara ait giderler hesapları yardımıyla takip edilir. 180 Gelecek aylara ait giderler hesabı, peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken, gelecek döneme ait giderleri izlemek için kullanılır. Yani cari dönemde ödenen giderin gelecek dönemi ilgilendiren kısmı, gelecek dönem giderlerine aktarılmak üzere bu hesaba gider olarak yazılır. 280 Gelecek yıllara ait giderler hesabı, peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken, gelecek yıllara ait giderleri izlemek için kullanılır. Yani cari dönemde ödenen giderin, gelecek dönemden sonraki dönemlere isabet eden kısmı bu hesapta takip edilir. Bu kapsamdaki giderlerin kayıt altına alınmasında, işletmelerin mali rapor düzenleme dönemleri önem arz etmektedir. İşletmeler mali tablolarını gerek yönetsel kararlardan gerekse yasal zorunluluklardan dolayı aylık, üçer aylık ve yıllık olmak üzere üç zamanlı olarak düzenleyebilirler. Aylık ve üçer aylık mali tablo düzenleyen işletmeler gider gerçekleştiğinde, mali tablo dönemine ait gider cari dönem gideri hesabına, cari dönem sonuna kadar olan gider tutarı, 180 Gelecek aylara ait giderler hesabına ve cari dönem sonrasını kapsayan gider tutarı ise 280 Gelecek yıllara ait giderler hesabına kaydedilir. Mali raporlarını yıllık düzenleyen işletmeler ise gider gerçekleştiğinde, cari döneme isabet eden gider tutarını cari dönem gideri hesabına, takip eden on iki aylık gider tutarını 180 Gelecek aylara ait giderler hesabına ve takip eden on iki ayı aşan gider tutarı ise, 280 Gelecek yıllara ait giderler hesabına kaydedilir.

Her iki durumda da Cari dönem sonunda ise 280 Gelecek yıllara ait giderler hesabına kaydedilen tutardan takip eden on iki aya isabet eden kısmı 180 Gelecek aylara ait giderler hesabına aktarılarak, cari dönemde yapılan kayıtlar gelecek dönemde de tekrar edilir. Cari Döneme Ait Olup, Sonraki Dönemlerde Ödenecek Olan Giderler Cari dönem içerisinde işletme faaliyetlerinde kullanılarak tüketilmesine rağmen bazı giderlerin ödemelerinin yapılması gelecek dönemde yapılabilir. (Elektrik, telefon, doğalgaz vb.) Bu tür giderlerin ödemeleri yapılmamış olmasına rağmen, cari döneme ait giderler oldukları için, dönem giderlerine kaydedilmesi gerekir. Bunun için cari dönem gideri hesabına kayıt yapılırken, ödeme yapıncaya kadar ilgili tutar Gider tahakkukları hesabında takip edilir ve hesap ödeme yapıldığında kapatılır.

Cari döneme ait olup gelecekte ödenecek giderler, ödeme yapıncaya dek Gider Tahakkukları hesabında izlenirler. Gider Hesaplarının Yansıtılması Faaliyet giderleri, işletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleridir. Finansman giderleri ise, işletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderlerdir. İşletmelerin dönem içerisinde yapmış oldukları faaliyet giderleri ve finansman giderleri 7 numaralı maliyet (gider) hesapları sınıfında takip edilir. İşletmenin faaliyet sonucunu belirleyebilmek için 6 numaralı gelir tablosu hesaplarından faydalanılır. Bu yüzden dönem içerisinde 7 numaralı sınıfta takip edilen faaliyet giderleri ve finansman giderlerinin, dönem sonunda 6 numaralı sınıftaki faaliyet giderleri ve finansman giderleri gruplarındaki hesaplara devredilmesi gerekmektedir. 7 numaralı sınıfta takip edilen faaliyet giderlerinin 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabına devredilebilmeleri için 6 numaralı sınıflara yansıtma hesapları kullanılarak aktarılması gerekir.

ÖZ SERMAYENİN DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Bilançonun pasifinde, işletmelerin sahip oldukları varlıkları edinmek için kullandıkları fonların kimlerden sağlandığını gösteren kaynaklar yer almakta olup kaynaklar, borçlar (dış kaynaklar) ve öz kaynaklar (öz sermaye) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İşletmeler varlıkların finansmanında kullandıkları fonları ortaklarından ya da üçüncü şahıslardan temin ederler.

Kaynakların borçlar ve öz kaynak olarak sınıflandırılması da bu kıstasa göre başka bir ifadeyle mülkiyete göre yapılmaktadır. Varlıkları edinmek için kullanılan fon kaynağının mülkiyeti bilanço düzenleyene (işletme sahip ya da ortaklarına/sahiplerine) ait ise öz kaynak; varlıkları edinmek için kullanılan fon kaynağının mülkiyeti başka bir şahıs, kurum ise ve bu fon geçici bir süre için bilanço düzenleyen kullanımına verilmiş/bırakılmış ise dış kaynak olarak sınıflandırılır.

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 194. maddesine göre öz sermaye, aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark olup müteşebbisin işletmeye koymuş olduğu varlığı ifade eder. Başka bir ifadeyle öz sermaye, işletme sahip ya da ortaklarının (sahiplerinin) varlıklar üzerindeki haklarının parasal karşılığını yani işletmenin net aktif toplamının ortaklık tarafından karşılanan kısmını ifade etmektedir.

Öz sermaye hesap grubu, işletme sahip ya da ortaklarının işletmeye sermaye olarak koydukları değerler ile işletme faaliyetleri sonucu elde edilen ve henüz işletmeden çekilmemiş dönem kârı (işletme faaliyet döneminde zarar etmişse öz sermaye, zarar tutarında azalır.), dağıtılmamış önceki dönem kârları (Önceki dönem zarar var ise öz sermaye hesap grubunda eksi olarak yer alır.), dönem kârlarından ayrılan yedekler ile sermaye yedeklerinden oluşmakta olup öz kaynaklar hesap sınıfı aşağıdaki hesap gruplarına ayrılmıştır:

- 50. Ödenmiş sermaye
- 52. Sermaye yedekleri
- 54. Kâr yedekleri
- 57. Geçmiş yıllar kârları
- 58. Geçmiş yıllar zararları
- 59. Dönem net kâr/zararı Ödenmiş sermaye, işletme ortaklarının taahhüt ettikleri sermaye ile taahhüt ettikleri sermayenin henüz ödenmemiş kısmı arasındaki farktır. **Ödenmiş sermaye hesap grubu;**
- 500 Sermaye
- 501 Ödenmemiş Sermaye (-)
- 502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları
- 503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-) hesaplarından oluşmaktadır.

500 Sermaye Hesabı

İşletme sahip ya da sahiplerinin işletmeye sermaye olarak koydukları değerlerin takip edildiği hesaptır. Şahıs işletmelerinde sermaye olarak işletmeye konulan ekonomik değerlerin aktife kaydedilmesi ile sermaye hesabı açılmış olur.

501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı

İşletme sahip ya da sahiplerinin işletmeye koymayı taahhüt ettikleri sermayenin takip edildiği hesap olup hesabın kalanı işletme sahip ya da sahiplerinin taahhüt ettikleri sermayenin henüz ödenmemiş kısmını gösterir. Ödenmemiş sermaye, bilançonun pasifinde öz kaynakları azaltıcı bir kalem olarak sermayeden indirim biçiminde gösterilir. **52. Sermaye Yedekleri**

Öz sermayeyi kârın dışında sermaye hareketleri nedeniyle artıran unsurların takip edildiği hesap grubudur. Çıkarılan hisse senetlerinin yazılı değerinden daha yüksek değerle satılması, sermaye taahhüdünü yerine getirmeyen ortağın ortaklık payının iptal edilerek yeniden çıkarılan hisse senedinin satışında olumlu fark doğması, işletmenin aktifine kayıtlı maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi gibi nedenlerle ortaya çıkan ve işletmede bırakılan tutarların izlendiği hesaplar bu grupta yer alır. Sermaye yedekleri hesap grubu aşağıdaki hesaplardan oluşmaktadır:

- 520 Hisse Senedi İhraç Primleri
- 521 Hisse Senedi İptal Kârları
- 522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları
- 523 İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
- 529 Diğer Sermaye Yedekleri

520 Hisse Senedi İhraç Primleri Anonim şirketlerin kuruluşunda ya da sermaye artırımları neticesinde yeni çıkardıkları hisse senetlerini itibari (nominal) değerlerinin üzerinde satmaları durumunda satış

fiyatı ile itibari değer arasındaki farka emisyon primi denir ve emisyon primi 520 Hisse Senedi İhraç Primleri hesabına kaydedilir.

Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın 347. maddesine göre pay senetleri itibari değerlerinin altında bir bedelle çıkarılamaz. Bu durumda ihraç edilecek hisse senetleri ya nominal değerleri ile ya da nominal değerleri üzerinde bir bedelle satılacaktır. Ayrıca yine TTK'nın 476. maddesine göre payın itibari değer asgari bir kuruş olmalıdır.

521 Hisse Senedi İptal Kârları TTK'nın 482. maddesine göre sermaye koyma borcunu süresi içinde yerine getirmeyen pay sahibinin hisse senetleri yönetim kurulu kararı ile iptal edilebilir ve iptal edilen hisse senetlerinin yenisi çıkarılarak yeni ortak alınabilir. 521 Hisse Senedi İptal Kârları hesabı, işletmeye yeni ortak alınması durumunda yeni ortağın iptal edilen hisse senetlerine yaptığı ödeme ile iptal edilen hisse senetlerinin bedelleri arasındaki farkın izlendiği hesaptır. Başka bir ifadeyle sermaye koyma taahhüdünü yerine getirmeyen ortağın hisse senetlerinin değerinin üstünde satılması hâlinde aradaki fark 521 Hisse Senedi İptal Kârları hesabında takip edilir. 522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları Yeniden değerlendirme, işletme defterlerinde tarihi maliyetler ile kayıtlı olan sabit kıymetler üzerindeki enflasyonist etkilerin giderilmesidir. Başka bir ifadeyle yeniden değerlendirme, tarihi maliyetlerle kaydedilmiş sabit kıymetlerin gerçek değerine yükseltilmesi işlemidir. Enflasyonist dönemlerde yeniden değerlendirme ile varlıklar gerçek değerleri ile değerlendirilmiş olur; işletmelerin enflasyondan kaynaklanan fiktif kârları önlenerek, gerçek kârlarının tespit edilmesine olanak sağlar ve neticede işletmeler aşırı vergi yükünden kurtulmuş olur. Yeniden değerlendirme sonucunda oluşacak değer artışı, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına kaydedilir.

Değer artış fonu, yeniden değerlendirme sonrası net aktif değerinden, yeniden değerlendirme öncesi net aktif değerinin çıkartılmasıyla hesaplanır ve 522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları hesabına kaydedilir. 01.01.2004'te yürürlüğe giren 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun, VUK'un mükerrer 298. maddesinde düzenlenen yeniden değerlemeyi uygulamadan kaldırmıştır. 01.01.2004 tarihinden sonra vergi mevzuatı ile yürürlükten kalkan yeniden değerlemenin yerini enflasyon düzeltilmesi almıştır. Enflasyon düzeltilmesinin yapılabilmesi için; fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması gerekmektedir. Enflasyon düzeltilmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmesi hâlinde uygulanabilecektir. 2004 yılından beri belirlenen kriterler gerçekleşmediğinden enflasyon düzeltilmesi uygulanmamıştır. 54. Kâr Yedekleri Sermaye şirketlerinde kanun, ana sözleşme, genel kurul kararı ile öz kaynakların bünyesini sağlam tutmak, işletmenin devamlılığını/gelişmesini sağlamak, ortaklar ile alacaklıların haklarını korumak ve öz kaynaklarda faaliyet sonunda oluşabilecek azalışları karşılamak amacıyla kârın belli bir kısmı dağıtılmayarak şirket bünyesinde bırakılır. Dağıtılmayarak şirket bünyesinde bırakılan bu kısım yedek akçe olarak adlandırılır.

Yedek akçeler;

- TTK hükümlerine göre ayrılan yedek akçeler (yasal yedekler),
- Şirket ana sözleşmesine dayanarak ayrılan yedek akçeler (statü yedekleri),
- Şirket genel kurulu kararıyla ayrılan yedek akçeler (olağanüstü yedekler) olmak üzere üç çeşittir ve yedek akçeler, işletmenin bilançosunun pasifinde kârlardan ve öz sermayeden ayrı olarak kâr yedekleri hesap grubunda takip edilir. Kâr yedekleri hesap grubu;
- 540 Yasal Yedekler
- 541 Statü Yedekleri
- 542 Olağanüstü Yedekler
- 549 Özel Fonlar hesaplarından oluşur. 540 Yasal Yedekler Yasal yedekler, I. tertip yedek akçe ve II. tertip yedek akçe olmak üzere ikiye ayrılır. I. tertip yedek akçe, sermaye şirketlerinin her yıl elde ettikleri kârlarının %5'ini şirketin ödenmiş sermayesinin %20'sini buluncaya kadar ayırdıkları yedek akçedir (TTK 519.madde). II. tertip yedek akçe ise ortaklara ve kârdan pay alan diğer kişilere dağıtılmasına karar verilen kârın %10'u olarak ayrılması gereken yedek akçedir. Kârdan ayrılan I. Tertip Yedek Akçe ve II. Tertip Yedek Akçe 540 Yasal Yedekler hesabında izlenir. 541 Statü Yedekleri Şirket ana sözleşme hükümlerine göre ayrılacak yedek akçeler ihtiyari yedek akçe ya da statü yedekleri olarak adlandırılır ve 541 Statü Yedekleri hesabında takip edilir. 542 Olağanüstü Yedekler TTK'nın 523. maddesine göre şirket genel kurulu kararı ile aktiflerin yeniden sağlanabilmesi ve şirketin gelişimi için kanunda ve esas sözleşmede belirtilenin dışında yedek akçe ayrılabilir ve ayrılan bu yedek akçeler 542 Olağanüstü Yedekler hesabında takip edilir. 549 Özel Fonlar Şirket genel kurul kararı ile belli amaçlar için kullanılmak üzere ayrılan yatırım fonu, sermaye itfa fonu yatırım indirim fonu gibi kârdan ayrılan yedeklerle duran varlıkların satışında ortaya çıkan ve duran varlığın yenilenmesi amacıyla kullanılacak yenileme fonlarının takip edildiği hesaptır. VUK'un 328. maddesine göre amortisman tabii iktisadi kıymetlerin satılması durumunda alınan bedel ile iktisadi kıymetlerin envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kâr ve zarar hesabına geçirilir. Ancak satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zorunlu ise veya bu hususta işletme yönetiminin karar verilmiş ve teşebbüse geçilmişse satış nedeniyle ortaya çıkan kâr, yenileme

giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde iktisadi kıymetin yenilenmemesi durumunda kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıllık süre içinde iktisadi kıymetin yenilenmesi durumunda ise 549 Özel Fonlar hesabında tutulan kâr iktisadi kıymetin amortismanından mahsup edilir. Özetle VUK'ta amortismanına tabi maddi duran varlıkların satışından elde edilen kârın yenileme fonuna alınabileceğini ve vergi dışı bırakılabileceğini hükme bağlanmıştır.

57. Geçmiş Yıl Kârları Geçmiş yıllar kârları hesap grubunda sadece 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabı yer alır ve bu hesap, geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan kârların, işletme sahip ya da ortaklarına (sahiplerine) dağıtılmasına ya da sermayeye eklenmesine kadar tutulması gereken tutarların takip edildiği hesaptır. Başka bir ifadeyle işletme kâr elde edip bu kârı herhangi bir şekilde değerlendirmediyse ya da başka hesaplara aktarmadığı sürece yıllar itibarıyla bu hesapta birikir. 58. Geçmiş Yıllar Zararları Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan net zararların takip edildiği hesaptır. 59. Dönem Kârı/Zararı İşletmenin faaliyet dönemini kârla kapatması durumunda kârını, zararla kapatması durumunda zararını gösteren hesapların yer aldığı hesap grubudur. İşletme faaliyet dönemini kâr ile kapatırsa öz sermayesi artar, zararla kapatması durumunda ise öz sermayesi azalır. Dönem kârı/zararı hesap grubu işletmenin faaliyet dönemi sonunda ulaştığı net kârı ve zararını gösteren aşağıdaki iki hesaptan oluşmaktadır:

- 590 Dönem Net Kârı

- 591 Dönem Net Zararı 590 Dönem Net Kârı İşletmenin faaliyette bulunduğu döneme ilişkin net kârının izlendiği hesaptır. İşletmenin faaliyet yılı sonunda gelir tablosu hesaplarının kalanları 690 Dönem Net Kârı veya Zararı hesabına devredilir ve neticede 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabının bakiyesi alacak kalanı verir ise işletme faaliyet yılında kâr etmiş demektir. Bu kâr vergi öncesi kâr olup %22 kurumlar vergisi kesintisi yapıldıktan sonra net kâr elde edilmiş olur ve net kâr da 590 Dönem Kârı hesabına kaydedilir.

591 Dönem Net Zararı İşletmeler faaliyet döneminin sonunda kâr edebilecekleri gibi zarar da edebilir. Zarar, işletmenin giderlerinin gelirlerinden fazla olması anlamına gelir, işletmenin sermayesindeki azalışı ifade eder ve 591 Dönem Net Zararı hesabında takip edilir. İşletmenin faaliyet yılı sonunda gelir tablosu hesaplarının kalanları 690 Dönem Net Kârı veya Zararı hesabına devredilir ve neticede 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabının bakiyesi borç kalanı verir ise işletme zarar etmiş demektir.

MALİYET, GİDER, ÖDEME VE HARCAMA KAVRAMLARI

Maliyet: Mal ve hizmet üretmek için işletme tarafından yapılan çeşitli giderlerin (ham madde, yardımcı madde, işçilik ve genel üretim giderleri), uğranılan normal kayıpların (amortisman, fire) ve para ile ölçülebilen katlanılan fedakârlıkların (sosyal güvenlik işveren primi, sosyal yardımlar) toplamıdır. Maliyet, hedeflenen bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken esirgemezliklerin parasal toplamıdır. Ulaşılacak istenen her farklı hedef için ayrı bir maliyet söz konusu olmaktadır. Örnek olarak, ticari işletme tamamlanmış bir mamulü üreticisinden alarak nihai tüketiciye satmaktadır. Üretim maliyeti, satın alma maliyeti ve satış maliyeti kavramları ortaya çıkmaktadır. Satın alma maliyeti, ticari işletmenin alış faturasında yazılı değere, ticari malın işletmeye gelinceye kadar yapılan nakliye, sigorta, gümrük, vergi gibi giderlerin eklenmesiyle bulunan maliyettir. Üretim maliyeti, ilk madde, yardımcı madde alış maliyetine üretim için yapılan giderler ve işçilik, genel üretim giderlerinin eklenmesiyle bulunan maliyettir. **Ödeme:** Para ve kredi hareketini ifade etmekte olup, işletmelerden her türlü para ve para gibi işlem gören vasıtaların çıkışıdır. **Harcama:** Mal ve hizmetleri elde etmek için ödenen nakdin, transfer edilen varlığın, katlanılan bir borç veya sunulan hizmetlerin para cinsinden ölçülen tutarıdır. Herhangi bir nedenle ya da mal, fayda ve hizmet sağlanması veya herhangi bir edim karşılığı olmaksızın ortaya çıkan bir yükümlülük nedeniyle yapılan ödeme ve borçlanmalardır. **Gider:** İşletmelerin faaliyetini ve varlığını sürdürebilmesi veya bir gelir elde edilmesi için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin, yani mal ve hizmetlerin parasal tutarıdır. Bir faydanın tüketimi biçiminde gerçekleşir ve tüketilen bir faydanın başka bir faydaya dönüşümü söz konusudur. Belli bir döneme ait tüketim ve tüketimin işletme faaliyetlerinin yerine getirmesi için yapılmış olması gerekir. Gider, harcama ve maliyet kavramları birbiriyle aynı değildir. Her gider harcama değildir. Gider harcama ile ilgili olabilir veya olmayabilir. Birbirinden önce veya aynı anda yapılmış olabilir. Harcama ve tüketimler, gerekli ve normal ise gider oluşur. Gereksiz veya anormal ise zarardır. Giderlerin yararsız olması ve boşa gider oluşması koşulunda zarara dönüşmektedir. Maliyet üretimle ilgili giderleri ifade eder. Üretim işletmeleri, ham madde, yardımcı madde ve yarı işlenmiş maddeleri insan gücü, makine ve çeşitli araçlardan yararlanarak işleyen, şeklini veya yapısını değiştirerek ihtiyaçlara daha uygun yeni mamuller meydana getiren kuruluşlardır. Bu kuruluşların maliyet unsurlarını ayrıntılı incelemeleri ve kaydetmeleri zorunludur.

GİDERLERİN SINIFLANDIRILMASI

Giderler farklı açılardan sınıflandırılabilir. Eğer yapılan giderden gelecek hesap dönemlerinde ekonomik yarar sağlanacaksa, o gider bilançoda (280 Gelecek Yıllara Ait Giderler), eğer sadece içinde bulunan dönemde yarar sağlaması söz konusu ise, o gider Gelir Tablosunda gösterilmektedir. İşletme giderleri fonksiyonuna göre sınıflandırıldığında: Stok Maliyet Giderleri: Alış Giderleri ve Üretim Giderleri olmak üzere ikiye ayrılabilir. Alış giderleri; ilk madde, yardımcı madde ve yarı işlenmiş madde ve stok alımları ve alışlarla doğrudan bağlantılı oluşan giderlerdir. Üretim Giderleri ise çeşitleri ve mamul maliyetlerine yüklenme olanakları dikkate alınarak, Direkt ilk madde ve malzeme giderleri, Direkt işçilik giderleri ve (endirekt malzeme, endirekt işçilik, yönetim ve teknik personel giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları) Genel üretim giderleridir. 7/A seçeneğinde giderler fonksiyonlarına göre ve 7/B seçeneğinde giderler türlerine göre açıklanacak ve örneklendirilecektir. Yine giderlerin farklı sınıflandırılması yapılabilmektedir. İşletme fonksiyonlarına göre: Tedarik, Üretim, Araştırma ve Geliştirme, Pazarlama, Satış ve Dağıtım, Genel Yönetim, Finansman Giderleri. Gider yerlerine göre: Üretim Gider Yerleri, Yardımcı Üretim ve Yardımcı Hizmet Gider Yerleri, Dönem Gider Yerleri. Faaliyet hacmiyle ilişkili: Sabit Giderler, Değişken Giderler, Karma Giderler (yarı değişken, yarı sabit giderler). Ürünler veya Gider yerlerine yüklenmelerine göre: Direkt Giderler, Endirekt Giderler. Gider Yüklenenler (gider taşıyıcıları): Mamuller, Yarı mamuller, Yan ürünler, Fireler, Döküntü ve Artık maddelerdir.

Maliyet Hesapları Maliyet

Muhasebesi Bağlantı Hesapları: Finansal muhasebe ve maliyet muhasebe servis çalışmaları ayrı ayrı yürütüyor ise maliyet muhasebesi bağlantı ve maliyet muhasebesi yansıtma hesapları açılarak muhasebe işlemleri yürütülebilmektedir.

Gider Hesapları: Gider türlerine göre veya işletme fonksiyonlarına göre, dönem içinde yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin borcuna kaydedilerek izlenen hesaplardır. Gider hesaplarına yapılacak

günlük defter kayıtlarında, düzenlenen muhasebe fişlerinde, gider yerleri ve gider çeşitleri hesaplarına ait numaralarla birlikte yazılır.

Gider Yansıtma Hesapları: (7/B seçeneğinde giderler çeşit esasına göre izlenir. Bütün giderlerin tek bir yansıtma hesabı vardır. 798 Gider Çeşitlerini Yansıtma Hesabı, 7/ A seçeneğinde her fonksiyonel gider hesabının ayrı bir yansıtma hesabı vardır.. Gider yansıtma hesapları, fiili maliyetlerin uygulandığı durumlarda gider hesaplarında toplanan giderlerin tümünün, önceden hesaplanmış (tahmini veya standart) maliyet yöntemlerinin kullanılması durumunda ise, standartlara göre belirlenen giderlerin ilgili hesaplara (üretim maliyeti veya dönem gideri) yansıtılmasını sağlamak amacıyla kullanılan hesaplardır.

Fark Hesapları: Bu hesaplar, önceden belirlenmiş maliyet yöntemlerinin (tahmini, standart maliyetlerle) uygulanması hâlinde, fiili giderler ile önceden belirlenmiş giderler arasında oluşabilecek farkların kaydedildiği hesaplardır. Bu farkların olumlu veya olumsuz olmasına göre bu fark hesapları borç ve alacak kalanı verebilir. İşletme fiili maliyetleri esas alarak kayıtlarını yürütmekte ise fark hesaplarının açılmasına gerek yoktur. Ancak işletme standart maliyetleri esas alarak defter kayıtlarını yapıyor ise dönem sonlarında fiili maliyetlerle standart maliyetler arasında oluşan farkların izlenmesi için fark hesapları açılmalıdır.

İŞLETMELERDE BEYANNAMELER VE VERGİLER İ

İşletmeler yıl içindeki ticari faaliyetlerinden dolayı vergi ödemeleri gerekir. Bu ünite de işletmelerin ticari faaliyetlerinden kaynaklanan ve ödemekle yükümlü olduğu vergiler ve beyannameleri aktarılacak ve muhasebe kayıtları verilecektir.

Damga Vergisi Beyannamesi

Damga vergisi, ilgili yasa da belirtilen işlemler üzerinden alınan bir vergi türüdür. İmzalanan kontratlar için damga vergisi beyannamesini taraflardan biri beyan eder. O ayın damga vergisi beyannamesi, izleyen ayın 23. günü akşamına kadar beyan edilerek 26. günü akşamına kadar ödenmesi gerekir.

Muhtasar Beyanname

Küçük-büyük tüm işletmeler gelir vergisi kesintisi yapacak ve bunları muhtasar beyanname ile aylık ya da üç aylık beyan edeceklerdir. O aya ait muhtasar beyanname izleyen ayın 23. gününe kadar beyan edilip 26. gününe kadar ödenmelidir.

Katma Değer Vergisi Beyannamesi

KDV, fatura üzerinde gösterilmesi gerekken bir tüketim vergisi olup, işlem üzerinden hesaplanır. Ay içinde yapılan satışlar ile müşterilerden tahsil edilen KDV tutarı ve üçüncü kişilerden alınan mal ve hizmetlere ilişkin ödenen KDV tutarı beyannameye yazılır. Bir ay içinde yapılan KDV'ye tabi işlemler için müşterilerden alınan KDV, müşterilere ödenen KDV tutarından fazla ise işletmelerin aradaki farkı vergi dairesine ödemesi gerekir. O ayın KDV beyannamesi izleyen ayın 24. günü akşamına kadar beyan edilip 26. günü akşamına kadar ödenmelidir.

Geçici Vergi Beyannamesi

Geçici vergi beyannamesi ile üç aylık dilim içinde elde edilen kazançta ait beyan edilen kâr nedeniyle gelir vergisi ödenmesidir. Üç aylık dönemler ile ödenen vergiler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi ödeneceği zaman indirilir kalan tutar ödenir. İşletmelerin ya da şirketlerin mali kâr/zarar durumları geçici vergi beyannamesi ile üçer aylık dönemler ile beyan edilir. Gelir Vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı %15, kurumlar vergisi geçici vergi oranı %22'dir.

Basit Usulde Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi

Basit usule tabi olan mükelleflerin yıllık kâr / zarar durumunu gösteren beyanname dir. Basit usul gelir vergisi beyannamesi izleyen yılın Şubat ayının 25. günü akşamına kadar beyan edilerek iki taksit hâlinde (Şubat ve Haziran sonu) ödenir.

Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi

Yıllık gelir vergisi beyannamesi sadece gelir vergisi mükellefleri tarafından beyan edilir. Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ilk taksidi Mart ayının 25. günü akşamına kadar beyan edilerek iki taksit hâlinde (Mart ve Temmuz) ödenir. Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi Kurumlar vergisi beyannamesi, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından beyan edilir. Şirketler kurumlar vergisi beyannamesi ile yıllık kâr/zarar durumlarını beyan ederler. Kurumlar vergisi oranı %22'dir. Yıl içinde geçici vergi ile ödenen vergiler kurumlar vergisi beyannamesinde indirilerek kalanı ödenir. Kurumlar vergisi beyannamesi Nisan ayının 25. günü akşamına kadar verilir ve 30 Nisan'a kadar ödenmelidir.

BA ve BS Formları

BA ve BS formları, beyanname değil bir bildirimdir. Aylık olarak beyan edilir. Beyanın konusuna KDV hariç 5.000 TL'yi aşan alım ve satımlar girer. O aya ait bildirimler, izleyen ayın son gününe kadar yapılır. Bu bildirimde herhangi bir ödeme yoktur, sadece bilgi vermek amacıyla yapılır.

Muhasebede Vergi İşlemleri

Peşin Ödenen Vergiler Vergi mevzuatı gereği yıl içinde peşin olarak ödenen vergiler ile bir gelir elde edilmesinde kaynaktan stopaj yoluyla kesintiye uğrayanlar, 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabında takip edilirler. Peşin olarak ödenen vergiler ve fonlar bu hesabın borcuna, dönem sonunda ödenecek vergilerden düşüldüğünde ise alacak tarafa yazılarak kapatılır.

Geçici Vergi

Geçici vergi hesaplamasında dönem sonu mal stoklarının değeri, kayıtlar üzerinden hesaplanır. Hesaplanan geçici verginin, her üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14. günü akşamına kadar vergi dairesine beyanname verilir ve 17. Günün akşamına kadar ödeme yapılır. Bu üç aylık dönem içinde kesinti yolu ile ödenen gelir vergisi, hesaplanan geçici vergiden düşülür. Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefi olan işletmeler 3'er aylık dönemler hâlinde kâr/zarar hesaplayıp, gelir tablosu düzenlemelidir. Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için geçici vergi dönemleri aşağıdaki

gibidir: BEYANNAMENİN ADI BEYAN VERME SÜRESİ 1. TAKSİT ÖDEME SÜRESİ GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ 1. dönem 14 Mayıs 17 Mayıs GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ 2. dönem 14 Ağustos 17 Ağustos GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ 3. dönem 14 Kasım 17 Kasım GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ 4. dönem 14 Şubat 15 Şubat Basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazanç sahipleri, serbest meslek sahibi ve Kurumlar Vergisi mükellefleri geçici vergi ödemek zorundadırlar. • Adi ortaklıklar ve kolektif şirketler ile adi komandit şirketler ortaklık olarak gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefi olmadıklarından geçici vergi mükellefi de değildirler. • Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan yabancı kurumlar, bu faaliyetleri dolayısıyla geçici vergi ödeyeceklerdir. Bir muhasebe dönemi kapandıktan sonra, takip eden yıl bir önceki hesap döneminde üçer aylık dönemler hâlinde ödenen geçici vergiler, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan ve ödenecek olan gelir vergisinden mahsup edilir. Eğer mahsup edilecek tutar, ödenmesi gereken gelir vergisinden fazlaysa, mahsup edilemeyen tutar mükellefin maliyeye ödeyeceği diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Şahıs işletmelerinde firma sahipleri gelir vergisi mükellefi olduklarından ödenen geçici vergilerin izlenmesi için açılan geçici vergiler hesabının dönem sonunda 131 Ortaklardan Alacaklar Hesabına devredilerek kapatılması gerekir. Şirketlerin ödediği geçici vergiler, dönem sonunda hesaplanıp ödenmesi gereken kurum kazancından yani Kurumlar Vergisi'nden düşülür. Dönem kârından ayrılacak olan vergi ve yasal yükümlülükler 691 kodlu hesaba borç, 370 kodlu hesaba alacak olarak kaydedilir. Bir bilanço hesabı olan 370 kodlu hesap, dönem sonunda bilançonun pasifinde yer alacaktır. Peşin ödenen vergiler ve fonlar ise dönem sonunda 371 kodlu hesaba devredilmelidir. Bir bilanço hesabı olan 371 kodlu hesap bilançonun pasifinde 370 kodlu hesabın altında, bu hesabı düzenleyici olarak yer almaktadır. Vergi tahakkukunun kesinleşmesinden sonra 370 ve 371 kodlu hesaplar karşılaştırılıp, birbirine mahsup edilir ve aradaki fark -eğer ödenmesi gereken fazla ise- 370 kodlu hesabın bakiyesi 360 kodlu hesaba aktarılır. Yıl içinde peşin ödenen Gelir ve Kurumlar Vergisi (geçici vergi) ve stopaj yolu ile ödenen vergiler 193 kodlu hesapta takip edilirler. Yıl içinde peşin veya stopaj yolu ile ödenen vergiler yıl sonunda tahakkuk eden yıllık vergilerden düşülmesi gerekir. Yıl içinde 193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabının borcuna yazılan ödenmiş vergiler yıl sonunda 371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri hesabına aktarılmalıdır. Envanter işlemlerinde 691 kodunda dönem karı üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, fonlar vb. diğer vergi ve kesintiler için ayrılıp, 691 kodunda takip edilir. Gelir ve gider hesapları arasında fark işletmenin brüt ticari kârını veya zararını gösterir. Ticari kârdan vergi hesaplanması, vergi mevzuatı açısından kabul edilmemektedir.

Dolayısıyla üzerinden vergilerin hesaplanacağı vergi matrahının doğru olarak bulunması için ticari kârın, mali kâra dönüştürülmesi gerekir. Kanunen kabul edilmeyen giderler ilave edilir, vergi istisnası olan gelirler düşülerek ticari kâr, mali kâra dönüştürülür. Mali kâr üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergileri ve bunlarla ilgili fonlar önce gelir tablosu hesabı olan 691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesaplarına aktarılır. Dönem sonu işlemlerinde mali kârdan ödenmesi gereken vergiler belirlendiğinde, bunun için bir karşılık hesabı açılır.

KATMA DEĞER VERGİSİ (KDV)

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda KDV'ye tabi işlemler şöyle sayılmıştır.

- Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler;
- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Diğer faaliyetlerinden doğan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabidir. KDV Uygulamasında Mal ve Hizmetin Teslimi KDV uygulamasında vergiyi doğuran olay mal ve hizmetin teslimine bağlanmıştır. Mal ve hizmetin teslimi aynı yasada aşağıdaki şekilde açıklığa kavuşturulmuştur.
- Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının sahip veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesidir.
- Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere bırakılması teslim sayılmıştır.
- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi durumunda, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi ya da sürücüye bırakılması da "malın teslimi" sayılmıştır. Ay sonunda yapılacak KDV mahsubu kaydında yani 391 ile 191 karşılaştırmasında eğer Hesaplanan KDV, İndirilecek KDV'den fazla ise; fazlalık kısmı 360 Ödenecek Vergi ve Fon Hesabına alınır ve takip eden ay 26 sına kadar vergi dairesine ödenir. İndirilecek KDV, Hesaplanan KDV'den büyükse; fark için devletten alacaklı olunur ve 190 Devreden KDV Hesabına borçlu yazılarak kayıt denkleştirilmiş olur. İndirilecek KDV toplamı, Hesaplanan KDV'den büyükse; fark için devletten alacaklı olunur ve 190 Devreden KDV Hesabına borçlu yazılarak kayıt yapılır. Eğer İndirilecek KDV, Hesaplanan KDV'den büyükse ve önceki aydan da 190 Devreden KDV varsa ay sonu KDV mahsubunda öncelikli olarak 190 Devreden KDV kullanılmalı ve bunu aşan varsa o kısım 360 ile ödenmelidir. İndirilecek KDV toplamı, Hesaplanan KDV'den büyükse ve önceki aydan da 190 Devreden KDV varsa; ay sonu KDV mahsubunda öncelikli olarak 190 Devreden KDV kullanılmalı ve bunu aşan kısım 360 ile ödenmelidir.

Deftere Geç Kaydedilen KDV'lerin İndirimi

KDV'deki düzenleme; KDV'nin 34.maddesinde, fatura ve belgelerde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için bu fatura ve belgelerin deftere işlenmiş olmaları şartı getirilmiştir. Uygulamada belgelerin ticari defterlere geç kaydı nedeniyle Vergi Daireleri KDV'nin indirimine izin vermemektedir. Ancak yargı kararlarında alış belgelerini ilgili bulunduğu yılın sonuna kadar ticari defterlere kayıt edilmiş olmaları koşuluyla hâsılat KDV'den indirim konusu yapılabileceği yolunda kararlar verilmiştir.

Şirket Kuruluşundan Önce Yapılan Alımlarda KDV İndirimi

Şirketlerin kuruluşunda yapılan giderler, kuruluşu izleyen 10 gün içinde ticari defterlere kaydedilmesi gerekir. Şirket kuruluşlarına ait giderler ve bu giderlere ait KDV'nin de vergi dairesine tescil işlemi yaptırıldıktan sonra 10 gün içinde ticari defterlere kaydedilmesi, bu sürede kaydedilen faturalar ile ödenen KDV'nin, kayıt edildiği dönemde indirimi yapılabilir.

İskonto Uygulamasında KDV

- KDV'nin 25/a maddesi hükmüne göre, teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri belgelerde gösterilen ticari geleneklere uygun miktardaki iskontolar katma değer vergisi matrahına dahil edilmeyecektir.
- KDV Genel Tebliği 26'da fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar ise katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir.

Bilanço bir işletmenin belli bir tarihindeki sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur. Bilanço, varlık ve kaynak olmak üzere iki ana bölümden oluşur. Bilançoda her varlığın mutlaka bir kaynağı vardır. Varlık ve kaynak toplamları mutlaka birbirine eşit olmalıdır. Buna bilanço temel denkliği denir.

Varlıklar: İşletmenin sahip olduğu, bilançonun aktifinde yer alan ve para ile ifade edilebilen değerlere varlık denir. Varlık hesapları dönen varlıklar ve duran varlıklar olmak üzere ikiye ayrılır.

Dönen Varlıklar: İşletmenin faaliyeti dönemi içinde yer alan ve sağladığı yarar o dönem içinde sona eren varlıklardır. Dönen varlıklar grubunda bir yıl veya daha kısa süre içinde paraya çevrilebilecek değerler yer alır. Nakit olarak işletme kasasında ya da bankada tutulan paralar ile bir yıl veya daha kısa süre içinde paraya çevrilebilecek değerler dönen varlıklar grubunda yer alır.

Duran Varlıklar: Satılmak amacıyla alınmayan, faaliyet dönemi içinde birden fazla dönem kullanılabilen ve sağladığı yarar birden fazla döneme yayılan varlıklardır.

Kaynaklar: İşletme ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal ve hizmet üretmek için gerekli olan ve varlıkların sağlandığı yerleri gösteren gruba kaynak denir. Varlıklar iki kaynaktan elde edilebilir. Bunlardan biri sermaye, diğeri de borçtur. İşletme kurulurken işletme sahiplerinin ortaya koyduğu değerlere sermaye denir. İşletme sahiplerinin işletmeye koyduğu değerlere sermaye denir ve bu sermaye sahiplerinin işletmeye koymuş olduğu varlıklar üzerindeki haklarını ifade eder.

Kaynaklar bilançoda üç başlık altında yer almaktadır:

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar: Bir yıl ya da daha kısa süre içinde ödenmesi gereken borçların bulunduğu hesap grubudur.

Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar: Bir yıldan daha uzun sürede ödenecek borçların bulunduğu hesap grubudur.

Öz kaynaklar: İşletme sahip ve ortaklarının işletmeye koydukları sermaye ve benzeri kaynakların bulunduğu hesap grubudur. İşletme sahip ve ortaklarının işletmeye koydukları sermaye ve benzeri kaynaklar bu grupta yer alır. Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likiteye doğru sıralanmıştır. Buna likidite esasına göre sıralanma denir. Bilançonun pasifinde yer alan kaynaklar ise vadelerine göre en kısa vade-den en uzun vadeye doğru sıralanmıştır. Bu vade sıralamasına da esneklik denir.

Bilançonun Biçimsel Yapısı Muhasebe sisteminin en önemli tablolarından biri olan bilançoda dört bölüm bulunmaktadır.

• **Bilanço Başlığı:** Bilanço başlığında mutlaka bulunması gereken üç önemli unsur vardır. Bunlar; işletmenin adı/unvanı, bilanço kelimesi ve bilanço tarihi.

• **Aktif:** Bilançonun sol tarafında, işletmenin varlıklarını gösteren kısımdır.

• **Pasif:** Bilançonun sağ tarafında, işletmenin kaynaklarını gösteren kısımdır.

• **Bilanço Dipnotları:** Bilançodaki kalemler hakkında bilgi verilerek, bilançonun daha iyi anlaşılabilmesi ve yorumlanabilmesi sağlanmaktadır.

Bilanço İlkeleri Varlıklara İlişkin İlkeler

• İşletmenin bir yıl içinde paraya dönüşebilecek değerleri dönen varlık, bir yıldan uzun sürede paraya çevrilecek değerler duran varlıklar grubunda yer alır.

• Vadesi bir yılın altına düşen duran varlıklar dönen varlık grubuna aktarılır.

• Değeri düşen varlıklara karşılık ayrılır.

• Vadeli alacaklar bilanço günündeki değerine indirgenmelidir.

• Birikmiş amortismanlar bilançoda gösterilmelidir.

• Alacaklar özelliklerine göre ayrılmalıdır.

• Kesin olmayan alacaklar için tahakkuk yapılmamalıdır.

Kaynaklara İlişkin İlkeler

• Kısa ve uzun vade ayırımında bir yıl ölçüt alınmalıdır.

• Vadesi bir yılın altına düşen borçlar kısa vadeli yabancı kaynaklara aktarılmalıdır.

• Tüm borçlar gösterilmelidir.

• Vadeli borçlar bilanço günündeki değerine indirgenmelidir.

• Borçlar özelliklerine göre ayrılmalıdır Öz kaynaklara İlişkin İlkeler

• Öz kaynakların işletme sahip ve ortaklarının haklarını göstermesi gerekir.

- Sermaye payları özelliklerine göre gösterilmelidir.
- Azalan öz kaynak belirtilmelidir.
- Öz kaynak net gösterilmelidir.
- Zarar Öz kaynaklardan indirilmelidir.
- Sermaye yedekleri gelir olarak gelir tablosuna alınmamalıdır. Bilançonun Temel Denkliği Bilançoda her varlığın mutlaka bir kaynağı vardır. Varlık ve kaynak toplamları mutlaka birbirine eşit olmalıdır. Buna bilanço temel denkliği denir. Örneğin 10.000 TL sermayeniz var ise en fazla 10.000 TL lik bir varlık alabilirsiniz veya daha azını alarak kalanı hazır değerlerde tutabilirsiniz. Bu nedenle varlık ve kaynak toplamları mutlaka birbirine eşit olmalıdır. Buna bilanço temel denkliği denilmektedir ve bilançonun temel denkliğinde eşitlik hiçbir zaman bozulamaz. Bilançonun temel denkliği şu şekilde ifade edilebilir: VARLIKLAR = KAYNAKLAR AKTİF = PASİF Dönen Varlıklar + Duran Varlıklar = Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar + Öz kaynaklar Bilançonun temel denkliğinden faydalanılarak işletmenin sermayesinin / bir ana kaleminin hesaplanması Bilançonun temel denkliğinden faydalanılarak bulunması istenen kalem hesaplanabilir. Varlıklar = Borçlar + Sermaye; eşitliğinden hareketle, Sermaye = Varlıklar - (Kısa Vadeli Yabancı Kay. + Uzun Vadeli Yabancı Kay.)

Açılış Bilançosu Düzenlenmesi: İşletme kurulduğu zaman yani ilk kez işe başlarken sahip olduğu varlıkları ve bunların sağlandığı kaynakları ve sermayesi belirlenir. Dönem sonu ya da Kapanış Bilançosu: Kapanış bilançosu da normal bilanço şeklinde düzenlenir. Kapanış bilançosunu düzenlerken Kesin Mizan çıkarılır ve kalanlar sütunundaki hesapların rakamları kapanış bilançosunu vermektedir. Mizan muhasebede kontrol aracı olarak kullanılan, hesapların belli tarihlerde tekrar incelendikten sonra, borç ve alacak toplamlarıyla kalanlarının toplu bir şekilde yazıldığı bir tür doğrulama çizelgesidir.

Muhasebede üç çeşit mizan vardır.

- Aylık Mizan
- Genel Geçici Mizan
- Kesin Mizan Aylık mizan, her ayın sonunda, genel geçici mizan dönem sonunda envanter işlemlerine başlamadan önce ve kesin mizan ise envanterden sonra düzenlenir. Bilanço bir işletmenin mali ve ekonomik yapısını ortaya koymaktadır. İşletmenin hangi kaynaklardan fon sağladığını gösteren mali yapı, bilançonun sağ tarafını yani pasif tarafını göstermektedir.

Bilançonun aktif tarafına ekonomik yapı, pasif tarafına da mali (finansal) yapı adı verilir. Sağlanan fonların yatırıldığı değerler de ekonomik yapıdır. Ekonomik yapı, bilançonun sol tarafında yer alan aktif tarafı göstermektedir. Bir diğer ifadeyle bilançonun aktif tarafına ekonomik yapı, pasif tarafına da mali (finansal) yapı adı verilir.

Bilançonun Çeşitleri Karşılaştırmalı bilanço: Bir bilançonun dönemsel olarak karşılaştırılmasına fırsat verecek şekilde hazırlanmasıdır. Analitik bilanço: Hesap tutarları yanında hesap tutarlarının yüzde oranlarının görülebildiği bilançodur.

Hesap tipi bilanço: İki taraflı (T) hesabı şeklinde olup, bir tarafına aktifler, diğer tarafına pasifler yazılarak hazırlanan bilanço şeklindedir.

Rapor tipi bilanço: Önce aktif hesapların sonra pasif hesapların alt alta gelecek şekilde yazılması, rapor tipi bilançodur. Ticari bilanço; TTK'ye göre çıkarılan bilançodur. Tekdüzen hesap planına göre önce bu ticari bilanço hazırlanır.

Mali bilanço; VUK ve Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre kanunen kabul edilmeyen giderlerin ilave edildiği ve vergiden muaf gelirlerin düşülerek hesaplamının yeniden yapılarak vergi açısından doğru dönem kâr/zararının belirlendiği bilanço şeklindedir.

Dönem başı bilançosu; her hesap döneminin başında 01 Ocakta düzenlenen bilançodur. Yeni kurulan işletmelerde kuruluş bilançosu, dönem başı bilançosu sayılır. Dönem sonu bilançosu; her hesap döneminin sonunda 30 Aralıkta düzenlenen bilançodur. Dönem sonunun diğer adı, kapanış bilançosudur. Ara bilançosu; hesap dönemi içinde çeşitli sebeplerle değişik tarihlerde (üç aylık, 6 aylık) çıkarılan bilançodur.

Birleşme bilançosu; en az iki işletmenin yeni bir işletme kurmak amacı birleşmeleri nedeniyle çıkarılan bilançodur.

Devir bilançosu; A işletmesinin B işletmesine katılmak istemesi durumunda, A işletmesinin o andaki varlıklarının ve kaynaklarının gösterilmesi amacıyla düzenlenen bilançodur. Tasfiye bilançosu;

işletmenin ana sözleşmesinde belirtilen tasfiye sebeplerinden en az birisinin gerçekleşmesi halinde tasfiye edilecek işletmenin o andaki varlık ve kaynak durumunu gösteren bilançodur.

Ayrılma bilançosu; Ortaklardan birinin, bir kaçının şirket ortaklığından ayrılmak istemesi durumunda, ayrılmak isteyen ortağın haklarının belirlenebilmesi için düzenlenen bilançodur. Sağlamlaştırılmış bilanço; önceki dönemi zararlı kapatan firmanın bilanço görünümünü düzeltmek ve üçüncü kişilerin işletmeye olan güvenlerini sağlamlaştırması için varlıklarını yeniden değerlemek, zararını yedek akçelerden düşmek ve sermayesini azaltmak gibi görünüm düzeltici işlemlerden sonra düzenlenen bilançodur.

Konsolide bilanço; Bir şirket grubunda yer alan bilançoların, birleştirilerek, merkez için düzenlenen bilançodur. Şube bilançosu; her şubenin kendisi için düzenlediği bilançodur. Proforma bilanço; gelecek yıl satış artışı olacağı tahmine dayalı olarak bilanço rakamlarının da değişim göstereceği ve bu değişimin ne kadar kaynak ihtiyacına neden olacağını belirlenmesi amacıyla hesaplanan ve düzenlenen bilançodur.

Gerçek Bilanço: Defter-i Kebir kayıtları kalanının kesin mizana oradan da bilançoya aktarılarak hazırlanan bilançodur. İşletme bilançosu: Bir tek işletmenin belirli bir tarihte hazırladığı bilançodur.

Konsolide bilanço: Bir şirket grubunda yer alan tüm işletmelerin hazırladığı bilançolarının birleştirilmiş halidir. BOBİ FRS Türkiye'nin 1992 yılından itibaren Tekdüzen Hesap Planı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile başlayan, daha sonra Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) uyumlaştırmaları ile devam eden muhasebe ve raporlama alanındaki önemli adımları bugün Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından düzenlenen Büyük ve Orta Boy İşletmeler (BOBİ) Finansal Raporlama Standardı (FRS'ler) ile ilerleme kazanmıştır. BOBİ-FRS'yi bağımsız denetime tabi olup, TFRS uygulamayan işletmelerin, münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında uygulaması zorunludur. BOBİ FRS, zorunlu olarak TFRS uygulamak zorunda kalan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar KAYİK'ler (Halka Açık Şirketler, Bankalar gibi) hariç, bağımsız denetime tabi diğer tüm şirketler BOBİ FRS uygulamak zorundadır. Buna göre, geçmişte Muhasebe Sistemi uygulama Genel tebliği (MSUGT) çerçevesinde bağımsız denetim yapan şirketlerde, 01.01.2018 tarihinden itibaren hazırlayacakları finansal tablolarda BOBİ-FRS uygulamak zorundadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesinde, bakanlar kurulunca belirlenen 3 ölçütten 2'sini aşan şirketler bağımsız denetime tabidir. Buna göre, aktif toplamı 35 milyon TL ve üstü, net satışları 70 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı 175 kişi ve üstü olan bu 3 ölçütten 2'sini yakalayan şirketler zorunlu olarak bağımsız denetime tabidir. Bu üç kriterin hesaplanmasında bağlı ortaklık ve iştiraklerin de ölçütleri dikkate alınacaktır. Şirketler, arka arkaya 2 yıl söz konusu bu 3 kriterden en az ikisine ulaşmış ise takip eden yılda bağımsız denetime tabi olmak zorundadır. Büyük İşletme: Aktif toplamı 75 milyon TL ve üstü, net satışları 150 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı 250 kişi ve üstü olan bu 3 ölçütten 2'sini yakalayan anonim ve limited şirketler büyük işletme sayılıp, bağımsız denetime tabi olacaktır. Orta Boy İşletme: Büyük işletme ölçütlerinin altında olup da bağımsız denetime tabi olan şirketler Orta Boy İşletme sayılır. Yani Aktif tutarı 35 milyon TL-75 milyon TL arasında, Net Satışları 70 milyon TL-150 milyon TL arasında, çalışan sayısı 175 -250 kişi arasında olan şirketler Orta Boy İşletmedir.

• Gelir tablosu İşletmelerin dönem içindeki faaliyetleri sonucunda varlıklarında artış meydana getiren unsurlara gelir denir. İşletmelerde gelir unsurların izlendiği hesaplara gelir hesapları denir. Aynı şekilde işletmelerin dönem içindeki faaliyetleri sonucunda varlıklarında azalış meydana getiren unsurlara gider denir. İşletmelerde gider unsurların izlendiği hesaplara gider hesapları denir. Gelir hesapları, gider hesapları ile birlikte tekdüzen hesap planının 6. grubunda yer alır. Gelir tablosu mali tablolar ilkelerine uygun şekilde tek düzen form olarak hazırlanır. Gelir tablosu, finansal analiz yapmaya uygun olarak rapor tipinde ya da hesap tipi olarak düzenlenir. Tekdüzen tablo hazırlanması, İşletmelerde karşılaştırmayı kolaylaştırır. Böylelikle işletmelerin finansal performansları hakkında çok daha anlamlı yorum yapılabilir.

Gelir Tablosu İlkeleri

- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve kârlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir.
- Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır. • Maliyetler: maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır.
- Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiner dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
- Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.
- Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir. Bir işletmenin gelir tablosunun düzenlenebilmesi için dönem sonunda;
- Dönem sonu envanter işlemlerinin yapılması
- Satılan malların maliyetinin bulunup, kaydının yapılması
- Maliyet hesaplarının yansıtma kayıtlarının yapılması
- 6 ile başlayan tüm gelir ve gider hesaplarının 690- Dönem Kâr ve Zararına devredilerek kapatılması gerekmektedir. Satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamak amacıyla gelir tablosu ilkeleri geliştirilmiştir. Brüt satış kârı bölümü; işletmenin iş hacmini, bu iş hacminin getirdiği satış gelirlerini, satışlarından yapılan indirimleri ve satılan malların maliyetini gösterir. Net satış hasılatı ile satılan malların maliyeti arasındaki fark brüt satış kârıdır. Ancak bu, her zaman satışların kârlı olacağı anlamına gelmez, bazen satış zararının da olacağı bilinmelidir.

Faaliyet kârı bölümünde; işletmenin faaliyetlerinin yerine getirilmesi için yapılması gerekli olan; araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama giderleri, genel yönetim giderleri yer alır. Bu bölümde yer alan giderler brüt satış kârından çıkarılarak işletme faaliyetlerinin sonucu olan faaliyet kârı bulunur. Eğer faaliyet giderleri satışlardan elde edilen kârdan büyükse sonuçta faaliyet zararı ortaya çıkacaktır. Dönem kârı bölümünde; Faaliyet kârına diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar ile diğer olağandışı gelir ve kârlar ilave edilip, diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar, finansman giderleri, diğer olağan dışı gider ve zararlar düşüldüğünde dönem kârı ya da zararı elde edilmiş olur. Gelir Tablosunun Yapısı Tekdüzen Hesap Planı gereği işletmeler, gelir tablolarının karşılaştırılmalarında kolaylık sağlamak ve anlam birliği oluşturmak amacıyla aynı formatta düzenlemek zorundadırlar.

Gelir Hesapların İşleyişi Gelir Tablosu Hesapları; İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin brüt satışları, satış indirimleri, satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar, diğer faaliyetlerden gider ve zararlar, finansman giderleri, olağandışı gelir ve kârlar ve olağan dışı gider ve zararlardan oluşur. 60. Brüt Satışlar İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Brüt satışlara "Katma Değer Vergisi" dahil edilmez. 600. Yurt İçi Satışlar Yurt içindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerin izlendiği hesaptır. 61. Satış

İndirimleri (-) Net satış hâsılatına ulaşabilmek için brüt satışlardan indirilmesi gereken değerleri kapsar. Satıştan iadeler, satış iskontoları ve diğer indirimler şeklinde bölümlenir. 610. Satıştan İadeler (-) Satılan malların iade edilen bölümünün fatura tutarlarını kapsar.

Malın kısmen ya da tamamen iade edilmesi durumuna göre, 610 Satıştan İadeler Hesabının borcuna, buna karşılık ilgili hesabın alacağına kaydedilir. 611. Satış İskontoları (-) Satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü kasa ve miktar iskontoları bu hesapta yer alır. 612. Diğer İndirimler (-) Malın sevki sırasında satıcının alıcı hesabına ödediği giderleri ifade eden ve satılan mallara ait olan sevk giderleri, satılan malların hatalı ve noksan olması ya da taşıma sırasında hasara uğramış olması nedeniyle yapılması zorunlu indirimler ile satış vergileri, (KDV hariç) vb. bu kalemde gösterilir. 640. İştiraklerden Temettü Gelirleri İşletmelerin ortak olup, sermayelerine katıldıkları iştiraklerden elde ettikleri temettü gelirlerinin izlendiği hesaptır. İştiraklerde ortaklık payı %10 - %50 arasındadır. 641. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri İşletmenin bağlı ortaklıklarından elde ettikleri temettü gelirlerinin izlendiği hesaptır. % 50'den fazla ortaklık payı alımına bağlı ortaklık denir. 642. Faiz Gelirleri Her türlü kısa ve uzun vadeli mali yatırımlardan sağlanan faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır. 643.

Komisyon Gelirleri

Elde edilen komisyon gelirleri bu hesapta takip edilir. 644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Aktifle ilgili olarak daha önce ayrılan karşılıklardan iptal edilen tutarlar bu hesaba kaydedilir. 645- Menkul Kıymet Satış Karları Menkul kıymet satış kârlarının izlendiği hesaptır. Bu alış – satış fiyatı arasındaki pozitif farktır. 646- Kambiyo Kârları Kambiyo kârlarının izlendiği hesaptır. Firmanın ihracat satışı ister senetli olsun ister dövizle, dönem içinde ortaya çıkan kur farkları bu hesaba gelir yazılamaz. Bunun yerine 601- Yurt Dışı Satışlar hesabına artış yada azalış olarak yazılır.

647- Reeskont Faiz Gelirleri Reeskont faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır.

671. Önceki Dönem Gelir ve Kârları Cari dönemden önceki dönemlere ait olan ve bu dönemlerin mali tablolarına hata ya da unutulma nedenleriyle kaydedilmemiş olan tutarların gösterildiği hesap kalemidir.

Gider Hesapların İşleyişi 62. Satışların Maliyeti (-) İşletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsar.

620. Satılan Mamuller Maliyet (-) Üretilip satılan ürünlerin maliyetini gösteren hesaptır.

621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-) Herhangi bir değişikliğe tabi olmadan satılmak amacıyla alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemlerin maliyetini kapsar.

622. Satılan Hizmet Maliyeti (-) Üretilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır.

623. Diğer Satışların Maliyeti (-) İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili diğer satış gelirlerinin elde edilmesi için yapılan giderlerin izlendiği hesaptır.

63. Faaliyet Giderleri İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen araştırma ve geliştirme giderleri; pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderlerinden oluşan hesap grubudur.

630. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-) Üretim maliyetinin düşürülmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerin işletmede uygulanması amacıyla yapılan giderlerden aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesapta yer alır.

631. Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri (-) Mal ve hizmetlerin pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi resim ve harçlar, amortismanlar ve tükenme paylarından oluşur.

632. Genel Yönetim Giderleri (-) İşletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olup personel giderlerinin yanı sıra dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler ve amortisman giderleri bu hesapta borçlu tarafa yazılır.

65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar (-) İşletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları içerir.

652. Reeskont Faiz Giderleri (-) İşletmenin diğer olağan faaliyetleriyle ilgili senetli alacak ve borçlarına ait reeskont giderlerinin izlendiği hesaptır.

653. Komisyon Giderleri (-) İşletmenin diğer olağan faaliyetleriyle ilgili olarak acente, temsilci ve benzeri işletmelere ödediği komisyon giderlerinin izlendiği hesaptır.

654. Karşılık Giderleri (-) Aktifle ilgili olarak ayrılan karşılık giderlerinin izlendiği hesaptır.

655- Menkul Kıymet Satış Zararları (-) Menkul kıymet satış zararlarının izlendiği hesaptır. Alış fiyatı ile satış fiyatı arasındaki olumsuz farktır.

656- Kambiyo Zararları (-) Kambiyo zararlarının izlendiği hesaptır. Dövizle borçlanmada ortaya çıkan kur farkları bu hesaba değil, finansman gideri hesabına yazılması gerekir.

657- Reeskont Faiz Giderleri (-) İşletmenin senetli alacaklarının dönem sonu itibarıyla yapılan

reeskont faiz giderleri ile borç senetleri reeskontunun, izleyen dönem başında iptalinden ortaya çıkan faiz giderlerinin izlendiği hesaptır.

659. Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-) Yukarıdaki hesaplar kapsamına girmeyen diğer olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararların izlendiği hesaptır.

66. Finansman Giderleri (-) İşletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderlerinden oluşan faiz ödemelerinin takip edildiği hesaptır.

660. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-) Bir yıla kadar vadeli olan borçlanmalarla ilgili olarak yüklenilen ve varlıkların maliyetine eklenmeyen faiz ve benzeri diğer giderlerin izlendiği hesaptır.

661. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-) Bir yılı aşan vadeli borçlanmalarla ilgili faiz ve benzeri giderlerin izlendiği hesaptır. 680. Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-) Üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içerir.

681. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-) Cari dönemden önceki döneme ait olan ve bu dönemlerin mali tablolarına hata ya da unutulma nedeni ile yansıtılmayan veya sonradan ortaya çıkan tutarların gösterildiği hesaptır.

Enflasyon Muhasebesinin Tanımı Geleneksel muhasebede tarihi maliyetler esası benimsenmiştir. Enflasyonda fiyatlar artış gösterir ve paranın da satın alma gücü düşer. Fiyatların devamlı yükselmesi sonucunda birbirinden farklı tarihlerde alınmış, aktife girmiş olan kalemlerin aynı bilançoda gösterilmesi doğru sonuca götürmez.

Örneğin 5 yıl önce 10.000 liraya satın alınan bir aktifin yıllarca bilançoda aynı değerde görünmesi gerçekte doğru olmayacaktır. Zira enflasyon dolayısıyla 5 yıl önceki satın alma gücü aynı değildir. Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar, fiyat hareketlerine göre parasal ve parasal olmayan varlıklar diye ikiye ayrılır.

Parasal olmayan varlıklar: Para değerindeki değişimlere paralel olarak nominal değerleri değişen, fakat satın alma güçleri aynı kalan varlık öğeleridir. Örneğin maddi duran varlıklar, ya da stoklar gibi.

Parasal varlıklar: Para değerindeki değişimler karşısında nominal değerlerini aynen koruyan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketleri ile ters yönde değişen varlık kalemleridir. Örneğin kasa ve bankadaki nakitler, senetli ve senetsiz alacaklar bu kategoridedir ve enflasyondan bağımsız olarak nominal değerini korurlar. Bilançonun aktifine ilgili olarak yapılan bu ayırım bilançonun pasif kısmı için de geçerlidir. Bilançonun pasifi de parasal-parasal olmayan kaynaklar şeklinde ayırma tabi tutulmaktadır. Enflasyonun sonucunda parasal değerlerin (nakit paralar, alacaklar vb.) para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri değişir. Örneğin borçlar muhasebe kayıtlarında gösterilen değeriyle değerlendirilir. Borçların bilançoda görünen değeri, borcun bilanço günündeki piyasa değerine yakın bir değerdir. Parasal olmayan varlıkların (stoklar gibi) para değerinde değişimler olmasına karşın nominal değerleri değişmemektedir.

Parasal varlıkların aksine, parasal olmayan varlıkların (örneğin stoklar) para değerinde değişimler olmasına karşın nominal değerleri değişmemektedir. Enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisini elimine edebilmek amacıyla enflasyon muhasebesi yapılır. Vergi uygulamalarında kullanılan mali kâr rakamı ile enflasyon muhasebesi uygulamasına göre bulunan kâr rakamları birbirinden farklı olacaktır. Bu rakamlardan hangisinin daha büyük olacağı ise tamamıyla bilanço ve gelir tablosunun yapısıyla doğrudan ilgilidir.

Örneğin sifıra yakın bir öz sermayesi, buna karşın ciddi miktarlarda “parasal olmayan” aktifleri de bulunan bir işletmenin enflasyon muhasebesi uygulanması sonucunda bulunan kâr rakamı mali kâr rakamının üstünde olacaktır. Bilançosunun aktifinde yer alan parasal unsurları tamamıyla öz sermayesi ile finanse eden bir işletme ise enflasyon muhasebesi uygulaması hâlinde kârlı çıkacaktır.

Türk Vergi Sisteminde Enflasyona Karşı Geliştirilen Yöntemler

İşletmeleri enflasyonun olumsuz etkilerinden arındırabilmek için vergi yasalarında çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler şunlardır.

- Yeniden değerlendirme
- Hızlandırılmış amortisman
- Alacak ve borç senetlerinin reeskontu
- Sabit kıymetler yenileme fonu
- Gayrimenkul ve iştiraklerin satış istisnası
- Finansman fonu
- Maliyet bedeli artırımı
- Stok değerlendirilmede LİFO yöntemi
- Araştırma ve geliştirme fonu
- Yatırım indiriminde endeksleme
- Gider artış fonu Enflasyon Muhasebesi Fiyat hareketleri dikkate alınmadan hazırlanan mali tablolarda faaliyet sonuçları ya olduğundan fazla ya da olduğundan az görülebilmekte ve tabloyu inceleyen taraflara doğru bilgi verememektedir.

Örneğin fiyat hareketlerinin oldukça değişkenlik gösterdiği bir ekonomi ortamında 40 TL'ye alınan bir mal, belirli bir zaman sonunda 70 TL'ye satıldığında tarihi veriler bize 30 TL kâr edildiğini göstermektedir. Fakat malın satıldığı tarihte, paranın satın alma gücünde meydana gelen değişiklikten dolayı, alım değeri 50 TL'ye çıkmışsa gerçek kâr 30 TL değil, (70-50) 20 TL olması gerekmektedir. Çünkü fiyatlar yükseldikçe paranın satın alma gücü düşer. Fiyat hareketleri dikkate alınmadan mali tablolar hazırlanırsa faaliyet sonuçları ya olduğundan fazla ya da olduğundan az görülebilir ve taraflara doğru bilgi veremez.

Enflasyon muhasebesi, fiyat hareketlerindeki değişiklikleri göz önünde bulundurarak bu değişikliklerin mali tablolara aktarılmasını yani “düzeltmesini” sağlar. Enflasyon muhasebesini şöyle tanımlayabiliriz; tüm hareketlerin, yerel para biriminin raporun alındığı tarihteki satın alma gücüne göre değerlendirilmesidir.

Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi

Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi, geleneksel muhasebenin alternatifi değildir, dönem sonu düzeltme işlemidir. Yıl içinde farklı tarihlerdeki paranın satın alma gücünün herhangi bir dönemdeki satın alma gücüne indirgenmesi için ise genel fiyat düzeyindeki değişiklikleri ifade eden endeksler kullanılmaktadır. Fiyat Endeksinin Belirlenmesi Seçilecek endeks, paranın değerindeki düşüşü doğru gösterecek endeks olmalıdır. SPK, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından Türkiye için hesaplanan Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksini (TEFE) önermektedir. Bununla birlikte kullanılabilir başka endeksler de vardır. Parasal ve Parasal Olmayan Kalemlerin Belirlenmesi Bilanço incelendiğinde parasal kalemler, para değerindeki değişimler karşısında nominal değerlerini koruyan ancak satın alma güçleri değişen kalemlerdir. Bilançodaki parasal kalemlerin düzeltilmesine gerek yok çünkü bu kalemler zaten elde mevcut olan nakit tutarı göstermektedir. Örneğin fiyat hareketleri ne olursa olsun kasadaki 150.000 TL, bir yılsonunda yine 150.000 TL olacaktır. Bilançonun parasal olmayan kalemleri, para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri değişen ancak satın alma güçlerinde değişiklik olmayan kalemlerdir. Örneğin dönem başında 150.000 TL'ye alınan 15 adet mal ($150.000/15 = 10.000\text{TL/tanesi}$), tanesi 10.000 TL hesaplanır. Dönem sonunda yine 15 adet mal fiyatına karşılık gelecektir ancak dönem sonunda bu malın fiyatı 15.000 TL'ye yükselmişse 15 adet malın dönem sonu fiyatı $15 \times 15.000 = 225.000\text{ TL}$ olmalıdır. Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi Parasal olmayan kalemlerin hesap hareketleri, düzeltme katsayıları yardımıyla düzeltilir. Her bir hareket için düzeltme katsayısı, dönem sonu endeksinin hareket endeksine bölünmesi ile bulunur. Mali tabloların düzeltilmesi Mali tablolarda yer alan kalemlerin tarihi değerleri karşılığı olarak düzeltilmiş değerleri listelenir.

Net Parasal Pozisyonun Hesaplanması

Net parasal pozisyon, parasal aktif ile parasal pasifler arasındaki farktır. Bu fark, belirli bir dönem boyunca parasal değerleri elde bulundurmaktan kaynaklanan kayıp/kazancı verir. Net parasal pozisyon kârı/zararı, enflasyondan kaynaklanan kazanç/kayıp demektir. Enflasyona Göre Düzeltme Defterinin Hazırlanması Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesine göre yapılacak düzeltmeler, muhasebe dışı işlem olup, muhasebe dışı tutulacak ve yasal defter ve belgelere yansımamalıdır. Ancak SPK, işletmelerin bu düzeltmeleri yasal defterlere yansıtmasalar bile “enflasyona göre düzeltme defteri” ne kayıt yapmalarını zorunlu tutmuştur.

ENFLASYONDAN ETKİLENMEYEN HAREKETLER

Enflasyon muhasebesinde düzeltme işlemi endeksler yardımıyla yapılır. Endeks hesaplamasında giriş hareketleri için hareket tarihindeki ve hareket ayından önceki aydaki endeks bilgisinden yararlanılır. Çıkış hareketleri ise giriş hareketleri ile ilişkilendirilir ve harekete ilişkili olduğu aylardaki fiyat endeksinin ağırlıklı ortalaması atanır. Ancak bazı giriş hareketlerinin endeksi, hareket ayının endeksinden bağımsız hesaplanır. Çünkü düzeltmenin hareket tarihine göre yapılması anlamlı olmayacaktır.

Örneğin amortismanların ayrıldığı tarihe göre düzeltilmesi değil, ait olduğu duran varlığın aktife giriş tarihine göre düzeltilmesi gerekmektedir. Bunun anlamı, amortismanların düzeltilmiş duran varlık değeri üzerinden yeniden ayrılmasıdır. Amortismanlar ve itfa payları, aktiflerin düzeltilmiş değerleri üzerinden hesaplanır. Amortisman ve itfa paylarının ilgili hesaplara dağıtımında, bu şekilde bulunan tutar dikkate alınır. Bunun sonucunda, amortisman ve tükenme payları gelir tablosunda ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmaz. Benzer bir uygulama satılan malın maliyeti ile ilgili hareketlerin düzeltilmesi için de geçerlidir. STMM hesabı ile ilgili herhangi bir giriş hareketi, giriş hareketinin (satışın) olduğu tarihe göre değil, ilgili stok hesabının stoka giriş tarihine göre düzeltilmelidir. Satışların maliyeti, stokların ve diğer maliyet unsurlarının düzeltilmiş tutarlarının dikkate alınması suretiyle yeniden hesaplanır.

Parasal Kalemlerin Neden Olduğu Satın Alma Gücü Kazanç ve Kayıpları

Enflasyon döneminde, parasal varlık veya parasal borçların fiyat düzeylerine bağlanmadığı ortamda, parasal borçlardan fazla parasal varlık bulunduran işletmeler satın alma gücü kaybına uğrar. Diğer taraftan parasal varlıklardan fazla parasal borcu olan işletmeler ise satın alma gücü kazanır. Bu nedenle parasal varlık ve parasal borçlar farkından doğan kazanç ve kayıplar dönem kârının belirlenmesinde dikkate alınır. Bu tutar gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak “Diğer faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar” veya “Finansman Giderleri” hesaplarında yer alır. Parasal varlık ve parasal borçlar farkından doğan kazanç ve kayıplar dönem kârının belirlenmesinde dikkate alınır.

Düzeltilmeden Sonra Firma Öz Sermayeleri

Firmaların varlık ve kaynak yapısını yansıtan bilançolar fiyat hareketlerinden büyük ölçüde etkilenmekte, enflasyon döneminde gerçeği yansıtmaktan uzaklaşmaktadırlar. Bu nedenle bilançoda yer alan varlık ve kaynakların güncelleştirilerek yeniden değerlendirilmesi gerekir. Yapılan değerlendirme farkı

pozitif ise, firmanın yeniden değerlemeden ötürü yani enflasyon nedeniyle öz sermayesini arttırdığı kabul edilmekte ve farkın negatif olması durumunda ise değerlendirme sonucunda öz sermayesini yitirdiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bilançoda yer alan varlık ve kaynakların güncelleştirilerek yeniden değerlendirilmesi sonucunda değerlendirme farkı pozitif ise, firmanın yeniden değerlemeden ötürü yani enflasyon nedeniyle öz sermayesini arttırdığı kabul edilmekte ve negatif fark olması durumunda ise değerlendirme sonucunda öz sermayesini azalttığı sonucuna ulaşılır. Enflasyon, firmaların fiktif (zahiri) kârlarında önemli oranlarda artışların olmasına neden olmaktadır. Çünkü, firmalar geçmiş tarihlerde daha düşük bir fiyat ödemek suretiyle satın aldıkları mal ve hizmetleri daha ileri bir tarihte sattıkları zaman, enflasyon nedeniyle yükselmiş bulunan nominal fiyatlardan satacaklardır. Bu nedenle firmaların alış fiyatları ile satış fiyatları arasında önemli ölçüde farklar olmakta ve bu farklar dönem sonu kârların artmasına neden olmaktadır. Böylece enflasyon nedeniyle nominal olarak artmış bulunan değerleri düzeltmeye tabi tutmadan yapılan analiz sonuçlarına göre karar verilmesi, firma yönetiminin çeşitli yanlışlıklara düşmesine, yanlış fiyat ve kar dağıtım politikası izlemesine neden olur. Enflasyon nedeniyle parasal gelirlere meydana gelen artışlar, kişileri gittikçe daha yüksek gelir dilimleri içine sokar ve yüksek oranlardan vergi ödemelerine yol açar. Böylece, kişilerin sahip oldukları gelirlerin daha büyük bir kısmı kamuya aktarılmış olur ve farklı gelir gruplarındaki kişiler arasında gelir dağılımı değişikliğe uğrar. Sonuç olarak enflasyon gelir vergisi tarifesi yolu ile kişiler arasında nispi gelir dağılımını değiştirebilmektedir. Enflasyonun firmaların vergilendirilmeleri üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesi için vergi yasalarında bir takım düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler; yeniden değerlendirme, hızlandırılmış amortisman, alacak ve borç senetlerinin reeskontu, sabit kıymet yenileme fonu, maliyet bedeli artımı, stok değerlendirme yöntemi, araştırma ve geliştirme fonu, yatırım indiriminde endeksleme, gider artış fonudur. Ancak enflasyonun kronikleştiği ve varlığını uzun yıllar sürdürdüğü ekonomilerde vergisel düzenlemeler ile enflasyonun olumsuz etkilerinin tamamını gidermek mümkün değildir. Bunların kısmen giderilmesi mümkün olabilmektedir.

Enflasyon muhasebesi uygulamasında firmaların enflasyon nedeniyle elde edecekleri satın alma gücü kazanç ve kayıplarının da gelir tablosuna ilave edilecek, böylece firmaların kârları artacak ve buna bağlı olarak vergi matrahı ve ödeyecekleri vergi artacaktır. Enflasyonun olumsuz etkilerinin giderilmemesi,

- Kısa vadede firma yöneticilerinin yanlış kararlar almalarına, ortakların, yöneticilerin ve diğer ilgililerin yanlışlıklarına ve finansal tabloların gerçekleri yansıtmaktan uzaklaşmasına neden olmaktadır.
- Uzun vadede ise firma öz sermayesinin gerek satın alma gücünün ve gerekse üretim gücünün azalmasına neden olmaktadır. Enflasyonun firmalar üzerindeki olumsuz etkilerinin önlenmesi ve firmanın yaşamını kârlı ve verimli bir şekilde sürdürmesi ancak enflasyonun firmalar üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesi ile mümkün olabilecektir. Enflasyonun firmalar üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilebilmesinin en etkin yolu, finansal tabloların enflasyon etkisinden arındırılmasıdır.

MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİ VE SUNULMASI

Mali tablolar hazırlanırken anlaşılabilir olmasına, tarafsız olmasına, ihtiyaçlara cevap vermesine ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmasına dikkat edilmelidir. Mali tablolar, varlık ve kaynaklardaki değişiklikler ile işletmenin faaliyet sonuçları mali durumu kâr veya zararı hakkında bilgi sağlamak, işletmeyle ilgili taraflara karar almalarında yardımcı olmak ve gelecekteki para ile ilgili olayları değerlendirmeye yardımcı olacak bilgiler sağlamak amacıyla hazırlanırlar.

Mali tablolar; bilanço ve gelir tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynak değişim tablosu, kâr dağıtım tablosu, satışların maliyet tablosu Bilanço Bilançonun düzenlenirken, mali tablolar ilkelerindeki esaslar dikkate alınır. Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar, paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likide doğru (likidite esasına göre), pasifinde yer alan kaynaklar ise en kısa vadeli başlayarak en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanırlar. Buna da esijibilite esasına göre denir. İşletmeler bilançolarını hazırlarken keyfi olarak rastgele değil, birbirleriyle karşılaştırılmalarda kolaylık ve anlamlılık sağlamak amacıyla önceki ünite de verilen hesap tipi ya da rapor tipi bilanço formunda hazırlanmalıdır.

Bilindiği gibi bilançoda aktifler, diğer adıyla varlıklar; dönen varlıklar ve duran varlıklar olarak adlandırılarak iki başlıkta toplanır. Dönen varlıklar grubunda, bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrileceği veya kullanılacağı tahmin edilen varlıklar yer almaktadır.

Duran varlıklarda ise, normal şartlarda bir yıl içinde nakde dönüştürülmesi düşünülmeyen veya yararları bir yılda tükenmeyecek olan varlıklar yer alır. Bilançonun pasif tarafında kaynaklar; kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar olarak üç başlıkta toplanırlar. Kısa vadeli yabancı kaynaklar işletmenin bir yıl içinde ödemesi gereken borçlarını; uzun vadeli yabancı kaynaklar, bir yıldan daha uzun sürede ödenecek olan borçları gösterir. Öz kaynaklar, işletme sahip veya ortakları tarafından işletmeye bırakılmış olan öz sermayeyi gösterir.

Gelir Tablosu

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsar. Gelir tablosu hazırlanırken, mali tablolar İlkelerindeki esaslar dikkate alınır. Bu tablonun düzenlenmesinde işletmenin asıl, esas faaliyetlerinden sağladığı gelir ile diğer olağan faaliyetlerden sağladığı gelirler ve olağandışı gelirler ayrı ayrı gösterilir. Gene esas faaliyetler için yapılan giderler ile diğer olağan faaliyet giderleri ve olağandışı giderler ayrı ayrı gösterilerek gelir tablosu şablonunda yazılırlar. İşletmeler, gelir tablolarını hazırlarken karşılaştırmada ve analizde kolaylık sağlamak amacıyla aynı tip (rapor tipi) tablo oluştururlar.

Satışların Maliyeti Tablosu

Gelir tablosunda yer alan satışların detaylı maliyetini gösteren tablodur. İşletmedeki dönem içinde olan stok hareketlerini, satılan ticari malların, üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin ve verilen hizmetlerin detaylandırılmış şekilde maliyetini göstermek üzere gelir tablosunu tamamlayıcı nitelikte ayrı bir tablo olarak satışların maliyeti tablosu düzenlenir. Gelir tablosu analizlerinde bu tablo verilerinden de yararlanır. Satışların maliyeti tablosunun ana kalemleri

A – Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri: işletmede üretilen mamulün içeriğinde olan maddelerin kullanımını bu başlıkta gösterilir.

B – Direkt İşçilik Giderleri: İşletmede mamulü üretmek için harcanan ve maliyetlere doğrudan yüklenebilen direkt işçilik giderlerini içerir.

C – Genel Üretim Giderleri: Üretim faaliyetleri ve bu faaliyetlerle ilgili olarak yapılan hizmetlere ilişkin direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan tüm giderler bu başlıkta yer alır.

D – Yarı Mamul Stoklarında Değişim: Üretimi devam eden, daha mamul haline gelmemiş olan fakat ilk madde ve malzeme ile işçilik ve genel üretim giderlerinden pay almış, üretim aşamasındaki maddelerin dönem başı stoku ile dönem sonu stoku arasındaki farkıdır.

E – Mamül Stoklarında Değişim: Dönem başı mamul stoku ile dönem sonu mamul stoku arasındaki farktır. İşletmenin satılan mamul maliyeti, satılan ticari mal maliyeti ve satılan hizmet maliyetinin toplamı, gelir tablosunda "Satışların Maliyeti" kısmında görülür.

Fon Akım Tablosu

Bir dönem içinde bir işletmenin faaliyetlerini finanse etmek için sağladığı kaynakları ve bu

kaynakların kullanıldığı yerleri özetleyen, finansal durumdaki değişimleri fon akım tablosunda görülür. Fon akım tablosunda kullanılan fon ifadesi ile tüm finansal araçlar anlamında, net işletme sermayesi anlamında, para ve para benzerleri kastedilmektedir.

Buna göre de;

i) Fon Akım Tablosu,

ii) Nakit Akım Tablosu,

iii) Net İşletme Sermayesindeki Değişim Tablosu düzenlenir.

Fon Akım Tablosu: işletmenin, belirli bir hesap döneminde sağladığı fon kaynaklarını ve bunların kullanım yerlerini gösteren tablodur. Bu anlayışta fon kavramı, tüm finansal araçları ifade etmektedir. Fon akım tablosunun düzenlenme amacı, bir işletmenin yatırım ve finansman faaliyetlerini ve dönem içindeki finansal durumdaki değişikliklerini kapsayan bilgilerin, mali tablo kullanıcılarına sunulmasıdır. Tablo, işletmenin nakit veya işletme sermayesini doğrudan etkileyen finansman ve yatırım faaliyetlerini açıklayıp, işletmenin dönem içinde faaliyetlerden sağladığı fonları, yatırım ve finansman faaliyetlerini ve dönem içinde finansal durumda meydana gelen değişiklikleri gösterir.

Nakit Akım Tablosu: İşletmenin belirli bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarını, kaynakları ve kullanım yerlerini gösteren tablodur. Bu anlayışta fon kavramı, nakit varlıklardır. Bir işletmede bir dönem içinde oluşan nakit akışını açıklayan tablo olan nakit akım tablosunda amortismanlar, karşılıklar, reeskontlar, önceki dönem gelir, kâr, gider ve zararları gibi nakit giriş veya çıkışını gerektirmeyen tutarlar dikkate alınmalıdır.

Net İşletme Sermayesindeki Değişim Tablosu: İşletmenin belirli bir hesap döneminde, net işletme sermayesinin kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur. Bu anlayışta fon kavramı net işletme sermayesini ifade etmektedir. Kâr Dağıtım Tablosu Kâr dağıtım tablosu, işletmenin elde ettiği dönem kârının dağıtım şeklini gösteren tablodur. Kâr dağıtım tablosu, özellikle sermaye şirketlerinde dönem kârından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kâr paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kâr ile hisse başına temettü tutarını göstermesi açısından analizlerde önemli yeri vardır.

Muhasebe Süreci

Bir mali yıl 01 Ocaktan başlayıp, 31 Aralık tarihine kadar geçen süre içinde muhasebe işlemleri aşağıda sıralanmıştır. Buna aynı zamanda muhasebe süreci de denir. 01 Ocaktaki Açılış bilançosu, 31 Aralık tarihli önceki dönemin kapanış bilançosunda yer alan hesapların aynısı kullanılarak düzenlenir. Yevmiye ve kebir kayıtları, dönem içinde para ile ifade edilen işlemlerin kayda geçirilmesi ve defter-i Kebirde sınıflandırılmasıdır. Mizan düzenlenirken büyük defter (defter-i Kebir) kayıtlarından faydalanılarak hazırlanılır. Dönem sonuna gelindiğinde envanter işlemleri yapılır. 7 ile başlayan tüm gider hesapları, yansıtma işlemi ile 6 kodlu hesaplara dönüştürülür. Ticari mal hesabına dayalı olarak 621 STMM hesaplaması ve kaydı yapılır ve ardından tüm 6 ile başlayan hesaplar 690 Dönem Kâr veya Zararı hesabına aktararak kapatılır. Sonra 690 nolu hesap, 691 ve 692'ye aktararak kapatılır. Kesin mizan çıkarılarak son bir sağlama yapılarak, ardından bu kesin mizanın kalanlar sütununa dayalı olarak dönem sonu bilançosu hazırlanır. Bunu takiben tüm alacaklı olan hesaplar, borçlu tarafa; borçlu olan hesaplar da, alacaklı tarafa yazılarak kapatılmış olurlar. Yukarıda özetle sıralanan muhasebe işlemleri, bu ünite de monografi adıyla rakamlı örnek olarak verilmiştir. Örnek çözümü inceleyiniz.