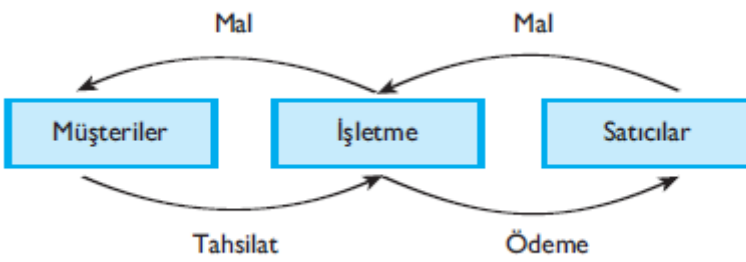


MUHASEBE

Basit bir şekilde işletme, mal ya da hizmet üreten ve satan kurumlar olarak tanımlanmaktadır. İşletmelerin temel amacı, kâr elde etmektir. İşletmeler, bu amaç doğrultusunda faaliyet gösterirler. Ekonomik hayatın olmazsa olmazı işletmeleri ve işletmelerdeki çok sayıdaki parasal hareketi düşününüz. İşletmelerin varlığını devam ettirebilmeleri, rakipleri karşısında rekabet edebilmeleri ve geleceğe yönelik yatırım kararlarını alabilmeleri için çok sayıdaki parasal hareketin kayıtlanması, izlenmesi, analizi ve yorumlanması gerekmektedir. Muhasebe; işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetleri sistemli bir şekilde kaydederek sınıflandıran, özetleyerek analiz ve yoruma hazır hâle getiren bir sistemdir.

İşletmeler; mal alıp satan ticari işletme, mal üreten satan üretim işletmesi ve hizmet üreten ve sunan hizmet işletmesi olarak sınıflandırılabilirler. Türü ne olursa olsun ve hangi sektörde faaliyet gösterirse gösterebilirler tüm işletmelerin amaçları aynıdır: Kâr elde etmek ve yaşamlarını sürdürmek. İşletmeler bu amaçlara ulaşmak üzere mal ya da hizmet alır, üretir ve satarlar. Mal alıp satmak, basit bir işletme modeli olarak tanımlanır.



İşletmede temel döngü, mal ve para hareketleridir. Mal ve nakit hareketleri şekilde gösterildiği gibi ters yönde hareket etmektedir. Bir işletmede malın alınıp satılmasına kadar geçen süreçte satıcı ve alıcılar ile olan ticari ilişkiler, çalışanların ücretleri, iş yerinin kira gideri; elektrik, doğalgaz, telefon faturalarının ödemeleri vb. işlemler gerçekleşmektedir. Muhasebe, bu süreçte gerçekleşen ve işletme ile ilgili olan tüm işlemleri izleyen bir sistemdir.

İşletmeler, kuruluş aşamasından itibaren faaliyetlerini yerine getirebilmeleri için kaynağa (finans) ihtiyaç duymaktadır. Bu kaynak, işletme sahiplerinden sağlanabileceği gibi işletme dışı üçüncü kişi veya kurumlardan da temin edilebilir.

İşletme sahiplerinden veya ortaklarından sağlanan kaynak, **öz kaynak**; üçüncü kişiler ve kurumlardan borçlanma yolu ile sağlanan kaynaklar ise **yabancı kaynak** olarak tanımlanmaktadır. Bir işletmenin faaliyetlerinde kullanmak üzere sağladıkları öz kaynak ve yabancı kaynaklar, işletmenin **toplam kaynaklarını** oluşturmaktadır. Burada kaynaklar nerede kullanılır? sorusu akla gelmektedir.

Kaynaklar; işletmenin makine, demirbaş, mal alımlarında; çalışanlara ücret ödemelerinde kullanılmaktadır.

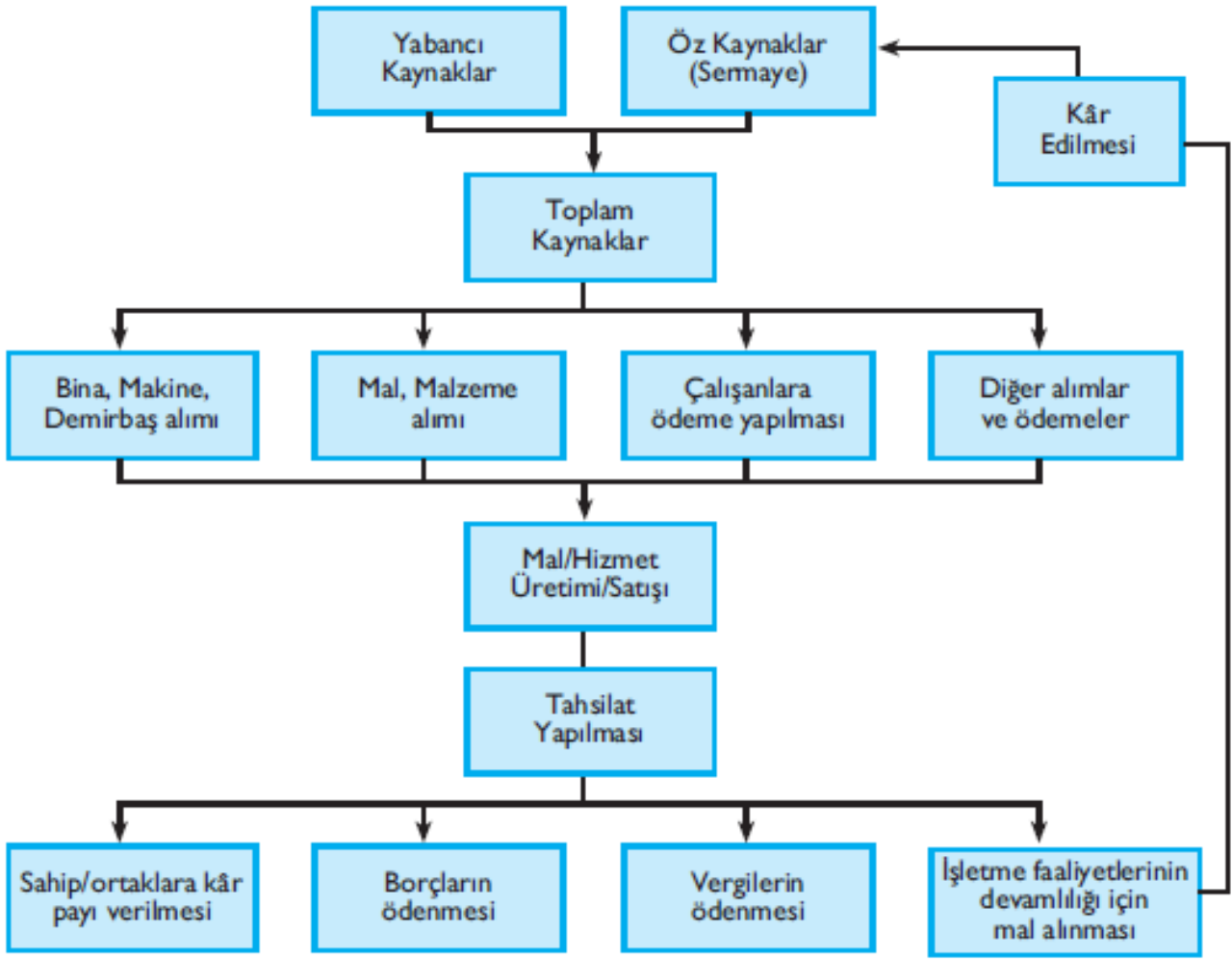
İşletmelerde kaynakları kullanarak varlık satın alınmaktadır. Varlıklar, paraya dönüşen ve işletme faaliyetlerinde kullanılan olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

İşletmenin kasa veya bankasındaki parası ile ticari mal, kısa zaman içinde paraya dönüşecek varlıkları oluştururken bina, makine ve demirbaşlar; işletme faaliyetinde kullanılacak varlıkları oluşturmaktadır. İşletme yönetiminin temel amacı, alınan varlıkları işletmenin amaçları doğrultusunda kullanmaktır.

Bir işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin genel yapısı, şekil 1,2 üzerinde gösterilmektedir.

İşletmenin sahipleri ve ortaklarının koydukları sermaye ve zaman içinde yabancı kaynak birlikte kullanılarak işletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere bina, makine ve demirbaşların yanı sıra satılmak üzere mal ya da üretimde kullanılmak üzere malzeme alınmakta, işletmede çalışanlara ödeme yapılmakta ve ayrıca işletme faaliyetleri için diğer alımlar ve ödemeler (elektrik, doğalgaz gibi) yapılmaktadır.

Bu alımlar ve ödemelerin gerçekleştirilmesinin nedeni, mal ya da hizmet üretmektir.



Bu aşamaya kadar genelde kaynak kullanılmakta ve alımlar ile ödemeler için nakit çıkışı gerçekleşmektedir. Üretilen mal ya da hizmetlerin satılması ile birlikte tahsilat yapılmakta ve nakit girişi gerçekleşmektedir. Satış sonrasında gelirler giderlerden büyükse ortaya kâr, tersi durumda ise zarar oluşacaktır. İşletme faaliyetleri doğrultusunda varlıklarında artış veya azalış meydana gelir. İşletme varlıklarındaki artış doğrultusunda ortakların (işletme sahiplerinin) varlıklar üzerinde hakları da artış veya azalış doğrultusunda değişme gösterir. Muhasebe dilinde **artışlar kâr**, **azalışlar ise zarar** olarak tanımlanır.

İşletmenin sahiplerine/ortaklarına kârdan pay, işletmeye kaynak veren üçüncü tarafa borçlar ve devlete de vergi ödenecektir. Ayrıca işletmenin faaliyetlerinde devamlılık sağlanması için mal alımı devam edecektir. Kârdan gerekli ödemeler yapıldıktan sonra kalan tutar, işletmenin öz kaynaklarına eklenecektir. Eklenen bu tutar, aynı anda işletme varlıklarında artışı sağlayacaktır.

Kaynak bulmak ve bu kaynakları en uygun şekilde kullanmak, işletme yönetiminin kâr elde etmek ve faaliyetlerinde sürekliliği sağlamak için üzerinde durması gereken temel konudur.

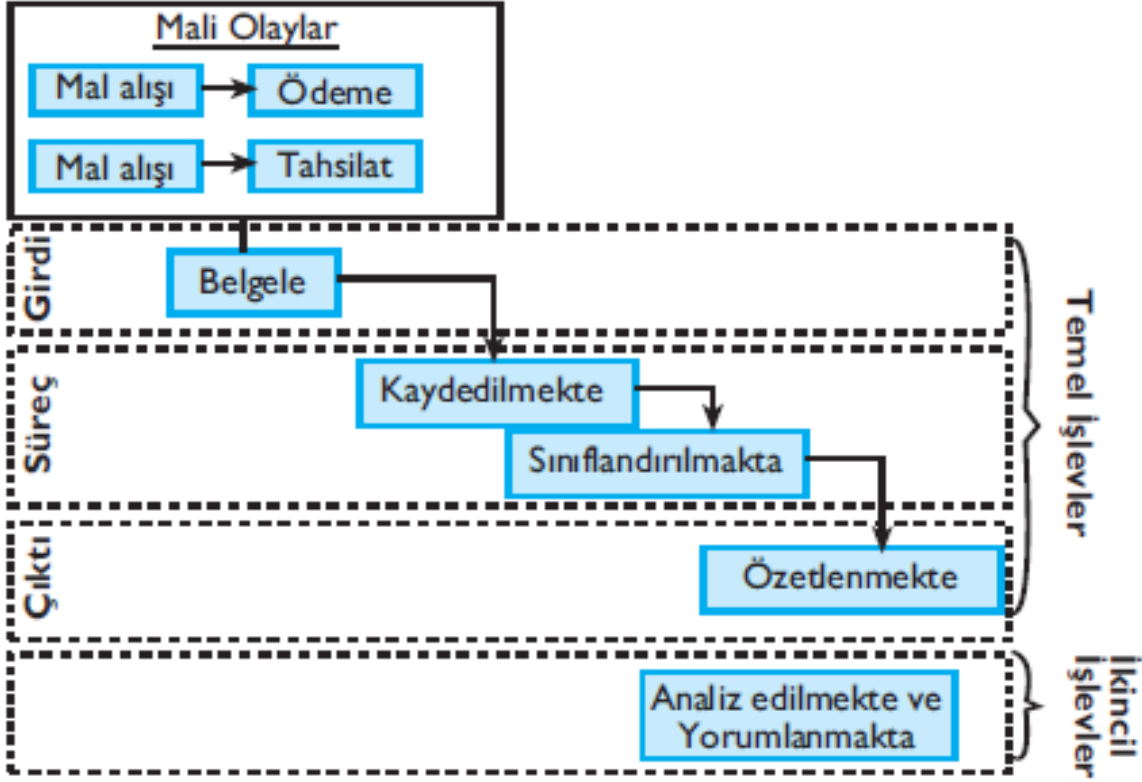
Bu açıklamalardan sonra muhasebeyi şu şekilde tanımlayabiliriz: işletmelerin varlık ve kaynakları üzerinde artış veya azalış meydana getiren, para birimi ile ifade edilebilen mali olaylara ait belgeleri toplayan, kayıtlayan, sınıflandıran, mali tablo şeklinde özetleyen, analiz eden ve yorumlayan bir bilgi sistemidir.

Bu tanımdan hareketle muhasebenin işletmedeki görevlerini de açıklayalım.

Muhasebe, bir işletmede para ile ifade edilen mali olaylara ait belgeleri toplamakta, kayıt etmekte, sınıflandırmakta ve özetlemektedir. Bu işlemler, muhasebenin temel işlevidir. Para ile ifade edilen ve belgelendirilen mali olayların tarih, miktar ve tutarı, muhasebe defterine belirli kurallar dâhilinde kaydedilir.

Farklı tarihlerde gerçekleşen işlemlere ait bilgiler, belirlenen bir gruplandırma ve sistematik dâhilinde sınıflandırılır. Belli bir zaman diliminde gerçekleşen, kaydedilen ve sınıflandırılan tüm işlemler; muhasebe bilgisine dönüştürülmek amacı ile mali tablolar ile özetlenir ve raporlanır.

Özetlenen mali tablolar kullanılarak işletmenin finansal performansına ilişkin değerlendirme yapılır. Amaç, işletmenin geçmiş dönemdeki performansını analiz etmek ve buna ilişkin yorum ve değerlendirmeler yapmaktır. Analiz, yorum ve değerlendirme yapmak; muhasebenin ikincil işlevidir.



İşletme, işletmeyi kuranlardan (işletmenin sahibi ve ortaklarından) ayrı bir kişiliğe sahiptir ve muhasebe işlemleri bu kişilik adına yapılır. Muhasebe işlemleri, ilgili bütün tarafların hak ve menfaatlerine eşit mesafede olmak zorundadır.

MUHASEBENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Muhasebenin mübadele (değişim) kavramı ile beraber ortaya çıktığı tahmin edilmektedir. Babil’de çivi yazısı ile kilden yapılmış levhalar üzerinde tutulan ilk kayıtlar, ilk ticari yazışma örnekleridir. Muhasebenin bugünkü şekli olan çift yanlı kayıt sisteminin 14. veya 15. yy. İtalyan şehirlerindeki uygulamalar sonucu geliştiği anlaşılmaktadır. İlk kez 1926 yılında Şoransa’da kullanıldığı sanılmaktadır.

Çift yanlı kayıt sisteminin muhasebe kayıt yönteminin gerekli şartı, her işlemin iki kez kaydedilmesidir. Muhasebe uygulamalarının gelişmelerinin büyük bir kısmını, İtalyan matematikçi ve papaz olan Luca Paciolo yazılı hâle getirmiştir. Luca Paciolo 1494 yılında Venedik’te yayımladığı ‘Summa De Arithmetica, Geometrie, Proportioni et Proportionalite’ (Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında Özet) adlı eserinin ilk bölümünde, muzaaf (çift taraflı) kayıt tutma sisteminin ilkelerini yazılı hâle getirmiştir. Bu çalışma ile ilk kez yazılı muhasebe kurallarını geliştiren Luca Paciolo, muhasebenin başlangıcı olarak tanımlanmaktadır. Paciolo, ileri sürdüğü kayıt sisteminde ajanda, günlük defter ve büyük defter olmak üzere üç deftere yer verir. Bunlar arasında bağlantıların ne şekilde kurulacağını belirtir.

Paciolo'nun kurallarını ele alan Antonio Tagliente, 1525 yılında Luminario di Aritmetica adlı eserinde muhasebe konularına yer vermiştir. 1540 yılında Domenico Manzoni Venedik'te yayımladığı Quaderno Doppio adlı eserinde hem kuram hem uygulama açısından muzaaf günlük defter ve büyük defter kayıtları ile ilgili ilkeleri tam bir açıklığa kavuşturmuş Manzoni'yi izleyen bilim adamları ve muhasebeciler de muhasebe konularının gelişmesinde önemli katkılarda bulunmuşlardır.

Sanayi Devrimi, teknolojik gelişmeler, büyük işletmelerin doğması; profesyonel yönetime sahip işletmelerce muhasebe kuramı ve uygulamasında gelişmelerin sağlanmasına neden olmuştur. Cumhuriyetten önce ülkemizde muhasebe eğitiminin İstanbul Ticaret Mektebi ile Darüşşafaka ve Askerî Rüştiye mekteplerinin ders programlarında yer aldığı belirtilmektedir. Muhasebe uygulamalarında Fransız etkisi 1926 yılına kadar devam etmektedir. Cumhuriyetten önce muhasebe uygulamaları, devlet muhasebesi ile sınırlı kalmıştır. 1926-1960 yılları arasında Alman etkisi var olmuştur. Sümerbank için Alman Profesörü Sachsenber tarafından hazırlanmış olan muhasebe sistemi, iktisadi devlet teşekküllerinin çoğu tarafından kabul edilip uygulamaya konmuştur.

1940 yılından sonra çıkan Kazanç Vergisi Kanunu ile 1950 yılında çıkarılan Gelir Vergisi Kanunu, muhasebe uygulanmasının önemini artırmış ve bu konudaki gelişmelere hizmet etmiştir.

Türkiye'de muhasebenin vergi ve diğer yasalar tarafından işletmelere yüklenen bir külfet olarak ele alındığı da anlaşılmıştır. Bu konudaki etütler ve ön çalışmalar, 1960-1964 yılları arasındaki dönemde sürdürülmüş ve Mart 1964'te yürürlüğü giren 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakleri Hakkında Kanun hükümlerine göre İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyonun görevlerinden bir tanesi de muhasebe usullerinin ıslahı ve tek düze hâle getirilmesi için esasları tespit etmektir. Düzenleme komisyonu, Mart 1968'de ilkelerini ortaya koyduğu tekdüzen muhasebe sisteminin, iktisadi devlet teşekkülleri için zorunlu ve özel sektör için de isteğe bağlı olmasını önermiştir.

Bu sistem, Amerikan Muhasebe Kuramı ve Uygulaması'na dayanmıştır. 1971 yılında Kamu İktisadi Teşebbüslerinin (KİT) Reformu Komisyonu kurulmuştur. Reform Komisyonu, 1971'de Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu adlı bir alt komisyonu KİT tekdüzen muhasebe sistemine geçiş esaslarını belirlemekle görevlendirilmiştir. 1972 programı ile Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşliği Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile ilgili çalışmaları yürütecek Devlet Planlama Teşkilatı Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonunu kurmuştur. Daha sonra Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu kurulmuş, bu komisyon ilk toplantısını 1986 yılında yapmış, 1987 yılında Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları başlıklı kitabını yayınlamıştır. 1986 yılında Bankalar Kanunu ile bankacılık sektörü için hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamaya konmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ise 1983 yılında mali tablolar ile ilgili bir plan, 1984 yılında ise Standart Genel Hesap Planı'nı yayımlamıştır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı; geliştirilen muhasebe sisteminin Türkiye genelinde tüm işletmeler için zorunlu olarak uygulamaya konmasını gerçekleştirmek üzere çalışmalar yapmış ve bu konu ile ilgili Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni 1992 yılında Resmî Gazete'de yayımlamış, 1993 yılını ihtiyarı tutmuş, 1994 yılından itibaren zorunlu olarak uygulama başlanmıştır.

Bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin hem muhasebeleştirme hem de raporlamalarında tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkelerine göre üretilmesinin mümkün olması amaçlanmıştır. Bu amaçla ilgili olarak aşağıdaki temel başlıklar düzenlenmiştir:

1. Muhasebenin Temel Kavramları
2. Muhasebe Politikalarının Açıklanması
3. Mali Tabloların Düzenlenme İlkeleri
4. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
5. Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları

2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişiliği olarak kurulmuştur. Kurul, genel olarak aşağıdaki faaliyetleri yapmaktadır:

1. Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere kavramsal çerçeveyi belirlemek ve muhasebe standardı taslak metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
2. Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmak,
3. Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalış yapmak,
4. Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
5. Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
6. Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda yorumlar yayımlamak ve
7. Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmaktır.

Kasım 2011'de, kanun hükmündeki kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Yapılan yasal düzenlemenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisine haiz Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları belirlemek şeklinde ifade edilmiştir. Bu düzenleme ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) görevleri yeni kurulan bu kuruma bırakılmıştır.

BİLGİ SİSTEMİ OLARAK MUHASEBE

İşletmenin varlık ve kaynaklarında değişikliğe neden olan mali olaylar, muhasebe sisteminde işlenerek muhasebe bilgilerine dönüştürülmektedir. Muhasebe sisteminin ürettiği bu bilgilerin işletme içinde ve işletme dışında farklı kullanıcıları vardır. Muhasebe sisteminden elde edilen bilgiler, işletme yöneticilerinin verecekleri kararlarda kullanılmaktadır. Muhasebe bilgilerinin nerede kullanılacağını belirlemek için muhasebe türlerini ve bunların ürettiği bilgileri tanımlamak gerekir.

Belirli dönemlerde işletme varlık ve kaynaklarının mevcut durumu ve faaliyet sonucunun ne olduğuna ilişkin bilgilerin, işletmenin taraflarıyla paylaşılması zorunludur. Bu tür bilgilerin ölçülmesi ve izlenmesi, muhasebe meslek mensubu tarafından yapılacaktır.

Muhasebe; bir sistem olarak **genel muhasebe**, **maliyet muhasebesi** ve **yönetim muhasebesinden** oluşmaktadır. **Genel muhasebe**, tüm işletmelerin muhasebe sisteminin omurgasını oluşturmaktadır. Genel muhasebenin bilgileri, muhasebe sürecinde de belirtildiği gibi, özetlenerek raporlanmaktadır. Bu bilgiler, işletmenin geçmiş döneminde gerçekleştirilen faaliyetlerin tanımlanmasına yöneliktir. Genel muhasebe bilgilerinin temel özelliği, yasal düzenlemelerin gereklerine göre düzenlenmiş olmasıdır; bu bilgiler geçmiş yansıtır ve genel olarak finansal içeriklidir.

Maliyet muhasebesi: Üretilen ürün ya da hizmetin maliyetinin hesaplanması için maliyet muhasebesi sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Maliyet muhasebesinin temel amacı, maliyet hesaplamak ve maliyet bilgisini raporlamaktır. Maliyet muhasebesi bilgileri hem finansal hem de operasyonel içeriktedir. Maliyet muhasebesi bilgilerinin içeriğini, yasal düzenlemeler yerine üretim ve teknolojinin özellikleri oluşturmaktadır.

Yönetim muhasebesi, genelde büyük ölçekli işletmeler tarafından kullanılan bir muhasebe sistemidir. Yönetim muhasebesi; genel muhasebe ve maliyet muhasebesi sistemlerinin bilgilerini, işletmeye yönelik verilecek kararlarda sistematik olarak kullanmakta ve bilgi üretmektedir. Yönetim muhasebesinin bilgileri, planlama yapmaya ve geleceğe yöneliktir, yasal düzenlemeler ile şekillendirilmemektedir. Yönetim muhasebesi sistemi, finansal ve operasyonel içerikli bilgiler üretmektedir.

MUHASEBE KURAMI

İşletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacını ifade eden muhasebe kuramı; muhasebenin temel kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden oluşmaktadır.

Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebenin temel kavramları, muhasebe uygulamalarına yön vermektedir. Bu kavramlar; gerçekleşen bir mali olayın nasıl kaydedileceğini, kayıt yaparken ne tür özelliklerin dikkate alınacağını, yapılan kayıt işlemlerinin işletmeden işletmeye göre veya farklı dönemler arasında değişme göstermemesi gibi birtakım standartları belirlemektedir. Muhasebenin temel kavramları şunlardır:

- Sosyal Sorumluluk Kavramı,
- Kişilik Kavramı,
- İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
- Dönemsellik Kavramı,
- Parayla Ölçülme Kavramı,
- Maliyet Esası Kavramı,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
- Tutarlılık Kavramı,
- Tam Açıklama Kavramı,
- İhtiyatlılık Kavramı,
- Önemlilik Kavramı ve
- Özün Önceliği Kavramı.

Sosyal Sorumluluk Kavramı

Muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretimin- de gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

Kişilik Kavramı

İşletmenin; sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

İşletmenin Sürekliliği Kavramı

İşletmelerin, faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletmenin sürekliliği, sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir.

İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur. Bu kavramın işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise bu husus, mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Dönemsellik Kavramı

İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi; hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise bu husus, mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

01.01.2016 tarihinde işletme kurulduğunda bu işletmenin ömrünün sınırsız olduğu kabul edilmekte ve bu durum, işletmenin sürekliliği kavramı ile ifade edilmektedir. Sınırsız olan bu ömür "01.01.2017- 31.12.2017" ve "01.01.2018- 31.12.2018" dönemlerine ayrıldığında dönemsellik kavramı uygulanmış olur.

Parayla Ölçülme Kavramı

Parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri, ulusal para birimine göre yapılır.

Maliyet Esası Kavramı

Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

Tutarlılık Kavramı

Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması; bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

Tam Açıklama Kavramı

Mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanmasının yanında mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi, bu kavramın gereğidir. Örneğin teminat mektupları ve yatırım indirimi ile ilgili bilgiler, varlık ve kaynaklar içinde izlenmemektedir.

Ancak bu işlemlere ilişkin bilgilerin bilgi kullanıcılarına sunulması gerekir. Tam açıklama kavramı gereği bu bilgiler, nazım hesaplarda izlenmelidir.

İhtiyatlılık Kavramı Muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin gözönüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram, gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz. Örneğin işletmenin alacağının vadesinde tahsil edilememesi, işletme için bir zarar olasılığı olduğundan bu kavram gereğince zarar kaydedilir.

Önemlilik Kavramı

Bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

Özün Önceliği Kavramı

İşlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde özün biçime önceliği esastır. İşletmenin elindeki vadeli müşteri çeklerinin alacak senetlerine aktarılması, özün önceliği kavramına örnektir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri

Muhasebe sisteminin çıktıları, mali tablolar olarak tanımlanmaktadır. Mali tablolar, her işletme tarafından işletmenin kendi istekleri doğrultusunda düzenlenmemelidir.

Mali tablolar, yasal olarak belirlenen ilkeler esas alınarak düzenlenmelidir. Bu ilkeler, tüm işletmeler için geçerlidir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde yer alan mali tablo düzenleme ilkelerinde, gelir tablosuna ve bilançoya ilişkin ilkeler yer almaktadır. Bilanço ilkelerinde ayrıntıya girilerek varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar düzeyinde ilkeler belirlenmiştir:

1. Gelir Tablosu ilkeleri

2. Bilanço ilkeleri

a) Varlıklara ilişkin ilkeler

b) Yabancı Kaynaklara ilişkin ilkeler

c) Öz Kaynaklara ilişkin ilkeler

Gelir Tablosu ilkeleri

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar; brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiçbir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz. Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri aşağıda belirtilmiştir:

1. Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve kârlar; gerçekleşmiş gibi ya da gerçekleşenler, gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

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

3. Maddi olan ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
4. Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ile diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenler ise zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip dağıtılmalıdır.
5. 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 nitelikteki dışı kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
7. Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.
8. Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulanagelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.
9. Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar; tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve kârlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz, dipnotlarda açıklama yapılır.

Bilanço ilkeleri

Bilanço ilkelerinin amacı, sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Bilanço, varlıkların içinde bulunulan zamandaki değerini veya tasfiye hâlinde bunların satışından elde edilecek para tutarlarını yansıtan bir tablo değildir.

Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar; bilançoda gayrisafi değerleri ile gösterilirler. Bu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer bilanço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır. Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar itibarıyla belirtilmiştir:

Varlıklara ilişkin ilkeler

1. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.
2. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları; bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonunda bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar, dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.
3. Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır. Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.
4. Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler, kayıt ve tespit edilmeli; bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5. Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
6. Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini, çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
7. Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini, çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
8. Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden; işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.
9. Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar, bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.
10. Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı; bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

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

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

Yabancı Kaynaklara ilişkin ilkeler

1. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
 2. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar, kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.
 3. Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları, kayıt ve tespit edilmeli; bilançoda gösterilmelidir.
- İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.
4. Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler, kayıt ve tespit edilmeli; bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
 5. Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
 6. Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan; işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

Öz Kaynaklara ilişkin ilkeler

1. İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları, öz kaynaklar grubunu oluşturur. İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ile dönem net kârı (zararı), bilançoda öz kaynaklar grubu içinde gösterilir.

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

3. İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir.

İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar: hem dönemsel hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

4. Öz kaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, öz kaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

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

MUHASEBE BİLGİ KULLANICILARI VE KULLANICILARIN BİLGİ İHTİYAÇLARI

Muhasebe; işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarına ait bilgileri, izleyen ilgili kişi ve kurumlara raporlayan bir sistemdir. Muhasebe sisteminin ürettiği bilgilerin kullanıcıları vardır. Bu kullanıcılar işletmenin içinde olduğu gibi işletmenin dışında da vardır. İşletmeye ait bilgilerin işletme ile ilgilenen taraflara açıklanması gerekmektedir. İşletmenin sahipleri, ortakları, yöneticileri ve çalışanları gibi işletmenin içinde yer alan tarafların yanı sıra devlet, yatırımcılar ve borç verenler gibi işletmenin dışında yer alan taraflar da işletmeye ait bilgileri kullanmak istemektedir.

Elbette her bir tarafın işletmeden beklentisi farklıdır ve bu nedenle farklı bilgilere ihtiyaç duyacaklardır.

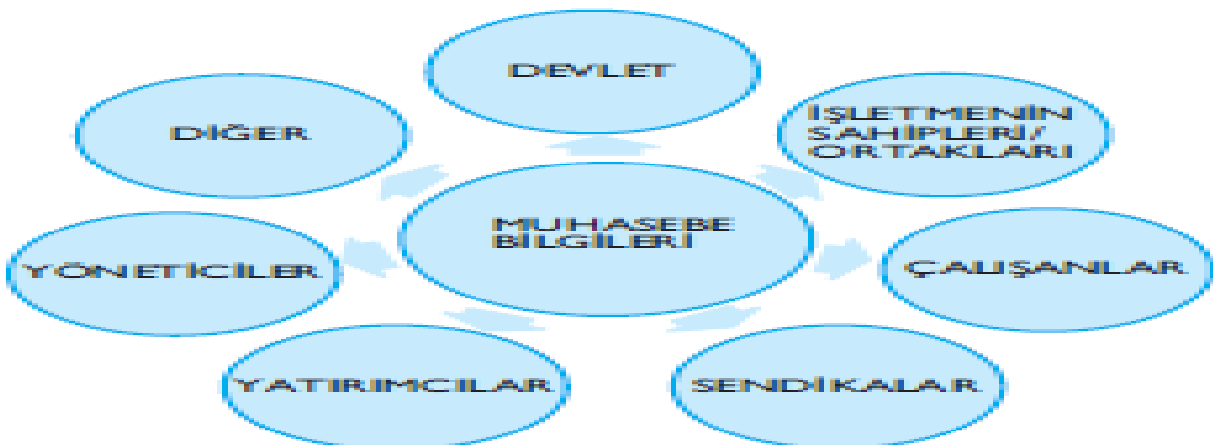
11

Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgilerin kullanıcıları, şekil 1,4 üzerinde gösterilmektedir.

Şekil 1,4 üzerinde muhasebe bilgilerinin kullanıcıları gösterilmektedir.

Bu kullanıcılar, kendi amaçlarına uygun bilgileri edinmek isteyeceklerdir.

İşletme sahip veya ortaklarının işletme ile ilgili stratejik kararlar alabilmesi için doğru, güvenilir, tam zamanlı bilgilere ihtiyaçları olacaktır. Ayrıca işletmenin performansı hakkında da bilgi edinmek isteyeceklerdir. İşletmeyi kendileri yönetse de, yönetimi profesyonel yöneticilere bıraksalar da işletmede olup bitenden haberdar olmak için muhasebe bilgilerini düzenli olarak kullanacaklardır



İşletme yöneticileri, işletmeyi yöneten taraf olarak işletmede olan biten her şey hakkında bilgi sahibi olmak isteyeceklerdir. Yöneticiler; işletmenin geçmiş dönemlerdeki performansına ilişkin değerlendirme yapmak, mevcut durumunu devamlı izlemek ve geleceğe yönelik planlar yapmak için muhasebe bilgisini kullanacaktır.

İşletmeye borç veren finans kurumları, işletmenin mali durumu ile yakından ilgilenecektir.

İşletmenin mali yapısına ilişkin bilgileri kullanarak işletmeye kredi verip vermeme konusuna karar vereceklerdir.

Devlet, işletmenin yasal kurallara uygun faaliyet gösterip göstermediğini incelemek için muhasebe bilgisine ihtiyaç duymaktadır. İşletmelerin elde ettikleri kârdan ilk payı devlet, vergi olarak alır. Devlet, vergi gelirlerinin azalmaması için işletmelerin verdiği beyannamelerdeki muhasebe bilgilerinin doğruluğunu inceleyecektir.

Çalışanlar, işletmede farklı konularda çalışanlar, işletmen mali yapısı hakkında bilgi sahibi olarak maaşlarının artırılması ve çalışma koşullarının iyileştirilmesi gibi taleplerde bulunabilirler.

İşletmelerin toplum gözünde değeri ve önemi, işletmeden sosyal fayda bekleyen sosyal içerikli kuruluşlarla olan ilişkiler, işletmeye mal ve hizmet sağlayanlar vb. toplumun diğer üyeleri de işletme hakkında sürekli bilgi bekleyeceklerdir.

MUHASEBE MESLEĞİ

Türkiye’de muhasebe mesleği, 1989 tarih 20194 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal düzenlemeye kavuşmuştur.

Bu yasada mesleğin konusu, mesleğe giriş koşulları ve meslek ile ilgili özel durumlar düzenlenmektedir.

5786 sayılı yasal düzenleme ile (2008 yılında yapılan değişiklik ile) muhasebe meslek mensupları iki gruba ayrılmıştır:

1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir,
2. Yeminli Mali Müşavir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin faaliyet konuları şunlardır:

1. Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince gerçek ile tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin defterlerini tutmak,
Bilanço ve kâr ve zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgeleri düzenlemek ve benzeri işlemleri yapmak,
2. İşletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek,
3. İşletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işleri düzenlemek veya bu konularda danışmanlık yapmak,
4. Ayrıca sözü edilen konularda belgelere dayalı olarak inceleme, analiz ve denetim yapmak,
5. Mali tablolar ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek; tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır.

5786 sayılı Meslek Yasası’nda serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin genel ve özel şartları ile ilgili düzenlemeler de yer almaktadır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmek için aranan genel şartlar şunlardır:

1. T.C. vatandaşı olmak (Yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır.),
2. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak,
3. Kamu haklarından mahrum bulunmamak,

4. Türk Ceza Kanunu'nun 53'üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, millî savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iş, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan mal varlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak,

5. Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak,

6. Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Genel şartlar ile birlikte Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmek için aşağıda belirtilen özel şartlar da aranmaktadır. Bunlar da

1. Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumu'nca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,

2. En az üç yıl staj yapmış olmak,

3. Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz ve

4. Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak gereklidir.

Yeminli mali müşavirler, serbest muhasebeci mali müşavirlerin yaptığı danışmanlık ve denetim faaliyetlerinin yanında tasdik işlerini yapmak yetkisine sahip olmaktadır. Tasdik faaliyeti, özellikle vergi beyannameleri ile bunların ekleri ve mali tablolarla ilgili olarak yapılmaktadır. Yeminli mali müşavirler; muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

5786 sayılı Meslek Yasası'na göre Yeminli Mali Müşavir olabilmek için

a) En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,

b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,

c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak gerekir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğini resmen düzenlemiş olan yabancı bir devletin tabiyetindeki kişilerin T.C. tabiyetindeki serbest muhasebeci mali müşavirliklerde aranan nitelikleri taşımak şartıyla kendi memleketlerinde elde etmiş oldukları haklardan kapsama giren hizmetleri, karşılıklılık şartı ile serbest muhasebeci mali müşavir unvanı altında Türkiye'de de yapmalarına Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Başbakan'ın onayı ile izin verilebilir.

Finansal Tablolar

İşletmenin muhasebe sürecinde kaydederek sınıflandırdığı mali bilgiler, finansal tablolar ile özetlenmekte ve raporlanmaktadır. Finansal tablolara, sadece muhasebe sürecinin özeti gözü ile bakmamak gerekir. İşletmenin belirli bir döneme ilişkin finansal durumu, bu tablolar ile yansıtılır ve işletmenin finansal performansı ölçülür.

Finansal tablolar; düzenlendiği tarihte işletmelerin varlıklarını, yükümlülüklerini, faaliyet dönemi sonu itibarıyla kâr veya zararı gibi işletmenin mali durumunu gösteren tablolarıdır.

Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almaları na yardımcı olmak üzere düzenlenen finansal tablolar ile işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgiler verilmektedir. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen varlıkları etkin olarak kullanıp kullanmadıklarını da gösterir.

Genel olarak finansal raporlamanın amacı; mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara işletmenin finansal durumunu raporlayan;

İşletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak doğru ve tam zamanlı finansal bilgileri sağlamaktır.

Finansal tablolar, finansal tabloları kullanan farklı taraflara işletmenin;

- Varlıkları,
- Borçları,
- Öz kaynakları,
- Gelirleri ve giderleri (kârlar ve zararlar dâhil)
- Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları parasal katkıları veya ortaklara yapılan dağıtımları ve
- Nakit akışları hakkında bilgiler sunmaktadır.

Bu bilgiler, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve gerçekleşme olasılıklarını tahmin etmelerine yardımcı olur. Bu amaca ulaşmak için taraflara sunulacak tam bir finansal tablolar seti oluşturulur. Bu set; işletmenin varlık ve kaynak yapısını, satışlarını, satışların maliyetlerini, kârı veya zararı, öz kaynaklardaki değişimi ve nakit hareketleri ile ilgili bilgileri içerisinde barındıran finansal tablolardan oluşmaktadır. Bu sette, aşağıdaki finansal tablolar yer almaktadır:

- Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço),
- Döneme ait kapsamlı (gelir tablosu),
- Döneme ait öz kaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar,
- Bir işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda ya da bir işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da işletmenin finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu.

FINANSAL TABLOLARIN HAZIRLANMASINDAKİ VARSAYIMLAR

Finansal tabloların hazırlanmasında bazı varsayımlar kullanılmaktadır. Bu varsayımlar, finansal tabloların farklı işletmeler tarafından düzenlense bile içerik olarak aynı olmasını sağlar. Diğer taraftan aynı işletmenin farklı dönemlerde düzenlediği finansal tabloların da içerik olarak aynı olmasını sağlar. Bu varsayımların neler olduğu ve finansal tabloların düzenlenmesinde bu varsayımların nasıl kullanılacağı, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda belirtilmektedir. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda yer alan finansal tabloların varsayımları şöyle belirtilmektedir:

- İşletmenin sürekliliği
- Muhasebenin tahakkuk esası
- Önemlilik ve birleştirme
- Netleştirme (Mahsup etme)
- Raporlama sıklığı
- Karşılaştırmalı bilgi
- Sunuluşun tutarlılığı

Finansal tablolara ilişkin varsayımların ayrıntıları aşağıda açıklanacaktır.

İşletmenin Sürekliliği

İşletme yönetimi; finansal tabloları düzenlerken işletme ömrünün sonsuz olduğunu, faaliyetlerini bu sonsuz ömür çerçevesinde süreklilik esasına göre devam etme durumunu değerlendirir. Gelecekte işletmenin varlığının sona erdirilmesi niyeti veya zorunluluğu yoksa finansal tablolar, süreklilik esasına göre düzenlenmiş sayılır. Kısaca işletmenin ömrünün sonsuz olduğu varsayılmakta ve finansal tablolarda bu sonsuz ömrü olan işletmenin finansal yapısını göstermek üzere düzenlenmektedir.

Yönetim, değerlendirmelerini yaparken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşulların farkındaysa bu belirsizlikleri, finansal tabloların notlarında açıklamalıdır. İşletme, finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaması hâlinde, bu hususu, finansal tablolarını düzenlemesi sırasında dayandırdığı temelleri ve işletmenin süreklilik arz etmeyecek şekilde değerlendirilmesinin nedeni ile birlikte açıklamakla yükümlüdür.

Muhasebenin Tahakkuk Esası

İşletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler. Tahakkuk esasına göre cari döneme ait olan her türlü gelir ve gider, tahakkuk ettirilerek finansal tablo unsuru olarak sunulur. Gelir, tahsilat edildiği zaman ve gider de ödendiği zaman değil ortaya çıktığı zaman tanımlanır ve kaydedilir.

Bir işletmede 2015 yılının Kasım ayında 10.000.-TL satış yapıldığını ve müşterinin ödemeyi 2016 yılının mart ayında (yaklaşık 5 ay sonra) yapacağını varsayalım. Tahakkuk esasına göre satış hasılatı, tahsilatın yapıldığı 2016 yılına değil, satışın gerçekleştiği 2015 yılına ait olacaktır.

Önemlilik ve Birleştirme

İşletme; benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı, finansal tablolarda ayrı bir biçimde gösterir. İşletme, nitelikleri ve işlevleri itibarıyla farklı olan kalemlerde, önemsiz olmadıkları takdirde, ayrı olarak sunar.

Finansal tablolar, çok sayıda işlem veya diğer olayların işlemden geçirilerek nitelik ve işlevlerine göre hesap sınıfları altında birleştirilmesi sonucu oluşur. Sınıflandırma ve birleştirmedeki son aşama, finansal tablolardaki hesap sınıflarını oluşturan birleştirilmiş ve sınıflandırılmış bilginin sunumudur. Bir hesap kalemi kendi başına önemli değilse bu tablolarda ya da dipnotlarda diğer kalemlerle birleştirilir.

Bu tablolarda ayrı olarak sunulacak kadar öneme sahip olmayan bir kalemin dipnotlarda ayrı olarak sunulması gerekebilir.

Bir işletmede çok sayıda finansal işlem vardır. Bir yıl boyunca bir işletmede birbirinden farklı ve çok sayıda faaliyet yapılmaktadır. Farklı türdeki faaliyetlerin belirli bir sistematik içerisinde sınıflandırılması, finansal tabloların kullanıcıların bilgiyi bulma ve kullanmasını kolaylaştıracaktır.

Netleştirme (Mahsup Etme)

İşletmelerde, varlıklar ve borçlar ya da gelirler ve giderler netleştirerek sunulmamalıdır. İşletme, varlıkları ile borçları ve gelirler ile giderleri finansal tablolarda ayrı ayrı göstermelidir. Varlıkların, örneğin stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar karşılığı gibi, düzenleyici hesaplar düşüldükten sonra net tutarıyla gösterilmesi netleştirme değildir.

Bir işletmenin toplam alacaklarının 20.000.-TL ve toplam borcunun da 15.000.- TL olduğunu düşünelim. Alacak ve borcun birbirleri ile karşılaştırılması sonucu, alacak fazlasının 5.000 olduğu bir gerçektir. Bilançoda, alacak ve borç farkı olan tutar (5.000.- TL) değil alacaklar 20.000.- TL ve borçlar da 15.000.- TL olarak gösterilmelidir.

Raporlama Sıklığı

Bir işletme, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırılabilir bilgileri içerecek şekilde) yılda en az bir kez sunmalıdır. Ancak finansal tablolar; işletme yönetiminin isteği ile ayda bir, üç ayda bir veya altı ayda bir olmak üzere farklı aralıklarla raporlanabilir.

Ayrıca yasal zorunluluklar nedeni ile finansal tabloların raporlanma sıklığı değişebilmektedir.

Karşılaştırmalı Bilgi

İşletme, cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarlara ilişkin olarak önceki dönem ile karşılaştırmalı bilgileri sunmalıdır. Cari dönemin finansal tablolarının anlaşılması için gerekli olduğu takdirde metinsel ve tanımsal bilgiler için karşılaştırmalı bilgi verilmelidir.

Karşılaştırmalı bilgi veren bir işletme; en az iki bilanço, diğer tabloların her birinden iki adet olmak üzere ayrıca ilgili dipnotları sunar. Bir işletme, bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uyguladığında, finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade ettiğinde ya da finansal tablolarındaki kalemleri yeniden sınıflandırdığında en az üç bilanço ile diğer tabloların her birinden ayrıca iki adet tablo ve de ilgili dipnotları sunar. Bir işletme, bilançosunu (1) Cari dönemin sonunda, (2) Bir önceki dönemin sonunda (Cari dönemin başlangıcıyla aynıdır.) ve (3) Karşılaştırılabilir en erken dönemin başında sunar.

Sunuluşun Tutarlılığı

UNSURLARIN finansal tablolarda sunuluşu ve sınıflandırılması, bir dönemden diğer döneme aynı biçimde sürdürülmelidir. Bu varsayıma göre finansal tablolarının sınıflandırılmasında dönemler arasında farklılaştırma olmaması gerekmektedir. Farklı dönemler arasında sınıflandırmanın değiştirilmesi, dönemler arasında karşılaştırma ve analiz yapılmasını zorlaştıracaktır.

FİNANSAL TABLOLARIN NİTELİKSEL ÖZELLİKLERİ

Finansal tabloların işletme içinde ve işletme dışında farklı kullanıcıları vardır. Her kullanıcı, kendi amaçlarını karşılayan bilgilerin var olmasını isteyecektir. Finansal tablolardaki bilgilerin, ilgili kullanıcılar tarafından kullanılması için asgari şartları taşıması gerekmektedir.

Sunulan finansal tablolardaki bilgilerin kullanıcılar için faydalı olabilmesi için ihtiyaca ve gerçeğe uygun, zamanında sunulmuş, doğrulanabilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olması gerekmektedir.

Finansal tabloların niteliksel özellikleri;

- | | | |
|--|---|------------------|
| (1) ihtiyaca uygunluk, (2) Gerçeğe uygun sunum, | } | Temel özellikler |
| (3) Karşılaştırılabilirlik, (4) Doğrulanabilirlik, (5) Zamanında sunum ve (6) Anlaşılabilirlik olarak belirlenmektedir. | | |

Yukarıda niteliksel özellikler, temel ve destekleyici özellikler olarak sınıflandırılmaktadır.

İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum özellikleri temel özellik;

Karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik özellikleri ise destekleyici özellik olarak sınıflandırılmaktadır.

İhtiyaca Uygunluk

Finansal bilgi kullanıcıları; işletme hakkında işletmeye ortak olma, işletmeye yeni yatırımlar yapma, işletmeye borç verme, işletme ile iş ilişkisi kurma vb. stratejik kararları nı verebilmeleri için bilgi talep edeceklerdir. Kullanıcı tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahip olan bilgi, ihtiyaca uygun bilgidir. Finansal tablolarda sunulan bilgiler; bilgi kullanıcıların işletme hakkında tahminlerinde kullanılabiliriyorsa, kararlarını etkileyebiliyorsa ihtiyaca uygun bir bilgi olarak nitelendirilir.

Gerçeğe Uygun Şekilde Sunum

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin gerçeğe uygun şekilde sunulabilmesi için sunulan bilgiler; tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır. Düzenlenen finansal tabloların bilgi kullanıcıları için faydalı olabilmesi için bu bilgilerin bu üç özelliği (tam, tarafsız ve hatasız) sağlaması gereklidir.

Tam bir sunum için, finansal kalem ve tutarı yanında, ekonomik olaylarla ilgili tanımlamalar ve açıklamaların da sunulması gereklidir.

Tarafsız sunum, finansal bilginin seçiminde ve sunumunda ön yargısız ve sosyal sorumluluk kavramına uygun olmalıdır. Finansal bilgilerin; kullanıcılar tarafından olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi olasılığını artırmak amacıyla yönlendirici, ağırlıklandırılmış, vurgulu, vurgu yapılmamış ya da başka bir şekilde manipüle edilmemiş olması gerekir.

Tarafsız bilgi, tarafların kararlarını etkileme gücüne sahip bilgidir. Bilginin gerçeğe uygun şekilde sunulması, her yönden doğru olduğu anlamına gelmeyebilir.

Hatasız sunum ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir. Hatasız sunum, her açıdan kesin bir doğruluğa sahip değildir. Tahminî bilgilerin açıkça ve doğru bir şekilde tanımlanması, tahminlerde kullanılan süreç ve yöntemlere ilişkin yapı ve sınırlamaların açıklanması ve tahminin yapılması için uygun olan sürecin seçiminde ve uygulamasında hata yapılmamış olması durumunda bu tahminin sunumu gerçeğe uygun olacaktır. Hatasız sunum, her açıdan kesin bir doğruluğa sahip değildir.

Karşılaştırılabilirlik

İşletmeye ait raporlanan finansal bilgiler; raporlayan işletmeye ilişkin bilgiler, diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin başka bir döneme ya da başka bir tarihe ait benzer bilgileri ile karşılaştırılabilir ise faydalı ve karşılaştırılabilir bilgidir. Sunulan bilgilerin karşılaştırılabilir olması demek, tekdüze bilgi olması anlamına gelmez. Bilginin karşılaştırılabilir olması için benzer şeylerin benzer, farklı şeylerin ise farklı olarak görünmesi gerekir. Finansal bilginin karşılaştırılabilirliği, benzer şeylerin farklı gösterimi ile artırılmayacağı gibi farklı şeylerin benzer gösterimi ile de artırılmaz.

Doğrulanabilirlik

İşletmeler tarafından bilgi kullanıcıları için sunulan bilgilerin, işletme dışı taraflarca denetimden geçmiş ve doğrulanmış bir düzeyde olması gerekir. Doğrulanabilirlik, farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelir. Doğrulama, doğrudan ya da dolaylı olabilir. Doğrudan doğrulama, nakit tutarın sayılması gibi doğrudan yapılan gözlem ile bir tutarın ya da sunumun doğrulanması anlamına gelir. Dolaylı doğrulama ise bir modelde, formülde ya da diğer bir yöntemde kullanılan verilerin kontrol edilmesi ve aynı yöntem kullanılarak sonuçların yeniden hesaplanması şeklinde yapılır.

Zamanında Sunum

Sunulan finansal bilgilerin karar verenler açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda; yani ihtiyaç duyduğu zamanda kullanıma hazır olması anlamına gelir. Genellikle üretildiği tarihten uzaklaştıkça bilginin faydası azalır. Ancak bazı bilgiler, bazı kullanıcıların eğilimlerini belirlemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi nedenlerle, raporlama dönemi sona erdikten sonra da uzun bir süre faydalı olmaya devam edebilir.

Anlaşılabilirlik

Finansal bilgiler; işletmenin ekonomik faaliyetleri hakkında makul seviyede bilgisi olan, bilgileri dikkatli olarak gözden geçirecek ve analiz yapacak kullanıcılar için hazırlanır. Hazırlanan bilgilerin birçoğu yapısı gereği karmaşıktır ve basitleştirilemeyebilir. Bu tür olayların finansal tablo dışında bırakılması, finansal tablonun yanıltıcı olmasına neden olacaktır. Taraflar için düzenlenen bilgilerin ihtiyaca uygunluğu, güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği; sunulan bilginin anlaşılabilirliğine bağlıdır. Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması; onun anlaşılabilir olmasını ifade etmektedir.

FINANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)

Düzenlendiği tarih itibarıyla işletmenin varlıklarını, yabancı kaynakları ile öz kaynaklarını özlü bir biçimde gösteren tabloya finansal durum tablosu (bilanço) denir. Bilançoda; belirli bir dönemde işletmenin kasadaki parası, alacakları, demirbaşları, borçları ve sermayesi gösterilmektedir. Bilanço; bir işletmenin kuruluşundan itibaren gerçekleştirdiği tüm faaliyetleri, belirli bir tarihte (örneğin yıl sonunda) özet olarak sunan finansal bir tablodur. Bilançonun kapsamında yer alan varlıklar ve kaynakların sunumunda belirli bir sınıflandırma söz konusudur. Bilançoda varlık ve kaynaklar, vade yapısına göre belirli bir sistematik çerçevesinde gruplandırılarak sınıflandırılmaktadır.

Bilançonun Sunuluşuna İlişkin Esaslar

Bilançonun sunuluşuna ilişkin birtakım esaslar geliştirilmiştir. Bilançoda varlık ve kaynakları oluşturan hesap grupları yer almaktadır. Bu tabloda, varlık ve kaynak kalemlerinin ayrıntılarını gösteren aşağıdaki hesap grupları yer almaktadır:

- Maddi duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,
- Canlı varlıklar,
- Stoklar,
- Ticari ve diğer alacaklar,
- Nakit ve nakit benzerleri,
- Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dâhil olan varlıkların toplamı,
- Ticari ve diğer borçlar,
- Karşılıklar,
- Dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,
- Ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları,
- Elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,
- Öz kaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları) ve
- Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

Kısa Vade ve Uzun Vade Ayrımı

Bilançoda, vade esasına göre sınıflandırma yapıldığı zaman karşımıza kısa ve uzun vade ayrımı çıkmaktadır. Vade ile genelde normal bir faaliyet döngüsü ifade edilmektedir ve normal faaliyet döngüsü, özel durumlar hariç olmak üzere genelde on iki aydır.

Vade açısından varlıklar, dönen varlıklar ve duran varlıklar / yabancı kaynaklar ise kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar şeklinde bilançoda yer almaktadır.

Kaynakların diğer bir unsuru da öz kaynaklardır.

Dönen Varlıklar

Dönen varlıklar, basit bir şekilde nakit (kasa ve banka), bir yıl içinde paraya dönecek varlıklar (alacaklar) ve satılmak üzere alınan varlıklardan (stoklar) oluşmaktadır.

Buna göre ticari amaçla elde tutulan, normal faaliyet döngüsü olan, on iki ay içinde paraya çevrilen, satılan ve tükenen, elde tutulan nakit ve nakit benzerleri; dönen varlıkları oluşturmaktadır.

Herhangi bir varlığın dönen varlık olarak sınıflandırılabilmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekir:

- İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,
- Öncelikle ticari amaçla elde bulundurulması,
- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi veya
- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmak koşuluyla söz konusu varlıkların nakit veya nakit benzeri olması.

Duran Varlıklar

Dönen varlıklar dışında kalan varlıklar, duran varlık olarak sınıflandırılmaktadır.

Duran varlıklar, dönen varlıklar ile karşılaştırıldığında karşımıza şöyle bir durum çıkmaktadır. Dönen varlıklar, on iki ay içinde paraya dönüşen ve satılmak üzere alınan varlıklardan oluşur. Ancak duran varlıklarda, paraya dönüş, on iki aydan uzun sürede gerçekleşir ve satmak amaçlı değil işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere alınan varlıklardan oluşur. Normal faaliyet döneminden veya bilanço akşamından bir sonraki bilanço akşamından da daha uzun süreli olan varlıklar, duran varlık olarak sınıflandırılır.

Kısa Vadeli Borçlar

Bilançoda, varlıklar ve de varlıkların satın alınmasında kullanılan kaynaklar bir arada gösterilmelidir. Genel olarak normal faaliyet döngüsünde ödenecek borçlar (ticari ve mali) ve yükümlülükler (ödenecek vergi vb.), kısa vadeli yabancı kaynaklar arasında yer alır. Bir borcun kısa vadeli olarak tanımlanması ve sınıflandırılması için aşağıdaki kriterleri karşılaması gerekmektedir:

- Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi,
- Öncelikle ticari amaçla elde tutulması,
- Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde ödenecek olması veya
- İşletmenin borcun ödenmesini, raporlama döneminin (bilanço tarihinin) sonundan itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmamasıdır.

Uzun Vadeli Borçlar

İşletmede kısa vadeli borçlar dışında kalan borçların tamamı uzun vadeli borç olarak sınıflandırılır. Bir bilanço akşamından (31 Aralık 2015) itibaren bir sonraki bilanço akşamına (31 Aralık 2016) daha uzun bir sürede ödenecek borçlar bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar olarak tanımlanır ve sınıflandırılır.

Uzun vadeli borçlar; sermaye piyasasından, uluslararası kuruluşlardan, kredi kuruluşlarından, devletten veya üçüncü kişilerden sağlanan ve bir yıldan daha uzun bir vadeye sahip borçlar veya fon kaynaklarıdır.

Öz Kaynaklar

Varlıklar satın alınırken yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar kullanılmaktadır. Özkaynaklar, işletme sahip ve ortaklarının varlıklar üzerindeki haklarının göstergesidir.

İşletmenin sahip ve ortakları tarafından kuruluş aşamasında konulan sermaye ilerleyen yıllarda ortaya çıkan sermaye yedekleri ve kâr yedekleri zaman içinde elde edilen kâr veya uğranan zararlar; öz kaynakları oluşturmaktadır.

Aşağıda basit bir bilanço gösterilmektedir. Bilançonun temel yapısı incelendiğinde göze ilk çarpan unsurun varlık ve kaynaklar olduğunu göreceksiniz.

Varlıklar, dönen varlıklar ve duran varlıklar olarak sınıflandırılmakta ve ikisinin toplamı, işletmenin var olan varlıklarının toplam tutarını oluşturmaktadır.

Kaynaklar, yabancı kaynaklar (kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar) ve öz kaynaklar olarak sınıflandırılmaktadır. Yabancı kaynaklar ve öz kaynakların toplamı da işletmenin varlıkları satın almak için kullandıkları kaynakların toplam tutarını oluşturmaktadır.

| VARLIKLAR | | 31 ARALIK Y1 DÖNEM SONU BİLANÇOSU | | KAYNAKLAR | |
|----------------------|---------|-----------------------------------|---------|-----------|---|
| : | : | : | : | : | : |
| : | : | : | : | : | : |
| Dönen Varlık Toplamı | 60.000 | Kısa Vad.Yab.Kay.Top. | 40.000 | : | : |
| : | : | : | : | : | : |
| : | : | : | : | : | : |
| Duran Varlık Toplamı | 40.000 | Uzun Vad.Yab.Kay.Top. | 10.000 | : | : |
| : | : | : | : | : | : |
| : | : | Öz Kaynak Toplamı | 50.000 | : | : |
| Varlıklar Toplamı | 100.000 | Kaynaklar Toplamı | 100.000 | : | : |

Aşağıda da bir bilanço ayrıntılı bir şekilde gösterilmektedir. Bilançoda, varlıkve kaynakların cari dönem (2016) ve önceki döneme (2015) ait bilgileri karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir. Böylece bilgi kullanıcısının, işletmenin finansal durumunu analiz etmesine olanak sağlanmış olmaktadır.

| | Y2 | Y1 | | Y2 | Y1 |
|---|----|----|---|----|----|
| VARLIKLAR | | | KAYNAKLAR | | |
| DÖNEN VARLIKLAR | | | KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER | | |
| Nakit ve Benzerleri | | | Finansal Borçlar | | |
| Finansal Yatırımlar | | | Diğer Finansal Yükümlülükler | | |
| Ticari Alacaklar | | | Ticari Borçlar | | |
| • İlişkili taraflardan ticari alacaklar | | | • İlişkili taraflara ticari borçlar | | |
| • Diğer ticari alacaklar | | | • Diğer ticari borçlar | | |
| Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar | | | Diğer Borçlar | | |
| Diğer Alacaklar | | | • İlişkili taraflara diğer borçlar | | |
| Stoklar | | | • Diğer borçlar | | |
| Canlı Varlıklar | | | Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar | | |
| Diğer Dönen Varlıklar | | | Devlet Teşvik ve Yardımları | | |
| Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar | | | Dönem Kân Vergi Yükümlülüğü | | |
| | | | Borç Karşılıkları | | |
| DURAN VARLIKLAR | | | Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler | | |
| Ticari Alacaklar | | | | | |
| Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar | | | UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER | | |
| Diğer Alacaklar | | | Finansal Borçlar | | |
| Finansal Yatırımlar | | | Diğer Finansal Yükümlülükler | | |
| Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar | | | Ticari Borçlar | | |
| Canlı Varlıklar | | | Diğer Borçlar | | |
| Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller | | | Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar | | |
| Maddi Duran Varlıklar | | | Devlet Teşvik ve Yardımları | | |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar | | | Borç Karşılıkları | | |
| Şerefiye | | | Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıkları | | |
| Ertelenmiş Vergi Varlığı | | | Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü | | |
| Diğer Duran Varlıklar | | | Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler | | |
| | | | ÖZ KAYNAKLAR | | |
| | | | ANA ORTAKLIĞA AİT | | |
| | | | ÖZ KAYNAKLAR | | |
| | | | Ödenmiş Sermaye | | |
| | | | Sermaye düzeltmesi farkları | | |
| | | | Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-) | | |
| | | | Hisse Senedi İhraç Primleri | | |
| | | | Değer Artış Fonları | | |
| | | | Yabancı Para Çevrim Farkları | | |
| | | | Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler | | |
| | | | Geçmiş Yıllar Kâr/Zararları | | |
| | | | Net Dönem Kârı/Zararı | | |
| | | | AZINLIK PAYLARI | | |
| | | | TOPLAM KAYNAKLAR | | |

GELİR TABLOSU

Bilanço, belirli bir dönemin sonunda (31 Aralık) işletmenin varlık ve kaynaklarını gösterir. Gelir tablosu ise belirli bir dönemde (1 Ocak ve 31 Aralık tarihleri arası) gerçekleştirilen faaliyetlerin sonucunu kâr veya zarar olarak gösteren bir finansal tablodur.

Gelir tablosunda dönem başından itibaren düzenlendiği tarihe kadar işletmenin satışları, satışlar için katlanılan maliyeti, olağan gelir ve giderleri sistematik bir şekilde sınıflandırarak gösterilmektedir. Gelir tablosu, işletmenin sonsuz olan ömründe her yılın (1 Ocak-31 Aralık) finansal performansını özetleyen bir tablodur ve bu nedenle gelir tablosuna "Finansal Performans Tablosu" adı da verilir.

Bilançoda, 31 Aralık tarihi itibari ile mevcut olan varlık ve kaynaklar gösterilirken gelir tablosunda, 1 Ocak-31 Aralık tarihleri arasında gerçekleştirilen faaliyetlerin sonucu kâr ve zarar olarak sunulmaktadır. Gelir tablosunda sadece kâr veya zarara ilişkin rakam değil aynı zamanda kâr veya zararın oluşmasına etki eden tüm faaliyetler (satışlar, maliyetler, gelirler ve giderler) de gösterilmektedir.

Karşılaştırmalı Finansal Durum Tablosu

Yukarıda yer alan Basit bilanço, 31 Aralık tarihinde işletmenin varlık ve kaynaklarını göstermektedir. Bilançoda yer alan varlık ve kaynakların tamamı, bir sonraki yıla, (Y2 yılına) devredilecektir. 31 Aralık'ta işletmenin kasasında T2.000 olduğunu varsayalım. Kasadaki para, 1 Ocak Y2 yılında da işletmenin kasasında T2.000 olarak görülecektir.

Gelir tablosunda yer alan tutarlar, bir sonraki yıla aktarılamaz. Bir işletmenin Y1 yılı süresince yapmış olduğu satışların toplam tutarının T1.000 olduğunu varsayalım. Bu satışlar, Y1 yılına ait gelir tablosunda T1.000 olarak gösterilecektir. Y2 yılının başında ise satışlar yine sıfırdan başlayacak; Y1 yılına ait satışlar, Y2 yılına devir etmeyecektir.

Aşağıda, bir gelir tablosu formatı gösterilmektedir. Gelir tablosunda, işletmenin cari dönem ve önceki döneme ait bilgileri karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir.

Gelir Tablosu

| | Notlar | Cari Dönem | Önceki Dönem |
|--|--------|------------|--------------|
| SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER | | | |
| Satış Gelirleri | | | |
| Satışların Maliyeti (-) | | | |
| Ticari Faaliyetlerden Brüt Kâr (Zarar) | | | |
| Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler | | | |
| Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-) | | | |
| Finans Sektörü Faaliyetlerinden Brüt Kâr (Zarar) | | | |
| BRÜT KÂR/ZARAR | | | |
| Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-) | | | |
| Genel Yönetim Giderleri (-) | | | |
| Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-) | | | |
| Diğer Faaliyet Gelirleri | | | |
| Diğer Faaliyet Giderleri (-) | | | |
| FAALİYET KÂRI/ZARARI | | | |
| Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kâr/Zararlarındaki Paylar | | | |
| Esas Faaliyet Dışı Finansal Gelirler | | | |
| Esas Faaliyet Dışı Finansal Giderler (-) | | | |
| SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI | | | |
| Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir/Gideri | | | |
| • Dönem Vergi Gelir/Gideri | | | |
| • Ertelenmiş Vergi Gelir/Gideri | | | |
| SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI | | | |
| DURDURULAN FAALİYETLER | | | |
| DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ SONRASI DÖNEM KÂRI/ZARARI | | | |
| DÖNEM KÂRI/ZARARI | | | |

Muhasebe bilgilerini kullanan tarafların gelir tablosundan beklentileri; işletmenin belirlenen bir dönem içinde gerçekleştirdiği faaliyetlerin finansal olarak değerini, kârın ve zararın nasıl oluştuğunu ve kâra ve zarara etki eden unsurları görmektir.

Bu beklentileri karşılamak için kapsamlı gelir tablosunda söz konusu dönemle ilgili aşağıdaki tutarları gösteren kalemler yer almaktadır:

- Hasılat ve hasılatın maliyeti,
- Finansman maliyetleri,
- Öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zarar payları,
- Vergi gideri,
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kâr ya da zarar ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç ya da zarar toplamını içeren tek bir tutar,
- Kâr veya zarar maddesinde belirtilen tutarlar hariç olmak üzere niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kâr ya da zarar bileşenlerinin her biri,
- Öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kâr veya zarar payları,
- Toplam kapsamlı gelir.

NAKİT AKIM TABLOSU

Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğini ve işletmenin bu nakit akışlarını kullanma ihtiyacını değerlendirebilmeleri konusunda bilgi almak üzere nakit akış tablosunu kullanacaklardır. Nakit akışı ile belirli bir dönemde işletmeye nakit girişleri ve işletmeden nakit çıkışları ifade edilmektedir.

22

Nakit akış tablosu, belirli bir dönemde işletmeye nakit girişlerini ve işletmeden nakit çıkışlarını göstermektedir.

Finansal bilgi kullanıcıları, verecekleri ekonomik kararlarda işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin olup olmadığını ve nakit ve nakit benzerlerinin oluşturulmasının zamanlamasını ve kesinliğinin değerlendirilmesini bilmek isteyeceklerdir.

Bu tabloyla işletmenin net aktişerindeki değişimi, finansal yapısını, likidite ve borç ödeme gücünü, nakit akışlarının tutar ve zamanlamasını değişen koşullara ve fırsatlara uyum sağlamak amacıyla etkileme yeteneğini değerlendirilebilmesi için gerekli bilgi elde edilecektir.

Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarını nasıl oluşturduğu ve nasıl kullandığı ile ilgilenmektedirler. Bu bilgi, finansal kurumlarda olduğu gibi işletmenin doğasından kaynaklanan faaliyetlerinden veya nakdin işletmenin ürünü gibi görülmesinden bağımsızdır. İşletmeler, kâr etmek amacıyla farklı faaliyetlerde bulunmalarına karşın, özünde faaliyetlerine devam etmek, yükümlülüklerini yerine getirmek ve yatırımcılarına getiri sağlamak gibi benzer nedenlerle nakde ihtiyaç duyar. Bu nedenle tüm işletmelerin nakit akış tablosu hazırlamaları zorunludur. Aşağıda, nakit hareketleri gösterilmektedir.

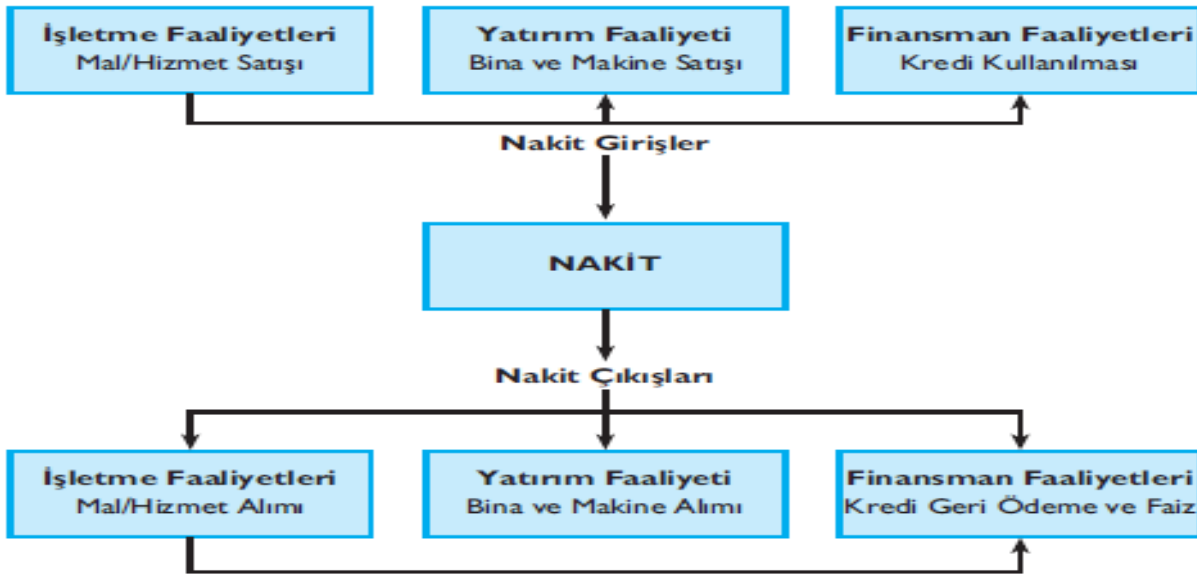
Nakit girişleri ve nakit çıkışlarının

İşletme faaliyetleri,

Yatırım faaliyetleri ve

Finansman faaliyetleri

Olarak üç farklı grupta sınıflandırıldığı görülmektedir.



Nakit ve Nakde Eşdeğer Varlıklar

İşletmede nakit, elbette kasadaki ve bankadaki paradır. Nakit benzerleri ise kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulmuş ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için değeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin önemsiz olması şarttır.

Buna göre vadesi üç ay veya daha az olan yatırımlar, nakit benzeri yatırım olarak kabul edilmektedir. Öz sermayeyi temsil eden menkul kıymetlere yapılan yatırımlar, vadesine kısa bir süre kala iktisap edilen ve üzerinde belirli bir itfa tarihi bulunan imtiyazlı hisse senetlerinde olduğu gibi, özellikli durumlar hariç, nakit benzeri olarak kabul edilmez.

Faaliyet Türleri

Nakit akış tablosunda döneme ait nakit akışları; işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır. Bu durum Şekil 'de de gösterilmektedir. Bir işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden olan nakit akışlarını iş sahasına en uygun şekilde gösterir.

İşletme Faaliyetleri

İşletme faaliyetleri ile işletmenin ticari faaliyetleri ifade edilmektedir. Mal alınıp mal satılması ve buna benzer faaliyetler, işletme faaliyetleridir. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları; dış finansman kaynaklarına ihtiyaç duyulmadan işletmenin, borçlarını geri ödeyebilmesi, faaliyetlerini sürdürebilmesi, kâr payı ödemelerini yapabilmesi ve yeni yatırımlara başlayabilmesinin mümkün olup olmadığı hususlarında temel bir gösterge oluşturmak üzere sunulur.

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, genellikle işletmenin ana gelir getirici faaliyetleriyle ilgili olup net kârın veya zararın belirlenmesinde yer alan işlem ve olaylardan kaynaklanır. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler şöyledir:

- Satılan mallardan ve verilen hizmetlerden (satışlardan) elde edilen nakit girişleri,
- Ücret, komisyon ve diğer hasılatla ilgili nakit girişleri,
- Mal ve hizmetler için yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,
- Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,
- Sigorta şirketlerinin aldığı veya ödediği primler, tazminatlar, yıllık ödemeler ve poliçeyle ilgili diğer yükümlülükler nedeniyle oluşan nakit giriş ve çıkışları,
- Finansman veya yatırım faaliyeti ile doğrudan ilgili olmadığı sürece kurum kazancı üzerinden hesaplanan diğer vergiler ile ilgili nakit çıkışları veya söz konusu vergiler kapsamında alınan vergi iadeleri ile ilgili nakit girişleri ve
- Alım satım amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmelerle ilgili nakit girişleri ve çıkışları.

İşletme faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları ile ilgili belli başlı kalemlere ilişkin bilgi, diğer bilgilerle birlikte değerlendirilerek gelecekte oluşacak nakit akışlarına ilişkin tahminlerde kullanılabilir.

Yatırım Faaliyetleri

Yatırım faaliyetleri ile ilgili nakit akışları gösterilmektedir. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının ayrı olarak gösterilmesi önemlidir. Böylece gelecekte işletmeye gelir ve nakit akışı sağlaması öngörülen kaynaklar için yapılan harcamaları n düzeyi gösterilmiş olmaktadır.

Yalnızca bilançoda varlık muhasebeleştirilmesi sonucunu doğuran harcamalar, yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılmaya uygundur. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler şöyledir:

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların alımı ile ilgili nakit çıkışları: Bu ödemeler, aktifleştirilen geliştirme harcamalarını ve işletmenin inşa veya imal ettiği maddi duran varlıklara ilişkin giderlerle ilgili nakit çıkışlarını da içerir.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların satışı ile ilgili nakit girişleri,
- Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece başka bir işletmeye iştirak etmek veya o işletmenin borçlanma aracını satın almak için ve müşterek yönetime tabi teşebbüse (iş ortaklığına) katılmak için yapılan nakit çıkışları,
- Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece başka bir işletmenin hisse senedinin veya borçlanma aracının veya işletmenin bir müşterek yönetime tabi teşebbüsteki (iş ortaklıklarındaki) payının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri,
- Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere işletmeler tarafından üçüncü kişilere verilen avans ve borçlara ilişkin nakit çıkışları,
- Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere işletmelerin üçüncü kişilere verdikleri avans, kredilerden yapılan tahsilatlar ve
- Alım satım amacıyla yapılanlar ve finansman faaliyetleriyle ilgili olanlar hariç vadeli işlem veya forward sözleşmesi, opsiyon sözleşmeleri ve swap sözleşmelerine ilişkin nakit giriş ve çıkışları.

Finansman Faaliyetleri

Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, işletmeye sermaye sağlayanların işletmenin gelecekteki nakit akışlarından talep edecekleri kısmın belirlenmesini sağlamak üzere ayrı olarak açıklanmaktadır. Finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler şöyledir:

Hisse senedi ve diğer öz sermaye araçlarının ihracından sağlanan nakit girişleri,

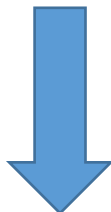
- Borçlanma araçları ihracı ve diğer uzun ve kısa vadeli krediler ile sağlanan nakit girişleri,
- Sermayenin azaltılması veya işletmenin kendi hisse senetlerini almasıyla ilgili nakit çıkışları,
- Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları ve
- Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları.

Tablo NAT üzerinde bir nakit akış tablosu formatı gösterilmektedir. Nakit akış tablosunda, işletmenin cari dönem ve önceki döneme ait bilgileri karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir.

Tablo NAT

Nakit Akış

Tablosu



| | Notlar | Cari Dönem | Önceki Dönem |
|--|--------|------------|--------------|
| FAALİYETLERDEN DOĞAN NAKİT AKIMLARI | | | |
| İşletme faaliyetlerinden sağlanan net nakit tutarının net kâr ile mutabakatını sağlayan düzeltmeler: | | | |
| Amortisman | | | |
| İtfa ve tükenme payları | | | |
| Kıdem tazminatı karşılığı | | | |
| Garanti giderleri karşılığı | | | |
| Vergi | | | |
| Faiz geliri | | | |
| Faiz gideri | | | |
| Kredi kur farkı gideri | | | |
| Karşılık giderleri | | | |
| Sabit kıymet net satış zararı | | | |
| Temettü geliri | | | |
| Varlık ve yükümlülüklerdeki değişimler öncesi net faaliyet geliri | | | |
| Ticari alacaklardaki artış | | | |
| Stoklardaki artış / azalış | | | |
| Diğer dönen varlıklardaki azalış | | | |
| Ticari borçlardaki artış | | | |
| Diğer kısa vadeli yükümlülüklerdeki artış / azalış | | | |
| Ödenen vergiler | | | |
| Ödenen garanti giderleri | | | |
| Ödenen kıdem tazminatları | | | |
| Faaliyetlerden elde edilen net nakit akımları | | | |
| YATIRIM FAALİYETLERİNDEKİ NAKİT AKIMLARI | | | |
| Maddi duran varlık alımları | | | |
| Maddi olmayan duran varlık alımları | | | |
| Maddi duran varlık satışlarından elde edilen nakit | | | |
| Diğer duran varlıklardaki azalış | | | |
| Alınan faiz | | | |
| Alınan temettü | | | |
| Yatırım faaliyetlerinde kullanılan net nakit akımları | | | |
| FİNANSAL FAALİYETLERDEKİ NAKİT AKIMLARI | | | |
| Ödenen faiz | | | |
| Ödenen temettü | | | |
| Alınan krediler | | | |
| Ödenen krediler | | | |
| Finansal faaliyetlerde kullanılan net nakit akımları | | | |
| <i>Nakit ve nakit benzeri değerlerdeki net artış</i> | | | |
| <i>Nakit ve nakit benzeri değerlerin dönem başı bakiyesi</i> | | | |
| <i>Nakit ve nakit benzeri değerlerin dönem sonu bakiyesi</i> | | | |

ÖZ KAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU

Öz kaynaklar; ortakların koymuş oldukları sermaye, sermaye ve kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârı veya zararı ve dönem net kârı veya zararından oluşmaktadır. İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları öz kaynaklar grubunu oluşturur.

Öz kaynaklar değişim tablosu, ilgili dönemde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur.

Öz kaynaklar değişim tablosunun düzenleniş amacı, özellikle sermaye şirketlerinde dönem içinde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen değişimlerin topluca gösterilmesini sağlamaktır.

Tablo ÖDT üzerinde bir öz kaynak değişim tablosu formatı gösterilmektedir. Öz kaynak değişim tablosunda, işletmenin cari dönem ve önceki döneme ait bilgileri karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir.

Tablo ÖDT

Öz Kaynak Değişim

Tablosu

| | Ödenmiş sermaye | Sermaye düzeltmesi farkları | Hisse senedi ihraç primleri | Değer artış fonları | Kârdan ayrılmış kısıtlanmış yedekler | Geçmiş yıllar kârları | Net dönem kân |
|--|-----------------|-----------------------------|-----------------------------|---------------------|--------------------------------------|-----------------------|---------------|
| Y1 Yılı Dönem Başı itibarıyla bakiyeler | | | | | | | |
| Transferler | | | | | | | |
| Dağıtılan temettüler | | | | | | | |
| Toplam kapsamlı gelir | | | | | | | |
| Y1 Yılı Dönem Sonu itibarıyla bakiyeler | | | | | | | |
| Y2 Yılı Dönem Başı itibarıyla bakiyeler | | | | | | | |
| Transferler | | | | | | | |
| Dağıtılan temettüler | | | | | | | |
| Toplam kapsamlı gelir | | | | | | | |
| Y2 Yılı Dönem Sonu itibarıyla bakiyeler | | | | | | | |

Öz kaynaklar değişim tablosu; cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulur. Tablo; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri ve geçmiş dönemler kârı (zararı) ve dönem net kârı (zarar) kalemlerinin her birinin dönem başı tutarını, dönem içinde kalemlerde meydana gelen azalışları, artışları ve dönem sonu kalanını ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenir.

HESABIN TANIMI VE NİTELİKLERİ

Bir işletmede normal faaliyet dönemi içinde çok sayıda ve farklı işlemler gerçekleştirilmektedir. Bugün satın alınan malın ödemesinin iki ay sonra gerçekleştiğini, alınan malın bir ay sonra satıldığını ve tahsilatın beş ay sonra gerçekleştiğini, her ay çalışanlara ödeme yapıldığını düşünün. Bu işlemlerin sayısı ve çeşidi elbette artacaktır. Gerçekleşen her işlemin bilanço ve gelir tablosuna gerçekleşme sırasına göre kaydedilmesi karmaşaya yol açacaktır. Farklı tarihlerde ve tutarlarda gerçekleşen işlemlerin sınıflandırma mantığına göre bir arada gösterilmesi gerekmektedir. Farklı işlemlerin sınıflandırılarak zaman içerisinde azalma ve artışların izlendiği çizelgeye hesap denir. Başka bir ifade ile hesap, işletmenin mal varlığını oluşturan çeşitli unsurlardaki ekonomik faaliyetin sonucunu oluşturan unsurların değişimlerinin para ile ifade edilerek kaydedildiği çizelgedir.

Hesapların Nitelikleri

İşletme ile ilgili tarafların ve işletme hakkında ekonomik karar alıcıların bilgi ihtiyaçları, işletme tarafından düzenlenecek finansal tablolar ile karşılanmaktadır. Gerçekleşen işlemlerin bu finansal tablolara gelişigüzel kaydedilmesi, finansal tablolardan bilgi almanın imkânsız olmasına neden olacaktır. Bu nedenle finansal tablolar, işletme ile ilgilenen taraflar için aynı anlamı ifade etmesi açısından, hesaplar aracılığı ile oluşturulur.

Düzenlenecek finansal tabloların istenen özellik ve bilgileri taşıyabilmeleri için kullanılacak hesapların amaçlanan finansal tablo niteliklerine uygun olması gerekmektedir. Finansal tablolar, karar alıcılara aşağıdaki unsurlara ilişkin bilgiler sunacaktır:

- Varlıklar,
- Borçlar
- Öz kaynaklar
- Gelir ve giderler, kârlar ve zararlar dahil,
- Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve
- Nakit akışları.

Kullanılacak hesapların nitelikleri, bu bilgilere erişimi mümkün kılmalıdır. Finansal tabloların nitelikleri;

- “İhtiyaca Uygunluk,
- Gerçeğe Uygun Sunum,
- Karşılaştırılabilirlik,
- Doğrulanabilirlik,
- Zamanında Sunum
- Ve Anlaşılabilirlik” olarak ifade edilmektedir.

İşletmelerin finansal tabloların düzenlenmesinde kullanacakları hesaplar da bu nitelikleri sağlayacak esaslara sahip olmak zorundadır.

Hesabın tanımında hesap, bir çizelge olarak ifade edilmişti. Hesap, biçimsel olarak aşağıdaki gibi düzenlenmektedir.

| BORÇHesabı ALACAK | | | | | | | |
|-------------------------|-------|----------|-------|--------------|-------|----------|-------|
| Bağlantı No. | Tarih | Açıklama | Tutar | Bağlantı No. | Tarih | Açıklama | Tutar |
| | | | | | | | |
| TOPLAM | | | | TOPLAM | | | |

Şekil 'deki bir hesabın biçimsel yapısında yer alan kavramların açıklaması şöyledir:

Bağlantı Numarası: Dördüncü ünite de anlatılacak defterlerin bağlantı numarası

Tarih: Hesabın borç veya alacak tarafına kaydedilecek belgenin hesaba kayıt tarihi

Açıklama: Hesaba yapılan kayıtla ilgili açıklayıcı kısa bilgi

Tutar: Hesabın borç veya alacak tarafına yapılacak işlem tutarı

Hesapların temel nitelikleri ve hesaplarda yapılan işlemlerin genel özellikleri aşağıda açıklanmaktadır:

1. Finansal tablo kalemleri ile ilgili her unsura ait, ismini taşıyan bir hesap kullanılır.
2. Kullanılan hesaplar, borç ve alacak taraf olmak üzere çift taraflı çalışır.
3. Mali olay üzerindeki tutar, muhasebe kurallarına uygun bir şekilde ilgili hesabın borç veya alacak tarafına kayıtlarır.
4. Herhangi bir hesabın borç veya alacak tarafına ilk kez kayıt yapılması, ilgili hesabın açılması anlamındadır.
5. Herhangi bir hesabın borç tarafına kayıt yapılmasına hesabın borçlandırılması, alacak tarafına kayıt yapılmasına, hesabın alacaklandırılması denir.
6. Herhangi bir hesabın herhangi bir zamanda borç ve alacak taraf toplamaları alındığında,
 - a) Borç ve alacak tutarları birbirine eşit olduğu durumda muhasebe dilinde hesap kapalı ifadesi kullanılır.
 - b) Borç tarafı toplamının alacak tarafı toplamından büyük olması durumunda aradaki fark, borç kalanı şeklinde ifade edilir.
 - c) Alacak taraf toplamının borç tarafı toplamından büyük olması durumunda aradaki fark, alacak kalanı şeklinde ifade edilir.

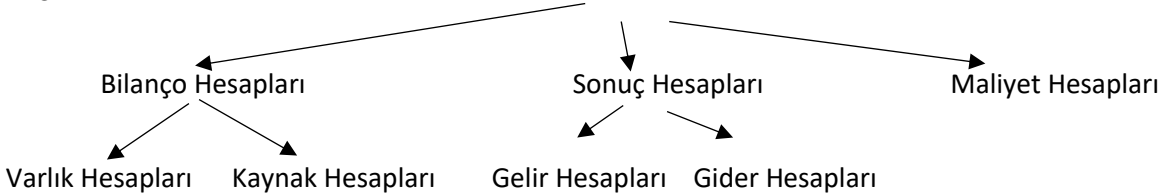
HESAPLARIN İŞLEYİŞİ

İşletmede farklı tarihlerde ve tarih olarak birbirini izleyen bir sırada gerçekleştirilen işlemlerin belirli bir sistem dâhilinde finansal tablolarda sunulabilir hâle gelmesi gerekmektedir. Finansal tabloların sunum kurallarına uygun bir sıralama ile açılacak hesaplar, temel muhasebe eşitliği kapsamında işlenecektir. Hesabın işleyişi kavramı; hangi durumlarda ilgili hesabın borç, hangi durumlarda alacak tarafına kayıt yapılacağına ifade edilmesidir.

Temel Muhasebe Eşitliği ve Hesap

Hesaplar; genel olarak işlemlerin sınıflandırılmasına göre bilanço hesapları, sonuç (gelir tablosu) hesapları ve maliyet hesapları olarak sınıflandırılmaktadır.

HESAPLAR



Hesaplar, işletmede gerçekleşen tüm mali olayların sınıflandırıldığı bir çizelgedir. Bu sınıflandırma, şekil 'de de gösterildiği gibi ayrıntılı bir şekilde yapılmaktadır. Bilanço hesapları ile işletmenin varlık ve kaynaklarındaki değişimler, sonuç hesapları ile işletmenin gelir ve giderleri izlenmektedir. Maliyet hesapları ise üretim işletmelerinde üretilen ürünlerin ve hizmet işletmelerinde sunulan hizmetlerin maliyetinin kayda alınması amacı ile kullanılmaktadır.

Muhasebenin temel mantığı ve işleyişi, temel muhasebe eşitliğine dayalıdır. İşletmenin kuruluş aşamasından itibaren varlıkları ve kaynakları arasında eşitlik ilişkisi vardır. Her şartta, varlıkların toplam tutarı ile kaynakların toplam tutarı birbirine eşit olmalıdır. Eşitliğin oluşmaması, muhasebede işlerin eksik veya hatalı olduğu anlamına gelir. Bu eşitliğe, temel muhasebe eşitliği veya temel bilanço eşitliği denmektedir.

| | | |
|-----------|---|----------------------------------|
| VARLIKLAR | = | KAYNAKLAR |
| AKTİF | = | PASİF |
| VARLIKLAR | = | YABANCI KAYNAKLAR + ÖZ KAYNAKLAR |
| VARLIKLAR | = | BORÇLAR + SERMAYE |
| V | = | B + S |

Varlıklar ve kaynaklarda artış veya azalış meydana getiren mali olayların izlendiği çizelge hesap şeklinde tanımlandığına göre temel muhasebe eşitliğine göre hesapları, varlık ve kaynak hesapları şeklinde ifade edebiliriz. İşletmelerin varlıklarında meydana gelen artış veya azalışların izlendiği hesaplara varlık hesapları (**Aktif hesaplar**), borçlarında veya öz kaynaklarında meydana gelen artış veya azalışlarının kayıtları ise kaynak hesapları (**Pasif hesaplar**) denir.

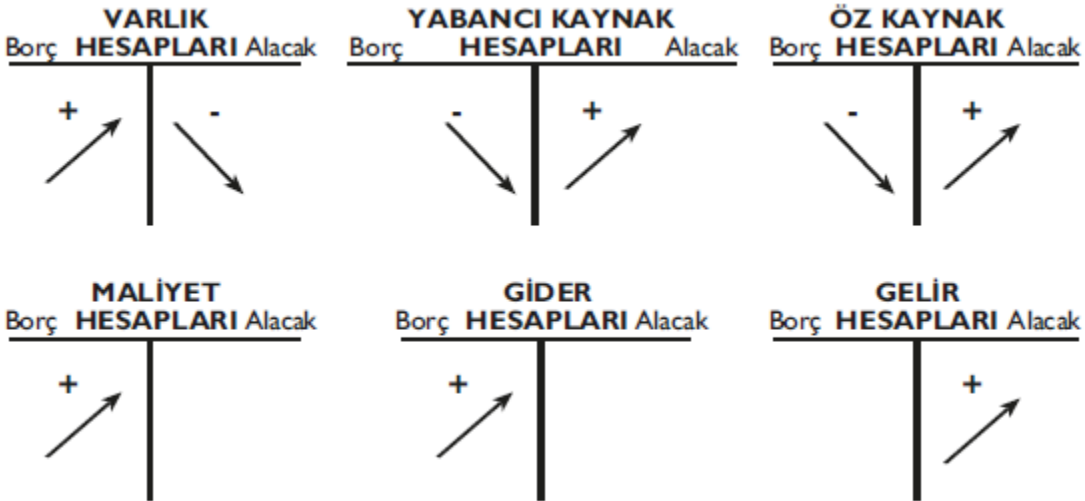
Mali işlemler, çift taraflı bir etkiye sahiptir. Bu nedenle herhangi bir mali olay hesaplara kaydedilirken borç tarafına yapılacak kaydın rakamsal boyutu ile alacak tarafa yapılacak kaydın rakamsal boyutu birbirine eşit olmalıdır. Bu durum, temel muhasebe eşitliğinin oluşması açısından oldukça önemlidir. Örneğin bankadan çekilen para, T1.000, işletmenin kasasına T1.000 olarak girecek ve kayıt da buna göre gerçekleşecektir. Tersi durumda kasaya T1.000 yerine T900 girdiğini göstermek, eşitliği bozacaktır.

Ne tür hesap olursa olsun, ister bilanço ister sonuç ve isterse maliyet hesabı olsun, bir hesabın değişmez temel özelliği; hesabın borç tarafı ve alacak tarafının olmasıdır.

| HESAP | |
|-------------|---------------|
| BORÇ tarafı | ALACAK tarafı |

Tüm hesapların değişmez özelliğinin borç ve alacak tarafının aynı olması, hesapların işleyişinin de aynı olduğu anlamına gelmemektedir.

Bilanço, sonuç ve maliyet hesaplarının işleyişi; şekil üzerinde gösterilmektedir.



Varlık ve kaynak hesaplarının "+" ve "-" işaretleri incelendiğinde birbirine ters yönlü çalıştığı görülmektedir. Böylece muhasebe eşitliği sağlanmaktadır.

Varlık Hesaplarının işleyişi

İşletmelerin kasa veya bankasındaki parası, paraya çok yakın diğer kıymetleri, zaman içinde paraya dönüşecek unsurları ile işletme faaliyetlerinde kullanılacak kıymetleri; işletmelerin varlıklarını oluşturur. Bu varlıklarda meydana gelen artış veya azalışlara ait hareketlerin izlendiği hesaplar, varlık hesaplarıdır.

Varlık hesaplarının işleyişinde; diğer bir ifade ile varlık hesapları ile ilgili olarak yapılacak kayıtlarda, aşağıdaki temel özellikler dikkate alınmalıdır:

1. Bütün varlık hesaplarında, açılış için ilgili hesabın borç tarafına kayıt yapılır.
2. Bütün varlık hesaplarında, artışlar için ilgili hesabın borç tarafına kayıt yapılır.
3. Bütün varlık hesaplarında, azalışlar için ilgili hesabın alacak tarafına kayıt yapılır.
4. Bütün varlık hesapları, ilgili dönem sonunda ya hiç kalan vermez (Borç ve alacak toplamları birbirine eşittir.) ya da verecekse borç kalanı (borç bakiyesi) verir.
5. Dönem sonunda borç kalanı veren aktif hesaplar, finansal durum tablosunun aktifini oluşturur.

Varlık hesaplarının maddeler hâlinde anlatılan özellikleri, aşağıdaki hesap üzerinde gösterilmektedir:

| VARLIK HESAPLARI | | | |
|---------------------|--------------|---------------------|-----------------------|
| Borç | | Alacak | |
| Açılış | | Dönem içi azalışlar | |
| Dönem içi artışlar | | | |
| Borç tarafı toplamı | B | A | Alacak tarafı toplamı |
| Dönem sonu | B>A veya B=A | | |

Kaynak Hesaplarının İşleyişi

İşletmelerin kaynakları, kısa vadeli veya uzun vadeli yabancı kaynakları (borçları) ve öz kaynaklarından oluşur. Yabancı kaynaklar ve öz kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışların izlendiği hesaplar, kaynak hesaplarıdır.

Kaynak hesaplarının işleyişinde; diğer bir ifade ile kaynak hesapları ile ilgili olarak yapılacak kayıtlarda, aşağıdaki temel özellikler dikkate alınmalıdır:

1. Bütün kaynak hesaplarında açılış için ilgili hesabın alacak tarafına kayıt yapılır.
2. Bütün kaynak hesaplarında artışlar için ilgili hesabın alacak tarafına kayıt yapılır.
3. Bütün kaynak hesaplarında azalışlar için ilgili hesabın borç tarafına kayıt yapılır.
4. Bütün kaynak hesapları, ilgili dönem sonunda ya hiç kalan vermez (Borç ve alacak toplamları birbirine eşittir.) ya da verecekse alacak kalanı verir.
5. Dönem sonunda alacak kalanı veren pasif hesaplar, finansal durum tablosunun pasifini oluşturur.

Kaynak hesaplarının maddeler hâlinde anlatılan özellikleri, aşağıdaki hesap üzerinde gösterilmektedir:

| KAYNAK HESAPLARI | | | |
|---------------------|---|--------------------|---------------|
| Borç | | Alacak | |
| Dönem içi azalışlar | | Açılış | |
| | | Dönem içi artışlar | |
| Borç tarafı | B | A | Alacak tarafı |
| Dönem sonu | | B<A veya B=A | |

Maliyet, Gelir ve Gider Hesaplarının İşleyişi

İşletmelerin faaliyet sonucu, kâr veya zarar şeklinde ifade edilmektedir. İşletmelerin temel ve değişmez amacı, kâr elde etmektir. İşletmenin amacına ulaşmasını etkileyen farklı ve çok sayıda mali olay söz konusudur.

İşletmenin kâr elde edebilmesi için bir dönemde elde ettiği toplam gelirin toplam giderden büyük olması gerekmektedir. Gelir ile ifade edilen unsurlar, satış hasılatı ve diğer gelir gibi işletme açısından olumlu unsurlar iken gider ile satışların maliyeti ve diğer gider gibi işletme açısından olumsuz unsurlar ifade edilmektedir.

Maliyet, gider, zarar, hasılat, gelir ve kâr hesapları ile ilgili olarak yapılacak kayıtlarda aşağıdaki temel özellikler dikkate alınmalıdır:

1. Maliyet, gider ve zarar hesaplarında dönem içi ilk hareket her zaman borç tarafına kaydedilir.
2. Maliyet, gider ve zarar hesapları ile ilgili dönem içinde meydana artışlar hesapların borç tarafına kaydedilir.
3. Maliyet, gider ve zarar hesaplarında; dönem içinde sadece hatalı kayıtların muhasebe kurallarına uygun düzeltilmesi amacı ile alacak tarafına kayıt yapılabilir.
4. Maliyet hesapları, dönem sonunda uygun kurallar ile ilgili kapsamlı gelir tablosu hesaplarına yansıtılarak kapatılırken kapsamlı gelir tablosundaki maliyet, gider ve zarar hesapları da kuralına uygun bir şekilde dönem kârı veya zararını oluşturmak üzere ilgili hesaba devredilerek kapatılır.
5. Hasılat, gelir ve kâr hesaplarında dönem içi ilk hareket, her zaman alacak tarafına kaydedilir.
6. Hasılat, gelir ve kârlarla ilgili dönem içinde meydana gelen artışlar, ilgili hesapların alacak tarafına kaydedilir.
7. Hasılat, gelir ve kâr hesaplarında dönem içinde sadece hatalı kayıtların muhasebe kurallarına uygun düzeltilmesi amacı ile borç tarafına kayıt yapılabilir.

8. Kapsamlı gelir tablosundaki hasılat, gelir ve kâr hesapları; kuralına uygun bir şekilde dönem kârı veya zararını oluşturmak üzere ilgili hesaba devredilerek kapatılır.

Sermaye, işletme sahipleri tarafından işletmeye verilen aktiflerin kaynağıdır. İşletmede bir mali olay gerçekleştiği an, mali olayın sağladığı fayda maliyetten büyükse aradaki fark kâr olarak tanımlanır ve işletmenin varlıklarında artışı sağlamaktadır. Ters durumda aradaki fark, zarar olarak tanımlanır ve işletmenin varlıklarında azalışa neden olmaktadır.

HESAP PLANI

İşletmede kullanılacak hesapların muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda sistemli bir şekilde ve gruplandırılmış olarak yer aldığı hesapların sıralandığı listeye Hesap Planı denir.

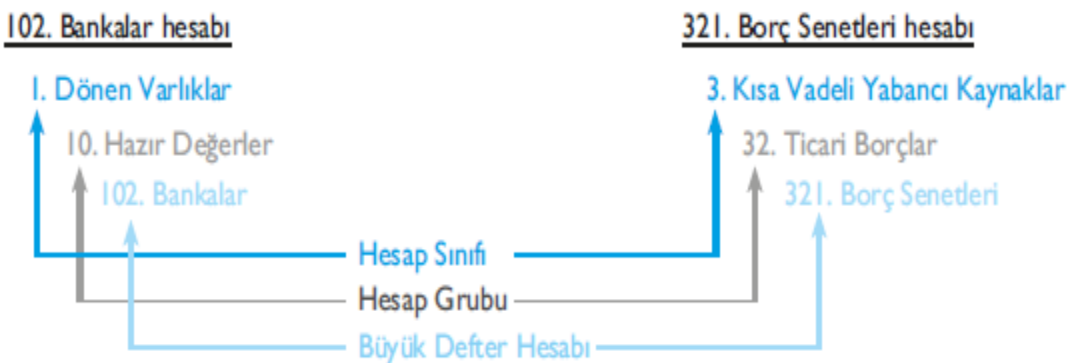
İşletmelerde meydana gelen onlarca mali olayın, taraflara anlamlı, zamanında ve güvenilir bir şekilde sunulabilmesi için belirli kurallar çerçevesinde kayıtların yapılması gerekmektedir. Varlıklar ve kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışlara ilişkin mali olaylar, öncelikle hesaplara kayıtların yapılır. İşletmelerde kullanılacak hesapların anlamlı ve karşılaştırılabilir olması, denetlenebilir olması için ve tekdüzeliğin sağlanması açısından kullanılacak hesap planı tanımlıdır.

Türkiye'deki işletmeler; 01 Ocak 1994 yılından itibaren düzenlenen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen hesap çerçevesi, hesap planı ve diğer ilkeler doğrultusunda muhasebe sistemlerini kurmak ve bu yasal düzenlemeye uymak zorundadır (01.01.2013 tarihinde uygulanacak Türkiye Muhasebe Standartlarına uyumlu hesap planında değişiklik beklenmektedir). 1 no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen hesap çerçevesinde yer alan hesap sınıfları şunlardır:

1. Dönen Varlıklar
2. Duran Varlıklar
3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
5. Öz Kaynaklar
6. Gelir Tablosu Hesapları
7. Maliyet Hesapları
8. Serbest
9. Nazım Hesaplar

Hesapların Kodları ve Hesapların Tanımlanması Yukarıdaki hesap planında yer alan hesapların birden dokuza kadar sınıflandırılması, tesadüfen yapılmış bir işlem değildir. Farklı türde hesapların varlık, kaynak, gelir ya da gider olduğunu nasıl anlayacağız? Tek düzen Muhasebe Sistemi'nde oluşturulan hesap kodları ile hesapların tanımını ve hangi gruba (varlık, kaynak, gelir veya gider) ait olduğunu tanımlayabiliriz. Buna göre varlık hesapları 1 ve 2 kaynak hesapları 3, 4 ve 5; sonuç hesapları 6 ve maliyet hesapları ise 7 ile başlamaktadır.

Hesap planında yer alan hesaplar, üç basamaklı bir hesap kodu ile birlikte kullanılmaktadır. Şekil 'de hesap planındaki yapı açıklanmaktadır. Hesap kodunda ilk rakam, hesap sınıfını; ikinci rakam, hesap grubunu ve üçüncü hesap da hesabın adını kodlamak için kullanılmaktadır.



1. DÖNEM VARLIKLAR

10. Hazır Değerler

100. Kasa
101. Alınan Çekler
102. Bankalar
103. Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri(-)

108. Diğer Hazır Değerler

11. Menkul Kıymetler
110. Hisse Senetleri
111. Özel Kesim Tahvil Senet Ve Bonoları
112. Kamu Kesimi Tahvil, Senet Ve Bonoları

118. Diğer Menkul Kıymetler

119. Menkul Kıymetler Değer

Düşüklüğü Karşılığı(-)

12. Ticari Alacaklar

120. Alıcılar
121. Alacak Senetleri
122. Alacak Senetleri Reeskontu(-)
124. Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri(-)

126. Verilen Depozito Ve Teminatlar

127. Diğer Ticari Alacaklar

128. Şüpheli Ticari Alacaklar

129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-)

13. Diğer Alacaklar

131. Ortaklardan Alacaklar
132. İştiraklerden Alacaklar
133. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
135. Personelden Alacaklar
136. Diğer Çeşitli Alacaklar
137. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu(-)

138. Şüpheli Diğer Alacaklar

139. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı(-)

15. Stoklar

150. İlk Madde Malzeme
151. Yarı Mamuller
152. Mamuller
153. Ticari Mallar
157. Diğer Stoklar
158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

159. Verilen Sipariş Avansları

17. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri

170. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri

179. Taşeronlara Verilen Avanslar

18. Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları

180. Gelecek Aylara Ait Giderler

181. Gelir Tahakkukları

19. Diğer Dönen Varlıklar

190. Devreden Kdv

191. İndirilecek Kdv

192. Diğer Kdv

193. Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar

195. İş Avansları

196. Personel Avansları

197. Sayım Ve Tesellüm Noksansları

198. Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar

199. Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı(-)

2. DURAN VARLIKLAR

22. Ticari Alacaklar

220. Alıcılar
221. Alacak Senetleri
222. Alacak Senetleri Reeskontu(-)
224. Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri(-)
226. Verilen Depozito Ve Teminatlar
229. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-)

23. Diğer Alacaklar

231. Ortaklardan Alacaklar

232. İştiraklerden Alacaklar

233. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

235. Personelden Alacaklar

236. Diğer Çeşitli Alacaklar

237. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu(-)

239. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı(-)

24. Mali Duran Varlıklar

240. Bağlı Menkul Kıymetler

241. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

242. İştirakler

243. İştiraklere Sermaye Taahhütleri(-)

244. İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

245. Bağlı Ortaklıklar

246. Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri(-)

247. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

248. Diğer Mali Duran Varlıklar

249. Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı(-)

25. Maddi Duran Varlıklar

250. Arazi Ve Arsalar

251. Yer Altı Ve Yer Üstü Düzenleri

252. Binalar

253. Tesis, Makine Ve Cihazlar

254. Taşıtlar

255. Demirbaşlar

256. Diğer Maddi Duran Varlıklar

257. Birlikmiş Amortismanlar(-)

258. Yapılmakta Olan Yatırımlar

259. Verilen Avanslar

26. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

260. Haklar

261. Şerefiye

262. Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri

263. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri

264. Özel Maliyetler

267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

268. Birlikmiş Amortismanları(-)

269. Verilen Avanslar

27. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

271. Arama Giderleri

272. Hazırlık Ve Geliştirme Giderleri

277. Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

278. Birlikmiş Tükenme Payları(-)

279. Verilen Avanslar

28. Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları

280. Gelecek Yıllara Ait Giderler

281. Gelir Tahakkukları

29. Diğer Duran Varlıklar

291. Gelecek Yıllarda İndirilecek Kdv

292. Diğer Kdv

293. Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar

294. Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Maddi Duran Varlıklar

295. Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar

297. Diğer Çeşitli Duran Varlıklar

298. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

299. Birlikmiş Amortismanları(-)

3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30. Mali Borçlar

300. Banka Kredileri

301. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar

302. Erteleilmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)

303. Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri Ve Faizleri

304. Tahvil Anapara Borç, Taksit Ve Faizleri

305. Çıkarılan Bonolar Ve Senetler

306. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler

308. Menkul Kıymetler İhraç Farkı(-)

309. Diğer Mali Borçlar

32. Ticari Borçlar

320. Satıcılar

321. Borç Senetleri

322. Borç Senetleri Reeskontu(-)

326. Alınan Depozito Ve Teminatlar

329. Diğer Ticari Borçlar

33. Diğer Borçlar

331. Ortaklara Borçlar

332. İştiraklere Borçlar

333. Bağlı Ortaklıklara Borçlar

335. Personele Borçlar

336. Diğer Çeşitli Borçlar

337. Diğer Borç Senetleri Reeskontu(-)

34. Alınan Avanslar

340. Alınan Sipariş Avansları

349. Alınan Diğer Avanslar

35. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakedişleri

350,358 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakedişleri Bedelleri

36. Ödenecek Vergi Ve Diğer Yükümlülükler

360. Ödenecek Vergi Ve Fonlar

361. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

368. Vadesi Geçmiş, Ertelemiş

Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler

369. Ödenecek Diğer Yükümlülükler

37. Borç Ve Gider Karşılıkları

370. Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

371. Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri(-)

372. Kıdem Tazminatı Karşılığı

373. Maliyet Giderleri Karşılığı

379. Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları

38. Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları

380. Gelecek Aylara Ait Gelirler

381. Gider Tahakkukları

39. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

391. Hesaplanan Kdv

392. Diğer Kdv

393. Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı

397. Sayım Ve Tesellüm Fazlaları

399. Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar

4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40. Mali Borçlar

400. Banka Kredileri

401. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar

402. Erteleilmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)

405. Çıkarılmış Tahviller

407. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler

408. Menkul Kıymetler İhraç Farkı(-)

409. Diğer Mali Borçlar

42. Ticari Borçlar

420. Satıcılar

421. Borç Senetleri

422. Borç Senetleri Reeskontu(-)

426. Alınan Depozito Ve Teminatlar

429. Diğer Ticari Borçlar

43. Diğer Borçlar

431. Ortaklara Borçlar

432. İştiraklere Borçlar

433. Bağlı Ortaklıklara Borçlar

436. Diğer Çeşitli Borçlar

437. Diğer Borç Senetleri Reeskontu(-)

438. Kamuya Olan Erteleilmiş Veya Taksitlendirilmiş Borçlar

44. Alınan Avanslar

440. Alınan Sipariş Avansları

449. Alınan Diğer Avanslar

47. Borç Ve Gider Karşılıkları

472. Kıdem Tazminatı Karşılığı

479. Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları

48. Gelecek Yıllara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları

480. Gelecek Yıllara Ait Gelirler

481. Gider Tahakkukları

49. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

492. Gelecek Yıllara Erteleilmiş Veya Terkin Edilecek Kdv

493. Tesise Katılma Payları

499. Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

5. ÖZ KAYNAKLAR

50. Ödenmiş Sermaye

500. Sermaye

501. Ödenmemiş Sermaye(-)

52. Sermaye Yedekleri

520. Hisse Senetleri İhraç Primleri

521. Hisse Senedi İptal Kârları

522. Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları

523. İştirakler Yeniden Değerleme Artışları

524. Maliyet Artışları Fonu

529. Diğer Sermaye Yedekleri

54. Kâr Yedekleri

540. Yasal Yedekler

541. Statü Yedekleri

542. Olağanüstü Yedekler

548. Diğer Kâr Yedekleri

549. Özel Fonlar

57. Geçmiş Yıllar Kârları

570. Geçmiş Yıllar Kârları

58. Geçmiş Yıllar Zararları(-)

580. Geçmiş Yıllar Zararları(-)

59. Dönem Net Kârı (Zararı)

590. Dönem Net Kârı

591. Dönem Net Zararı(-)

6. GELİR TABLOSU HESAPLARI

60. Brüt Satışlar

600. Yurt İçi Satışlar

601. Yurt Dışı Satışlar

602. Diğer Gelirler

61. Satış İndirimleri(-)

610. Satıştan İadeler(-)

611. Satış İndirimleri(-)

612. Diğer İndirimler(-)

62. Satışların Maliyeti(-)

620. Satılan Mamuller Maliyeti(-)

621. Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)

622. Satılan Hizmet Maliyeti(-)

623. Diğer Satışların Maliyeti(-)

63. Faaliyet Giderleri(-)

630. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri(-)

631. Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri(-)

632. Genel Yönetim Giderleri(-)

64. Diğer Faaliyetlerden Olan Gelir Ve Kârlar

640. İştiraklerden Temettü Gelirleri

641. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri

642. Faiz Gelirleri

643. Komisyon Gelirleri

644. Konusu Kalmayan Karşılıklar

645. Menkul Kıymet Satış Kârları

646. Kambiyo Kârları

647. Reeskont Faiz Gelirleri

648. Enflasyon Düzeltme Kârları

649. Diğer Olağan Gelir Ve Kârlar

65. Diğer Faaliyetlerden Olan Gider Ve Zararları(-)

653. Komisyon Giderleri(-)

654. Karşılık Giderleri(-)

655. Menkul Kıymet Satış Zararları(-)

656. Kambiyo Zararları(-)

657. Reeskont Faiz Giderleri(-)

66. Finansman Giderleri(-)

6

İşletme; kasasındaki, bankasındaki para ile cari dönemde veya on iki aydan daha kısa sürede paraya çevrilebilecek varlıklarla ilgili kayıtlar, Dönen Varlıklar sınıfında yer alan hesaplara; on iki aydan daha uzun sürede paraya çevrilecek varlıklar ile işletmece kullanılan varlıklarla ilgili kayıtlar ise, Duran Varlıklar sınıfında yer alan hesaplara yapılacaktır.

Cari dönemde veya on iki aydan kısa bir sürede geri ödenecek borçlarla ilgili mali olaylar, Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap sınıfında yer alan hesaplara; on iki aydan uzun sürede olanlar ise, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap sınıfında yer alan hesaplara kaydedilecektir.

İşletme sahibi ve ortaklarının işletmeye tahsis ettiği sermaye ile zaman içinde işletme bünyesinde oluşan yedekler ve dönem kârı ve zararı gibi unsurlar, öz kaynak unsuru olarak kabul edilmekte ve öz kaynaklar hesap sınıfında yer alan hesaplara kaydedilmektedir.

İşletmenin cari dönem faaliyet sonucu ile ilgili elde ettiği her türlü hasılat, gelir ve kârlar ile katlanmak zorunda kaldığı her türlü maliyet, gider ve zararlar gelir tablosu hesapları ile maliyet hesap sınıflarında yer alan hesaplara kaydedilmektedir.

İşletmelerin varlıklarında veya kaynaklarında artış veya azalış meydana getirmeyen; ancak karar alıcılar için önem arz ettiği için takip edilmesi gereken bazı olaylar vardır; örneğin bankadan ipotek karşılığı nakit kredinin çekilmesi. Bu olayda, işletmenin gayrimenkulü üzerinde alınan kredi karşılığında ipotek tesis ettirilmiştir ve işletmenin kredi borcu bitinceye kadar ipotek tesisi de devam edecektir.

İpotek tesisi mevzusu gayrimenkulün satışına engeldir. Bu olay, karar alıcı için önemlidir. Bankadan çekilen kredi karşılığında sadece gayrimenkul ipoteklenmiş; varlıklarda herhangi bir azalış meydana gelmemiştir. Bunun gibi önemli olaylar Nazım Hesaplarda izlenir.

Bir nazım hesap, bir başka nazım hesap ile karşılıklı çalışır. Olayın başlangıcında ilgili nazım hesapları açılır ve olay sonlandığında karşılıklı ters kayıtlarla ilgili açılan nazım hesaplar kapatılır. Türkiye’de finansal kurumlar dışında kalan tüm işletmelere 01.01.1994 yılından itibaren Tek düzen Hesap Planı’na uyma zorunluluğu getirilmiştir. Türkiye’de işletmeler, muhasebe sistemlerini tek düzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmak zorundadır.

MUHASEBE SÜRECİ

Muhasebe, bir sistemdir ve her sistem gibi girdileri, girdilerin işlendiği bir süreci ve çıktıları vardır. Muhasebe sisteminde girdileri belgeler; süreçte bu belgeler kayıt edilmekte, sınıflandırılmakta ve çıktısı ise finansal tablolarıdır. Muhasebe süreci nasıl ve ne zaman başlar sorusuna, yeni açılan ve faaliyetlerine devam eden işletme açısından cevap vermek gerekir.

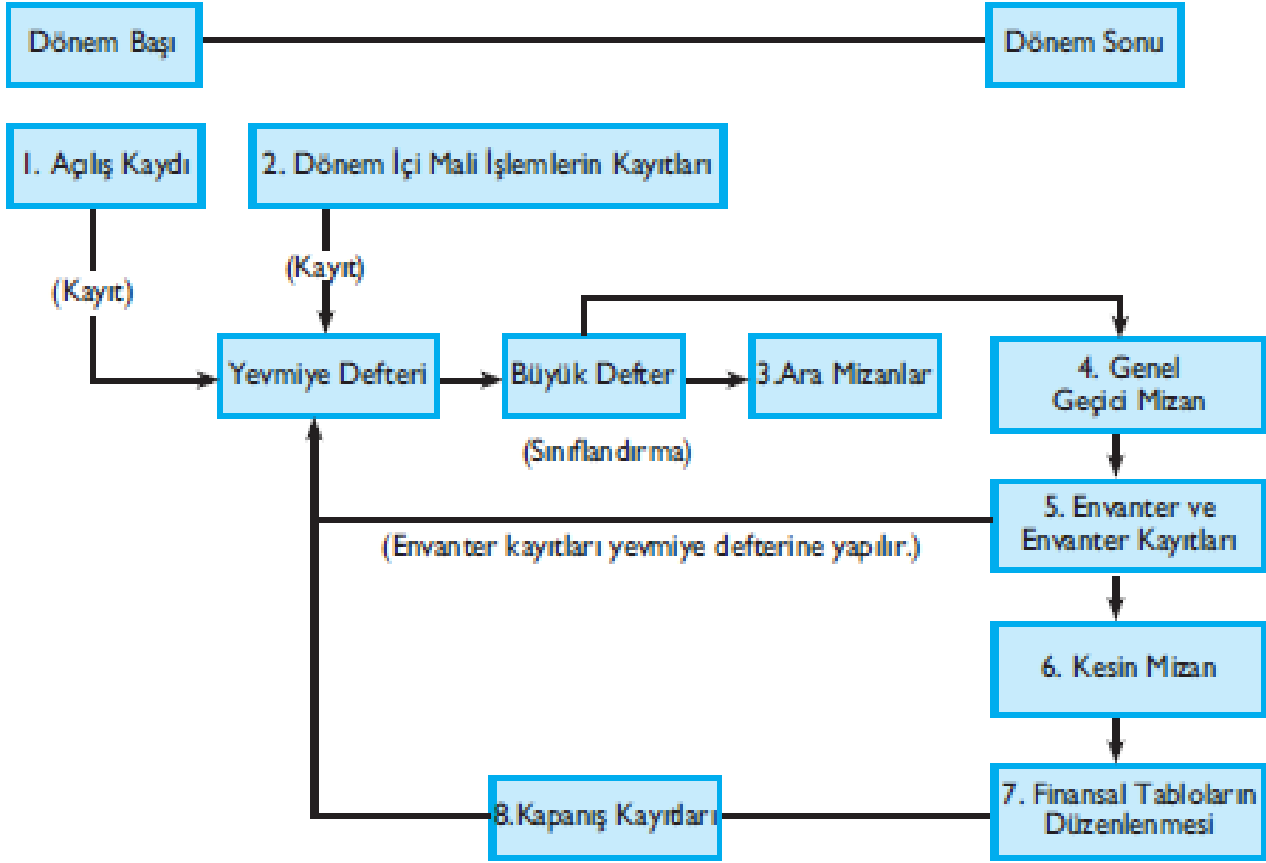
Muhasebe süreci, yeni kurulan işletmelerde kuruluş işlemleri tamamlandıktan sonraki açılış kaydı ve kuruluş bilançosu ile faaliyetine devam eden işletmelerin dönem başı yevmiye kayıtları ile başlar. Süreç; dönem içi mali olaylara ait belgelerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve mali tabloların düzenlenmesine kadar devam eder. Sürecin ara noktalarında, işlemlerin matematiksel doğruluğunun sağlanması için **geçici (ara) mizanlar** düzenlenir. Dönem sonu geldiğinde kayıtların özeti, genel geçici mizan şeklinde alınır; fiili doğrulamalar ve düzeltmeler yapılır. Son şekil verildikten sonra da dönem sonu kesin mizan ve mali tablolar hazırlanır ve hesapların kapatılması sağlanır.

İşletmelerde muhasebe sürecinin aşamaları şunlardır:

- 1. Açılış kayıtları:** Yeni kurulan işletmede yapılacak envanter çalışması ve düzenlenecek açılış bilançosundan hareketle, faaliyetine devam eden işletmelerde ise dönem başı bilançosundan hareketle yapılan kayıttır. Bilançonun aktif, açılış yevmiye kaydının borç tarafına; pasifi ise alacak tarafına kaydedilir.
- 2. Dönem içi mali işlemlerin kayıtları:** Dönem içi işlemler, önce yevmiye defterine maddeler şeklinde ve yevmiye defterinden de büyük deftere aktarma şeklinde kaydedilir.

3. *Ara mizanlar*: Yevmiye defterinden büyük deftere aktarımların matematiksel doğruluğunu test etmek için mizanlar kullanılmaktadır. Dönem sonuna kadar planlanan sürelerde (aylık, üç aylık vb.) düzenlenen mizanlara ara mizan denir.

4. *Genel geçici mizan*: Muhasebe dönemi 1 Ocak'ta başlar ve 31 Aralık'ta sona erer. Dönem sonu, yani 31 Aralık itibarı ile, düzenlenen ilk zorunlu mizandır. İşletmenin kayıtlı durumunu gösterir.



MUHASEBE BİLGİ AKIŞI

Muhasebe süreci aslında verileri bilgiye dönüştüren bir sistemdir. Mali olayların gerçekleştiğini gösteren belgeler, sistemin girdileridir. Bu girdiler, belirli yasal ve işlemsel süreçlerden geçirilerek sistemin çıktısına dönüştürülmektedir. Sistemin çıktısı, belgelerden üretilen ve finansal tablo kullanıcılarına sunulan finansal bilgilerdir.

Bilgi akış sürecinde toplanan belgeler, muhasebe ilke ve kuralları ile yasal düzenlemelerin öngördüğü süreler dâhilinde, tutulması zorunlu veya isteğe bağlı defterlere kayıtları ve sistematik bir şekilde dosyanılır. Belgedeki tutar ile kaydedilen tutarın karşılıklı doğrulanması amacı ile ara dönemlerde veya dönem sonu itibarıyla mizanlar düzenlenir. Bilgi akış sürecinin çıktısı, işletme yönetiminin sorumluluğunda düzenlenecek finansal tablolardır. Finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu ve açıklayıcı notlar; sürecin çıktılarıdır. Sürecin çıktı sürecinde elde edilen finansal tabloların analiz ve yorumlanması, bilgi akışının son ve en anlamlı noktası olacaktır.

BELGELER

Muhasebe bilgi akışı içindeki olayların kayıtları ve tutulan kayıtların yasalarda öngörüldüğü zaman aşımı süresince, işletme yönetiminin gerekleri nedeniyle belki de daha uzun bir süre saklanması, geçmişe yönelik analizlerde kullanılması gerekecektir.

Mali olaylara ait ve ispat edici özelliği olan unsurlara belge denir.

Belgelendirme, mali nitelikli bir işlemin tarafları, tarih, içerik, miktar ve tutar olarak belirlenmesi işlemidir.

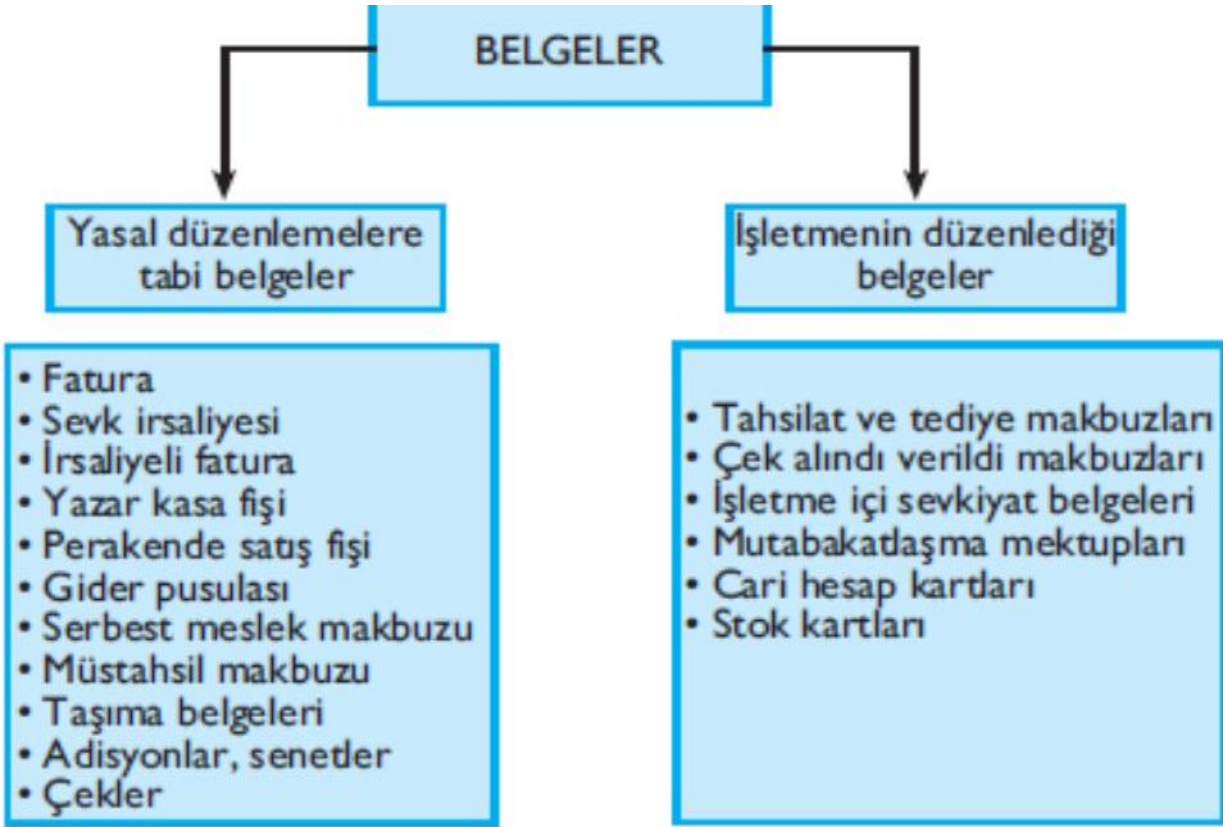
Düzenlenecek belgeler, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu gibi yasal düzenlemelerden kaynaklanacağı gibi, işletmelerin kendi ihtiyaçlarından da ortaya çıkıp şekillenecektir. Yani bazı belgelerin kullanımı; hatta belgelerde bulunması gereken asgari unsurlar yasalarla düzenlenirken bazı belgelerin kullanımı ve belgelerde bulunması gereken unsurlar, işletme tarafından belirlenir.

Muhasebenin temel kavramlarına uygun bir kayıt ortamının sağlanması için (kişilik, sosyal sorumluluk, tarafsızlık...) yapılan her kaydın mutlaka ama mutlaka bir belgeye dayandırılması gereklidir.

Yasal düzenlemelere tabi belgelere; fatura, sevk irsaliyesi, irsaliyeli fatura, yazar kasa fişi, perakende satış fişi, çek, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, taşıma belgeleri, adisyonlar, senetler ve çekler örnek verilebilir.

İşletmelerin kendi ihtiyaçlarından doğan belgelere ise tahsilat ve tediye makbuzları, çek alındı verildi makbuzları, işletme içi sevkiyat belgeleri, mutabakatlaşma mektupları, cari hesap ve stok kartları örnek olarak verilebilir.

Muhasebede kullanılan belgeler, Şekil' de gösterilmektedir.



DEFTERLER

Kayıt yapmak, basit bir işlem olmayıp mali bir olayın işletmeyi nasıl etkilediğini belirlemek ve kurumsal hafıza oluşturmak için gerçekleştirilen bir faaliyettir.

Kayıt işlemi, muhasebenin temel yapı taşıdır.

Belgelere dayanan mali olaylar, yasalarda belirlenen sürelerde tutulması zorunlu defterlere; işletmelerde belirlenen iç kontrol uygulamaları doğrultusunda ise, zorunlu olmayan defter veya çalışma tablolarına kayıtlanacaktır.

Yasalarda tutulması zorunlu defterleri aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.

Türk Ticaret Kanunu'na Göre Tutulması Gereken Defterler

Her tacir; ticari defterlerini tutmak ve defterlerinde ticari işlemleriyle mal varlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartları hükümleri başta olmak üzere Türk Ticaret Kanunu'na göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır.

Defterler; üçüncü kişi uzmanların, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur.

İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılışı, ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir.

Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. **Pay defteri**; yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de *ticari defterler*dir.

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen tutulması gereken zorunlu defterlerin dışında tutulacak defterler, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir.

Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir. Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar; eksiksiz, doğru ve zamanında ve düzenli olarak yapılır. Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılamayan değiştirmeler yasaktır. Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir.

Muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olmak zorundadır. Defter ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır.

Vergi Usul Kanunu'na Göre Tutulması Gereken Defterler

Vergi Usul Kanunu'na göre işletmeler, aşağıdaki *amaçları* karşılamak için defter tutarlar:

1. Vergi ile ilgili hesap durumunu tespit etmek,
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
4. İşletmelerin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek ve
5. İşletmelerin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek.

Defterler, hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar, her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi, normal olarak takvim yılıdır.

Vergi Usul Kanunu'na göre işletmeler, defter tutma bakımından yasanın belirlediği ölçüler çerçevesinde; *birinci sınıf işletmeler* ve *ikinci sınıf işletmeler* olarak iki gruba ayrılmaktadır. *Birinci sınıf işletmeler, bilanço esasına göre defter tutarlar;*

İkinci sınıf işletmeler ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Birinci sınıf işletme ve ikinci sınıf işletmelerin tutması gereken defterler, yasanın belirtildiği üzere bunların birbirinden farklı olduğu görülmektedir.

Birinci sınıf işletmeler, bilanço esasına göre aşağıdaki defterleri tutmak zorundadırlar:

1. Yevmiye Defteri,
2. Defteri Kebir,
3. Envanter Defteri olup bunlardan yevmiye ve envanter defteri tasdiğe tabidir.

İkinci sınıf işletmelerin işletme hesabı esasına göre tutmak zorunda olduğu ve tasdiğe tabi defteri, *işletme hesabı defteridir.*

İşletmelerce İsteğe Bağlı Tutulan Yardımcı Defterler

İşletmeler; yasal olarak belirtilen defterler dışında kendi ihtiyaçları doğrultusunda cari hesap, stok, kıymetli evraklar ve kasa hareketlerini izlemek amacı ile yardımcı defter tutar.

Yasal Defterler

Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu defterler olup bu defterler yukarıda sayılmıştır. Vergi Usul Kanunu, yukarıda ifade edildiği gibi zorunlu defterlerden yevmiye ve envanter defteri için tasdik zorunluluğunu getirmiştir. Türk Ticaret Kanunu ise defterlerin **açılış** ve **kapanış** tasdiklerinin yapılmasını zorunlu kılmıştır. İşletmeler, Vergi Usul Kanunu'na göre defterlerin tasdik işlemini aşağıda belirtilen tarihlerde notere yaptırmak zorundadır:

1. Öteden beri işine devam etmekte olanlar ertesi yıl kullanacakları defterleri içinde buldukları yılın aralık ayı içinde,
2. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler; işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce;

Vergi mükellefiyeti kalkanlar ise muafliktan çıkma tarihinden başlayarak **on gün içinde**,

3. Defterlerin dolması hâlinde veya diğer nedenlerle bir yıl içinde defter kullanmak zorunda kalanlar, kullanmadan önce,
4. Aynı defteri ertesi yıl da kullanmak isteyenler, kullanacağı yılın ocak ayı içinde defterlerini tasdik ettirmek zorundadır.
5. Defterler ve kayıtlar Türkçe tutulur.

6. Defterler mürekkepli kalemle yazılır. İstampa ve sair damga aletleri kullanılması,

Maliye Bakanlığının müsaadesi alınarak hareketli yapraklı kanuni defter kullanılıyorsa bunların makinede yazılması, kopya kâğıdı kullanılması mümkündür. Toplamlar, geçici olarak kurşun kalemle alınabilir.

7. Defterlerde usulen yazılmaya ayrılmış olan satırlar çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz, satır aralarına yazılamaz.

8. Defterlerin sayfaları ciltten koparılamaz, yırtılamaz. Hareketli yapraklı defterler kullanılıyorsa bunların sırası bozulamaz, yırtılamaz.

9. Defterlere geçirilen bir kaydı çizmek, silmek veya kazımak suretiyle okunamaz hâle getirmek yasaktır.

10. Yevmiye defterinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebilir.

Yevmiye defteri dışında kalan defterlerdeki yanlışlar, yanlış yazılan rakam veya yazının okunacak şekilde çizilmesi; üst yan tarafına ya da ilgili bulunduğu hesaba doğrusunun yazılması yolu ile düzeltilir.

11. İşlemlerin defterlere günü gününe geçirilmesi esas olmakla birlikte işlemler **en geç 10 gün içinde** defterlere kaydedilmelidir. Kayıtlarını sürekli olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkililerin imzasını taşıyan belgelere dayanarak yürüten işletmelerde işlemlerin sözü geçen belgelere kaydedilmesi, deftere işlenmesi yerine geçer. Ancak bu durumda işlemler, **en geç 45 gün içinde** deftere yazılmalıdır.

İşletmelerin muhasebe organizasyonları ve muhasebe bilgi süreci bu alandaki yazılımlarla birlikte bilgisayar ortamında yürütülmektedir.

Yevmiye Defteri (Günlük Defter)

Yevmiye defteri, işletmenin karşılaştığı finansal nitelikli bir işlemi borç ve alacak ilişkisini birlikte değerlendirerek madde adı verilen alan içinde gösteren ve tutulması yasalarca zorunlu olan fiziki veya elektronik bir defterdir. Tutulması zorunlu olan defterlerden yevmiye defterinin özellikleri aşağıda kısaca açıklanmaktadır:

- Sayfa numaraları, sıra numara şeklinde takip eder,
- Yevmiye defterine kayıtlar, madde şeklinde yapılır. Yevmiye defterine yapılan kayıtlara yevmiye maddesi denir. Aşağıda belirtildiği gibi üç farklı yevmiye maddesi yapılmaktadır:

- a. Bir hesap borçlu iken bir hesap alacaklı ise *basit madde*,
- b. Bir hesap borçlu iken birden çok hesap alacaklı ise veya birden çok hesap borçlu iken bir hesap alacaklıysa *bileşik madde*,
- c. Birden çok hesap borçlu iken birden çok hesap alacaklı ise *karişik madde*.

• Yevmiye maddesinde borç-alacak sütunları toplamı eşit olur. Her sayfa sonunda sayfa borç ve alacak sütunlarının toplamı alınır, bir sonraki sayfaya nakli toplam (yekûn) çıkartılır ve izleyen sayfalarda aynı şekilde devam edilir.

Yevmiye defterindeki borç ve alacak kalan toplamı, aynı zamanda dönem sonunda düzenlenen mizanın borç ve alacak toplamına eşit olacaktır.

• Yevmiye defterine yapılan yanlış kayıtlar tespit edildiğinde, yine usulüne uygun olarak, kayıt şeklinde düzeltme işlemine tabi tutulur.

• Usulüne uygun tutulan yevmiye defteri kayıtları, kayıtların büyük defterlere daha az hata ile kaydedilmesine, büyük defterdeki yanlışlıkların daha kolay bulunmasına yardımcı olur.

Şekil 'de yevmiye defterinin bir sayfasının üzerindeki yevmiye maddeleri gösterilmektedir:

| Borçlu Büyük Defter Sayfa No | Alacaklı Büyük Defter Sayfa No | Yevmiye Madde Numarası | AÇIKLAMA | Yardımcı Hesap Tutarı | Borçlu Hesap Tutarı | Alacaklı Hesap Tutarı |
|------------------------------|--------------------------------|------------------------|--------------------|-----------------------|---------------------|-----------------------|
| Basit madde örneği | | | Tarih _____ | } Bir yevmiye maddesi | | |
| | | | Borçlu Hesap _____ | | | |
| Bileşik madde örneği | | | Tarih _____ | | | |
| | | | Borçlu Hesap _____ | | | |
| Karma madde örneği | | | Tarih _____ | | | |
| | | | Borçlu Hesap _____ | | | |
| | | | Açıklama _____ | | | |

Her mali işlemin gerçekleştirildiği yevmiye maddesi, günlük muhasebe dilinde yevmiye kaydı olarak da ifade edilmektedir. Bir yevmiye maddesi, Şekil 'de gösterilmektedir:

| Tarih _____ | | |
|--------------------|-----|----------------------|
| Borçlu Hesap _____ | XXX | |
| Açıklama _____ | | Alacaklı Hesap _____ |
| | | XXX |

Büyük Defter (Defter-i Kebir)

Bir faaliyet dönemi boyunca finansal tabloların hazırlanabilmesi için bilanço kalemlerinde ve gelir ve giderlerde ortaya çıkan değişimleri saptamak üzere hesaplara ihtiyaç bulunmaktadır. Hesapların işleyişini gösteren yasal deftere ise “büyük defter” veya “defter-i kebir” adı verilmektedir. Tutulması zorunlu olan defterlerden büyük defterin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Büyük defterin sayfa numaraları sıra olarak değil karşılıklı olarak devam eder (1-1, 2-2, 3-3 gibi). Kayıtlarını bilgisayar ortamında tutan işletmelerde sayfa numaraları, sıra olarak devam eder.
- Karşılıklı sayfaların sol tarafına borç, sağ tarafına alacak kısmı denir.
- Maddeler şeklinde yevmiye defterine yapılan kayıtlar, yevmiye defterinden hesap şeklindeki büyük defterin borç alacak sütunlarına aktarılır.
- Büyük defterde meydana gelen yanlışlıklar, muhasebe usul ve esaslarına göre, yanlış rakam okunacak şekilde tek çizgi ile çizilir ve uygun yere doğru rakam yazılır.
- Büyük defterde her bir hesap için ihtiyaç duyulacak kadar sayfa ayrılarak kayıtlar yapılır.
- Dönem sonunda her bir hesabın borç ve alacak toplamları alınır.
- Yevmiye defterine yapılan kayıtlardan, büyük defterlere rakamların matematiksel olarak doğru geçtiğinin kontrolü için mizanlar düzenlenir. Düzenlenen mizanda borç ve alacak tutar toplamları eşit çıkarsa yevmiye defterinden büyük deftere rakamların doğru aktarıldığı kabul edilir.

Büyük defterin genel görünümü Şekil 'de gösterilmektedir.

.....HESABIN ADI

| Sayfa No. | BORÇ TARAFI | | | | | ALACAK TARAFI | | | | Sayfa No. |
|-----------|-------------------|----------|-------|------------|-------|-------------------|----------|-------|------------|-----------|
| Tarih | Yevmiye Madde No. | Açıklama | Tutar | Ara Toplam | Tarih | Yevmiye Madde No. | Açıklama | Tutar | Ara Toplam | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |

Genel olarak muhasebe kitaplarında ve muhasebe eğitiminde büyük defter olarak yukarıdaki biçim değil de aşağıdaki hesap şekli kullanılmaktadır.

| B |hesabı | A |
|---|-------------|---|
| | | |
| | | |
| | | |

İşletme defterinin GELİR kısmında ise satılan mal veya hizmet bedelleri ile bunlara ilişkin hesaplanan KDVler, alınan ücret ve diğer giderler ve dönem sonu stok kaydedilir.

İŞLETME HESABI DEFTERİ

GELİR

| Sıra No | Kayıt Tarihi | Verilen Fatura veya Vesikanın Tarihi ve Numarası | AÇIKLAMA(İzahat) | Alınan Ücret ve Diğer Giderler | Satılan Emtia(Mal) Bedeli | Hesaplanan Katma Değer Vergisi | TOPLAM |
|---------|--------------|--|------------------|--------------------------------|---------------------------|--------------------------------|--------|
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | Dönem sonu stok | | | | |
| | | TOPLAM(YEKÜN) | | | | | |

İşletme Defteri Örneği

Ocak ayı Mali Olaylar(Gider)

1 OCAK: İşletme faaliyetine başlıyor. Dönem başı mal mevcudu 4000 TL dir.

2 OCAK: 500 TL lik mal 35 nolu fatura ile alınıyor(%18 KDV Hariç)

4 OCAK: 200TL lik temizlik malzemesi 26 nolu fatura ile alınıyor. (%18 KDV Hariç)

6 OCAK: 150 TL lik kırtasiye malzemesi 2 nolu fatura alınıyor. 300 TL ödeniyor. (%18 KDV Hariç)

GİDER

İŞLETME HESABI DEFTERİ

| Sıra No | Kayıt Tarihi | Alınan Fatura veya Vesikanın Tarihi ve Numarası | AÇIKLAMA(İzahat) | Ödenen Ücret ve Diğer Giderler | Alınan Emtia(Mal) Bedeli | İndirilecek Katma Değer Vergisi | TOPLAM |
|---------|--------------|---|------------------|--------------------------------|--------------------------|---------------------------------|--------|
| 1 | 01,01,09 | | Dönem başı stok | | 4000 | | 4000 |
| 2 | 02,01,09 | 35 | Mal alışı | | 500 | 90 | 590 |
| 3 | 04,01,09 | 26 | Temizlik | 200 | | 36 | 236 |
| 4 | 06,01,09 | 2 | Kırtasiye | 300 | | 54 | 354 |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | TOPLAM(YEKÜN) | | 500 | 4500 | 180 | 5180 |

Ocak Mali Olaylar(Gelir)

5 OCAK: İşletme 500 TL lik peşin mallı 1 nolu fatura ile satıyor.(% 18 KDV Hariç)

6 OCAK: İşletmenin bakım işi yapıyor, karşılığında 200 TL alıyor. Belge no 2

7 OCAK: Bankadaki hesabımıza 150 TL faiz tahakkuk ettirildiği öğreniliyor.

İşletmenin dönem sonu stoğu 150 TL dir.

GELİR

İŞLETME HESABI DEFTERİ

| Sıra No | Kayıt Tarihi | Verilen Fatura veya Vesikanın Tarihi ve Numarası | AÇIKLAMA(İzahat) | Alınan Ücret ve Diğer Giderler | Satılan Emtia(Mal) Bedeli | Hesaplanan Katma Değer Vergisi | TOPLAM |
|---------|--------------|--|----------------------|--------------------------------|---------------------------|--------------------------------|--------|
| 1 | 05,01,09 | 1 | Mal satışı | | 500 | 90 | 590 |
| 2 | 06,01,09 | 2 | Bakım işi | 200 | | | 200 |
| 3 | 07,01,09 | 145 | Faiz Geliri | 150 | | | 150 |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| | | | Dönem sonu stok | | 150 | | 150 |
| | | | TOPLAM(YEKÜN) | 350 | 650 | 90 | 1090 |

Bu örneğe ait işletme hesabı özeti düzenlenmesi:

Firma dönem sonunda işletmenin net durumunu gösterir işletme hesabı özeti düzenlemek zorundadır.

Yukarıdaki örneği düzenleyelim.

İŞLETME HESABI DEFTERİ ÖZETİ

| GİDERLER | TUTAR | GELİRLER | TUTAR |
|----------------------------|-------|-------------------------------|--------------|
| Dönem Başı Mal Mevcudu | 4000 | Dönem İçinde Yapılan Satışlar | 500 |
| Dönem İçi Alışlar Toplamı | 500 | Dönem İçi Gelirler Toplamı | 350 |
| Dönem İçi Giderler Toplamı | 500 | Dönem Sonu Mal Mevcudu | 150 |
| TOPLAM | 5000 | TOPLAM | 1000 |
| KAR | - | ZARAR | 4.000 |
| GENEL TOPLAM | 5000 | GENEL TOPLAM | 5000 |

Dönem başı mal mevcudu: 100TL

Dönem içi alışlar: 200TL

Dönem içi giderler toplamı: 300TL olsaydı.

Ve gelirler ile dönem sonu mal mevcudu aynı kalsaydı.

İşletme Hesap Özeti Şöyle olacaktı.

İŞLETME HESABI DEFTERİ ÖZETİ

| GİDERLER | TUTAR | GELİRLER | TUTAR |
|----------------------------|-------|-------------------------------|-------|
| Dönem Başı Mal Mevcudu | 100 | Dönem İçinde Yapılan Satışlar | 500 |
| Dönem İçi Alışlar Toplamı | 200 | Dönem İçi Gelirler Toplamı | 350 |
| Dönem İçi Giderler Toplamı | 300 | Dönem Sonu Mal Mevcudu | 150 |
| TOPLAM | 700 | TOPLAM | 1000 |
| KAR | 300 | ZARAR | - |
| GENEL TOPLAM | 1000 | GENEL TOPLAM | 1000 |

SERBEST MESLEK KAZANÇ DEFTERİ

Serbest Meslek Sahipleri Tanımı: Kendi şahıslarına, belli bir kuruluşa bağlı olmadan kendi mesleki yeterliliklerine göre ticari mahiyette olmayan, serbest olarak çalışan kişilere denir. Bunlar, doktor, avukat, eczacı, serbest muhasebeci ve mali müşavirler ve dış doktorları gibi kişilerdir. Serbest meslek sahipleri serbest meslek kazanç defteri tutar.

Serbest Meslek Kazancı Tanımı: Bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek kazancı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit edilir. Kollektif, adi komandit ve adi şirketler de serbest meslek kazançlarını serbest meslek kazanç defterine göre tespit ederler.

Serbest meslek kazanç defterinde kayıtlar, tek taraflı yani basit usulde kayıt yöntemine göre yapılır.

Serbest meslek kazanç defterinde işletme defteride olduğu gibi gider ve gelir tarafı olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır.

Gider Kavramı: Serbest meslek faaliyeti ile doğrudan ilgili ve faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için zorunlu olan harcamaları gider olarak değerlendirebiliriz. Bu kapsamda kira, aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye, işle ilgili şehir içi ulaşım, posta, işle ilgili bina, demirbaş, taşıt alımı dolayısıyla alınan borçlara ödenen faizler, bina ya da demirbaş onarım giderleri, yapılan işin hacmi ile orantılı temsil ve ağırlama giderleri, serbest meslek kazancı belirlenirken gider olarak dikkate alınabilir. İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar ise amortismanın yarısını gider yazabilirler.

Serbest meslek defteri gider sayfası: Serbest meslek erbabı kazanç elde etmek ve işinin devamını sağlayabilmek için bir takım harcamalar yapmak durumundadır. İşte bu yaptığı harcamaları kazanç defterinin gider sayfasında gösterir. Serbest meslek kazanç defterinin sol tarafı gider sayfasıdır. Sayfalar numaralıdır. Defter işe başladığında notere tasdik ettirilir. Karşılıklı sayfaların numaraları aynıdır. Defterin sağ tarafı gelir sayfasıdır. 1 numaralı gider sayfasının karşısındaki sayfa da 1 numaralı gelir sayfasıdır. Gider sayfasında aşağıdaki bilgiler yer alır.

Serbest meslek defteri gider sayfasındaki bilgiler:

1. Sıra numarası
2. Kayıt tarihi
3. Alınan belgenin tarihi ve numarası
4. Giderlerin çeşidi
5. Giderlerin tutarları yazılır.
6. Giderler için ödenen indirilecek KDV yazılır.

Serbest meslek kazancı defteri gider sayfası aşağıdaki gibidir:

| Sıra No | Kayıt Tarihi | Alınan Belgenin Tarih ve Numarası | GİDER ÇEŞİDİ | Ödenen Gider Tutarı | İndirilecek KDV |
|---------|--------------|-----------------------------------|--------------|---------------------|-----------------|
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | TOPLAM | | |

Örnek: Bir Serbest muhasebeci mali müşavirin 2008 yılının Aralık Ayı işlemleri aşağıdaki gibidir:

- SMMM nin dönem başı yekünü 2.000 TL dir
- SMMM 02.12.2008 tarihinde işyeri kirası olarak 1.500 TL parayı bankaya yatırmıştır. Karşılığında dekont almıştır. Dekont numarası: 703
- SMMM 09.12.2008 tarihinde 400 TL tutarında kırtasiye malzemesini 75 nolu fatura ile almıştır. KDV oranı %18 hariç
- SMMM 12.12.2008 tarihinde 200 TL tutarındaki elektrik faturasını ödemiştir. Fatura numarası: 485. KDV %18 hariç
- SMMM 15.12.2008 tarihinde 300 TL tutarında telefon faturasını ödemiştir. Fatura numarası: KDV oranı %18 dahil
- SMMM 20.12.2008 tarihinde 600 TL tutarında brüt ücret ayrıca 117 TL SSK işveren payı ödemiştir. (Tehlike sınıfı:1 olarak hesaplanmıştır)

Otomatik ücret bordrosu düzenleme programı (Excel) >>>>>

Cevap: SMMM'nin serbest meslek kazanc defterinin gider sayfası aşağıdaki gibi doldurulur:

Gider Sayfası

| Sıra No | Kayıt Tarihi | Alınan Belgenin Tarih ve Numarası | GİDER ÇEŞİDİ | Ödenen Gider Tutarı | İndirilecek KDV |
|---------|--------------|-----------------------------------|---------------------|---------------------|-----------------|
| 1 | 01.12.2008 | - | Yekün | 2.000 | - |
| 2 | 02.12.2008 | 02.12.2008 / 703 | Kira Ödemesi | 1.500 | - |
| 3 | 09.12.2008 | 09.12.2008 / 75 | Kırtasiye Malzemesi | 400 | 72 |
| 4 | 12.12.2008 | 12.12.2008 / 485 | Elektrik Ödemesi | 200 | 36 |
| 5 | 15.12.2008 | 15.12.2008 / 987 | Telefon Ödemesi | 300 | - |
| 6 | 20.12.2008 | 20.12.2008 / - | Personel Ücreti | 600 | - |
| 7 | 20.12.2008 | 20.12.2008 / - | SSK İşveren Payı | 117 | - |
| | | | TOPLAM | 5.117 | 108 |

Gider Kayıtları Uygulaması: Serbest meslek kazançlarının tespitinde hasıllardan indirilecek giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinde bentler halinde açıklanmıştır. Söz konusu madde 5035 sayılı Kanun'la 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir. Yapılan yeni düzenlemeler çerçevesinde serbest meslek faaliyetinin ifası sırasında yapılan ve belgelendirilmek suretiyle gider kabul edilen ödemeler aşağıdaki gibidir.

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (ikametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.)
- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki işe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmaması üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine

veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27. maddede yazılı giyim giderleri

- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla)
- Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dâhil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dâhil)
- Kiralanan veya envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri
- Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller
- Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri
- Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar
- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklâm vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar
- Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.

Gelir Kavramı: Serbest meslek sahiplerinin, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlar geliri oluşturur. Serbest meslek sahiplerinin gelirleri müşterilerinden aldığı ücretlerden oluşmaktadır.

Serbest meslek defteri gelir sayfası: serbest meslek kazanç defterinin sağ tarafı gelir sayfasını oluşturur. Serbest meslek sahibi yaptığı işin getirisi olan gelirini defterin sağ tarafına kaydeder. Sayfalar numaralıdır. Defter işe başladığında notere tasdik ettirilir. Karşılıklı sayfaların numaraları aynıdır. Defterin sol tarafı gider sayfasıdır. 1 numaralı gider sayfasının kaşısındaki sayfa da 1 numaralı gelir sayfasıdır. Gelir sayfasında aşağıdaki bilgiler yer alır.

Serbest meslek defteri gelir sayfasındaki bilgiler:

1. Sayfa numarası
2. Kayıt tarihi
3. Verilen belgenin tarihi ve numarası
4. Gelirlerin çeşidi
5. Gelirlerin tutarları yazılır.
6. Gelirler için hesaplanan, hesaplanan KDV yazılır.

Serbest meslek kazanc defteri gelir sayfası aşağıdaki gibidir:

| Sıra No | Kayıt Tarihi | Verilen Belgenin Tarih ve Numarası | GELİR ÇEŞİDİ | Gelir Tutarı | Hesaplanan KDV |
|---------|--------------|------------------------------------|--------------|--------------|----------------|
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | TOPLAM | | |

Örnek: Bir SMMM'nin 2008 yılının Aralık Ayı işlemleri aşağıdaki gibidir:

- SMMM 05.12.2008 tarihinde 01 numaralı serbest meslek makbuzu düzenlenerek, mükellefi A'dan 650 TL tahsil etmiştir. %18 KDV hariç
- SMMM 10.12.2008 tarihinde 02 numaralı serbest meslek makbuzu düzenlenerek, mükellefi B'dan 350 TL tahsil etmiştir. %18 KDV hariç
- SMMM 15.12.2008 tarihinde 03 numaralı serbest meslek makbuzu düzenlenerek, mükellefi C'dan 1.000 TL tahsil etmiştir. %18 KDV hariç
- SMMM 25.12.2008 tarihinde 04 numaralı serbest meslek makbuzu düzenlenerek, mükellefi C'dan 1.200 TL tahsil etmiştir. %18 KDV hariç

Cevap: İşletmenin işletme defterinin gelir sayfası aşağıdaki gibidoldurulur:

| Sıra No | Kayıt Tarihi | Verilen Belgenin Tarih ve Numarası | GELİR ÇEŞİDİ | Gelir Tutarı | Hesaplanan KDV |
|---------|--------------|------------------------------------|--------------|--------------|----------------|
| 1 | 05.12.2008 | 05.12.2008 / 01 | A..... | 650 | 117 |
| 2 | 10.12.2008 | 10.12.2008 / 02 | B..... | 350 | 63 |
| 3 | 15.12.2008 | 15.12.2008 / 03 | C..... | 1.000 | 180 |
| 4 | 25.12.2008 | 25.12.2008 / 04 | D..... | 1.200 | 216 |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | TOPLAM | 3.200 | 576 |

Serbest Meslek Kazanç Defterinin Gider Kayıtları: Hangi tür harcamaların serbest meslek kazanç defterine gider yazılacağı (GVK madde 68) de belirtilmiştir. Serbest Meslek Kazanç defterinin gider sayfasına her türlü gider kayıtları, peşin ya da verisiye yapılmasına bakılmaksızın günlük yapılır.

Serbest Meslek Kazanç Defterinin Gelir Kayıtları: Serbest meslek kazanç defterinin sağ tarafı gelir sayfasını oluşturur. Serbest meslek sahibi yaptığı işin kazancı olan gelirini defterin sağ tarafına kaydeder. Gelir gerçekleştiği zaman kayıt yapılır.

Yanlış Kayıtların Düzeltilmesi: Serbest Meslek Kazanç defterinde, kayıtlarda rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesabına doğrusu yazılmak suretiyle yapılır. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunmaz bir hâle getirmek yasaktır.

Boş satır bırakılmayacağı ve sayfaların yok edilemeyeceği (VUK madde 218'de) belirtilmiştir. Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılmaz ve atlanamaz. Boş kalan satırlar (kayıt bulunmayanlar) mürekkepli kalemle çizilmek suretiyle, sonradan kayıt yapma imkânını ortadan kaldırmak üzere doldurulmuş sayılır. Ciltli defterlerde, sıra numarasını izleyen sayfalar ciltten koparılamaz.

Serbest Meslek Defterinde Amortisman Kayıtları: Serbest meslek sahibi, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttıkları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını VUK 189. maddede yazılı şekilde tutulan Amortisman kayıtlarında gösterirler. (VUK madde 211)

Serbest meslek kazanç makbuzu: Serbest meslek erbabına mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için iki kopya serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bir kopyasını müşteriye vermek, müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyeti vardır. (VUK) Bu durumda, söz konusu faaliyetinizin serbest meslek faaliyeti olması nedeniyle, serbest meslek defteri tasdik ettirerek tutmanız ve serbest meslek makbuzu düzenlemeniz gerekmektedir.

Serbest meslek makbuzlarında bulunması gerekenler:

- Makbuzu vereninin adı soyadı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası ile makbuzun seri ve müteselsil sıra numarası yazılı olacaktır.
- Müşterinin adı soyadı veya unvanı, adresi ve makbuz tarihi ile alınan paranın miktarının yazılabileceği yeterli aralıklarda boş yerler bulunacaktır.
- Serbest Meslek Makbuzu, 14 x 20 cm veya 14 x 10 cm ebadında olacaktır.

Belgelerin temini, kullanımı, basımı ve dağıtımı: Belgelerin temini, kullanımı, basım ve dağıtımı konusunda mükellefler ve matbaa işletmecileri aşağıda belirtilen esaslara uyarlar.

- Mükellefler, söz konusu belgeleri bedeli mukabilinde sadece bağlı buldukları vergi dairesinin il sınırları içerisinde kalan anlaşmalı matbaalara bastırırlar.
- Matbaa işletmecileri, mükellefler tarafından bastırılacak olan belgelere öncelik tanırırlar, siparişleri on beş gün içinde basıp teslim hazır hâle getirirler. Basılan bu belgeler mükellef veya vekiline tutanakla teslim edilir. Ancak teslim hazır hâle getirilen belgelerin mükellefler tarafından teslim hazır hâle getirildiği tarihten itibaren bir ay içinde alınmaması hâlinde, anlaşmalı matbaa işletmecisi tarafından durum ilgili defterdarlığa bildirilir. Defterdarlıkça da, durum tutanakla tespit edilerek söz konusu belgeler yatay ya da dikey kesilmek suretiyle kullanılmayacak şekilde iptal edilir.

159 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği gereğince notere tasdik ettirilmemiş veya bu yönetmelik esaslarına göre hazırlanmamış olan belgeleri kullanan mükellefler hakkında, bu belgelerin hiç düzenlenmemiş olduğu kabul edilerek, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca işlem yapılır.

Örnek: Bir SMMM'nin 2008 yılının Kasım Ayı işlemleri aşağıdaki gibidir:

- SMMM 02.11.2008 tarihinde 400 TL tutarında kırtasiye malzemesini 35 nolu fatura ile almıştır. KDV oranı %18 hariç
- SMMM 04.11.2008 tarihinde işyeri kirası olarak 1.600 TL parayı bankaya yatırmıştır. Karşılığında dekont almıştır. Dekont numarası: 671
- SMMM 10.11.2008 tarihinde 26 numaralı serbest meslek makbuzu düzenlenerek, mükellefi A'dan 500 TL tahsil etmiştir. %18 KDV hariç
- SMMM 13.11.2008 tarihinde 27 numaralı serbest meslek makbuzu düzenlenerek, mükellefi B'dan 800 TL tahsil etmiştir. %18 KDV hariç
- SMMM 18.11.2008 tarihinde 750 TL faiz gelirini bankadan 456 nolu makbuz ile çekmiştir.
- SMMM 19.11.2008 tarihinde 180 TL tutarındaki telefon faturasını ödemiştir. Fatura numarası: 666. KDV %18 hariç
- SMMM 23.11.2008 tarihinde 28 numaralı serbest meslek makbuzu düzenlenerek, mükellefi C'dan 1.500 TL tahsil etmiştir. %18 KDV hariç
- SMMM 27.11.2008 tarihinde dergi aboneliği için 120 TL ödemiştir. Makbuz numarası:98, KDV oranı %8 hariç

Cevap: SMMM'nin serbest meslek defteri kayıtları aşağıdaki gibidir:

Gider sayfası:

| Sıra No | Kayıt Tarihi | Alınan Belgenin Tarih ve Numarası | GİDER ÇEŞİDİ | Ödenen Gider Tutarı | İndirilecek KDV |
|---------|--------------|-----------------------------------|---------------------|---------------------|-----------------|
| 1 | 01.11.2008 | | Yekün | | |
| 2 | 02.11.2008 | 02.11.2008 / 35 | Kırtasiye Malzemesi | 400 | 72 |
| 3 | 04.11.2008 | 04.11.2008 / 671 | Kira Gideri | 1.600 | - |
| 4 | 19.11.2008 | 19.11.2008 / 666 | Telefon Gideri | 180 | 32,4 |
| 5 | 27.11.2008 | 27.11.2008 / 98 | Dergi Abonelik | 120 | 9,6 |
| | | | | | |
| | | | TOPLAM | 2.300 | 114 |

Gelir sayfası:

| Sıra No | Kayıt Tarihi | Verilen Belgenin Tarih ve Numarası | GELİR ÇEŞİDİ | Gelir Tutarı | Hesaplanan KDV |
|---------|--------------|------------------------------------|--------------|--------------|----------------|
| 1 | 01.11.2008 | | Yekün | | |
| 2 | 10.11.2008 | 10.11.2008 / 26 | A..... | 500 | 90 |
| 3 | 13.11.2008 | 13.11.2008 / 27 | B..... | 800 | 144 |
| 4 | 18.11.2008 | 18.11.2008 / 456 | Faiz Geliri | 750 | - |
| 5 | 23.11.2008 | 23.11.2008 / 28 | C..... | 1.500 | 270 |
| | | | | | |
| | | | TOPLAM | 3.550 | 504 |

SERBEST MESLEK KAZANÇ BİLDİRİMİ

1. Serbest Meslek Kazanç Bildirimi: Serbest meslek defteri tutanlar yıl sonu geldiğinde (VUK 174. maddesi) Kanun'daki hükme göre; defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. defterlerini kapatıldığında yani gelir ve gider sayfalarının toplamını alınıp, kâr mı yoksa zarar mı olduklarını tespit ederler. Gelir vergisi stopajlarını hesaplarlar. Ayrılan amortismanlarını ve demirbaş satışından elde ettikleri kârı tespit ederler. Bütün bu işlemler tamamlandıktan sonra "Serbest Meslek Kazanç Bildirimi"ni doldururlar.

2. Serbest meslek kazanç bildirimiminin amacı: Performans Derecelendirme Bildirimi'nin amacı, mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanması temel amacına yönelik olarak, mükellefleri daha yakından takip etmek, performanslarını dönemler ve sektörler itibarıyla izlemek, mukayese etmek ve derecelendirilmesini sağlamaktır.

3. Serbest meslek kazanç bildirimiminin zamanı: Serbest meslek faaliyetinde bulunan gerçek kişi mükellefler, kazançlarını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmektedirler. Gelir Vergisi mükelleflerinin 2007 yılı gelirlerini 2008 yılı Mart ayında beyan etmeleri gerekmektedir. GVK'nin 92. maddesi gereği yıllık beyanname Mart

ayının 15. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilir. Beyan edilen ve ödenmesi gereken vergiler ise, GVK'nin 117.maddesi gereği Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Serbest meslek kazançlarının tespitinde hasıllattan indirilecek giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinde bentler hâlinde açıklanmıştır. Söz konusu madde 5035 sayılı Kanun'la 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesinde, serbest meslek erbabının mesleki faaliyetinden kazanç temin etmemiş olsa bile yıllık beyanname vereceği hükme bağlanmıştır. Yıllık beyanname ise anılan Kanun'un 92. maddesi uyarınca beyannamenin ait olduğu yılı izleyen yılın Mart ayının on beşinci günü akşamına kadar verilmesi ve tahakkuk eden gelir vergisinin de 117. maddesi uyarınca Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmesi hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi uyarınca istisna tutulan serbest meslek kazançları ile dar mükelleflerin tevkif suretiyle vergilenmiş serbest meslek kazançlarından yapılan vergi kesintisi nihai vergileme olacak ve bunlara ilişkin beyanname verilmeyecektir.

4. Serbest meslek kazancı vergisinin ödenmesi: Serbest meslek erbabı bir takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesini ertesi yılın mart ayının 15. günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine vermek ve vergilerini de mart, temmuz aylarında olmak üzere iki taksit hâlinde ödemek zorundadır. (GVK, madde 92) Serbest meslek erbabı beyan ettiği kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kendisine yapılan ödemelerden dolayı kesilen vergiyi mahsup edebilecektir. (GVK, madde 121)

Ödemeler ise Maliye Bakanlığı'nca yetki verilen bankalar aracılığıyla yapılabileceği gibi vergi dairesi veznelерinden de yapılabilir. Serbest meslek kazancı, tahsil olunan hâsıllattan yapılan giderlerin düşülmesi suretiyle gerçek usulde tesbit edilmektedir. (GVK, madde 67) Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısı ile yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. (GVK, madde 67)

5. Serbest meslek kazançlarında indirilecek giderler: Serbest meslek kazançlarının tespitinde hâsıllattan indirilecek giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinde bentler hâlinde açıklanmıştır. Söz konusu madde 5035 sayılı Kanun'la 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir. Yapılan yeni düzenlemeler çerçevesinde serbest meslek faaliyetinin ifası sırasında yapılan ve belgelendirilmek suretiyle gider kabul edilen ödemeler aşağıdaki gibidir.

- Serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler
- Hizmetli ve işçilerin giderleri
- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri
- Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve taşıtlar için vergi usul kanunu'na göre ayrılan amortismanlar
- Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller
- Mesleki faaliyetin ifası için başka meslek erbabından alınan hizmet bedelleri
- Emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar
- Ödenen meslek ilan reklam vergileri, iş terleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar ile kanun ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar
- Kiralanan ya da envantere dahil taşıtların giderleri
- Binek otomobillerin satın alınmasına ilişkin olarak ödenen ÖTV'nin maliyet veya gider yazılması
- Binek otomobillerin satın alınmasına ilişkin olarak indirilemeyen KDV'nin maliyet veya gider yazılması

Kasa Tediye Fişi

| Tarih | KASA | |
|---------------|-----------------|-------|
| Açıklama | Borçlu Hesaplar | Tutar |
| Toplam | | |

Mahsup Fişi

| Tarih | | | |
|---------------|-----------------|-------------------|-------|
| Açıklama | Borçlu Hesaplar | Alacaklı Hesaplar | Tutar |
| Toplam | | | |

MİZANLAR

Mizan, yevmiye defterinden büyük deftere rakamların matematiksel olarak doğru aktarıldıklarını belirlemek için düzenlenen çizelgedir. Her ay sonu düzenlenirse *aylık mizan* veya *geçici mizan* adı verilir. Bütün işletmeler, 31 Aralık'ta mutlaka bir mizan düzenler. Bu mizana, *genel geçici mizan* denir. Dönem sonu envanter ve düzeltici kayıtlardan sonra düzenlenecek mizana ise, *kesin mizan* denir. İşletmenin dönem sonu bilançosu kesin mizandan çıkarılır. Şekil 4.9'da gösterilen mizan çizelgesi bütün mizan türlerinde kullanılan çizelgedir.

Mizan Çizelgesi

| Sıra No. | HESABIN ADI | TUTAR | | KALAN | |
|----------|-------------|---|--------|---|--------|
| | | BORÇ | ALACAK | BORÇ | ALACAK |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | TOPLAMLAR | | | | |
| | | Borç ve alacak tutarları birbirine eşit olmak zorundadır. | | Borç ve alacak tutarları birbirine eşit olmak zorundadır. | |

Muhasebe Süreci İle İlgili Örnek Çalışma

Üçüncü bölümde hesapların işleyişinde kullandığımız örneği bu kez yevmiye kayıtlarının işleyişini açıklamak için kullanalım. İşletmenin Y1 yılı dönem başı bilançosu aşağıda gösterilmektedir:

| AKTİF | Y1 YILI DÖNEM BAŞI BİLANÇOSU | PASİF | |
|--------------------------|------------------------------|--------------------------|-----------------------|
| DÖNEN VARLIKLAR | 100.000 | YABANCI KAYNAKLAR | 90.000 |
| KASA | 40.000 | BANKA KREDİLERİ | 10.000 |
| BANKALAR | <u>60.000</u> | SATICILAR | 30.000 |
| | | BORÇ SENETLERİ | <u>50.000</u> |
| DURAN VARLIKLAR | 70.000 | ÖZ KAYNAKLAR | 80.000 |
| BİNALAR | 50.000 | SERMAYE | 70.000 |
| TAŞITLAR | <u>20.000</u> | GEÇMİŞ YILLAR | |
| | | KÂRLARI | <u>10.000</u> |
| VARLIKLAR TOPLAMI | <u>170.000</u> | KAYNAKLAR TOPLAMI | <u>170.000</u> |

Y1 yılında, dönem içinde aşağıdaki mali olaylar gerçekleşmiştir:

1. Bankadan T50.000 çekilmiştir.
2. Satıcılara olan T30.000'lik borcu T10.000'lik kısmı için borç senedi düzenlenmiştir.
3. Ortaklar, geçmiş yıllar kârlarının T5.000'si ile sermayelerini artırmaya karar vermişlerdir.
4. Kredili olarak T40.000'lik mal alınmıştır.
5. Satıcılara olan borcun T40.000'lik kısmı, kasadan nakit olarak ödenmiştir.
6. İşletme ortakları, sermayede T50.000 artış yapma kararı vermişlerdir. Artırılan sermaye payları, ortaklar tarafından işletme kasasına nakit olarak ödenmiştir.
7. İşletme, nakliye geliri olarak T10.000 nakit tahsil etmiştir.
8. İşletme, maliyeti T15.000 olan malı peşin T20.000'ye satmıştır.
9. İşletme ortakları, sermayede T25.000 azaltma kararı vermişlerdir. Azaltılan sermaye payları, ortaklara işletme kasasından nakit olarak ödenmiştir.
10. Yakıt gideri olarak T5.000 kasadan nakit olarak ödenmiştir.
11. İşletme, maliyeti T15.000 olan malı, peşin T10.000'ye satılmıştır.
12. T10.000 borcu olan satıcı şirket, borca karşılık ortak kabul edilmiştir.
13. İşletme, geçmiş yıllar kârlarında yer alan T5.000'nin ortaklara dağıtılmasına karar vermiştir.

Dönem başı bilanço ve dönem içi mali olayları dikkate alarak muhasebe sürecinin adımları sırası ile aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir:

- a. Açılış kaydının yapılması,
- b. Dönem içi işlemlerin kayıtlarının yapılması,
- c. Genel geçici mizanın düzenlenmesi,
- d. Envanter işlemleri (İşletmenin kayıtlı durumunun gerçek durumu gösterdiği varsayılmıştır.),
- e. Kesin mizanın düzenlenmesi,
- f. Dönem sonu Bilanço ve Gelir Tablosunun hazırlanması,
- g. Kapanış kayıtlarının yapılması.

a. Açılış kaydının yapılması

| | | |
|----------------------------------|--------|--------|
| 100 KASA HESABI | 40.000 | |
| 102 BANKALAR HESABI | 60.000 | |
| 252 BİNALAR HESABI | 50.000 | |
| 254 TAŞITLAR HESABI | 20.000 | |
| 300 BANKA KREDİLERİ HS. | | 10.000 |
| 320 SATICILAR HESABI | | 30.000 |
| 321 BORÇ SENETLERİ HESABI | | 50.000 |
| 500 SERMAYE HESABI | | 70.000 |
| 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESABI | | 10.000 |
| <i>Açılış Kaydı</i> | | |

Dönem başında yapılacak ilk işlem, açılış kaydıdır. Açılış kaydı için yeni kurulan işletmelerde öncelikle kuruluş envanteri çıkarılır, kuruluş envanteri kullanılarak kuruluş bilançosu hazırlanır. Hazırlanan kuruluş bilançosunun varlıkları yevmiye maddesinin borç tarafına, kaynakları ise alacak tarafına kayıtlanır. Öteden beri faaliyetini sürdüren işletmeler için açılış kaydı bir önceki dönem sonu bilançosu, aynı zamanda dönem başı bilançosudur. Açılış kaydı, dönem başı bilançosundan yapılır. Dönem başı bilançosunun varlıkları, yevmiye maddesinin borç tarafına; kaynakları, alacak tarafına kayıtlanarak yapılır. Açılış kaydı aynı zamanda karışık yevmiye maddesi örneğidir.

b. Dönem içi işlemlerin yevmiye kayıtlarının yapılması

1. Bankadan T50.000 çekilmiştir.

| | | |
|--|--------|--------|
| 100 KASA HESABI | 50.000 | |
| 102 BANKALAR HESABI | | 50.000 |
| <i>Bankadan çekilen nakit, banka dekontu ile</i> | | |

Bankadaki mevduat hesabında T60.000 vardır, T50.000'si çekilerek kasaya konmuştur.

Banka ve Kasa hesaplarının her ikisi de varlık hesabıdır. Bir varlık hesabında azalış varken (banka) bir başka varlık hesabında (kasa) artış meydana gelmiştir.

Kasa hesabının borç tarafına T50.000, bankalar hesabının alacak tarafına T50.000 kayıtlanmıştır. Yapılan yevmiye maddesinde, bir hesap borçlu iken bir hesap alacaklandırılmıştır. Bu madde, basit madde türüne örnektir.

2. Satıcılara olan T30.000'lik borcun T10.000'lik kısmı için borç senedi düzenlenmiştir.

| | | |
|---|--------|--------|
| 320 SATICILAR HESABI | 10.000 | |
| 321 BORÇ SENETLERİ HESABI | | 10.000 |
| <i>Borca karşılık senet düzenlemesi</i> | | |

Satıcılar hesabı, kaynak hesaptır. Satıcılara olan borcun T10.000'si için senet düzenlenmiştir.

Düzenlenen senet de aynı zamanda kaynak hesabıdır. Bu durumda bir kaynak hesabında azalış (satıcılar), bir başka kaynak hesabında ise artış (borç senetleri) meydana gelmiştir. Satıcılar hesabının borç tarafına T10.000, borç senetleri hesabının alacak tarafına T10.000 kayıtlanmıştır.

3. Ortaklar, geçmiş yıllar kârlarının T5.000'si ile sermayesini artırmaya karar vermişlerdir.

| | | |
|---|-------|-------|
| 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESABI | 5.000 | |
| 500 SERMAYE HESABI | | 5.000 |
| <i>Ortakların almış olduğu karar gereği geçmiş yıl kârından sermayeye aktarma</i> | | |

Geçmiş yıllar kârları, öz kaynak hesaplarından biridir. Ortaklar geçmiş yıllar kârlarının T5.000'lik kısmını şirketin sermayesine ilave etme kararı almışlardır ki buna literatürde bedelsiz sermaye artışı denmektedir. Yani ortakların sermaye payları artmıştır; ancak ortaklar, hiçbir bedele katlanmamıştır. Bir öz kaynak hesabı olan Geçmiş Yıllar Kârları hesabı bu karar ile T5.000 azalmıştır (kaynak hesaplarında azalış ilgili hesabın borç tarafına kayıtlar), bu azalış için Geçmiş Yıllar Kârları hesabı T5.000 borçlandırılmış, buna karşılık bir başka öz kaynak hesabı olan Sermaye hesabında T5.000 artış olmuştur (Kaynak hesaplarında meydana gelen artış için ilgili hesap alakalandırılır), bu artış için Sermaye hesabı T5.000 alacaklandırılmıştır.

| | | |
|--|--------|--------|
| 153 TİCARİ MALLAR HS. | 40.000 | |
| 320 SATICILAR HESABI | | 40.000 |
| <i>.....no.lu fatura ile alınan ticari mal</i> | | |

4. Kredili olarak T40.000'lik mal alınmıştır.

Kredili olarak (veresiye) T40.000 ticari mal alınmıştır. Ticari mal, bir varlık hesabıdır ve yapılan alımla artış meydana gelmiş; ancak karşılığında satıcıya herhangi bir ödeme yapılmamış; dolayısıyla borçlanılmıştır. Bir varlık hesabında artış, bir borç hesabında da artışla sonuçlanmıştır. Bu nedenle Ticari Mallar hesabı, T40.000 borçlandırılırken Satıcılar hesabı T40.000 alacaklandırılmıştır.

5. Satıcılara olan borcun T40.000'lik kısmı, kasadan nakit olarak ödenmiştir.

| | | |
|---|--------|--------|
| 320 SATICILAR HESABI | 40.000 | |
| 100 KASA HESABI | | 40.000 |
| <i>.....no.lu tekiye makbuzu ile ödenen</i> | | |

Satıcılara olan borcun T40.000'lik kısmı nakit ödenmiştir. Bir kaynak hesapta azalış, bir varlık hesapta da azalış meydana gelmiştir. Bu olayda Satıcılar hesabı kaynak hesaptır, borç ödemesi ile azalış meydana gelmiştir; dolayısıyla da kaynak hesaplarda azalış için satıcılar hesabı borçlandırılmıştır. Aynı zamanda Satıcılara ödeme, kasadan nakit yapılmıştır. Kasa, bir varlık hesabıdır ve yapılan ödeme ile kasadaki nakit varlık azalmıştır. Dolayısıyla da Kasa hesabı alacaklandırılmıştır.

6. İşletme ortakları, sermayede T50.000 artış yapma kararı vermişlerdir. Artırılan sermaye payları, ortaklar tarafından işletme kasasına nakit olarak ödenmiştir.

| | | |
|--|--------|--------|
| 100 KASA HESABI | 50.000 | |
| 500 SERMAYE HESABI | | 50.000 |
|no.lu tabsilat makbuzu ile alınan | | |

Ortaklar, sermayenin nakit T50.000 artırılmasına karar vermişlerdir. Sermaye, bir kaynak hesabıdır; artış karşılığında alacak tarafına kayıt yapılacaktır. Artışın karşılığı ortaklarca şirkete nakit olarak ödenmiştir. Nakit, mevcut Kasa hesabında izlenmektedir ve kasa, bir varlık hesaptır; artış meydana gelmiştir. Meydana gelen artış için Kasa hesabı borçlandırılmıştır.

7. İşletme, nakliye geliri olarak T10.000 nakit tahsil etmiştir.

| | | |
|---|--------|--------|
| 100 KASA HESABI | 10.000 | |
| 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HESABI | | 10.000 |
|no.lu tabsilat makbuzu ile alınan | | |

İşletme, bir gelir elde etmiştir. Gelirler, alacak taraflı çalışan hesap türüdür.

Aynı zamanda alınan nakit, işletmenin kasasındaki nakit varlığını artırmıştır ve varlık artışı, borç taraflı çalışacaktır. Dolayısıyla olay ile ilgili olarak yapılacak kayıta Diğer Olağan Gelir ve Kârlar hesabı alacaklandırılmış, buna karşılık Kasa hesabı borçlandırılmıştır.

8. İşletme, maliyeti T15.000 olan malı peşin T20.000'ye satmıştır.

| | | |
|-------------------------------|--------|--------|
| 100 KASA HESABI | 20.000 | |
| 600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI | | 20.000 |
|no.lu fatura ile satılan | | |

| | | |
|--|--------|--------|
| 621 SATILAN TİCARİ MALLAR HESABI | 15.000 | |
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI | | 15.000 |
|no.lu fatura ile satılan malların maliyeti ve depo çıkışı | | |

İşletme, mal mevcudunun T15.000'lik kısmını peşin T20.000'ye satmıştır. Bu olayda dikkat edilmesi gereken unsurlar vardır. İşletme ticari mal varlığı T15.000 azalırken bu, aynı zamanda işletmenin katlandığı maliyettir. Katlandığı bu maliyet karşılığında işletme, T20.000 hasılat elde etmiştir ve bu hasılat karşılığını nakit tahsil ederek kasadaki varlık mevcudunu artırmıştır. T15.000 maliyete karşılık T20.000 varlık artışı dolayısıyla aradaki T5.000

faaliyet sonucu olarak işletmenin mal satış kârını verecektir. Bu olay hesaplardaki kayıt ortamında kasadaki artış için (Kasa, bir varlık hesabıdır.) T20.000 kasa hesabı borçlandırılırken Yurtiçi Satışlar hesabı (Hasılat hesabıdır) T20.000 alacaklandırılmıştır. Aynı zamanda ticari mal mevcudundaki azalış için Ticari Mallar hesabı T15.000 alacaklandırılırken Satılan Ticari Mallar Maliyeti hesabı, T15.000 borçlandırılmıştır.

9. İşletme ortakları, sermayede T25.000 azaltma yapma kararı vermişlerdir.

Azaltılan sermaye payları, ortaklara işletme kasasından nakit olarak ödenmiştir.

| | | |
|---|---------------|---------------|
| 500 SERMAYE HESABI | 25.000 | |
| 100 KASA HESABI | | 25.000 |
| <i>.....no.lu tekiye makbuzu ile ödenen</i> | | |

Ortaklar şirketin sermayesini T25.000 azaltmaya karar vermişler ve birinci kişi olan işletme, ortaklara azaltılan sermaye payları karşılığını kasadan nakit olarak ödemiştir. Bu olayda sermaye azalırken (Kaynak hesaptır) aynı zamanda kasadaki nakit de azalmıştır (Varlık hesaptır) Kaynaklardaki azalış için Sermaye hesabı T25.000 borçlandırılırken varlıklardaki azalış için de Kasa hesabı T25.000 alacaklandırılmıştır.

10. İşletme, nakliye geliri olarak T10.000 nakit tahsil etmiştir.

| | | |
|---|--------------|--------------|
| 649 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HS. | 5.000 | |
| 100 KASA HESABI | | 5.000 |
| <i>.....no.lu tekiye makbuzu ile ödenen</i> | | |

Yakıt gideri olarak T5.000 ödenmiştir. Yapılan harcama, gidere dönüşmüş; bunun sonucu olarak da işletme, kazandığı kârın bir kısmını elden çıkarmıştır. Yapılan ödeme kasadaki nakit mevcudunun azalmasına (Kasa bir, varlık hesabıdır; azalış için alacaklandırılacaktır) neden olmuş, yakıt gideri işletmenin katlandığı giderleri artırmıştır. Giderler, borçlu çalışan hesaptır. Bu olayda Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabı borçlandırılırken Kasa hesabı alacaklandırılmıştır.

11. İşletme, maliyeti T15.000 olan malı peşin T10.000'ye satmıştır.

| | | |
|---|---------------|---------------|
| 100 KASA HESABI | 10.000 | |
| 600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS. | | 10.000 |
| <i>.....no.lu fatura ile satılan ticari mallardan elde edilen basılat</i> | | |

| | | |
|---|---------------|---------------|
| 621 SATILAN MALLAR MALİYETİ HESABI | 15.000 | |
| 153 TİCARİ MALLAR HS. | | 15.000 |
| <i>.....no.lu fatura ile satılan malların maliyeti ve depo çıkışı</i> | | |

İşletme, T15.000 maliyetindeki malı T10.000'ye satmak zorunda kalarak T5.000 zarar etmiştir. Ticari mallarında (Varlık hesaptır, azalış alacağında kayıtlanacaktır.)

T15.000'lik kısım azalmıştır, Ticari Mallar hesabı T15.000 alacaklandırılmıştır,

T15.000 aynı zamanda maliyet unsurudur ve bu unsur için Satılan Ticari Malın Maliyeti hesabı borçlandırılmıştır. İşletme T10.000 hasılat elde etmiştir. Hasılat hesabı olarak Yurtiçi satışlar hesabının alacak tarafına T10.000 kayıt yapılırken karşılığında nakit tahsilat içinde Kasa hesabında (Varlık hesaptır artış borcunda kayıtlanacaktır.) artış meydana geldiği için Kasa hesabı borç tarafına T10.000 kayıtlanmıştır.

12. T10.000 borcumuz olan satıcı şirket, borcumuza karşılık ortak kabul edilmiştir.

| | | |
|--------------------------------|--------|--------|
| 320 SATICILAR HESABI | 10.000 | |
| 500 SERMAYE HESABI | | 10.000 |
| <i>.....no.lu alınan karar</i> | | |

Daha önce borçlandığımız satıcılarımızdan biri yapılan anlaşma ile şirkete ortak kabul edilmiştir. Ortakların varlıklar üzerindeki hakkı, sermayedir. Yeni ortağımızın bu olayda şirketteki sermaye payı T10.000 olacaktır ve bunun karşılığı olarak da birinci kişi olan işletmemizden olan alacağının T10.000'lik kısmının sermaye payı olarak kabul edilmesini istemiş ve almaktan vazgeçmiştir. Bu mali olayda şirket sermayesi, T10.000 artmıştır (Sermaye hesabı, kaynak hesaptır; artış alacağında kayıtlanacaktır.), artış için Sermaye hesabı T10.000 alacak kayıtlanırken satıcılara olan şirketin borcu T10.000 azalmıştır (Satıcılar hesabı, kaynak hesaptır; azalış borcunda kayıtlanacaktır.), Satıcılar hesabı T10.000 borçlandırılmıştır.

13. İşletme, geçmiş yıllar kârlarında yer alan T5.000'nin ortaklara dağıtılmasına karar vermiştir.

| | | |
|---|-------|-------|
| 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESABI | 5.000 | |
| 331 ORTAKLARA BORÇLAR HS. | | 5.000 |
| <i>.....no.lu fatura ile satılan malların maliyeti ve depo çıkışı</i> | | |

Geçmiş yıllar kârları, öz kaynak hesaplarından biridir. Geçmiş yıllar kârlarının ortaklara dağıtılmasına karar verilmesi sonucunda azalış meydana gelecektir ve bir kaynak hesabındaki azalış, o hesabın borç tarafına kayıtlanacaktır. Ancak olay şimdilik sadece karar aşamasında olup henüz karşılığında bir varlık çıkışı olmamıştır.

Yani alınan karar doğrultusunda ortaklara borçlanılmıştır. Ortaklara Borçlar, bir kaynak hesaptır ve ilk hareket için hesap, alacaklandırılacaktır. Geçmiş Yıllar Kârları hesabının borç tarafına T5.000 borç kayıtlanırken Ortaklara Borçlar hesabının alacak tarafına T5.000 alacak kayıtlanmıştır.

Dönem İçi İşlemlerin Büyük Defter Kayıtları (Sınıflandırma)

| KASA HESABI | | BANKALAR HESABI | | BİNALAR HESABI | |
|----------------|---------------|-----------------|---------------|----------------|--|
| (A) 40.000 | 40.000 (5) | (A) 60.000 | 50.000 (1) | (A) 50.000 | |
| (1) 50.000 | 25.000 (9) | | | | |
| (6) 50.000 | 5.000 (10) | | | | |
| (7) 10.000 | | | | | |
| (8) 20.000 | | | | | |
| (11) 10.000 | | | | | |
| 180.000 | 70.000 | 60.000 | 50.000 | 50.000 | |

| TAŞITLAR HESABI | | BANKA KREDİLER HESABI | | SATICILAR HESABI | |
|-----------------|--|-----------------------|---------------|------------------|---------------|
| (A) 20.000 | | | 10.000 (A) | (2) 10.000 | 30.000 (A) |
| | | | | (5) 40.000 | 40.000 (4) |
| | | | | (12) 10.000 | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| 20.000 | | | 10.000 | 60.000 | 70.000 |

| BORÇ SENETLER HESABI | | SERMAYE HESABI | | GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS. | |
|----------------------|---------------|----------------|----------------|---------------------------|---------------|
| | 50.000 (A) | (9) 25.000 | 70.000 (A) | (3) 5.000 | 10.000 (A) |
| | 10.000 (2) | | 5.000 (3) | (13) 5.000 | |
| | | | 50.000 (6) | | |
| | | | 10.000 (12) | | |
| | | | | | |
| | 60.000 | 25.000 | 135.000 | 10.000 | 10.000 |

| TİCARİ MALLAR HESABI | | DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS. | | SATILAN TİCARİ MALIN MALİYET HS. | |
|----------------------|---------------|----------------------------------|---------------|----------------------------------|---------------|
| (4) 40.000 | 15.000 (8) | (14) 10.000 | 10.000 (7) | (8) 15.000 | 30.000 (14) |
| | 15.000 (11) | | | (11) 15.000 | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| 40.000 | 30.000 | 10.000 | 10.000 | 30.000 | 30.000 |

| YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI | | DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR HESABI | | ORTAKLARA BORÇLAR HESABI | |
|-------------------------|---------------|------------------------------------|--------------|--------------------------|--------------|
| (14) 30.000 | 20.000 (8) | (10) 5.000 | 50.000 (A) | | 5.000 (13) |
| | 10.000 (11) | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| 30.000 | 30.000 | 5.000 | 5.000 | | 5.000 |

(A): Açılış kayd›ndan büyük deftere aktar›lan.

(Say›): İlgili yevmiye maddesinin ba›lant› numaras›.

c. Genel geçici mizanın düzenlenmesi

| GENEL GEÇİCİ MİZAN | | | | |
|-----------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| HESABIN ADI | TUTAR | | KALAN | |
| | BORÇ | ALACAK | BORÇ | ALACAK |
| KASA HESABI | 180.000 | 70.000 | 110.000 | - |
| BANKALAR HESABI | 60.000 | 50.000 | 10.000 | - |
| TİCARİ MALLAR HESABI | 40.000 | 30.000 | 10.000 | - |
| BİNALAR HESABI | 50.000 | - | 50.000 | - |
| TAŞITLAR HESABI | 20.000 | - | 20.000 | - |
| BANKA KREDİLERİ HESABI | - | 10.000 | - | 10.000 |
| SATICILAR HESABI | 60.000 | 70.000 | - | 10.000 |
| BORÇ SENETLERİ HESABI | - | 60.000 | - | 60.000 |
| ORTAKLARA BORÇLAR HESABI | - | 5.000 | - | 5.000 |
| SERMAYE HESABI | 25.000 | 135.000 | - | 110.000 |
| GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESABI | 10.000 | 10.000 | - | - |
| YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI | - | 30.000 | - | 30.000 |
| SATILAN TİCARİ MALIN MALİYETİ HS. | 30.000 | - | 30.000 | - |
| DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS. | - | 10.000 | - | 10.000 |
| DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR.HS. | 5.000 | - | 5.000 | - |
| TOPLAM | 480.000 | 480.000 | 235.000 | 235.000 |

60

d. Envanter işlemleri: İşletmenin kaydı durumu ile gerçek durumu gösterdiği varsayılmaktadır. Maliyet ve gelir gider hesaplarının kapatılması

Aşağıdaki yevmiye kayıtlarında gelirler ve giderler, dönem kârı veya zararının hesaplanması için dönem kâr veya zararı hesabı altında toplanmaktadır. Bu işleme ilişkin yevmiye kayıtları aşağıda gösterilirken büyük defter hesaplarında ise 14 no.lu işlem olarak bağlantı numarası verilmektedir.

| | | |
|--|--------|--------|
| 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS. | 35.000 | |
| 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HS. | | 30.000 |
| 649 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARAR HS. | | 5.000 |

| | | |
|--------------------------------------|--------|--------|
| 600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI | 30.000 | |
| 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS. | 10.000 | |
| 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS. | | 40.000 |

Dönem kâr veya zararın bilançoda öz kaynaklara aktarılması işlemi ise 15 no.lu bağlantı numarası olarak büyük defterlere aktarılmaktadır.

| | | |
|---------------------------------------|-------|-------|
| 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS. | 5.000 | |
| 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HESABI | | 5.000 |

| | | |
|------------------------------------|-------|-------|
| 692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HS. | 5.000 | |
| 590 DÖNEM NET KÂRI HS. | | 5.000 |

| DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HESABI | | DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HESABI | | DÖNEM KÂRI HESABI | |
|-------------------------------|-------------|-----------------------------------|------------|-------------------|------------|
| (14) 35.000 | 40.000 (14) | (15) 5.000 | 5.000 (15) | | 5.000 (15) |
| (15) 5.000 | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| 40.000 | 40.000 | 5.000 | 5.000 | | 5.000 |

Büyük defter kayıtlarında italik yazılan rakamlar ile dönem sonu işlemleri gösterilmektedir.

Dönem sonunda maliyet ve gelir tablosu hesapları kuralına uygun şekilde devredilerek sonuç, dönem net kâr veya dönem net zarar fleklinde ilgili bilançoda yer alacak öz kaynak hesabına devredilir.

e. Kesin mizanın düzenlenmesi

| GENEL KESİN MİZAN | | | | |
|-------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| HESABIN ADI | TUTAR | | KALAN | |
| | BORÇ | ALACAK | BORÇ | ALACAK |
| KASA | 180.000 | 70.000 | 110.000 | - |
| BANKALAR | 60.000 | 50.000 | 10.000 | - |
| TİCARİ MALLAR | 40.000 | 30.000 | 10.000 | - |
| BİNALAR | 50.000 | - | 50.000 | - |
| TAŞITLAR | 20.000 | - | 20.000 | - |
| BANKA KREDİLERİ | - | 10.000 | - | 10.000 |
| SATICILAR | 60.000 | 70.000 | - | 10.000 |
| BORÇ SENETLERİ | - | 60.000 | - | 60.000 |
| ORTAKLARA BORÇLAR | - | 5.000 | - | 5.000 |
| SERMAYE | 25.000 | 135.000 | - | 110.000 |
| GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI | 10.000 | 10.000 | - | - |
| YURT İÇİ SATIŞLAR | 30.000 | 30.000 | - | - |
| SATILAN TİCARİ MALIN MALİYETİ | 30.000 | 30.000 | - | - |
| Diğer Olağan Gelir ve Kârlar | 10.000 | 10.000 | - | - |
| Diğer Olağan Gider ve Zarar | 5.000 | 5.000 | - | - |
| DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI | 40.000 | 40.000 | - | - |
| DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | 5.000 | 5.000 | - | - |
| DÖNEM NET KÂRI | - | 5.000 | - | 5.000 |
| TOPLAM | 565.000 | 565.000 | 200.000 | 200.000 |

f. Kesin mizandan sonra işletmenin dönem sonu Bilanço ve Gelir Tablosunun hazırlanması
Dönem sonu bilançosu, kesin mizan kalanlarından düzenlenir. Kesin mizan borç kalanları; dönem sonu bilançosunun varlıklarını, yani aktifini, alacak kalanları ise kaynaklarını, yani pasifini, oluşturur.

| AKTİF | | Y1 YILI DÖNEM SONU BİLANÇOSU | | PASİF | |
|--------------------------|----------------|------------------------------|----------------|-------|--|
| DÖNEN VARLIKLAR | 130.000 | YABANCI KAYNAKLAR | 85.000 | | |
| KASA | 110.000 | BANKA KREDİLERİ | 10.000 | | |
| BANKALAR | 10.000 | SATICILAR | 10.000 | | |
| TİCARİ MALLAR | 10.000 | BORÇ SENETLERİ | 60.000 | | |
| DURAN VARLIKLAR | 70.000 | ORTAKLARA BORÇLAR | 5.000 | | |
| BİNALAR | 50.000 | ÖZ KAYNAKLAR | 115.000 | | |
| TAŞITLAR | 20.000 | SERMAYE | 110.000 | | |
| | | DÖNEM NET KÂRI | 5.000 | | |
| VARLIKLAR TOPLAMI | 200.000 | KAYNAKLAR TOPLAMI | 200.000 | | |

| Y1 YILI GELİR TABLOSU | | CARİ DÖNEM |
|--|--|---------------|
| 60-BRÜT SATIŞLAR | | 30.000 |
| 61-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-) | | - |
| NET SATIŞLAR | | 30.000 |
| 62-SATIŞLARIN MALİYETİ (-) | | -30.000 |
| BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI | | 0 |
| 63-FAALİYET GİDERLERİ (-) | | -5.000 |
| 632-Genel Yönetim Giderleri (-) | | |
| FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI | | -5.000 |
| 64-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR | | 10.000 |
| 65-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-) | | - |
| 66-FİNANSMAN GİDERLERİ (-) | | - |
| OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR | | 5.000 |
| 67-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR | | - |
| 68-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-) | | |
| 69-DÖNEM NET KÂRI VE ZARARI | | 5.000 |

g. Kapanış kayıtlarının yapılması

| | | |
|---------------------------|---------|---------|
| 300 BANKA KREDİLERİ HS. | 10.000 | |
| 320 SATICILAR HESABI | 10.000 | |
| 321 BORÇ SENETLERİ HS. | 60.000 | |
| 331 ORTAKLARA BORÇLAR HS. | 5.000 | |
| 500 SERMAYE HESABI | 110.000 | |
| 590 DÖNEM NET KÂRI HS. | 5.000 | |
| 100 KASA HESABI | | 110.000 |
| 102 BANKALAR HESABI | | 10.000 |
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI | | 10.000 |
| 252 BİNALAR HESABI | | 50.000 |
| 254 TAŞITLAR HESABI | | 20.000 |
| <i>Kapanış Kaydı</i> | | |

Kapanış kaydı, dönem sonu bilançosundan yapılacaktır. Dönem sonu bilançosunun pasifi, yapılacak kapanış yevmiye kaydının borç tarafına; aktifi, alacak tarafına kayıtlanacaktır. Bu kayıt büyük deftere aktarıldığında açılan bütün hesapların kapandığı görülmektedir. Cari döneme ait kullanılan defterler, artık arşive kalkacaktır. Yeni dönemle ilgili açılış kaydı ile işletme, muhasebe sürecine kaldığı yerden yeni dönem şeklinde, yeni bir başlangıç olarak devam edecektir.