

ÖZKAYNAKLAR

Öz kaynaklar, işletmeyle ilgili ikinci kişilerin işletme üzerindeki haklarını göstermektedir. Bilindiği üzere genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden “kişilik” kavramı gereği; birinci kişi işletme, ikinci kişi ve kişiler işletme sahip veya sahipleri, üçüncü kişiler ise bunların dışında kalan (işletme dışındaki) kişilerdir. Dolayısıyla ikinci kişiler yani işletme sahipleri, işletmeye sermaye koyanlardır. Bu nedenle öz kaynaklar (öz sermaye) hesap grubu; işletme sahip veya sahiplerinin, işletme kişiliğinin aktifleri üzerindeki toplam haklarının parasal ifadesidir.

Öz kaynaklar; işletme sahip veya sahiplerinin işletmeye sermaye olarak verdiği değerler ile faaliyetler sonucu sağlanan ve henüz işletmeden çekilmemiş o dönem kârı (zarar: eksi), dağıtılmamış önceki dönem kârları (önceki dönem zararları: eksi) ve önceki dönem kârından ayrılan yedekler ile sermaye yedeklerinden oluşmaktadır. Bir işletmenin öz kaynaklarını bulmak için öz kaynak hesaplarının kalanları toplanır ya da net varlıklardan borçlar düşülür. Her iki tutarın birbirine eşit olacağı açıktır.

50 Öz kaynaklar grubunu oluşturan hesaplar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

52 SERMAYE YEDEKLERİ

54 KÂR YEDEKLERİ

57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)

59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

Bu grubu oluşturan alt hesaplardan bir bölümü öz kaynaklar tutarında artışa, bir bölümü ise azalışa neden olmaktadır.

Öz Kaynaklar, işletme sahip veya sahiplerinin varlıklar üzerindeki hakkını gösteren hesap grubudur.

ÖDENMİŞ SERMAYE

İşletme sahip veya sahiplerinin işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımları taahhütleri ile henüz ödenmemiş sermaye arasındaki fark ödenmiş sermayedir. Diğer bir ifadeyle taahhüt edilen (üstlenilen) sermayenin ödenmiş tutarını gösteren 50 Ödenmiş Sermaye grubu aşağıdaki hesapları kapsamaktadır.

Öz Kaynaklar

500 SERMAYE

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI

503 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI (-)

Görüleceği üzere değişik sermaye kavramları karşımıza çıkmaktadır. Taahhüt edilmiş, ödenmemiş, ödenmiş sermaye kavramları kısaca aşağıdaki gibi tanımlanabilir.

- Esas sermaye (taahhüt edilmiş sermaye); bir şirketin faaliyet, amaç ve konusuna göre ortakları tarafından işletmeye getirilmesi üstlenilen sermaye tutarıdır. Nominal sermaye olarak da bilinen bu sermayenin tamamı veya bir kısmı işletmeye ödenmiş olabilir.
- Ödenmemiş sermaye (ortakların sermaye taahhüt borçları) ; esas sermayenin, henüz işletmeye ödenmemiş olan kısmını gösterir. Diğer bir ifadeyle ortakların getirmeyi taahhüt ettikleri, ancak henüz ödemedikleri için işletmeye olan sermaye borçlarıdır.

- Ödenmiş sermaye ise; esas sermayeden ödenmemiş sermayenin çıkarılmasıyla bulunur ve ortakların şirkete fiilen getirdikleri sermaye tutarını ifade eder. Öz kaynaklar grubunun temel unsuru olup, bilançoda sermayenin ödenmiş kısmını göstermektedir.

500 Sermaye

İşletmeye tahsis edilen veya işletmenin ana sözleşmesinde yer alan ve ticaret siciline tescil edilmiş bulunan nominal sermaye tutarıdır. Bu tutar, şahıs işletmelerinde istendiği anda ve herhangi bir resmi işleme gerek olmaksızın değiştirilebilir. Ancak şirketlerde özellikle de sermaye şirketlerinde, sermaye üçüncü kişiler açısından büyük önem taşıdığından tutarının değiştirilmesi bir takım hukuki işlemlerin yerine getirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Sermaye hesabının alacağına, taahhüt edilen sermaye tutarı kaydedilirken karşılığında borçlu çalışacak hesap, işletmenin türüne göre değişiklik göstermektedir. Şahıs işletmelerinde sermaye olarak konulan değerlerin ilgili aktif hesabı (kasa, bina, taşıt vb.) borçlandırılır. Kısaca şahıs işletmelerinde;

İşletme kişiliğine yüklenen herhangi bir borç söz konusu değilse, işletme faaliyetlerine tahsis edilen varlıklar toplamı sermayeye eşit olmaktadır.

Varlıklar = Sermaye

İşletme sahiplerinin, işletme kişiliğine tahsis ettikleri varlıkların yanı sıra yükledikleri borçlar da söz konusu ise sermaye tutarı aşağıdaki eşitlik dikkate alınarak bulunur.

Varlıklar-Borçlar = Sermaye

Örnek:

1. Tek kişinin sahip olduğu A İşletmesi, ₺150.000 nakit, ₺80.000 banka mevduatı ve ₺170.000 değerinde bir kamyonun sermaye karşılığı olarak tahsis edilmesiyle çalışmaya başlamıştır.

Kamyonun henüz ödenmemiş ₺70.000 değerindeki uzun vadeli diğer çeşitli borcunu kurulan işletme ödeyecektir.

2. A İşletmesini kuran şahıs, sermayesini ₺30.000 azaltmaya karar vermiş ve işletmenin bankadaki hesabından bu tutarı çekmiştir.

3. Kurulan A İşletmesi, B'yi ₺20.000 sermaye ile ortak almış ve ortak B, sermaye karşılığı olarak bu değerinde bir binasını işletmeye tahsis etmiştir.

4. A İşletmesi, dönemi zararla kapatmış ve izleyen dönemde, ₺17.000 tutarındaki zararın sermaye azaltılarak karşılanmasına karar vermiştir.

| | | |
|------------------|-------------------------------|---------|
| 1 _____ / _____ | | |
| 100 KASA HS. | 150.000 | |
| 102 BANKALAR HS. | 80.000 | |
| 254 TAŞITLAR HS. | 170.000 | |
| | 439 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS. | 70.000 |
| | 500 SERMAYE HS. | 330.000 |

Sermayenin oluşum kaydı

_____ / _____

| | | |
|---------------------------------|---------------------------------|---------|
| 2 _____ / _____ | | |
| 500 SERMAYE HS. | | 30.000 |
| | 102 BANKALAR HS. | 30.000 |
| Sermayenin azaltılması | | |
| 3 _____ / _____ | | |
| 252 BİNALAR HS. | | 200.000 |
| | 500 SERMAYE HS. | 200.000 |
| Yeni ortak alınması | | |
| 4 _____ / _____ | | |
| 500 SERMAYE HS. | | 17.000 |
| | 580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HS. | 17.000 |
| Zararın sermayeden karşılanması | | |
| _____ / _____ | | |

501 Ödenmemiş Sermaye

Ticaret şirketlerinde sermayenin muhasebe sistemine alınması, şahıs işletmelerindekine göre biraz daha karmaşıktır. Olay iki aşamada gerçekleştirilmektedir. Birinci aşamada ortaklar tarafından işletmeye konması kararlaştırılan sermaye taahhüt edilir. İkinci aşamada ise taahhüt edilen sermaye tutarı, ortaklar tarafından yasal süre içinde işletmeye ödenir. Ortakların taahhüdü, ödenmemiş sermaye hesabının borcuna yazılarak sermaye hesabı alacaklandırılır ve böylece sermaye oluşturulur. Ortakların sermaye borçlarını ödemesi durumunda, teslim edilen varlıkların (aktifler) borçlandırılması karşılığında ödenmemiş sermaye hesabı alacaklandırılır. Ortaklarca yüklenilen sermayenin henüz ödenmemiş kısmını gösteren hesap kalanı; öz kaynakları azaltıcı unsur olarak, sermaye hesabının altında bir indirim biçiminde gösterilir. Çünkü Ödenmemiş Sermaye hesabı aktif karakterli bir hesap olup, pasifteki esas sermayeyi düzenler. Bu hesap aracılığıyla, net değer esasına göre düzenlenen bilançoda ödenmiş sermaye tutarını görmek mümkün olur.

Kısaca ifade etmek gerekirse ödenmemiş sermaye hesabı; şirketlerin kuruluşunda veya sermaye artırımında diğer bir deyişle sermayenin oluşumu sırasında kullanılan bir hesaptır. Şirketler açısından ortaklardan olan sermaye karşılığı alacakları ifade ederken, ortaklar açısından ise şirkete olan sermaye taahhüt borçlarını göstermektedir.

Hesap; sermayeyi sağlayan ortakların adları, hisselerin özellikleri ve ödeme çağrısı (apel) yapılıp yapılmamasına göre, 500 Sermaye hesabıyla uyumlu bir biçimde yardımcı hesaplara bölümlenir.

Ödenmemiş sermaye, ortakların işletmeye getirmeyi taahhüt ettikleri ancak henüz işletmeye ödemedikleri sermaye borcudur.

Örnek:

X Limited Şirketinin ₺225.000 tutarındaki sermayesi, üç ortak tarafından eşit paylarla taahhüt edilmiştir.

Ortaklardan A, taahhüdü olan ₺75.000'yi şirket adına bankaya yatırmış, ortaklardan B taahhüdünün ₺50.000'sini işletmeye nakden ödemiş, C ise ₺75.000 tutarındaki ticari malı sermaye karşılığı olarak vermiştir.

| | | |
|------------------------------|-----------------|---------|
| _____ / _____ | | |
| 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS. | | 225.000 |
| A Sermaye taahhüt Hs. 75.000 | | |
| B Sermaye taahhüt Hs. 75.000 | | |
| C Sermaye taahhüt Hs. 75.000 | | |
| | 500 SERMAYE HS. | 225.000 |
| Sermayenin taahhüdü | | |
| _____ / _____ | | |

| | |
|-----------------------|--------|
| 100 KASA HS. | 50.000 |
| 102 BANKALAR HS. | 75.000 |
| 153 TİCARİ MALLAR HS. | 75.000 |

| | |
|------------------------------|---------|
| 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS. | 200.000 |
| A Sermaye taahhüt Hs. 75.000 | |
| B Sermaye taahhüt Hs. 50.000 | |
| C Sermaye taahhüt Hs. 75.000 | |

Sermaye paylarının ödenmesi

| | | |
|------------------|-----------------------|--------------|
| 500 SERMAYE HS. | 501 ÖDENMEMİŞ SER.HS. | 100 KASA HS. |
| 225.000 | 225.000 | 50.000 |
| | 200.000 | |
| 102 BANKALAR HS. | 153 TİCARİ MALLAR HS. | |
| 75.000 | 75.000 | |

Yukarıdaki kayıtlardan ilkinde şirketin sermaye oluşumu, ikincisinde ise ortakların taahhüt ettikleri sermaye paylarının işletmeye ödenmesi görülmektedir. Sermaye oluşumunda, 500 Sermaye hesabı taahhüt edilen sermaye kadar alacaklarinken, bu taahhütten dolayı ortakların işletmeye olan sermaye borçları (işletmenin ortaklardan olan sermaye alacakları) ise 501 Ödenmemiş Sermaye hesabının borcunda izlenir. Daha sonra ortaklar sermaye borçlarını işletmeye ödedikçe, 501 Nolu hesap alacaklandırılmaktadır. Açılan hesapların kalanları bilançoda aşağıdaki gibi yer alacaktır.

| Aktif |Tarihli BİLANÇO | Pasif |
|------------------|----------------------|-----------------------|
| HAZIR DEĞERLER | 125.000 | SERMAYE |
| KASA | 50.000 | ÖDENMİŞ SERMAYE |
| BANKALAR | 75.000 | ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-) |
| STOKLAR | 75.000 | |
| TİCARİ MAL | 75.000 | |
| TOPLAM VARLIKLAR | 200.000 | TOPLAM KAYNAKLAR |
| | | 225.000 |
| | | 200.000 |
| | | (25.000) |
| | | 200.000 |

SERMAYE YEDEKLERİ

İşletmelerde öz kaynaklar, yalnızca işletme faaliyetleri sonucunda yaratılan "kâr" nedeniyle değil, aşağıda belirtilen diğer nedenlerle de (sermaye hareketleri nedeniyle) artış gösterebilir;

- Çıkarılmış hisse senetlerinin, üzerinde yazılı olan değerden daha yüksek değerde satılması nedeniyle, ödenmiş sermayeden fazla bir tahsilat yapılması (hisse senetleri ihraç primleri)
- Sermaye taahhüdünü yerine getirmeyen ortağın, ortaklık payının iptal edilerek yeniden çıkarılan hisse senedinin satışından olumlu fark doğması (hisse senedi iptal kârları)

Sermaye Yedekleri hesap grubu aşağıda belirtilen hesapları kapsamaktadır.

520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ

521 HİSSE SENEDİ İPTAL KÂRLARI

522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI

523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI

529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

Tekdüzen Hesap Planı'nda, bu grup içinde beş hesap açıldığı halde, bunlardan yeniden değerlemeye ilişkin olan 522 ve 523 Nolu hesapların enflasyon düzeltmesi uygulaması nedeniyle kullanım alanı ortadan kalkmıştır.

520 Hisse Senedi İhraç Primleri

Yeni çıkarılan hisse senetlerinin primli satışından kaynaklanan tutarların izlendiği hesaptır. Hisse senetlerinin nominal değerleri ile ihraç değeri arasındaki olumlu fark (emisyon primi) ödenmiş sermaye dışında bir değerdir ve ortakların tümüne ait bir sermaye anlamına gelir. TTK tarafından yedek akçe olarak nitelendirilen bu fark, meydana geldiğinde 520 Hisse Senedi İhraç Primleri hesabı alacaklandırılır.

Bu farkın sermayeye eklenmesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda ise hesaba borç kaydedilir.

Örnek:

(Y) A.Ş. ₺12.000.000 olan sermayesini 1/4 oranında artırmaya karar vermiş ve çıkardığı hisse senetlerini borsada oluşan fiyat üzerinden banka aracılığıyla satmıştır. Banka bu satış işlemiyle ilgili olarak ₺60.000 komisyon vb. gider kestiğini ve satış bedeli olarak hesabımıza ₺4.000.000'nin işlendiğini bildirmiştir.

| | | |
|--------------------------------------|-----------|-----------|
| 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS. | 3.000.000 | |
| 500 SERMAYE HS. | | 3.000.000 |
| Sermayenin artırılması | | |
| 102 BANKALAR HS. | 4.000.000 | |
| 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS. | | 3.000.000 |
| 520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ HS. | | 1.000.000 |
| Hisse senedi satışı | | |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS. | 60.000 | |
| 102 BANKALAR HS. | | 60.000 |
| Banka komisyonunun hesaptan ödenmesi | | |

Örnek:

Y A.Ş., oluşan bu ₺1.000.000 tutarındaki ihraç primlerinin yarısının sermayeye eklenerek, ortaklara bu tutardaki hisse senedinin bedelsiz dağıtılmasına karar vermiştir.

| | | |
|-------------------------------------|---------|---------|
| 520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ HS. | 500.000 | |
| 500 SERMAYE HS. | | 500.000 |

521 Hisse Senedi İptal Kârları

Anonim şirketlerde ortaklar, sermaye karşılığı taahhüt ettikleri borçlarını yasal süre içinde ödemek zorundadırlar. Kendine tanınan bu yasal sürede borcunu ödemezse ortaklıktan çıkarılır, yaptığı ödemeler geri verilmez ve diğer borçlarına da sayılmaz. Parası ödenmeyen hisseler iptal edilerek yenisi çıkarılır ve satılır. Yeni ortaklardan tahsil edilen tutar ile hisselerin nominal değeri arasındaki fark, eski ortağın ödediği tutardan fazla ise bu tutar, 521 Hisse Senedi İptal Kârları hesabına alacak kaydedilir. Söz konusu olumlu farkın sermayeye eklenmesi ya da başka amaçlarla kullanılması durumunda hesap borçlandırılır.

Örnek:

SOLMAZ AŞ'nin 15.000'lik sermaye taahhüdünü yerine getirmeyen ortağının hisse senetleri iptal edilerek, yenileri bir başka ortağa 18.000'ye banka aracılığıyla satılmıştır.

| | | |
|---|--------|--------|
| 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS. | 15.000 | |
| 500 SERMAYE HS. | | 15.000 |
| Ortağın sermaye taahhüdü | | |
| 102 BANKALAR HS | 18.000 | |
| 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS. | | 15.000 |
| 521 HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI HS. | | 3.000 |
| Ödenmeyen hisselerin iptali ve yeni hisselerin satışı | | |

KÂR YEDEKLERİ

Ticari faaliyetlerin temel amacı, hesap dönemini kârla kapatmaktır. Bunun içinde, belirli bir döneme ilişkin gelirlerle giderler arasında olumlu bir farkın oluşması gerekmektedir. Bu fark, işletmenin dönem başı ve dönem sonu öz kaynak tutarlarının karşılaştırılmasıyla da saptanabilmektedir.

İşletme kârlarından, gelecekte ortaya çıkabilecek riskleri karşılamak veya oto finansman sağlamak amacıyla ayrılan tutarlara "yedekler" ya da "yedek akçe" denmektedir. Bu deyim, yedek ayrılması durumunda işletmede yedek tutulacak ödeme araçlarını yani parayı (akçe) ifade etmektedir. Kârın, dağıtılmayarak işletmede bırakılan kısmı kâr yedekleri olarak bilinmektedir.

Tek şahıs işletmelerinde veya şahıs şirketlerinde, kârın bir kısmının işletmede tutulması için yedek ayrılması zorunluluğu yoktur. Girişimci veya ortaklar, mali bünyeyi güçlendirmek için dönem kârından bir kısmını sermayeye ekleyebilir, yedek olarak ayırabilir veya geçmiş dönem kârı olarak hesaplarında tutabilirler. Bu tür işletme ve şirketlerde, üçüncü kişilere karşı sorumluluk tüm mal varlıklarıyla olduğu için kârın yedek olarak işletmede tutulması veya işletme dışında bir öz varlığa yatırılması üçüncü kişilerin haklarının korunması açısından bir sorun yaratmaz.

Buna karşılık sermaye şirketlerinde ortakların üçüncü kişilere karşı sorumluluğu; koydukları sermaye ile sınırlı olduğu için kârın bir kısmının şirketin Öz sermayesini artıran bir unsur olarak işletmede bırakılması, üçüncü kişilerin güvencesini artırmaktadır. Bu nedenle de TTK, sermaye şirketleri için yedek ayırmayı zorunlu kılmaktadır. Dönem kârının bir bölümünün işletmede tutulması;

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

Sağlanan tüm bu faydalar nedeniyle, şirket ana sözleşmelerinde; kanunun zorunlu kıldığı tutardan daha fazla yedek akçe ayrılmasına ilişkin hükümler yer alabilmekte veya genel kurul daha fazla kârın işletmede bırakılması konusunda karar verebilmektedir. Bu nedenle yasalar gereği ayrılan yedeklere “yasal yedekler”, ana sözleşme gereği ayrılanlara “statü yedekleri”, şirket genel kurulu kararına göre ayrılan yedekler ise “olağanüstü” veya “isteğe bağlı yedekler” denmektedir.

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

Kâr Yedekleri hesap grubu aşağıdaki hesapları kapsamaktadır.

540 YASAL YEDEKLER

541 STATÜ YEDEKLERİ

542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER

548 DİĞER KÂR YEDEKLERİ

549 ÖZEL FONLAR

540 Yasal Yedekler

Kanun hükümleri gereğince ayrılmış bulunan yedekler, 540 Yasal Yedekler hesabının alacağına kaydedilmektedir. Kâr yedekleri, işletmenin önceki dönemde elde ettiği kârdan ayrıldığı için 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabı da ayrılan yasal yedek tutarı kadar borçlandırılmaktadır. TTK, Anonim Şirketlerin I. ve II. tertip olmak üzere iki tür yasal yedek ayırmalarını zorunlu kılmaktadır.

Sermaye şirketlerinin, her yıl safi kârlarının %5'ini (yirmide biri) ödenmiş sermayenin beşte birini buluncaya kadar yedek akçe olarak ayırmaları zorunludur. (TTK md.466) Buna I. Tertip Yedek Akçe denmektedir.

Ortaklara ve kârdan pay alan diğer kişilere dağıtılan birinci temettü tutarı düşüldükten sonra, dağıtılması kararlaştırılan kârın %10'unu ise II. Tertip Yedek Akçe olarak tanımlanmaktadır.

Örnek:

Ödenmiş Sermayesi ₺300.000, cari döneme kadar ayrılmış yasal yedekleri ₺20.000, dönem net kârı ₺500.000 olan bir sermaye şirketi; I. ve II. Tertip Yedek Akçe ayırmakta, 1. Temettü ve ₺75.000 II. Temettü dağıttıktan sonra kalan kârı olağanüstü yedeklere almaktadır. Ayrılacak yedek akçe ve I. Temettü tutarını hesaplayarak gerekli kayıtları gerçekleştirelim.

Hesaplama Aşamaları:

I. Tertip yedeklerin üst sınırı ödenmiş sermayenin %20'si olduğu için;

$300.000 \times \%20 = ₺60.000$ Şirket bu tutarı buluncaya kadar I. Tertip Yedek ayırmak zorundadır.

Şu ana kadar ₺20.000 yasal yedek ayrıldığı için;

$60.000 - 20.000 = ₺40.000$ daha yedek ayırmak zorundadır.

Bu yıl ayıracağı yasal yedek tutarı; Net Kâr x %5 'tir.

I. Tertip Yasal Yedek = $500.000 \times \%5 = ₺25.000$

Bu tutar, şirketin ayırması gereken ₺40.000'yi aşmadığı için ₺25.000'nin tamamı I. Tertip Yasal Yedek olarak ayrılır.

Şirket Ödenmiş Sermayesinin %5'ini de I. Temettü olarak dağıtmak zorundadır.

$$\text{I. Temettü} = 300.000 \times \%5 = \text{₺}15.000$$

II. Tertip Yedeğin hesaplanacağı matrah şöyle bulunur;

$$\text{Matrah} = \text{Dağıtılan Toplam Kâr} - \text{I. Temettü}$$

$$\text{Matrah} = 500.000 - 15.000 = \text{₺}485.000$$

$$\text{II. Tertip Yedek} = \text{Matrah} \times \%10$$

$$\text{II. Tertip Yedek} = 485.000 \times \%10 = \text{₺}48.500$$

$$\text{II. Temettü Tutarı} = \text{₺}75.000$$

Olağanüstü Yedekler =

$$\text{Dönem Net Kârı} - (\text{I. Tertip Yasal Yedek} + \text{I. Temettü} + \text{II. Tertip Yedek} + \text{II. Temettü})$$

$$= 500.000 - 25.000 - 15.000 - 48.500 - 75.000$$

$$\text{Olağanüstü Yedekler} = 500.000 - 163.500 = \text{₺}336.500$$

Kayıt Aşaması:

1. Dönemin net kârı izleyen dönemde dağıtılacağı için öncelikle biten dönemin 590 Dönem Net Kârı hesabı izleyen dönemin başında kapatılarak, 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabına aktarılmak zorundadır.

| 1.1.20XX | |
|-------------------------------|---------|
| 590 DÖNEM NET KÂRI HS. | 500.000 |
| 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS. | 500.000 |

2. İkinci aşamada 570 Nolu hesabın borçlandırılması karşılığında buradaki tutar; yasal yedeklere, olağanüstü yedeklere ve ortaklara borçlar hesabına alacak kaydedilir.

| | | |
|-------------------------------|---------|---------|
| 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS. | 500.000 | |
| 540 YASAL YEDEKLER HS. | | 73.500 |
| I. Tertip Yedek | 25.000 | |
| II. Tertip Yedek | 48.500 | |
| 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HS. | | 336.500 |
| 335 ORTAKLARA BORÇLAR HS. | | 90.000 |
| I. Temettü | 15.000 | |
| II. Temettü | 75.000 | |

| | |
|-------------|--|
| 500 SERMAYE | |
| 300.000 | |

| | |
|--------------------|---------|
| 590 DÖNEM NET KÂRI | |
| 500.000 | 500.000 |

| | |
|--------------------|---------|
| 570 GEÇ. YIL. KÂR. | |
| 500.000 | 500.000 |

| | |
|--------------------|--|
| 540 YASAL YEDEKLER | |
| 73.500 | |

| | |
|---------------------|--|
| 542 OLAĞANÜSTÜ YED. | |
| 336.500 | |

| | |
|---------------------|--|
| 335 ORTAKLARA BORÇ. | |
| 90.000 | |

541 Statü Yedekleri

Şirketin kuruluş ana sözleşmesinde, yasal yedekler dışında yedek ayrılmasına ilişkin hükümler yer alıyorsa, bu hükümler çerçevesinde ayrılan yedekler, 541 Statü Yedekleri hesabının alacağına izlenir.

Ayrılan bu tutar kadar ise 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabına borç kaydedilir.

Örnek:

SOLMAZ AŞ'nin Genel Kurulu'nda, şirket ana sözleşmesinde yer alan hüküm gereğince, ₺150.000 tutarındaki dönem kârından ₺12.000'nin statü yedeği olarak ayrılmasına karar verilmiştir.

1. Öncelikle dönem kârının geçmiş yıllar kârları hesabına alınması gerekir.

| | | |
|-------------------------------|---------|---------|
| 590 DÖNEM NET KÂRI HS. | 150.000 | |
| 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS. | | 150.000 |

2. İkinci aşamada ise statü yedeği geçmiş yıllar kârlarından ayrılır.

| | | |
|-------------------------------|--------|--------|
| 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS. | 12.000 | |
| 541 STATÜ YEDEKLERİ HS. | | 12.000 |

542 Olağanüstü Yedekler

Sermaye şirketlerinde, Genel Kurul tarafından ayrılmasına karar verilen olağanüstü yedek akçe tutarı ile dağıtım dışı bırakılan kâr 542 Olağanüstü Yedekler hesabının alacağına izlenir.

Karşılığında 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabı borçlandırılır. Olağanüstü yedek olarak ayrılan tutarın; sermayeye eklenmesi, temettü olarak dağıtılması ya da başka bir şekilde kullanılması durumunda ise bu hesaba borç kaydedilerek tutar başka bir hesaba aktarılmış olur.

Örnek:

Şirket Genel Kurulu' u, geçmiş yıllar kârlarındaki ₺65.000'nin olağanüstü yedek olarak ayrılmasına ilişkin öneriyi kabul etmiştir.

| | | |
|-------------------------------|--------|--------|
| 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS. | 65.000 | |
| 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER HS. | | 65.000 |

Özel Fonlar

İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer amaçlarla ayrılan fonlar, 549 Özel Fonlar hesabının alacağına izlenir.

Genel Kurul kararı gereği, belirli amaçlarla kullanılmak üzere ayrılan MDV yenileme fonları, yatırım ve geliştirme fonları, iştirakler satış kârları vb. diğer özel fonlar bu hesapta izlenir. Bunlardan "yenileme fonu" dışında kalanlar belirli amaca tahsis edilmiş yedekler olarak kabul edilir ve yedekler hesabı gibi çalışır.

Yenileme fonu ise, bir duran varlığın yenilenmek üzere satılmasında, duran varlığın net değerini aşan olumlu kısım (satış kârı) ile alacaklandırılır. Duran varlık yenilediğinde, yeni varlığın amortismanı yenileme fonu hesabındaki tutar bitinceye kadar borç kaydedilir. Yenileme fonunun bu amaçla kullanılabilmesi, eski duran varlığın satışı yapıldıktan itibaren üç yıldır. Bu sürede kullanılmayan yenileme fonu, üçüncü yılın vergi matrahına eklenir.

Örnek:

Solmaz A.Ş. Genel Kurulu'nda, geçmiş yıllar kârına alınan ₺105.000'nin yatırım fonu olarak ayrılması kararı alınmıştır.

| | | |
|-------------------------------|---------|---------|
| 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS. | 105.000 | |
| 549 ÖZEL FONLAR HS. | | 105.000 |

Görüleceği üzere kayıt aşaması yedek akçe ayırmada olduğu gibi gerçekleşmektedir.

Örnek:

1. İşletmede üretim faaliyetinde kullanılan bir makine, yenisi alınmak üzere ₺80.000 + %18 KDV ile peşin ₺94.000'ye satılmıştır. Makineye ilişkin bilgiler şöyledir:

| | |
|--------------------------|-----------|
| Makinenin kayıtlı değeri | ₺130.000 |
| Birikmiş Amortismanı (-) | ₺(70.000) |
| Net Değeri | ₺60.000 |

2. Makinenin satışından doğan olumlu fark yenileme fonuna devredilecektir.

3. Satışı izleyen yılın başında ₺500.000'ye yeni bir makine satın alınmış ve yıl sonunda %20 amortisman ayrılmıştır. Yeni makinenin amortisman giderinin bir kısmı yenileme fonundan karşılanacaktır.

| | | |
|--|--------|---------|
| 100 KASA HS. | 88.000 | |
| 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS. | | 130.000 |
| 391 HESAPLANAN KDV HS. | | 8.000 |
| 649 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR | | 20.000 |
| veya | | |
| (679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR) | | |
| Eski makinenin satılması. | | |

| | | | |
|----|---|--------|---------|
| 2. | 649 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR HS. | 20.000 | |
| | veya | | |
| | (679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR HS.) | | |
| | 549 ÖZEL FONLAR HS. | | 20.000 |
| | Yenileme Fonu 20.000 | | |
| | Makine satışından doğan kârın özel fona devri | | |
| 3. | 549 ÖZEL FONLAR HS. | 20.000 | |
| | Yenileme Fonu 20.000 | | |
| | 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. | 80.000 | |
| | 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. | | 100.000 |
| | Yeni makinenin amortisman kaydı (500.000x0,20) | | |

Bu kayıtla yeni alınan makinenin, bu yıla ilişkin ₺100.000 tutarındaki amortisman giderinin ₺20.000'si yenileme fonundan karşılanmış, geriye kalan ₺80.000 ise genel üretim giderlerine aktarılmıştır.

GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI

Bu grup, bir tek 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabından oluşmaktadır. Söz konusu hesap, önceki yıllara ait kârların dağıtılmasına ya da sermayeye eklenmesine kadar tutulması için açılmaktadır.

Hesap, önceki dönem sonunda elde edilen ve 590 Dönem Net Kârı hesabının alacağında yer alan tutarın, izleyen dönemin başında bu hesaba borç, 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabına alacak yazılmasıyla açılmaktadır. Daha önceki örneklerde de görüldüğü üzere; ödenen temettüler, ayrılan yedekler, oluşturulan özel fonlar vb. tutarlarla kısaca kârın kullanılma biçimine göre hesap borçlandırılmaktadır.

Örnek:

Solmaz AŞ'nin dönem sonunda gerçekleşen ₺225.000 tutarındaki bilanço net kârı, izleyen dönemin başında kâr dağıtımı ve yedek ayrılması gerçekleştirilmek üzere ilgili hesabına alınmıştır.

| | | | |
|--|-------------------------------|---------|---------|
| | 590 DÖNEM NET KÂRI HS. | 225.000 | |
| | 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS. | | 225.000 |

GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (—)

Bu grupta da geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan dönem net zararlarının izlendiği yalnızca 580 Geçmiş Yıllar Zararları (-) hesabı yer almaktadır. Faaliyet dönemini zararla kapatıp bu zararı 591 Dönem Net Zararı (-) hesabının borcuna alan işletmeler, izleyen dönemin başında tutarı 591'den çıkarıp 580 Nolu hesabın borcuna aktararak hesabı açmış olurlar. Hesap, zararın yedeklerden karşılanması, izleyen dönem kârlarından ya da sermayeden mahsup edilmesi durumunda ise alacaklanarak kapatılır.

Borç karakterli bir hesap olduğu için öz kaynakta azalmayı temsil eder ve bu grupta bir indirim biçiminde gösterilir.

Örnek:

İşletme, ₺75.000 tutarındaki Dönem Net Zararını, ertesi dönemin başında Geçmiş Yıllar Zararları hesabına aktarmış ve bu zararı Geçmiş Yıllar Kârlarından indirerek kapatmıştır.

| | | |
|---|--------|--------|
| 580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HS. | 75.000 | |
| 591 DÖNEM NET ZARARI HS. | | 75.000 |
| Zararın izleyen dönemde ilgili hesabına aktarılması | | |
| 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS. | 75.000 | |
| 580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HS. | | 75.000 |
| Zararın mahsubu | | |

DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

Bu grup, işletmenin faaliyet dönemine ait vergi sonrası net kâr veya zarar tutarlarının izlendiği iki hesabı kapsamaktadır.

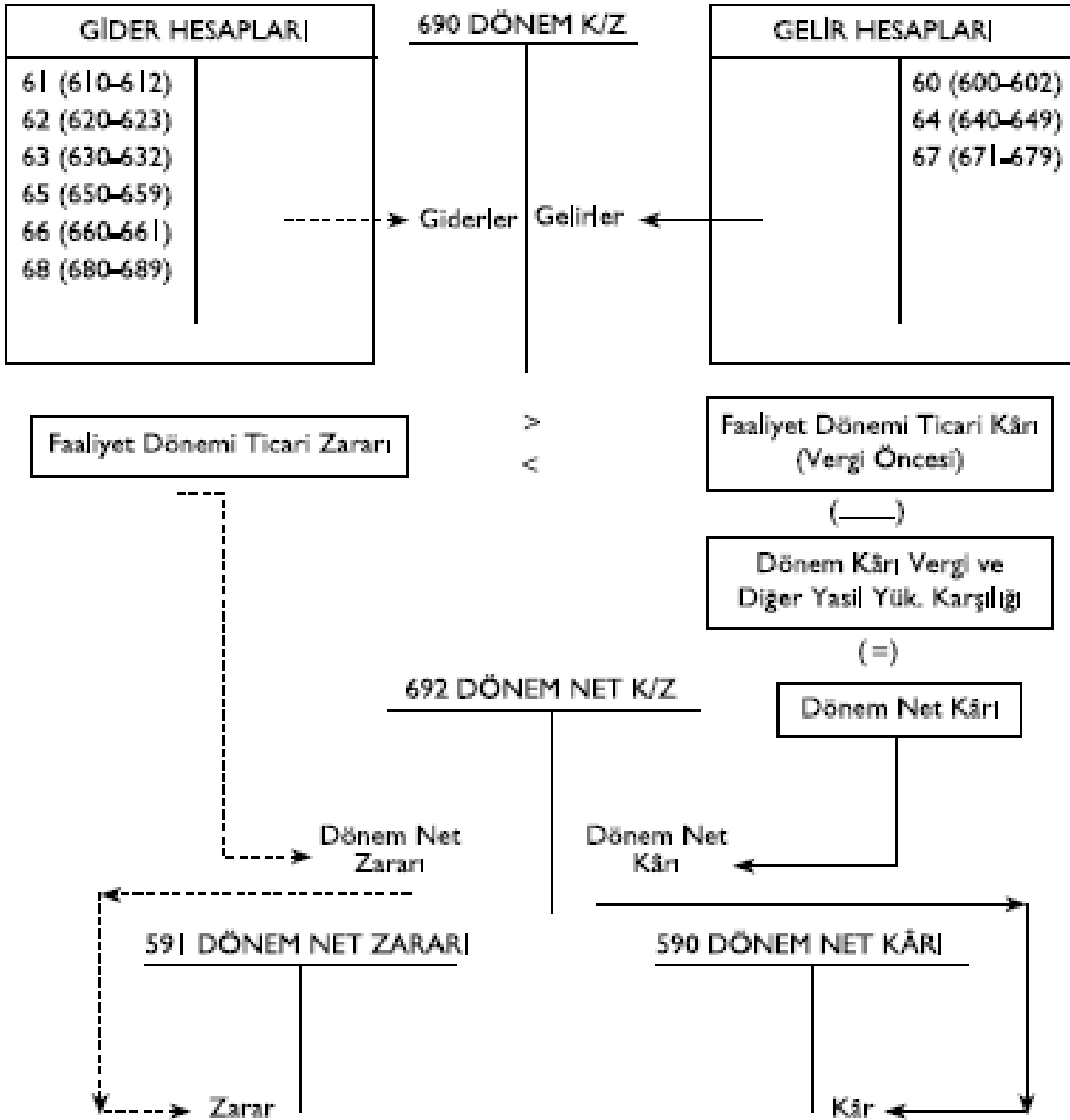
590 DÖNEM NET KÂRI

591 DÖNEM NET ZARARI (-)

İşletmede dönem içinde açılan tüm gelir ve gider hesapları dönem sonunda, yine bir gelir tablosu hesabı olan 690 Dönem Net Kârı veya Zararı hesabında toplanırlar. Gelir hesapları borçlanıp kapanarak bu hesabın alacağına, gider hesapları ise alacağına kayıt yapılarak kapatılıp 690'nın borcuna aktarılırlar.

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

Bu anlatımlar, aşağıdaki gibi şematik olarak gösterilebilir.



590 Dönem Net Kârı

690 Dönem Kâr veya Zararı hesabı alacak kalanı verirse yani işletmenin gelirlerinin toplamı giderlerinden büyük olursa bu tutar vergi öncesi kârı oluşturur. İşletme bir kurum ise, dönem kârından vergi ve diğer yasal yükümlülükler hesaplanıp ayrıldıktan sonra net kâr, 692 Dönem Net Kârı veya Zararı hesabının alacağına kaydedilir. İşletme, kâr üzerinden vergi yükümlüsü değilse, 690 no.lu hesabın alacak kalanı doğrudan 692'nin alacağına aktarılır. Net kâr tutarı, bu hesap ile gelir tablosunda yer aldıktan sonra, bilançonun öz kaynaklar grubunda gösterilmek üzere 590 Dönem Net Kârı hesabının alacağına aktarılır. Böylece dönem net kârı bilançoda yerini almış olur.

Örnek:

Solmaz AŞ'nin 2010 yılına ilişkin ₺8.200 kurumlar vergisi, ₺3.800 gelir vergisi (kurum stopajı) hesaplanmıştır. Döneme ilişkin geçici vergi tutarı ₺7.500'dir. 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabı ₺42.000 alacak kalanı vermektedir.

- 31.12.2010 tarihinde vergi yasal yükümlülük karşılıklarının oluşturulması.

| | | |
|--|--------|--------|
| 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS. | 12.000 | |
| 691.00 Gelir Vergisi 3.800 | | |
| 691.01 Kurumlar Vergisi 8.200 | | |
| 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS. | | 12.000 |
| 370.00 Gelir Vergisi 3.800 | | |
| 370.01 Kurumlar Vergisi 8.200 | | |

Bu kayıtla oluşturulan vergi karşılıkları, gelir tablosunda ve bilançoda gösterilmek üzere ilgili hesaplarına alınmışlardır.

2. Dönem Net Kârının hesaplanması

| | | |
|--|--------|--------|
| 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI | 42.000 | |
| 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS. | | 12.000 |
| 691.00 Gelir Vergisi 3.800 | | |
| 691.01 Kurumlar Vergisi 8.200 | | |
| 692 DÖNEM NET KÂRI | | 30.000 |

Bu kayıtla, kapatılması gereken 690 ve 691 numaralı hesapların ilgili taraflarına kayıt yapıldıktan sonra, iki hesap tutarı arasındaki farkı ifade eden dönem net kârı da ilgili hesabı olan 692'ye alacak kaydedilmiştir.

3. Net dönem kârının bilançodaki ilgili hesabına aktarılması.

| | | |
|-------------------------------|--------|--------|
| 692 DÖNEM NET KÂRI HS. | 30.000 | |
| 590 DÖNEM NET KÂRI HS. | | 30.000 |

4. Geçici verginin 371 Nolu hesaba aktarılması.

| | | |
|--|-------|-------|
| 371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER HS. | 2.500 | |
| 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR HS. | | 2.500 |

Dönem içerisinde 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar hesabının borcunda izlenen geçici vergi tutarı, dönem sonunda bu kayıtla pasifte 37 hesap grubunda yer alması için 371 no.lu hesaba aktarılmaktadır.

5. İzleyen dönemde, dönem net kârının geçmiş yıllar kârları hesabına aktarılması.

| | | |
|-------------------------------|--------|--------|
| 590 DÖNEM NET KÂRI HS. | 30.000 | |
| 570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS. | | 30.000 |

6. Vergi tahakkuk kaydı

| | | |
|--|--------|-------|
| 370 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI HS. | 12.000 | |
| 370.00 Gelir Vergisi | 3.800 | |
| 370.01 Kurumlar Vergisi | 8.200 | |
| 371 DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ HS. | | 2.500 |
| 360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. | | 9.500 |

| 690 DÖNEM KÂR VEYA ZARARI | 691 | 370 | 692 |
|---------------------------|--------|--------|--------|
| | 12.000 | 12.000 | 30.000 |
| | 193 | 371(-) | 590 |
| | 2.500 | 2.500 | 30.000 |
| 40.000 | | | |
| 42.000 | | | |
| 82.000 | | | |

AKTİF **SOLMAZ AŞ'nin 31.12.20XX TARİHLİ BİLANÇOSU** **PASİF**

| | |
|-----------------------------------|---------|
| KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR | |
| BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | 9.500 |
| Dön.Kârı Ver. Yas. Yük. Karş. | 12.000 |
| Dön.Kârı Peş.Öd. Ver. Yas. Yük(-) | (2.500) |
| ÖZ KAYNAKLAR | |
| DÖNEM NET KÂRI | 30.000 |

591 Dönem Net Zararı (-)

İşletmenin 690 Dönem Kârı veya Zararı hesabı borç kalanı veriyorsa yani dönemin giderleri, gelirlerinden daha fazla ise bu fark 690'nın alacağına yazılarak 692 Dönem Net Kârı veya Zararı hesabının borcuna aktarılır. Daha sonra bu net zararın, bilançoda da yer alabilmesi için tutarın 692'nin alacağına bilanço hesabı olan 591 Dönem Net Zararı (-) hesabının borcuna kaydedilmesi gerekmektedir. Yanında eksi işareti olan bu hesap bilançoda öz kaynakları azaltan bir indirim biçiminde gösterilmektedir. İzleyen dönemin başında ise 580 Geçmiş Yıllar Zararları (-) hesabının borcuna aktarılarak kapatılır.

Dönem net zararı, öz kaynakları azaltan bir unsurdur ve bilançoda bir indirim kalemi olarak yer alır.

Örnek:

SOLMAZ AŞ'nin 690 Nolu hesabı ₺15.000 borç kalanı vermektedir.

1. Dönem sonu kayıtları

| | | |
|----------------------------|--------|--------|
| 692 DÖNEM NET ZARARI HS. | 15.000 | |
| 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI | | 15.000 |

| | | |
|--------------------------|--------|--------|
| 591 DÖNEM NET ZARARI HS. | 15.000 | |
| 692 DÖNEM NET ZARARI HS. | | 15.000 |

2. İzleyen dönem kaydı

| | | |
|---------------------------------|--------|--------|
| 580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI HS. | 15.000 | |
| 591 DÖNEM NET ZARARI HS. | | 15.000 |