**Finansal Tablolar ve Muhasebe Kayıtlarına Kısa Bir Bakış**

**Prof.Dr.F.N.Can Şımga-Muğan**

**Giriş**

Muhasebenin tarihçesine baktığımızda M.Ö.7000-8000 yıllarında Mezopotamyada kabileler arasındaki zirai ticaretin çok basit kayıtlarının tutulduğu görülmektedir. Daha sonraki dönemlerde muhasebe ihtiyaca uygun olarak gelişimini sürdürmüştür. Günümüzdeki anlamıyla muhasebe kayıtları İtalyan şehir d evletler arasındaki ticaretin ve bankacılığın sonucunda doğmuştur. Özellikle Venedik ve Cenova bankerleri sistemin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Onikinci yüzyılda bu şehirlerdeki bankerler borç verdikleri tacirleri izlemek için bir sistem kurmuştur. Ondördüncü yüzyılda Medici ailesinin hesaplarında “üretilen ve satılan kumaş” hesabına rastlanmıştır. [[1]](#footnote-1) Luca Pacioli 1494 de o zamanın uygulamaları toparlayarak daha formal bir hale getirmiştir. Paciolinin sistemi halen muhasebe kayıtlarının temelini oluşturmaktadır. Ancak günümüzde muhasebe sadece kayıt tutmak değil , kullanıcılara bilgi sağlayan bir sistem olarak ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe dendiğinde ilk aklımıza gelen vergidir. Ancak muhasebe alanı altında finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi, denetim ve vergi muhasebesinden söz edilmektedir. Finansal Muhasebe işletmeyle ilgili ekonomik bilgileri tanımlayan, ölçen ve bunların sonucunu karar vericilere ileten bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Bu kitapçıkta muhasebe terimini finansal muhasebenin kısaltılması olarak kullanacağız.

İşletmeler belli bir mali fayda karşılığında mal veya hizmet üreten kurumlardır. İster kar amaclı olsun, isterse kar amacı gütmesin, tüm işletmelerin bir muhasebe sistemine ihtiyacı vardır. Temel nedenler arasında:

* **Planlama- stratejileri ve amaçları belirlemek** – işletme hedefleri saptadıktan sonra bu hedeflere ulaşmak için izlenecek en etkin ve verimli yolu bulmak zorundadır. Bu nedenle işletmenin faaliyetleri arasında bir koordinasyon kurulması şarttır. İşletme yönetiminin üzerinde uzlaştığı hedeflere ulaşmak için uygulaması gereken stratejileri saptamasında muhasebe sistemin üreteceği raporlar çok yararlı olacaktır.
* **Karar verme**- mali bilgileri kullanarak işletme hakkında amaçlarla uyumlu kararlar vermek. Muhasebe sistemi işletmeyle ilgili finansal tablolar üretilmesinde en temel unsurdur. Gerek yöneticiler gerekse işletme dışı paydaşlar bu tabloları kullanarak çeşitli kararlar alırlar. Örneğin, yönetim bir bütün olarak firmanın başarı derecesi ölçmek, hedeflerden sapma olup olmadığının belirlenmesi, üretilecek ürün seçimi, ve benzeri amaçlarla bu tabloları kullanacaktır. Öte yandan, işletmeye para yatıran yatırımcılar firmanın devamlılığı, yatırımlarının güvenliği, firmanın karlılığı, dağıtılacak kar payı tutarı, hisse senetlerinin piyasa değeri gibi konularda bilgi almak için mali tablolara başvuracaktır.
* **Kontrol-finansal bilgiyi kullanarak plana uygunluğu kontrol veya değiştirme**- Muhasebe sisteminden çıkan raporlara dayalı olarak firmanin hedeflerine ulaşması için en uygun yolun seçilmesine yardımcı olacaktır.

Finansal Muhasebe (kısaca muhasebe) çıktıları kullanan gruplar arasında yöneticiler, yatırımcılar, kreditörler, satıcılar, müşteriler, devlet ve kamu kurumları ve çalışanlar bulunmaktadır. Yöneticiler muhasebe çıktılarını temel olarak yukarıda sıralanan faaliyetler çerçevesinde işletmenin üç esas işlevi olan yürütme, yatırım ve finansman planlaması, uygulaması ve bunların kontrolüne yönelik olarak kullanırlar.

Yatırımcılar ise genellikle hisse senedini ve borçlanma senedini almak, elde tutmak veya satmak kararını verirken finansal tabloları incelerler. Borç verenler ise özellikle borçların zamanında ödenmesiyle ilgilenir. Benzer şekilde satıcılar da zamanında tahsilat yapıp yapamacakları tahmininde bulunmak için bu tablolara başvururlar. Müşteriler de mallarının zamanında teslim edilip edilemeyeceğini tahmin etmek için finansal tabloları incelerler. Devlet ve kamu ise vergi, çevre, sosyal sorumluluk açısından tablo bilgilerini kullanırlar. Çalışanlar ve müstakbel çalışanlar ise özellikle işletmenin devamlılığı, likiditesi, ve karlılığı ile ilgilendikleri için finansal tablolara başvururlar.

İşletmeler temelde üç alanda faaliyet gösterirler, operasyonlar, yatırımlar ve finansman. Bu faaliyetlerin sonucunda ise belli bir dönem içinde operasyonları karla veya zararla sonuçlanabilir. Ancak bu durum işletmenin likiditesinden yani elindeki nakit miktarından bağımsızdır. Diğer bir deyişle karda olan bir işletme aynı zamanda nakit sıkıntısı içinde olabilir. Yani işletmenin belli bir dönemde elde ettiği kar dönemin başındaki nakit ile dönemin sonundaki nakit arasındaki farka eşit olmak zorunda değildir. Dolayısıyla, işletmelerin hem karlı hemde likit olması gerekmektedir çünkü likidite sıkıntısı içinde olan işletmeler ücret, borç ve alışlarını ödemede zorlanırlar, o donemde karda olsalar bile.

Bu durumun nedeni kullanılan muhasebe prensiplerindedir. İşletmeler muhasebe kayıtlarını nakit veya tahakkuk esasına göre tutabilirler. Nakit esasına göre tutulduğunda işletme ancak nakit aldığında veya verdiğinde kayda geçer. Bu kayıt sistemi kolay olmakla birlikte işletmenin belli bir dönem içindeki performansını göstermez. Tahakkuk esasına göre kayıt tutulduğunda ise işletmenin bellli bir dönem içindeki performansını ölçmek ve diğer dönemlerle karşılaştırmak mümkün olabilmektedir. İşletmelerin faaliyet sonuçları hakkında bilgi veren mali tablolar belli geçici dönemler için veya belli tarihler itibariyle hazırlanırlar. Bir işletme satılmadıkça veya tasfiye edilmedikçe işletmeye yatırılan kapitalin getirisi gerçek olarak tesbit edilemez. Ancak finansal tablo kullanıcıları o kadar uzun zaman beklemek istemeyecekleri için dönemler itibariyle işletmelerin faaliyetlerinin sonuçlarının raporlanması gerekmektedir. Bu raporlamanın hazırlanmasında esas alınan temel prensipler bulunmaktadır.

Muhasebe kayıtlarının uygun olarak tutulması için bazı varsayımların ve prensiplerin kabul edilmesi gerekmedir. Aşağıda açıklamaları verilenler ilk aşamada kayıtları yapabilmek için gerekli olan varsayımlardır:

* **Tahakkuk esası** – işletmedeki nakit hareketinden bağımsız olarak, alışların, satışların ve benzeri ekonomik faaliyetin gerçekleşme zamanını (yani kayda alınması gereken zamanı) belirleyen varsayımdır. Bu varsayıma göre, örneğin bir satış yapıldığı zaman, mallar el değiştirdiğinde işlem gerçekleşmiş sayılır ve toplam bedel olarak satış kaydı yapılır. Naktin tümünün o sırada alınıp alınmaması göz önüne alınmaz.
* **İşletmenin sürekliliği** – işletmeler de yaşayan organizmalardır. Doğar, gelişir ve ölür. Ancak belli amaçla kurulan işletmeler hariç, tüm işletmelerin sonsuz ömrü olduğu varsayılır.
* **Dönemsellik** – Süreklilik kavramıyla yakından ilgili olan bu kavram, insanın dönemler itibariyle işletmenin nasıl bir başarı gösterdiğini ölçme ihtiyacından doğmuştur. Örneğin, 2010 satışları ile 2011 satışlarını karşılaştırmak istediğimizde dönemsellik kavramını uygulamış oluyoruz. Genellde dönem olarak takvim yılı kabul edilmekle birlikte bazı şirketlerde takvim yılı ile mali yıl farklı olabilmektedir.
* **Parasal değer veya parasal ölçüt**- birbirinden farklı kalemleri, örneğin, bina, kamyon, mal stok, banka kredileri vb. kayıt altına alabilmek etmek için genellikle işletmenin içinde bulunduğu ülkenin para birimi kabul edilir. Bazı çok uluslu şirketlerde, şirketin merkezinin bulunduğu ülke dışındaki bağlı ortaklıkların da merkezin bulunduğu veya daha fazla işlemlerin yapıldığı para birimi üzerinden raporlama yapılabilmektedir. Bu durumda da bağlı şirketler kendi ülkelerinin para birimi ile kayıtlarını tutmakta ve raporlarını hazırlamakta, ve daha sonra finansal raporları merkezin istediği para birimine çevirmektedir.

Muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve dönemsel raporların hazırlanmasında en sık başvurulan prensipler:

* **Maliyet** – elde edilen mal ve diğer varlıklar elde edinme değeri (yanı o tarih itibariyle gerçeğe uygun değeri) ile kayıtlara geçirilir. Uluslararası Muhasebe Kurallarına göre ise daha sonraki yıllarda gözden geçirilerek gerçeğe uygun değerle finansal tablolarda raporlanma sağlanmaya çalışılır.
* **Hasılat / Gelir** – Belli bir dönem içinde müşterilere veya alıcılara sağlanan hizmet veya mal karşılığında gerçekleşen tutar. İşletme malları ilettiğinde veya hizmeti sağladığında bu tutarı almaya hak kazanır. Ancak satış veya hizmet tutarını aynı dönemde aldığı gibi daha önceki veya daha sonraki dönemlerde de alabilir.
* **Eşleştirme** – Muhasebenin dönemsellik ilkesiyle en yakından ilişkisi olan prensibidir. Gelirin veya hasılatın gerçekleşmesi sırasında katlanılan tüm maliyetler giderleşir. Diğer bir deyişle, gider gerçekleşmesinde katlanıldığı gelirle eşleştirilir. Yani, belli bir dönem içinde önce gelirler saptanır, daha sonra bu gelirleri gerçekleştirebilmek için katlanılan maliyet belirlenir. Böylece, dönem, gelir ve gider eşleşmiş olur.
* **Tam açıklama –** Muhasebe sisteminden çıkan finansal tabloların bu tabloları kullanan karar vericilere şirket hakkında tam bilgi vermesi esasıdır.

Ülkemizde çeşitli yapılarda şirket bulunmaktadır. Bunları hukuki açıdan sınıflamak mümkündür; adi ortaklık, kollektif şirket, komandit şirket, limited şirket ve anonim şirket gibi. Aynı zamanda sermayedarlar yapısı açısından sınıflarsak, şahıs şirketli, aile şirketi ve halka açık gibi tanımlara rastlıyoruz. Bu sınıflamaların detayının tartışılması bu notun kapsamı dışında kalmaktadır. Ancak bizi ilgilendiren husus, şirketin hukuki ve sermaye yapısına göre muhasebe kayıtlarını nasıl tutacağıdır. Aşağıdaki tabloda (TABLO 1) bu durum sunulmaktadır:

**TABLO 1 – Şirket Türlerine Göre Muhasebe Kayıtları**

|  |  |
| --- | --- |
| Aile şirketleri, orta boy şirketler | Tekdüzen Muhasebe Hesap Planı/Sistemi |
| Ortak sayısı 250 den fazla, SPK\* kurallarına tabi  | SPK Mevzuat Series XI, No. 1 ve ekleri |
| Halka açık ve borsada kote | Türkiye Muhasebe Standartları (Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Avrupa Birliğinde kabul edilmiş şekliyle) |
| Aracı kurumlar | SPK, Seri XI, No.25 |
| Bankalar ve finans kurumları | Türkiye Muhasebe Standartları |
| Sigorta Şirketleri | Hazine yönetmelikleri |

Elinizdeki kitapta halka açık ve borsade kote şirketlerin uyması gereken kurallar yani Uluslararası Finansal Raporlalama Standartları (UFRS) üzerinde duracağız. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)nun yayınladığı diğer muhasebe standartları da UFRS den çok farklı değildir. Temel muhasebe kayıt yöntemi tüm yöntemlerde aynıdır. Fark eden unsurlar, finansal tablolarda yer alan kalemlerin değerlemesi ve açıklanması ile ilgilidir.

**Finansal Tablolar**

* Halka açık şirketler tarafından hazırlanması gereken finansal tabloların amacı Türkiye Muhasebe Standartları ( TMSK) Kavramsal Çerçevede belirtildiği gibi işletmenin performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamak ve önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır. Bu çerçevede finansal tablolar aşağıda listelenen konularda işletme içi ve işletme dışı kişi ve kurumlara işletme hakkında karar vermelerine yardımcı bilgi sunar:
	+ Gelecekteki nakit akışları
	+ Finansal yapısı
	+ Karlılığı
	+ Likiditesi
	+ Finansal durumu
	+ Finansal durumundaki değişim

Yukarıda belirtilen bilgiler aynı işletmeyle ilgili olmasına rağmen tek bir finansal raporda kapsanamaz. Bu nedenle işletmelerin hazırlamaları gereken tablolar şöyledir:

* Dönem sonu **Finansal Durum Tablosu** *(bilanço)* belli bir tarih itibariyle
* Döneme ait **Kapsamlı Gelir Tablosu**
* Döneme ait **Özkaynak Değişim Tablosu**
* Döneme ait **Nakit Akış Tablosu** ve
* Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar
* Bir önceki döneme ait tablolar
* Gerektiğinde daha önceki bir döneme ait karşılaştırılabilir finansal durum tablosu

İşletme dışı finansal tablo kullanıcıları, örneğin yatırımcılar işletmenin hesaplarına doğrudan ulaşamayacakları için finansal tablolarda verilen bilgilerin gerçeği yansıttığına emin olmak isterler. Bağımsız Denetim şirketleri bu noktada devreye girer ve işletmenin hesaplarının geçerli muhasebe kurallarına göre tutulup tutulmadığını, finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını belirlemek üzere inceleme yapar ve incelemelerinin sonunda bir yargıya varır ve bunu bir raporla belirtir. Altı aylık ve yıllık dönemlere ilişkin tablolar kurallara göre denetlendikten sonra açıklanır. Dört çeşit denetim görüşü bulunmaktadır:

* + Olumlu görüş- Mali tablolar şirketin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak yansıtmaktadır;
	+ Şartlı Görüş- Mali tablolar şirketin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını bazı hususların dışında genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak yansıtmaktadır;
	+ Olumsuz Görüş - Mali tablolar şirketin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını bazı hususların dışında genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak yansıtmamaktadır; ve
	+ Görüş Bildirmekten Kaçınma- Denetçi yeterli kanıt toplayamadığı finansal tablolar için görüş bildirmez.

Denetçilerin görüşüne göre yatırımcılar aldıkları riski daha iyi değerlendirerek daha bilgilenmiş olarak karar verebilirler. Finansal tabloları bir örnet set üzerinden inceleyerek her tablonun işlevini ve unsurlarını kısaca belirtmekte yarar var. Aşağıdaki örnek tablolar BRISA nın web sayfasında yatırımcılara sunulan yıllık mali raporlardan alınarak özetlenmiştir.[[2]](#footnote-2)

 



Toplam 41 adet finansal tabloyu açıklayan not bulunmaktadır.

Genellikle finansal tabloların başında bağımsız denetim raporu bulunur.

 ile başlar ve denetçinin görüş paragrafı ile biter.



Dolayısıyla yatırımcıların diğer kullanıcıların bu rapordan aldıkları mesaj, kararınızı etkilemeyecek hatalar olabilir ama genelde fina

nsal tablolar şirketin durumu doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır şeklindedir.

**Finansal Durum Tablosu (bilanço)** belli bir tarih itibariyle işletmenin sahip olduğu varlıkları, borçlarını ve özsermayesini gösteren tablodur.

* Finansal durum tablosunda üç temel grup hesap vardır:
* Varlıklar 🡪 İşletmenin sahip olduğu (veya üzerinde hak iddia edebildiği) ve kullanımından ekonomik fayda beklediği değerlerdir. Varlıklar geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir. Bir harcamanın varlık olması için iki temel kriterin sağlanması gerekmektedir:
	+ - * İşletmenin kontrolünde olması
			* İşletmenin bu harcamadan gelecekte bir doğrudan veya dolaylı olarak ekonomik fayda beklemesi
* Borçlar 🡪 İşletmenin varlıkları üzerinde üçüncü şahısların borç vermeden doğan hakkıdır. Borçlar geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir. İşletmeden değer çıkışı aşağıdaki gibi olabilir:
	+ - * Mali – nakit alınan ve nakit ödenmesi gereken değer
			* Avans – nakit önceden alınıp karşılığında mal teslimi yapılan
			* Diğer nakti veya nakti olmayan ödemeler, ve
* Özsermaye 🡪 İşletmenin varlıkları üzerinde borçlar ödendikten sonra ortakların hakkı ve kapsamlı gelir, birikmiş karlar, ve yedekler. Özkaynaklar (özsermaye) genellikle aşağıdaki kalemlerden oluşur:
	+ - * Sermaye- hisselerin nominal değeri – ödenmiş sermaye
			* dağıtılmamış karlar
			* dağıtılmamış karlardan ayrılan yedekler – yasal yedekler
			* sermaye yedekleri (sermaye koruma düzeltmeleri)- ihraç primleri, yeniden değerleme, kapsamlı gelir unsurları

Dolayısıyla herhangi bir tarih itibariyle:

Varlıklar = Borçlar + Özsermaye

olmak zorundadır. Çünkü varlıklar işletmenin faaliyetlerinde kullandığı kaynakları yansıtır. Örneğin mal stoku bir varlık kalemidir çünkü işletme onu istediği gibi kullanma hakkına sahiptir ve gelecekte stoktaki malların satışından bir fayda beklemektedir. Öte yandan bu kaynakların finansmanı temel olarak borçlanma yoluyla veya hissedarlardan sağlanmaktadır. Dolayısıyla yukarıda verilen denklem tutmak zorundadır.

Finansal durum tablosunda kalemler zamana ve likiditeye göresınıflanır. Yani raporlama döneminden *(bilânço tarihinden)* itibaren on iki ay içinde ödenmesi veya tahsili beklenen tutarları- kısa vadeli olarak sınıflandırırız. Bunlar Dönen Varlıklar -Kısa Vadeli Varlıklar olarak adlandırılırlar. Daha uzun bir süre elde kalacak (veya nakte çevrilmesi daha geç olacak varlıklar) Duran Varlıklar –Uzun Vadeli Varlıklar olarak adlandırılır.

****



\*Dipnotlar finansal tabloları izleyen açıklayıcı notlardır. Yukarıda belirttiğim BRİSA finansal raporlarına ilişkin toplam 41 dipnot bulunmaktadır. Örneğin, 7 numaralı dipnot BRISA nın elindeki finansal yatırımlara yani borsa yatırımlarına ve devlet tahvili benzeri yatırımlara ilişkin detay bilgi vermektedir.

Dönen Varlıklar bir yıl içinde nakte çevrilmesi beklenen varlıklardır ve en likit varlık olan nakitten en az likit olan (yani nakte en geç çevrilebilecek olan) varlığa göre sıralanır. Hazır değerler nakit ve nakte eşdeğer varlıkları gösterir. Menkul kıymetler diğer şirketlere ait hisse senedi ve tahvil kadar, devlet borçlanma senetlerini ve tahvillerini de gösterir. Ticari Alacaklar (veya kısaca Alacaklar veya Alıcılar) işletme satışı gerçekleştirip henüz tahsil edemediğinde doğar. Genellikle alıcılardan olan alacaklara Ticari Alacaklar denir.

Duran Varlıklar ise nakte çevrilmesi bir yıldan uzun süre alacak varlıklardır ve işletmenin uzun süre kullanmayı düşündüğü bina, makina ve teçhizat gibi varlıklar bu grup içindedir. Duran varlıklar esas olarak finansal varlıklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar olarak sınıflandırılır.

* Finansal Varlıklar işletmenin diğer işletmelerin hisse senetlerini, tahvillerini veya devlet tahvili vb. yatırımlarını gösterir.
* Maddi Duran varlıklar işletmenin faaliyetlerinde kullanmak üzere uzun dönem (en az bir yıldan fazla) elinde tutmayı plandığı kaynaklardır. Bunlar Net defter değeri nden yani maliyet değerinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüklerinden sonra kalan değer üzerinden; veya gerçeğe uygun veya Makul değer i üzerinden tablolara yansıtılabilir.
* Maddi Olmayan Duran Varlıklar duran varlıklar ise işletme birleşmelerinde doğan Şerefiye, varlıkların değerlerinin piyasa değerinden ifade edildiği durumlarda Değer Düşüklüğü Karşılıkları ve Ertelenmiş Vergi Varlığı (Vergi Usul Kanunu ve diğer yasal yükümlülüklere gore ödenmesi gereken vergi ile mali kardan hesaplanan tahmini yıllık vergi gideri arasındaki fark) bulunabilir.



Şimdi bu kaynakların (varlıkların) nasıl finanse edildiğini anlamak için borçlar ve özsermaye bölümlerini incelemek gerekiyor. Dönen varlıklar gibi borçlardaki sınıflama ve sıralama zaman esasına göre yapılmakta ve nakit ve nakit olmayan borçlar arasında bir ayırım yapılmadan raporlanılmaktadır. Kısa vadeli borçlar en geç bir sene içinde ödenmesi gereken tutarları veya sağlanması gereken mal veya hizmeti gösterir. Finansal durum tablosunun diğer bölümlerinde olduğu gibi borçlar da verilen dipnotlarda daha detaylı bir şekilde açıklanır.

**Kısa Vadeli Borçlar**



**Uzun Vadeli Borçlar**

****

Uzun vadeli borçlar ödemesi bir yıldan uzun zamana yayılmış finansal ve diğer borçları kapsar.

**Özkaynaklar** işletmenin hissedarları tarafından işletmenin kuruluşunda ve devamında konulan sermayeyi ifade eder. Ayrıca işletmenin dönem karından hissedarlarına dağıtmayıp iç fonlama olarak elinde tuttuğu karlar “dağıtılmayan karlar” olarak burada yer alır. İşletmelerin yasal olarak tutmaları gerek yedekler de özkaynak bölümünde gösterilir.



**Kapsamlı Gelir Tablosu**

**Kapsamlı Gelir Tablosu** iki temel bölümden oluşur. İşletmenin elindeki kaynakları (varlıkları) belirli bir dönemde kullanmaktaki başarısını gösteren olağan faaliyetlerinden sağlanan gelir ve bunlar için katlanılan giderler ve olağandışı faaliyetlerden sağlanan kazanç veya kayıp (kapsamlı gelir). Olağan faaliyetlerden sağlanan gelir Gelir Tablosu olarak adlandırılır. Gelir tablosu belli bir dönemde elde edilen geliri ve bu geliri elde etmek için katlanılan maliyeti gösterir. Dolayısıyla dönemlik olarak ***Gelir – Gider = (Dönem) Kar (Zarar)*** ını gösterir. Kapsamlı gelir ise ortakların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler dışındaki işlem ve diğer olaylar sonucu belirli bir dönemde özkaynaklardaki değişimi gösterir.

Muhasebe standardı Gelir Tablosu Sunumunun iki şekilde yapılmasına izin verir. Bir işletme bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini isterse tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya kar veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kar veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tabloda sunar. Kapsamlı gelir tablosu asgari olarak, söz konusu dönemle ilgili aşağıdaki tutarları gösteren kalemleri içerir:

1. Hâsılat,
2. Finansman maliyetleri,
3. Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları,
4. Vergi gideri,
5. Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kar ya da zarar ile Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerin ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç ya da zarar
6. toplamını içeren tek bir tutar,
7. Kar veya zarar,ve
8. Toplam kapsamlı gelir.

Aşağıdaki örnekte tek bir gelir tablosu formatı sunulmaktadır.



Gelir bir muhasebe döneminde ekonomik yararlarda işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artış, veya özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalma sonucunda doğar. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira geliri gibi çeşitli adlar taşır . Kazanç işletme faaliyetlerden doğmakla birlikte ancak ancak ana faaliyet alanı dışında kalan alanlarda elde edilen faydayı temsil eder.Kazanç genellikle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan net tutarı ile raporlanır.

Giderler ise muhasebe döneminde ekonomik yararlarda varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder . Örnek olarak, ücretler, satılan malın maliyeti, sigorta gideri, reklam gideri için katlanılan maliyeti gösterebiliriz. Giderlerin belli bir dönem içinde kayda alınması yine tahakkuk esasına gore yapılır. Yani, gelir tablosunda dönem gideri olarak görülen tutarın hepsinin o dönem içinde ödenmiş olması gerekmez. Diğer kapsamlı gelir içinde ise işletmenin iştiraklerinden elde ettiği gerçekleşmemiş gelir ve gider, kapatılan şube gelir ve gideri gibi unsurlar bulunur. Bu konuların tartışması daha ileri seviyede muhasebe bilgisi gerektirir.

Hisse Başına Kazanç dönem net kar tutarının dolaşımdaki (yani sermaye piyasasında el değiştirebilecek) hisse senetlerinin sayısının dönem içindeki ağırlıklı ortalamasına bölünerek elde edilen bir orandır. Tek bir oran hesaplanabileceği gibi kapsamlı geliri oluşturan bölümlerden hisse başına kazanç hesaplaması yapmak da olasıdır. Yukarıda verilen örnekte işletmenin 2009 yılında performansının daha iyi olduğunu söylebiliriz çünkü dönem karı 2009 da daha yüksektir. Ancak faaliyet karına baktığımızda 2008 yılının daha iyi olduğunu görüyoruz. Ama 2009 yılında finansal giderlerin düşmesi 2009 dönem karının 2008 dönem karından daha iyi olmasına yol açmıştır.

**Nakit Akış Tablosu**

Nakit Akış veya Akım Tablosu olarak adlandırılan bu tablo diğer tahakkuk esasına göre düzenlenen mali tablolardan farklıdır. Çünkü amacı işletmenin raporlanan dönemdeki nakit hareketleri hakkında bilgi vermektedir. Temel olarak işletmenin likiditesi hakkında önemli bilgi verir ve gelecekteki tahmini nakit akışlarının belirlenmesinde gelir tablosuyla birlikte kullanıldığında oldukça önemli bilgi verir. Nakit Akışları ( yani nakit giriş ve çıkışları) üç bölümde incelenir:



* + İşletme Faaliyetlerinden elde edilen nakit
	+ Yatırımlardan elde edilen ve yatırımlar için harcanan nakit, ve
	+ Finansman faaliyetlerinden elde edilen nakit

İşletme faaliyetlerinden elde edilen nakit bölümü ile gelir tablosu birbirine paraleldir. Aynı döneme ait gelir tablosunu ve nakit akış tablosunu karşılaştırdığımızda işletmenin faaliyetlerinin nakte dönüşümü hakkında fikrimiz olur. Çünkü gelir tablosu tahakkuk esasına göre hazırlanırken, nakit akış tablosu nakit bazında hazırlanır. Örneğin, herhangi bir satış yapıldığında satışın bedeli satış anında alınsın alınmasın tahakkuk esasında toplam tutar satış olarak kayda alınır ve gelir tablosunda raporlanır. Öte yandan aynı satış nakit akış tablosunda ancak satıştan nakit elde edildiğinde raporlanır.

Yatırımlarla ilgili nakit akışları makina ve teçhizat yatırımları için ödenen nakit veya bunların satışlarından elde edilen nakiti yansıtabileceği gibi menkul kıymet alış ve satışlarını da yansıtabilir. Temel olan nokta sadece el değiştiren nakit miktarının raporlanmasıdır.

Finansman faaliyetlerinden elde edilen nakit gerek hissedarlardan alınan nakti gerekse borçlanma yoluyla elde edilen nakti gösterir. Benzer şekilde hissedarlara ödenen karpayı ve borç geri ödemeleri de bu grup içinde yansıtılır. Dolayısıyla bir bütün olarak nakit akış tablosuna bakıldığında işletmenin faiz ve kar payı ödeme kapasitesi hakkında bir fikir sahibi oluruz.

Elimizdeki örneği kullanarak nakit akış tablosunu aritmetik olarak ifade edersek

Net nakit akışı= nakit girişleri – nakit çıkışları olmak üzere

|  |  |
| --- | --- |
|  | **2009** |
| İşletme faaliyetlerinden net nakit akışı  | 196.819.958 TL –net nakit girişi |
| + Yatırım faaliyetlerinden net nakit akışı  | (44.794.746) – net nakit çıkışı |
| + Finansman faaliyetlerinden net nakit akışı  | (139.357832) – net nakit çıkışı |
| = Nakit ve benzerlerindeki net değişim  | 12.667.380 – yıl içinde artan nakit miktarı |

Örnek nakit akış tablosunda şirketin işletme faaliyetlerinden 2008 yılında net nakit çıkışı olduğunu 2009 yılında ise net nakit girişi olduğunu görüyoruz. Dolayısıyla işletmenin faaliyetlerinden dönem içinde iyi bir nakit sağladığını (faaliyet karı 2008 e göre düşmüş olmasına rağmen) ve bu nakti hem yatırım yapmakta hem de borçlarını ödemekte kullandığını söyleyebiliriz.

**Özkaynak Değişim Tablosu**

İşletmelerin hazırlamak ve kamuya sunmakla yükümlü oldukları son tablo **Özkaynak Değişim Tablosu** dur. Bu tablo esas olarak Finansal Durum Tablosunda Özsermaye grubunda yer alan hesaplarda dönem içinde olan hareketleri, ödenmesine karar verilen kar paylarını ve dönem karını gösterir.



Sunduğumuz örnek tabloyu incelerken Finansal Durum Tablosunun Özsermaye bölümünü göz önünde bulundurmak gerekir. Örneğin, finansal durum tablosunda *Özsermaye* bölümünde ilk hesap olarak yer alan ***Sermaye*** burada ilk kolondadır ve en altta 31 Aralık 2009 itibariyle bakiye her iki tabloda da aynıdır. Hesaplar incelendiğinde sadece Yasal Yedekler, Diğer yedekler ve geçmiş yıl karları ve Net dönem kari hesaplarında dönem içinde hareket olduğu görünmektedir. ***Net dönem karı*** kolonuna eklenen rakam gelir tablosundaki dönem karı rakamına eşittir (39.062.477 TL). Yani işletmenin 2009 yılında faaliyetlerinden elde ettiği kar özsermayeye eklenmiştir. Öte yandan, 2009 yılında şirket 28.905.083 TL temettü ödemeye karar vermiştir. Bu karar da özsermaye de bir azalmaya neden olmuştur. Ödenmesine karar verilen 28.905.083 TL gerçekten dönem içinde ödenmiş midir? Bu sorunun cevabını ancak nakit akış tablosuna bakarak bulabiliriz. Nakit akış tablosunda Ödenen Temettüler satırındaki tutar (2009 yılı) aynıdır. Dolayısıyla işletme ödemeye karar verdiği temettünün tamamını ödemiştir.

Özetle, tüm finansal tablolar aynı döneme ve aynı işletmeye aittir. Ancak işletmenin faaliyetleri hakkında karar vericilere değişik bir bilgi sunarlar. Finansal durum tablosu belli bir güne ait işletmenin elindeki faaliyetlerinde kullanabileceği kaynakları ve bu kaynakları nasıl finanse ettiğini gösterir. Gelir tablosu ise belli bir dönem içinde işletmenin elindeki kaynakları kullanmakta ne kadar başarılı olduğunu gösterir. Nakit akış tablosu da aynı dönem içinde işletmenin üç temel faaliyetinden elde ettiği nakti gösterir. İşletme faaliyetlerinden sağlanan net nakit akışı gelir tablosunda hesaplanan dönem karıyla yakından ilişkilidir. Gelir tablosu nakit alımı ve ödemesi göz önüne alınmadan işletme faaliyetlerindeki etkinliği gösterirken, nakit akış tablosundaki işletme faaliyetlerinden sağlanan net nakit akışı sadece nakit üzerine odaklanmıştır; ancak unutulmaması gereken raporlanan faaliyetlerin aynı olduğudur. Dolayısıyla finansal tablolar arasındaki ilişkiyi aşağıdaki şekildeki göstermek mümkündür:

**Muhasebe Kayıtları**

Finansal tabloları ve işlevlerini gördüğümüze göre, sıra bu tabloların nasıl hazırlandığı görmeye geldi. Muhasebe süreci içinde ekonomik işlemler kaydedilir, özetlenir ve raporlanır. Muhasebe sürecinin adımları şöyledir:

1. Muhasebe işlemlerini analiz etmek ve günlük deftere kaydetmek,
2. Günlük deftere kaydedilen işlemlerin büyük defterdeki ilgili hesaplara geçirilmesi ve mizanın hazırlanması,
3. Dönemsonu işlemlerinin yapılması ve ayarlamalar sonrası mizanın hazırlanması,
4. Hesapların kapatılması ve kapanış kayıtları sonrası mizanın hazırlanması, ve
5. Finansal tabloların hazırlanması.

Yukarıda sıraladığımız işlemleri aşağıda verdiğimiz kısa örnek üzerinden uygulayarak anlayalım.

Ay Kırtasiye A.Ş, 1 Nisan 2011 de kurulmuş ve Nisan ayı içinde aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmiştir.

1. 1 Nisan, ortaklar 50.000 TL sermaye koymuştur.
2. 1 Nisan, AR Bank’tan 90 gün vadeli, aylık %1,5 faizli 10.000 TL kredi almıştır.
3. 3 Nisan, ofis kiralanmış ve 2500TL Nisan ayı kira bedeli ödenmiştir.
4. 3 Nisan, 8.000 TL değerinde çeşitli ofis mobilyası alınmış ve bedeli ödenmiştir.
5. 4 Nisan, ofis yangına karşı sigortalanmış ve bir yıllık primi olan 240 TL peşin ödenmiştir.
6. 5 Nisan, kredili olarak kendi kullanımı için 500TL değerinde ofis malzemesi alınmıştır.
7. 6 Nisan, 5000 TL değerinde satılmak üzere kırtasiye malzemesi alınmış, ve tümü ödenmiştir.
8. 7 Nisan, 5750TL değerinde fotokopi makinası alınmış; 2.250 TL nakit ödenmiştir. Kalan kısım Mayıs ayı içinde ödenmek üzere senet vermiştir.
9. 10 Nisan, maliyeti 1500 TL olan kırtasiye malzemesi 2500 TL ye peşin olarak satılmıştır.
10. 15 Nisan, yöneticiye 1975 TL maaş ödenmiştir.
11. 15 Nisan, sekreter adayı ile mülakat yapılmış aylık 1.200 TL ücretle işe alınmıştır.
12. 20 Nisan ve Mayıs ayında teslim etmek üzere maliyeti 2.000 TL olan kırtasiye malzemesi karşılığı olarak 4.000 TL tahsil edilmiştir.
13. 22 Nisan,188 TL tutarında elektrik faturası alınmış ve ödenmiştir.
14. 25 Nisan, maliyeti 1700 TL olan kırtasiye malzemesi kredili olarak 3200 TL ye satılmıştır. Müşteri borcunu bir sonraki ay ödeyeceğini belirtmiştir.
15. 30 Nisan, Nisan ayı reklamları için 575 TL ödenmiştir.
16. 30 Nisan, 1000 adet broşür fotokopi siparişi alınmış, öğleden sonra tamamlanarak müşteriye gönderilmiştir. Müşteriye fatura edilecek tutar 500 TL dir. Bu işlemle ilgili yevmiye kaydı aynı gün yapılmamıştır. İşin maliyeti 200TL dir.

**Ek bilgiler:** Ay sonunda sadece 200 TL değerinde ofis malzemesi kalmıştır.

Fotokopi makinasının ve ofis mobilyasının ömrü 5 yıldır ve hurda değeri yoktur.

Avans ödemesi alınan kırtasiye malzemesinden 1.000 TL değerindeki kısmı müşteriye Nisan ayı içinde gönderilmiştir.

Katma Değer ve diğer vergi etkileri göz önüne alınmayacaktır.

1. ***Muhasebe işlemlerini analiz etmek ve günlük deftere kaydetmek,***

Bir işletme yıl içinde binlerce işlem yapar. İşletmenin her yaptığı faaliyet bir işlemdir. Bu işlemler örneğin, mal alımı için bir sözleşme imzalamak da olabilir; mal almak da olabilir. Sözleşme imzalanması o anda herhangi bir mal veya hizmet el değiştirmesine yol açmadığı için ekonomik bir işlem değildir. Ama mal alımı sahiplik değişimine yol açtığı için ekonomik bir işlemdir. Her bir işlem kayıt altına alınıp alınmayacağına karar verilmek üzere analiz edilir; ve ekonomik işlemler kaydedilir. Kayıt işlemi önce işlemlerin belgelere dayanarak tarih sırası ile, maddeler halinde kaydedildiği ***Yevmiye Defteri*** (Journal)” veya “**Günlük Defter**” kayıt yapmakla başlar. Yevmiye defterine yapılan her kayıt mutlaka bir belgeye dayanmalıdır. Belgesi olmayan hiçbir işlem kaydedilemez.

Yevmiye defterine muhasebe işlemleri yevmiye maddesi halinde yazılır. Yevmiye defterinde iki çizgi arasında yer alan terimler ***yevmiye maddesini*** oluşturur. Yevmiye maddesine kayıt yapılırken önce borçlu hesaplar kaydedilir, daha sonra alacaklı hesaplar kaydedilir. Borçlu hesapların tutarları borç sütununa, alacaklı hesapların tutarları alacak sütununa yazılır. Her yevmiye maddesinin altında işlemi açıklayan kısa bir not yer alır.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Borçlu Büyük Defter Sayfa No** | **Alacaklı Büyük DefterSayfa No** | **Yevmiye Madde Numarası** | **AÇIKLAMA** | **Yardımcı Hesap****Tutarı** | **Borçlı Hesap Tutarı** | **Alacaklı Hesap Tutarı** |
|   |   |   | ……………..Tarih………………Borçlu HesapAlacaklı Hesap ……………Açıklama………….. |   |   |   |

Ancak gösterimde kolaylık için biz aşağıdaki yöntemi kullanacağız:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Tarih** | **Hesap Adı ve Açıklama** | **Büyük Defter Bağlantı \*** | **Borç**  | **Alacak** |
|  |  |  |  |  |

*\* Hesap numarasını bağlantı için kullanacağız*

***Hesap Nedir?*** Hesap belli bir varlık, borç veya özsermaye kalemini etkileyen tüm işlemleri özetleyen bir çizelgedir. Hesap o kalemde ortaya çıkan tüm artış ve azalışları gösterir. Daha önceki bölümde sunduğumuz finansal durum tablosu ve gelir tablosunun kalemleri ayrı ayrı hesaplardır. Örneğin, finansal durum tablosundaki Kasa, Ticari Alacaklar, Maddi Duran Varlıklar, Ticari Borçlar, ve Sermaye gibi. Benzer şekilde gelir tablosundaki Satış Gelirleri de ayrı bir hesaptır. Ayrıca her hesabın detayları için o hesaba ait alt hesaplar da açılabilir. İşletmede yapılan faaliyetler sonucu varlık, kaynak, borç, alacak, gelir ve gider tutarlarında sürekli değişiklikler meydana gelir. Ama bunları her biri tarih sırasına göre düzenlenmiş günlük defterden izlemek imkansızdır. Bu yüzden işlemlerin etkilerini özetleyen hesaplar kullanılır.

Her bir varlık, borç, sermaye, gelir ve gider kalemi ayrı ayrı hesaplar şeklinde gösterilir. Hesaplar büyük defterde gösterilir. Hesap büyük defterin (Defteri kebir) sayfaları üzerinde iki kısımdan oluşmaktadır. Her hesabın bir ismi ve kodu bulunur ve çizelgenin üst tarafına yazılır. Çizelgenin sol kısmına BORÇ, sağ kısmına ise ALACAK tarafı denmektedir. Her iki tarafta da tarih, açıklama ve tutar sütunları bulunur. Hesabın şekli aşağıdaki gibi olabilir:

|  |
| --- |
|  HESAP ADI : KASA Hesap No:100 BORÇ                                                                               ALACAK |
| Tarih | Yev.No | Açıklama | Tutar TL | Tarih | YevNo | Açıklama | Tutar TL |
|  |  |  |  |  |  |  |  |

Ancak biz öğrenirken uygulamada kolaylık olması açısından Hesapları genellikle T- hesabı şeklinde gösteririz.

|  |
| --- |
|  **Hesap Adı Hesap No:**  |
| Sol taraf veya **BORÇ** tarafı | Sağ taraf veya **ALACAK** tarafı |
|  |  |

Hesabın hangi tarafına nasıl bir kayıt yapılacağını hesabın cinsi belirler. İşletmeler kayıtlarını çift taraflı defter tutma sistemine göre tutarlar. Çift taraflı defter tutma sisteminin temeli

Varlıklar = Borçlar + Özsermaye

temel muhasebe denkleminde bulunur. Her durumda varlıklar borçlar ve özsermayenin toplamına eşit olacaktır. Artık işletmeler bilgisayarlı muhasebe kullanıyorlarsa da mantığı anlamak için elimizi kirletmek gerekiyor. Yukardaki denklemden hareketle

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Varlıklar | = | Borçlar | + | Özsermaye |
| Borç | Alacak |  | Borç | Alacak |  | Borç | Alacak |
| + | - |  | - | + |  | - | + |

Yani varlık hesapları borç kaydıyla, borç ve özsermaye hesapları ise alacak kaydıyla artar. Varlık hesapları alacak kaydıyla azalırken borç ve özsermaye hesapları borç kaydıyla azalır.

Temel muhasebe denkleminin her zaman eşitliğinin sağlanacağını ve çift taraflı kayıt sisteminin dikte ettiği her yevmiye kaydında toplam borç tutarının toplam alacak tutarına eşit olacağını unutmayalım. Bu durumda bir varlık hesabında artışa neden olan her bir ekonomik işlem ya

1 borç hesabında artışa neden olacak, ya

2. özsermaye hesabında artışa neden olacak, ya da

3. diğer bir varlık hesabında azalışa neden olacaktır.

 Örnek üzerinden açıklamalı olarak yevmiye kayıtlarını yapalım:

1. Ortakların şirkete sermaye koyması ekonomik bir olaydır. Dolayısıyla kayıt altına alınması gerekir. Muhasebe denklemi üzerindeki etkisi düşünülürse, Varlıklar artacak, aynı zamanda Ozsermaye artacak. Varlık artışları hesaba borç kaydı yapmakla, Ozsermaye artışları ise hesaba alacak kaydı yapmakla gösterilir. Dolayısıyla ilgili yevmiye kaydı:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tarih  | Hesap Adı ve Açıklama | Ref. | Borç | Alacak |
| 1 Nisan | KASA | 100 |  50.000  |  |
|  |  Sermaye | 500 |  |  50.000  |
|  | Ortakların şirkete koydukları sermaye |  |  |  |

1. Kayda geçmesi gereken bir olay. Varlıklarda (nakit) ve borçlarda (Banka Borçları) artışa neden olacaktır. İşletmenin bankaya ödeyeceği faiz bu aşamada göz önüne alınmaz. Ancak alınan borç kullanılıp, şirketin bankaya faiz borcunun doğduğu zaman faiz gideri olarak kaydedilir.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tarih  | Hesap Adı ve Açıklama | Ref. | Borç | Alacak |
| 1 Nisan | KASA | 100 |  10.000  |  |
|  |  Banka Kredileri | 300 |  |  10.000  |
|  | Ortakların şirkete koydukları sermaye |  |  |  |

1. Ekonomik bir olay, kayda geçmesi gerekiyor. Denklem üzerindeki etki varlıklarda azalış (nakit ödüyor) ama borçlarda bir değişiklik yok, sermaye de bir değişiklik yok. Kirayı ayın başında ödediği için Ay A.S. ofisi Nisan ayı içinde kullanma hakkına sahip ve ofisi kullanmaktan gelecekte bir fayda bekliyor. Dolayısıyla elinde bir varlık olmuş oluyor (Peşin Ödenen Kira). Nisan ayı bittiğinde ödediği kiranın getirdiği hakkın süresi bitince bu varlık gidere dönüştürülecek. Genel olarak işletmenin faaliyetleri sırasında kullandığı varlıklar gidere dönüşür.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tarih  | Hesap Adı ve Açıklama | Ref. | Borç | Alacak |
| 3 Nisan | Peşin Ödenen Kira  | 77001 |  2.500  |  |
|  |  KASA | 100 |  |  2.500  |
|  | Nisan kirasının ödenmesi. |  |  |  |

1. Uzun süreli fayda bekledikleri ve işletme mobilyaların sahibi olduğu için varlık olarak sınıflanır. Denklem açısından bakıldığında, bir varlık (Mobilya ve Mefruşat) artarken diğer varlık (Kasa) azalmakta ve denge korunmaktadır. İlişkin yevmiye kaydı:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tarih  | Hesap Adı ve Açıklama | Ref. | Borç | Alacak |
| 3 Nisan | Mobilya ve Mefrusat | 255 | 8.000 |   |
|   |  KASA | 100 |   | 8.000 |
|   | Mobilya ve Mefrusat alımı |   |   |   |

1. Gelecekte fayda beklendiği ve talep hakkı olduğu için varlıktır, bir varlık hesabı Pesin Ödenen Sigorta Gideri artarken, bir diğeri (Kasa) azalmaktadır. Zaman geçtikçe işletmenin sigorta şirketinden doğan hakkı azalacak ve 12 ay sonra bitecektir. Ancak ödendiği günde işletmenin sigorta şirketinden 12 aylık bir talep hakkı olduğu için Nisan ayında varlık olarak kaydedilir. İstenirse gider de kaydedilir, ama sistemi öğrenmek için önce varlığa, daha sonra kullanıldıkça gidere atılması yöntemi daha iyidir.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tarih  | Hesap Adı ve Açıklama | Ref. | Borç | Alacak |
| 4 Nisan | Peşin Ödenen Sigorta | 180.2 | 240 |   |
|   |  KASA | 100 |   | 240 |
|   | bir yıllık sigorta primi |   |   |   |

1. Alışlar ve satışlar nakit veya bedeli sonradan ödemek üzere kredili yapılabilir. Kredili alış ve satışlar eğer söze dayalı ise Ticari Borçlar (veya Satıcılar veya Borçlar) hesabına veya Ticari Alacaklar (veya Alıcılar veya Alacaklar) hesabına; eğer senet verilirse senetli alacaklar veya borçlar hesabına kaydedilir. Vadeli satışlar daha değişik bir konudur; ve faiz hesaplamaları gerekmektedir. Daha ileride bu konuya değineceğiz.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tarih  | Hesap Adı ve Açıklama | Ref. | Borç | Alacak |
| 5 Nisan | Ofis Malzemesi | 157 |  500  |  |
|  |  Borçlar | 320 |  |  500  |
|  | Kredili olarak Ofis malzemesi alımı  |  |  |  |

1. İşletme satmak amacıyla aldığı kırtasiye malzemesinin hem sahibidir hem de ileride bu mallardan satarak bir fayda elde edecektir. Dolayısıyla bu mallar varlık artışına (Stoklar) ve azalışına (Kasa) neden olacak ve muhasebe denklemi eşitliğini koruyacaktır. Bu mallar satıldıklarında ise artık gelecekte beklenen faydaları kalmadığı ve sahipliği el değiştirdiği için giderleşecektir (Satılan Malın Maliyeti).

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tarih  | Hesap Adı ve Açıklama | Ref. | Borç | Alacak |
| 6 Nisan | Stoklar | 153 | 5.000  |  |
|  |  Kasa | 320 |  |  5.000  |
|  | Mal stok alımı  |  |  |  |

1. Fotokopi makinası varlıktır. Dolayısıyla varlıklar (Makina Teçhizat Hesabı) artacak, nakit ödediği kısım için varlık (Kasa Hesabı) azalacak, ödeyeceği kısım için senet imzaladığı için borçları (Borç Senetleri Hesabı) artacaktır.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tarih  | Hesap Adı ve Açıklama | Ref. | Borç | Alacak |
| 7 Nisan | Makina Teçhizat | 253 |  5.750  |  |
|  |  KASA | 100 |  |  2.250  |
|  |  Borç Senetleri | 320 |  |  3.500  |
|  | Fotokopi makinası alımı |  |  |  |

1. Bu ekonomik işlemin iki etkisi vardır; satışlar hem stoklarda bir azalışa neden olacaktır hem de işletmenin gelir sağlamasına neden olacaktır. Dolayısıyla ikisini de kayda almamız gerekecektir. Muhasebe denklemi açısından bakıldığında Satıştan sağlanan nakit varlıkları artıracak, borçlarda bir artışa neden olmayacaktır. Ancak Özsermaye de artışa neden olacaktır. Bu durumdan çıkarımımız gelirin Özsermayeyi artırıcı yönde bir etkisi olduğudur. Dolayısıyla gelir hesapları (bu örnekte Satışlar), hesaba borç kaydı yapılmasıyla azalacak alacak kaydı yapılmasıyla artacaktır. T-hesabı üzerinde gösterirsek:

|  |  |
| --- | --- |
| Borç | Alacak |
| - | + |

 olacaktır. Dolayısıyla gider hesapları özsermayeyi azaltıcı bir etkisi olacaktır. Bu nedenle gider hesapları borç kaydıyla artar, alacak kaydıyla azalır kuralını öğrenmiş oluyoruz. Gider hesaplarının artış ve azalışını T-hesabı üzerinde aşağıdaki şekilde gösterebiliriz:

|  |  |
| --- | --- |
| Borç | Alacak |
| + | - |

Giderin olabilmesi için gereken koşul, belli bir harcamanın veya tahakkukun o dönemin gelirinin gerçekleşmesine katkıda bulunmasıdır. Yani, varlık olarak kayıtlara alınan stoklar, satıldıklarında gelir sağlamakta ve dolayısıyla giderleşmektedir. Çünkü satıldıktan sonra bunlardan gelecekte bir fayda beklemiyoruz, ve el değiştirdiği için işletmenin de bunlar üzerinde kullanım veya sahiplik hakkı yoktur.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tarih  | Hesap Adı ve Açıklama | Ref. | Borç | Alacak |
| 10 Nisan | Kasa  | 100 | 2500  |  |
|  |  Satışlar | 600 |  | 2500  |
|  | Kırtasiye malzemesi satışı |  |  |  |
| 10 Nisan |  Satılan Malın Maliyeti | 620 |  1500 |  |
|  |  Stoklar | 153 |  | 1500 |
|  | Kırtasiye malzemesi satışı |  |  |  |

Yukarıda iki kayıt yapıldığına dikkat edin lütfen. Birinci yevmiye kaydı satış faaliyetine, ikinci yevmiye kaydı stokların azaldığına ve varlıklar kullanıldığı için bir gider doğduğuna ilişkin kayıttır.

1. Maaş ödemesi hizmet alındıktan sonra yapıldığı için gelecekte bu ödemeden ekonomik fayda beklenmemektedir. Dolayısıyla bu ödeme bir giderdir.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tarih  | Hesap Adı ve Açıklama | Ref. | Borç | Alacak |
| 15 Nisan | Maaş ve Ücret Giderleri | 632 | 1.975  |  |
|  |  KASA | 100 |  |  1.975  |
|  | Yöneticiye ödenen maaş |  |  |  |

1. Sekreter adayı ile mülakat ve işe alma ekonomik bir faaliyet olmadığı için bugün kayıtlara geçirilmeyecektir. Ancak sekreterin hizmeti kullanıldıkça kayda geçirilmesi gereken bir faaliyet doğacaktır.
2. Henüz mal teslim edilmediği için satış gerçekleşmiş sayılmaz. Ancak önceden tahsil edilen bir miktar vardır. Bu işlemde varlıklar (Kasa) artmaktadır. Satış gerçekleşmediği için Özsermaye artmaz, ama işletmenin mal olarak ödeyeceği bir borcu doğmaktadır. Alınan avansı göstermek için aşağıdaki gibi bir kayıt yapılır:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tarih  | Hesap Adı ve Açıklama | Ref. | Borç | Alacak |
| 20 Nisan | Kasa | 100 | 4.000  |  |
|  |  Alınan Sipariş Avansı | 340 |  | 4.000 |
|  | Alınan avans |  |  |  |

1. Elektrik faturası kullanıldıktan sonra gelen bir faturadır. Dolayısıyla varlık artışına neden olmaz, giderleştirilir.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tarih  | Hesap Adı ve Açıklama | Ref. | Borç | Alacak |
| 22 Nisan | Elektrik giderleri | 632.1 | 188  |  |
|  |  KASA | 100 |  |  188 |
|  | Yöneticiye ödenen maaş |  |  |  |

1. Yukarıdaki satış işlemine benzer bir kayıt yapılacak, ancak nakit yerine alacak hesabını kullanacağız.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tarih  | Hesap Adı ve Açıklama | Ref. | Borç | Alacak |
| 25 Nisan | Alacaklar | 120 | 3.200  |  |
|  |  Satışlar | 600 |  | 3.200  |
|  | Kırtasiye malzemesi satışı |  |  |  |
| 25 Nisan |  Satılan Malın Maliyeti | 620 | 1.700 |  |
|  |  Stoklar | 153 |  | 1.700 |
|  | Kırtasiye malzemesi satışı |  |  |  |

1. Yapılan ödeme bir giderdir, dolayısıyla aşağıdaki gibi bir kayıt yapmak gerekiyor:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Tarih  | Hesap Adı ve Açıklama | Ref. | Borç | Alacak |
| 30 Nisan | Reklam gideri | 632.1 | 575  |  |
|  |  KASA | 100 |  |  575  |
|  | Nisan ayı reklam bedeli |  |  |  |

1. ***Günlük deftere kaydedilen işlemlerin büyük defterdeki ilgili hesaplara geçirilmesi ve mizanın hazırlanması***

Muhasebe sürecinde bir sonraki adım yevmiye kayıtlarının büyük deftere geçirilmesidir. Bu aktarmayı T-hesapları üzerinden yapacağız. Yevmiye kayıtlarında kullanılan her hesap için ayrı bir T-hesabı açmamız gerekmektedir. Yevmiye kayıtlarını geçirirken dikkat edeceğimiz nokta, tutarların doğru olması ve yevmiye kaydında hesaba nasıl bir kayıt yapılmışsa – borç ise borç (yani sol tarafa) ; alacak kaydı yapılmışsa alacak (yani sağ tarafa-) aynen aktarmaktır.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Borç | Kasa | Alacak |   | Borç | Sermaye | Alacak |
| 1 Nisan | 50.000 | 2.500 | 3 Nisan |   |   |   | 50.000 | 1 Nisan |
| 1 Nisan | 10.000 | 8.000 | 3 Nisan |   |  |  | 50.000 | Bakiye 30/4 |
| 10 Nisan | 2.500 | 240 | 4 Nisan |   |  |  |  |  |
| 20 Nisan | 4.000 | 5.000 | 6 Nisan |   | Borç | Banka Kredileri | Alacak |
|  |  | 2.250 | 7 Nisan |   |   |   | 10.000 | 1 Nisan |
|  |  | 1.975 | 15 Nisan |   |  |  | 10.000 | Bakiye 30/4 |
|  |  | 188 | 22 Nisan |   |  |  |  |  |
|   |   | 575 | 30 Nisan |   | Borç | Peşin Ödenen Kira | Alacak |
|  | 66.500 | 20.728 |  |   | 3 Nisan | 2.500 |   |   |
| Bakiye 30/4 | 45.772 |   |  |   | Bakiye 30/4 | 2.500 |   |  |
|  |  |  |  |   |  |  |  |  |
| Borç | Mobilya ve Mefrusat | Alacak |   | Borç | Peşin Ödenen Sigorta | Alacak |
| 3 Nisan | 8.000 |   |   |   | 4 Nisan | 240 |   |   |
| Bakiye 30/4 | 8.000 |   |  |   | Bakiye 30/4 | 240 |   |  |
|  |  |  |  |   |  |  |  |  |
| Borç | Ofis Malzemesi | Alacak |   | Borç | Stoklar | Alacak |
| 6 Nisan | 500 |   |   |   | 6 Nisan | 5.000 | 1.500 | 10 Nisan |
| Bakiye 30/4 | 500 |   |  |   |   |   | 1.700 | 25 Nisan |
|  |  |  |  |   |   | 5.000 | 3200 |   |
|  |  |  |  |   | Bakiye 30/4 | 1.800 |   |  |
|  |  |  |  |   |  |  |  |  |
| Borç | Satışlar | Alacak |   | Borç | Satılan Malın Maliyeti | Alacak |
|  |  | 2500 | 10 Nisan |   | 10 Nisan | 1500 |   |  |
|   |   | 3.200 | 25 Nisan |   | 25 Nisan | 1.700 |   |   |
|  |  | 5700 | Bakiye 30/4 |   | Bakiye 30/4 | 3200 |   |  |
|  |  |   |  |   |  |  |  |  |
| Borç | Makina ve Teçhizat | Alacak |   | Borç | Maaş ve Ücret Giderleri | Alacak |
| 7 Nisan | 5.750 |   |   |   | 15 Nisan | 1.975 |   |   |
| Bakiye 30/4 | 5.750 |   |  |   | Bakiye 30/4 | 1.975 |   |  |
|  |  |  |  |   |  |  |  |  |
| Borç | Alınan Sipariş Avansı | Alacak |   | Borç | Elektrik Giderleri | Alacak |
|   |   | 4.000 | 20 Nisan |   | 22 Nisan | 188 |   |   |
|  |  | 4.000 | Bakiye 30/4 |   | Bakiye 30/4 | 188 |   |  |
|  |  |  |  |   |  |  |  |  |
| Borç | Alacaklar | Alacak |   | Borç | Reklam Gideri | Alacak |
| 25 Nisan | 3.200 |   |   |   | 30 Nisan | 575 |   |   |
| Bakiye 30/4 | 3.200 |   |  |   | Bakiye 30/4 | 575 |   |  |

Yukarıdaki T-hesaplarından da görüldüğü gibi yevmiye kaydında her bir hesapla ilgili olan kayıtlar ait oldukları tarafa geçirilmiştir. Bundan sonraki adım hesapların bakiyesini almaktır. Bakiye hesaba yapılan toplam borç ve alacak kayıtlarını toplayıp farklarını alıp; hangi taraf fazlaysa o tarafa (borç veya alacak) yazmaktır. Genellikle hesaplar ne taraftan artıyorsa, bakiyesi de o tarafta olur. Örneğin, Kasa hesabı borç tarafından artar ve bakiyesi de “borç bakiyesi”dir. Öte yandan Satışlar hesabı alacak tarafından artar ve “alacak bakiyesi” verir.

Bir sonraki adım mizan hazırlanmasıdır. Mizan, borç ve alacak bakiyelerinin toplu bir şekilde yazılmasıyla oluşan özet bir tablodur. Mizan, aritmetik bir hata yapılıp yapılmadığını kontrol etmemize yarar. Herhangi bir aktarma hatası, veya işlem hatası yapılmazsa mizan borç ve alacak toplamları birbirine eşit olacaktır. Mizanda hesapların sıralaması varlık hesapları, borç hesapları, özsermaye hesapları, gelir hesapları ve gider hesapları şeklindedir. Mizan istenilen zamanda hazırlanabilir. Ama genelde aylık ve/veya hesap dönemi sonunda hazırlanmaktadır. Günümüzde bilgisayarlı muhasebe yapıldığı için bir işlem yevmiye defterine kaydedildiği zaman otomatik olarak büyük deftere aktarılır, ve hesapların bakiyesi değişir. Dolayısıyla kayıtlar günlük yapıldığı sürece, mizan hesapların günlük bakiyelerinin dökümünü verebilir. Örneğimizdeki mizan ay sonu itibariyledir:

Ay Kırtasiye A.Ş

30 Nisan 2011 tarihli geçici mizan

|  |  |
| --- | --- |
|  | Bakiye |
| Hesap Adı | Borç | Alacak |
| Kasa | 45.772 TL |  |
| Alacaklar | 3.200 |  |
| Stoklar | 1800 |  |
| Ofis Malzemesi | 500 |  |
| Peşin Ödenen Kira | 2.500 |  |
| Peşin Ödenen Sigorta | 240 |  |
| Makina ve Teçhizat | 5750 |  |
| Mobilya ve Mefrusat | 8.000 |  |
| Borç Senetleri |  | 3.500 TL  |
| Borçlar |  | 500 |
| Banka Kredileri |  | 10.000 |
| Alınan Sipariş Avansı |  | 4.000 |
| Sermaye |  | 50.000 |
| Satışlar |  | 5700 |
| Satılan Malın Maliyeti | 3200 |  |
| Maaş ve Ücret Giderleri | 1.975 |  |
| Elektrik Giderleri | 188 |  |
| Reklam Gideri | 575 |   |
|  | 73.700 TL  | 73.700 TL |

İşlemlerde bir hata yapmadığımızı mizandaki borç ve alacak bakiyelerinin toplamından anlıyoruz. İşletmenin finansal tablolarını her ay hazırladığı varsayalım, dolayısıyla her ay sonu işletme için dönem sonu oluyor.

1. ***Dönemsonu işlemlerinin yapılması ve ayarlamalar sonrası mizanın hazırlanması***

İşletmelerin varlıklarının ve borçlarının ve özsermayesinin finansal durum tablosunun hazırlanma günündeki gerçek miktar ve değerlerinin saptamak, hesapları gerçek durumları gösterir bir duruma getirebilmek ve işletme sonucunu çıkarabilmek için dönemsonu işlemleri yapılır.Dönemsonu işlemleri ayarlama kayıtları ile başlar. Ayarlama kayıtlarının yapılmasının temel nedeni hesapları o günkü durumu yansıtacak duruma getirmektir. Örneğin, makina teçhizattaki eskime payı yansıtılması gibi. Ayarlama kayıtları esas olarak dört grupta ele alınabilir:

1. Önceden ödenen giderlerdeki ayarlama
2. Önceden tahsil edilen gelirdeki ayarlama
3. Tahakkuk eden giderler
4. Tahakkuk eden gelirler

Ayarlama kayıtları da yevmiye defterine kaydedilir ve büyük defterdeki ilgili hesaplara aktarılır.

1. ***Önceden ödenen giderlerdeki ayarlama kayıtları***

 Hatırlayacağınız gibi önceden ödenen giderler önce varlık olarak kaydedilmekte, zamanın geçmesi ile işletmenin kullanma veya talep hakkının azalması ile giderleşmektedir. Ancak günlük muhasebe kayıtlarına bu durum yansımamaktadır. Dolayısıyla dönem sonunda bu hesapların gerçek bakiyelerini saptamak için böyle hesaplar incelenir ve ne kadarlık kısmının azalmış olduğu tesbit edilir. Elimizdeki örnekte bu gruba giren Peşin Ödenen Kira ve Peşin Ödenen Sigorta vardır.
Ayrıca, daha uzun dönemde kullanılan ancak kullanıldıkça faydası azalan varlıklar da vardır. Bu azalmayı göstermek amacıyla bu gibi varlıklar amortismana tabi tutulur. Çeşitli amortisman yöntemleri olmakla birlikte en çok kullanılan ve en kolay hesaplaması olan Normal veya Doğrusal Amortisman’dır. Bu yöntemde belli bir döneme ait amortisman gideri aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanabileceği gibi yayınlanan Amortisman Cetvelleri de kullanılabilir.

$$Amortisman Gideri=\frac{Maliyet-Hurda Değeri}{Faydalı Ömrü}$$

Örneğimizde hurda değeri olmadığını varsayacağız.

$$Amortisman Gideri=\frac{Maliyet-Hurda Değeri}{Faydalı Ömrü}$$

Örneğimizde bu gruba giren ayarlama kayıtları aşağıdaki gibidir:

Peşin Ödenen Kira – Nisan ayı geçtiği için işletmenin ofisi kullanma hakkı dolmuş oluyor. Dolayısıyla varlık olarak kayıtlara geçen bu hakkın giderleşmesi gerekiyor.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 30 Nisan | Kira Gideri | 631 | 2.500 |   |
|   |  Peşin Ödenen Kira | 180.1 |   | 2.500 |
| (a) | Nisan ayı Kira Gideri ayarlama kaydı  |   |   |   |

Bu kaydın büyük deftere geçirilmesi ve yeniden bakiye hesaplanması gerekiyor. Bu arada yeni bir gider hesabı açtığımıza ve var olan hesabın bakiyesinin değiştiğine dikkat edin lütfen:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Borç | Kira Gideri | Alacak |  | Borç | Peşin Ödenen Kira | Alacak |
| 30 Nisan | 2.500 |   |   |  | 3 Nisan | 2.500 | 2.500 | 30 Nisan |
| Bakiye 30/4 | 2500 |   |  |  | Bakiye 30/4 | 0 |   |  |

Peşin Ödenen Sigortanın Nisan ayına düşen payı 240TL /12= 20 TL dir. Dolayısıyla bu tutarın da giderleşmesi gerekmektedir:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Borç | Sigorta Gideri | Alacak |  | Borç | Peşin Ödenen Sigorta | Alacak |
| 30 Nisan | 20 |   |   |  | 4 Nisan | 240 | 20 | 30 Nisan |
| Bakiye 30/4 | 20 |   |  |  | Bakiye 30/4 | 220 |   |  |

Nisan ayı içinde alınan ofis malzemesinden ay sonunda kalan malzeme 200TL değerindedir; yani Nisan ayı içinde 300 TL değerinde malzeme kullanılmış demektir. Hesabın Nisan sonu bakiyesini 200TL’ye getirmek için gerekli ayarlama kaydı aşağıdaki gibidir:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 30 Nisan | Ofis Malzemesi Gideri | 632 | 300 |   |
|   |  Ofis Malzemesi Stoku | 157 |   | 300 |
|  (b) | Nisan ayında kullanılan ofis malzemesi ayarlama kaydı |   |   |   |

Büyük defter kayıtları da:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Borç | Ofis Malzemesi Gideri | Alacak |  | Borç | Ofis Malzemesi Stoku | Alacak |
| 30 Nisan | 300 |   |   |  | 6 Nisan | 500 | 300 | 30 Nisan |
| Bakiye 30/4 | 300 |   |  |  | Bakiye 30/4 | 200 |   |  |

Fotokopi makinasının ve mobilya ve mefruşatın eskime payını gösterdiğine inanılan amortisman giderleri de bu grup ayarlama kayıtları içinde ele alınmaktadır. Yukarıda verdiğimiz formülü uyguladığımızda

 Makina Nisan ayı amortisman gideri= 5750 TL / 60 ay = 96 TL

Mobilya Nisan ayı amortisman gideri= 8000 TL /60 ay= 133 TL dir.

Ancak bu tutarları doğrudan hesaplardan düşmeyip bir kontra varlık (yani varlık hesapların aksi yönde işleyen) hesabında Birikmiş Amortisman topluyoruz. Birikmiş Amortismanlar hesabı alacak tarafından artar ve borç tarafından azalır. Finansal tablolarda da eksi olarak varlıkların altında yer alır.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 30 Nisan | Amortisman Gideri (makina) | 632 | 96 |   |
|   |  Birikmiş Amortismanlar (makina) | 257 |   | 96 |
| (c) | Fotokopi makinası bir aylık amortisman gideri ayarlama kaydı |   |   |   |
|  |  |  |  |  |
| 30 Nisan | Amortisman Gideri (mobilya) | 632 | 133 |   |
|   |  Birikmiş Amortismanlar (mobilya) | 257 |   | 133 |
|  (d) | Mobilya ve mefruşat bir aylık amortisman gideri ayarlama kaydı |   |   |   |

Büyük deftere de aşağıdaki şekilde geçirilir:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Borç | Amortisman Gideri | Alacak |  | Borç | Birikmiş Amortismanlar | Alacak |
| 30 Nisan | 96 |   |  |  |  |  | 96 | 30 Nisan |
| 30 Nisan | 133 |   |   |  |   |   | 133 | 30 Nisan |
| Bakiye 30/4 | 229 |   |  |  |  |  | 229 | Bakiye 30/4 |

1. ***Önceden tahsil edilen gelirdeki ayarlama***

Müşterilerden dönem içinde veya daha önceki dönemlerde alınan avans karşılığında dönem içinde gönderilen mallar veya sağlanan hizmetler genellikle ay sonlarında veya dönem sonlarında gözden geçirilerek gerçekten müşteriye alınan avans karşılığında ne kadar borç kaldığı saptanır. Bu işlemin sonucu bir ayarlama kaydı gerektirir. Örneğimizde, Ay işletmesi 20 Nisan’da 4.000 TL avans almış ve bu avans karşılığında 1.000 TL tutarında kırtasiyeyi müşteriye göndermiştir. Ancak bu işlemle ilgili dönem içinde kayıt yapılmamıştır. Dolayısıyla, gerçekte 3.000TL kalan borcu, büyük defterde hala 4.000TL görünmektedir. Bununla ilgili yapılan ayarlama kaydı ve kaydın büyük deftere geçirilmesiyle hesaptaki avans tutarı gerçek tutarı olan 3.000 TL ye inecektir:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 30 Nisan | Alınan Sipariş Avansı | 340 | 1.000 |   |
|   |  Satışlar | 600 |   | 1.000 |
|  (e) | Sipariş avansına karşılık olarak gönderilen mal |   |   |   |

Büyük deftere aktarım sonrası:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Borç | Alınan Sipariş Avansı | Alacak |  | Borç | Satışlar | Alacak |
| 30 Nisan | 1.000 | 4.000 | 20 Nisan |  |  |  | 2.500 | 10 Nisan |
|  |  | 3.000 | Bakiye 30/4 |  |  |  | 3.200 | 25 Nisan |
|  |  |  |  |  |   |   | 1.000 | 25 Nisan |
|  |  |  |  |  |  |  | 6700 | Bakiye 30/4 |

Ayarlama kaydı sonrası Satışlar hesabının bakiyesinin artmış ve Alınan Sipariş Avansı hesabının bakiyesinin de gerçek borç miktarı olan 3.000 TL ye düşmüştür. Aynı şekilde stoklardan çıkan malı da göstermemiz gerekmektedir.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 30 Nisan |  Satılan Malın Maliyeti | 620 | 500 |   |
|   |  Stoklar | 153 |   | 500 |
|  (f) | Sipariş avansı gönderilen mal |   |   |   |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Borç | Satılan Malın Maliyeti | Alacak |  | Borç | Stoklar | Alacak |
| 10 Nisan | 1.500 |   |  |  | 6 Nisan | 5000 | 1500 | 10 Nisan |
| 25 Nisan | 1.700 |   |  |  |  |  | 1.700 | 25 Nisan |
| 30 Nisan | 500 |   |   |  |  |  | 500 | 30 Nisan |
| Bakiye 30/4 | 3.700 |   |  |  |  Ara toplam | 5000 | 3700 |   |
|  |  |  |  |  | Bakiye 30/4 | 1300 |   |  |

1. ***Tahakkuk eden giderler***

Dönem içinde katlanılan ancak kayıtlara geçmeyen giderler ayarlama kayıtları sırasında tanınıp kayıtlara geçirilir. Bu gibi giderler arasında en sık karşılaşılan geri ödeme ve faiz ödeme tarihi dönem sonundan sonra olan borçlara ilişkin işleyen dönem faizidir. Örneğimizde, Ay işletmesi 90 gün vadeli banka kredisi almıştır. Kredi geri ödemesi işlemiş faiziyle birlikte 1 Temmuz 2011 ‘de yapılacaktır. Dolayısıyla, bu borca ilişkin Nisan ayı içinde herhangi bir ödeme yapılmamış, ve herhangi bir faiz gideri kaydı yapılmamıştır. Ancak muhasebe kuralları gereği (dönemsellik prensibi) Nisan ayına tekabül eden faiz giderini Nisan ayı giderleri arasında göstermemiz gerekmektedir. Ayarlama kayıtları sırasında bu işlemi gerçekleştirecek ve büyük deftere yansıtacağız.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 30 Nisan | Faiz Gideri | 660 | 150 |   |
|   |  Ödenecek Faiz | 381 |   | 150 |
|  (g) | Sipariş avansı gönderilen mal |   |   |   |

Bu kayıtla daha önceden kaydedilmemiş olan işlemiş olan Nisan faizini kayıt altına almış oluyoruz. Dikkat etmemiz gereken faiz tutarını Banka Borcu hesabına kaydetmediğimizdir. Büyük deftere aktardığımızda:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Borç | Faiz Gideri | Alacak |  | Borç |  Ödenecek Faiz | Alacak |
| 30 Nisan | 150 |   |   |  |   |   | 150 | 30 Nisan |
| Bakiye 30/4 | 150 |   |  |  |  |  | 150 | Bakiye 30/4 |

Sekreter Nisan ayının ortasında işe başlamış ve hizmetlerinden Nisan sonuna kadar yararlanılmıştır. Ancak maaşı Mayıs ayının ortasında ödenecektir. Dolayısıyla şirketin sekretere hizmetleri için bir borcu doğmuştur – yarım aylık maaş. Bu ücret gideri dönem içinde kayıtlara geçmemiştir. Dolayısıyla ayarlama kayıtları sırasında kayda alınacaktır.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 30 Nisan | Maaş ve Ücret Giderleri | 632 | 600 |   |
|   |  Ödenecek Ucretler | 335 |   | 600 |
|  (i) | sekretere odenecek maas |   |   |   |

Büyük defter kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Borç | Maaş ve Ücret Giderleri | Alacak |  | Borç |  Ödenecek Ucretler | Alacak |
| 15 Nisan | 1.975 |   |  |  |   |   | 600 | 30 Nisan |
| 30 Nisan | 600 |  |  |  |  |  | 600 | Bakiye 30/4 |
| Bakiye 30/4 | 2.575 |   |   |  |  |  |  |  |

1. **Tahakkuk eden gelirler**

Son ayarlama kaydı grubuna dönem içinde elde edilen ancak kayda geçirilmemiş olan gelirlerdir. Örneğin, altı ay vadeli bir hesap için her ay işletilen faiz gibi. Örneğimizde Nisan’ın son günü fotokopi hizmeti sağlanmış ancak bu iş ne para alınmış ne de yevmiye defterine bir kayıt yapılmıştır. Dolayısıyla ayarlama kayıtları sırasında kayda alınacaktır.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 30 Nisan | Alacaklar | 180 | 500 |   |
|   |  Satışlar | 600 |   | 500 |
|  (j) | Broşür fotokopi |   |   |   |

Büyük deftere aktarınca:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Borç | Alacaklar | Alacak |  | Borç | Satışlar | Alacak |
| 25 Nisan | 3.200 |   |   |  |  |  | 2.500 | 10 Nisan |
| 30 Nisan | 500 |   |  |  |  |  | 3.200 | 25 Nisan |
| Bakiye 30/4 | 3.700 |   |   |  |  |  | 1.000 | 25 Nisan |
|  |  |  |  |  |   |   | 500 | 30 Nisan |
|  |  |  |  |  |  |  | 7.200 | Bakiye 30/4 |

Bu satışa ilişkin stoklardan çıkan mal 200TL değerinde olduğu için onu da kaydetmemiz gerekiyor:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 30 Nisan |  Satılan Malın Maliyeti | 620 | 200 |   |
|   |  Stoklar | 153 |   | 200 |
|  (k) | broşür fotokopi  |   |   |   |

Büyük deftere aktarınca:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Borç | Satılan Malın Maliyeti | Alacak |  | Borç | Stoklar | Alacak |
| 10 Nisan | 1.500 |   |  |  | 6 Nisan | 5000 | 1500 | 10 Nisan |
| 25 Nisan | 1.700 |   |  |  |  |  | 1.700 | 25 Nisan |
| 30 Nisan | 500 |   |  |  |  |  | 500 | 30 Nisan |
| 30 Nisan | 200 |   |   |  |   |   | 200 | 30 Nisan |
| Bakiye 30/4 | 3.900 |   |  |  | ara toplam | 5000 | 3900 |   |
|  |  |  |  |  | Bakiye 30/4 | 1100 |   |  |

Bakiyelerin yukarıdaki dört hesapta da değiştiğine dikkat edin lutfen.

Ayarlama kayıtlarımız bittiğine göre ayarlamalar sonrası mizan veya kesin mizanı hazırlayabiliriz:

Ay Kırtasiye A.Ş

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Geçici Mizan 30 Nisan  |  | Ayarlamalar Sonrası Mizan 30 Nisan  |
|  | Bakiye |  | Bakiye |
| Hesap Adı | Borç | Alacak | \* | Borç | Alacak |
| Kasa | 45.772 |  |  | 45.772 |  |
| Alacaklar | 3.200 |  | j | 3.700 |  |
| Stoklar | 1800 |  | g,k | 1100 |  |
| Ofis Malzemesi Stoku | 500 |  | c | 200 |  |
| Peşin Ödenen Kira | 2.500 |  | a | 0 |  |
| Peşin Ödenen Sigorta | 240 |  | b | 220 |  |
| Makina ve Teçhizat | 5750 |  |  | 5750 |  |
| Mobilya ve Mefrusat | 8.000 |  |  | 8.000 |  |
| Birikmiş Amortismanlar |  |  | d,e |  | 229 |
| Borç Senetleri |  | 3500 |  |  | 3500 |
| Borçlar |  | 500 |  |  | 500 |
| Ödenecek Faiz |  |  | h |  | 150 |
| Ödenecek Ücretler |  |  | i |  | 600 |
| Banka Kredileri |  | 10.000 |  |  | 10.000 |
| Alınan Sipariş Avansı |  | 4.000 | f |  | 3.000 |
| Sermaye |  | 50.000 |  |  | 50.000 |
| Satışlar |  | 5700 | f,j |  | 7.200 |
| Satılan Malın Maliyeti | 3200 |  | g,k | 3.900 |  |
| Maaş ve Ücret Giderleri | 1.975 |  | i | 2.575 |  |
| Elektrik Giderleri | 188 |  |  | 188 |  |
| Reklam Gideri | 575 |  |  | 575 |  |
| Kira Gideri |  |  | a | 2500 |  |
| Sigorta Gideri |  |  | b | 20 |  |
| Ofis Malzemesi Gideri |  |  | c | 300 |  |
| Amortisman Gideri |  |  | d,e | 229 |  |
| Faiz Gideri |  |  | h | 150 |  |
|  | 73.700TL | 73.700TL  |  | 75.179TL | 75.179TL  |
| \* ayarlama kaydı |  |  |  |  |  |

Bu tabloyu okurken lütfen ayarlama kayıtlarının etkilerini tekrar inceleyin. Gördüğünüz gibi ayarlama kaydı yapılan her hesabın bakiyesi değişmiş. Ayarlama kaydı kolonunda her harften iki tane vardır; ve hangi hesapların etkilendiğini gösterir.

1. **Hesapların kapatılması ve kapanış kayıtları sonrası mizanın hazırlanması**

Hesaplar esas olarak iki türde ele alınabilir: geçici veya dönemsel hesaplar, ve kalıcı veya sürekli hesaplar. Gelir tablosu hesapları dönemsel hesaplardır. Yani her dönemin başında sıfır bakiye ile başlar ve dönem sonunda yine sıfır bakiye verecek şekilde kapatılır. Hesapların kapatılması yevmiye kayıtları ile olur ve bu yevmiye kayıtlarının büyük deftere aktarılmasından sonra büyük defterde bakiye sıfır olur. Böylece belli bir dönemde satışların, giderlerin ve karın ne kadar olduğu saptanabilir. “**Kapanış Kayıtları** ”, yukarıdaki geçici hesapların bakiyelerini kalıcı hesaplara transfer etmek için kullanılan yevmiye defteri kayıtlarıdır.

Kalıcı hesaplar ise bakiyeleri bir dönemden diğer döneme devreden hesaplardır. Finansal durum tablosu (bilanço) hesapları kalıcı hesaplardır. Örneğin, 31 Aralık 2010 da kapanış kayıtları sonrası Kasa hesabının bakiyesi (dönemsonu bakiyesi) 1 Ocak 2011 deki dönembaşı bakiyesidir. Dolayısıyla finansal durum tablosu hesapları dönem sonlarında kapatılmaz, bir sonraki döneme devreder.

Kapanış kayıtları sırasında o dönemin gelir ve giderlerinin kapatıldığı bir hesap yaratılır. Tekdüzen muhasebe sisteminde bu hesaba Dönem Kar Zarar Hesabı ( daha başka kaynaklarda **Gelir Özeti** (income summary) de denir. Kapanış kayıtları genellikle önce gelir, sonra da gider hesapları Dönem Kar Zarar hesabına kapatılarak yapılır. Bu ara hesabın bakiyesi ise ya bilanço hesabı olan dağıtılmamış karlar hesabına ya da tekdüzen de bilanço hesabı olan Net Dönem Karı/ Zararı hesabına yapılır. Ara hesabın bakiyesi, firmanın o dönemdeki net karını veya zararını gösterir.

Örneğimizdeki kapanış kayıtları ve büyük defter aktarmaları aşağıda gösterilmiştir: Önce gelir hesapları- örneğimizde sadece Satışlar Hesabı var.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 30 Nisan | Satışlar | 600 | 7.200 |   |
|   |  Dönem Karı veya Zararı | 690 |   | 7.200 |
|   | gelir hesaplarının kapatılması |   |   |   |

Eğer birden fazla gelir hesabı varsa her birini ayrı ayrı kapatmamız gerekir.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Borç | Dönem Karı veya Zararı | Alacak |  | Borç | Satışlar | Alacak |
|  |  | 7.200 | Satışlar -Kapanış |  |  |  | 2.500 | 10 Nisan |
|  |  |   |  |  |  |  | 3.200 | 25 Nisan |
|  |  | 7.200 |  Toplam gelir |  |  |  | 1.000 | 25 Nisan |
|   |   |  |  |  |   |   | 500 | 30 Nisan |
|  |  |  |  |  | kapanış | 7.200 | 7.200 | Bakiye 30/4 |
|  |  |  |  |  |  |  | 0 |  |

Sonra gider hesapları. Unutulmaması gereken herbir gider hesabının ayrı ayrı kapatılması gerektiğidir. Toplu olarak giderler diyerek kapatamayız çünkü öyle bir hesap genelde yoktur.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 30 Nisan | Dönem Karı veya Zararı | 690 | 10.437 |   |
|   |  Satılan Malın Maliyeti | 620 |   | 3.900 |
|   |  Maaş ve Ücret Giderleri | 632 |   | 2.575 |
|   |  Elektrik Giderleri | 632.1 |   | 188 |
|   |  Reklam Gideri | 631 |   | 575 |
|   |  Kira Gideri | 631.1 |   | 2.500 |
|   |  Sigorta Gideri | 631.2 |   | 20 |
|   |  Ofis Malzemesi Gideri | 632.2 |   | 300 |
|   |  Amortisman Gideri | 632 |   | 229 |
|   |  Faiz Gideri | 660 |   | 150 |
|   | gider hesaplarının kapatılması |   |   |   |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Borç | Dönem Karı veya Zararı | Alacak |  | Borç | Satılan Malın Maliyeti | Alacak |
| Giderler Kapanış | 10.437 | 7.200 | Satış kapanış |  | 10.Nis | 1.500 |   |  |
|  |  |   |  |  | 25.Nis | 1.700 |   |  |
| Gider toplamı | 10.437 | 7.200 | Gelir toplamı |  | 30.Nis | 500 |   |  |
|   |   |   |   |  | 30.Nis | 200 |   |   |
|  |  |   |  |  | Bakiye 30/4 | 3.900 | 3.900 | kapanış |
|  |  |  |  |  |  | 0 |   |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Borç | Maaş ve Ücret Giderleri | Alacak |  | Borç | Elektrik Giderleri | Alacak |
| 15.Nis | 1.975 |   |  |  | 22.Nis | 188 |   |   |
| 30.Nis | 600 |  |  |  | Bakiye 30/4 | 188 | 188 | kapanış |
| Bakiye 30/4 | 2.575 | 2.575 | kapanış |  |  | 0 |   |  |
|  | 0 |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Borç | Reklam Gideri | Alacak |  | Borç | Kira Gideri | Alacak |
| 30.Nis | 575 |   |   |  | 30.Nis | 2.500 |   |   |
| Bakiye 30/4 | 575 | 575 | kapanış |  | Bakiye 30/4 | 2500 | 2.500 | kapanış |
|  | 0 |   |  |  |  | 0 |   |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Borç | Sigorta Gideri | Alacak |  | Borç | Ofis Malzemesi Gideri | Alacak |
| 30.Nis | 20 |   |   |  | 30.Nis | 300 |   |   |
| Bakiye 30/4 | 20 | 20 | kapanış |  | Bakiye 30/4 | 300 | 300 | kapanış |
|  | 0 |   |  |  |  | 0 |   |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Borç | Amortisman Gideri | Alacak |  | Borç | Faiz Gideri | Alacak |
| 30.Nis | 96 |   |  |  | 30.Nis | 150 |   |   |
| 30.Nis | 133 |   |   |  | Bakiye 30/4 | 150 | 150 | kapanış |
| Bakiye 30/4 | 229 | 229 | kapanış |  |  | 0 |   |  |
|  | 0 |   |  |  |  |  |  |  |

Şimdi kapamız gereken, geçici olarak açtığımız gelir özeti veya dönem kar/zarar hesabıdır. Örneğimizde şirketin dönem gelirleri dönem giderlerinden az olduğu için, şirket zarardadır. Dönem Kar/Zarar hesabının bakiyesini sıfıra getirecek şekilde bir kayıt yapar, ve bu hesabı finansal durum tablosunun özkaynaklarında gösterilen bir hesaba – ya dağıtılmamış karlar hesabına ya da net dönem karı veya zararı hesabına kapatırız.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 30 Nisan | Dönem Karı veya Zararı | 690 |   | 3.237 |
|   |  Dağıtılmamış Karlar (net dönem karı/zararı) | 590 | 3.237 |   |
|   | zararın bilançoya aktarılması |   |   |   |
| Borç | Dönem Karı veya Zararı | Alacak |  | Borç | Net Dönem Karı/Zararı (Dağıtılmamış Karlar) | Alacak |
| 30.Nis | 10.437 | 7.200 | 30.Nis |  | Gelir/Gider kapanış | 3.237 |   |   |
|  |  |   |  |  | Bakiye 30/4 | 3.237 |   |  |
| ara toplam | 10.437 | 7.200 |   |  |  |  |  |  |
|   |   | 3.237 | zarar |  |  |  |  |  |
|  |  | 0 | bakiye |  |  |  |  |  |

Artık muhasebe sürecinin neredeyse sonuna geldik. Kapanış sonrası mizanı hazırlayabiliriz. Bu mizanda bakiyesi olan hesaplar sadece finansal durum tablosu hesaplarıdır.

Ay Kırtasiye A.Ş

Kapanış Mizanı

30 Nisan 2011

|  |  |
| --- | --- |
|   | Bakiye |
| Hesap Adı | Borç | Alacak |
| Kasa | 45.772 TL |   |
| Alacaklar | 3.700  |   |
| Stoklar | 1.100  |   |
| Ofis Malzemesi Stoku | 200  |   |
| Peşin Ödenen Kira | 0  |   |
| Peşin Ödenen Sigorta | 220  |   |
| Makina ve Teçhizat | 5.750  |   |
| Mobilya ve Mefrusat | 8.000  |   |
| Birikmiş Amortismanlar |   | 229 TL |
| Borç Senetleri |   | 3.500  |
| Borçlar |   | 500  |
| Ödenecek Faiz |   | 150  |
| Ödenecek Ücretler |   | 600  |
| Banka Kredileri |   | 10.000  |
| Alınan Sipariş Avansı |   | 3.000  |
| Sermaye |   | 50.000  |
| Net Dönem Karı/Zararı (Dağıtılmamış Karlar) |   | (3.237) |
| Satışlar |   | 0  |
| Satılan Malın Maliyeti | 0  |   |
| Maaş ve Ücret Giderleri | 0  |   |
| Elektrik Giderleri | 0  |   |
| Reklam Gideri | 0  |   |
| Kira Gideri | 0  |   |
| Sigorta Gideri | 0  |   |
| Ofis Malzemesi Gideri | 0  |   |
| Amortisman Gideri | 0  |   |
| Faiz Gideri | 0  |   |
|   | 64.742 TL | 64.742 TL |

Artık finansal tablolarımızı hazırlayabiliriz.

1. **Finansal tabloların hazırlanması**

Önce Gelir tablosunu hazırlayalım. Gelir hesaplarıyla başlayacağız, ve gider hesaplarıyla devam edeceğiz.

Ay Kırtasiye A.Ş

Gelir Tablosu

Nisan 2011

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Satışlar |   | 7.200  |
| Satılan Malın Maliyeti | 3.900  |   |
| **Brüt Kar** |   | **3.300**  |
| **Faaliyet Giderleri:** |   |   |
| Maaş ve Ücret Giderleri | 2.575  |   |
| Elektrik Giderleri | 188  |   |
| Reklam Gideri | 575  |   |
| Kira Gideri | 2.500  |   |
| Sigorta Gideri | 20  |   |
| Ofis Malzemesi Gideri | 300  |   |
| Amortisman Gideri | 229  |   |
| **Faaliyet Karı (zararı)** |   | **(3.087)** |
| **Finansal Gelir ve Giderler** |   |   |
| Faiz Gideri | 150  |   |
| Vergi Öncesi Kar |   | (3.237) |
| Net dönem Karı ( Zararı) |   | (3.237) |
| \* örneğimizde vergi etkisini göz önüne almıyoruz. |

Gelir tablosu daha önce de belirttiğimiz gibi belli bir döneme ait faaliyetlerin sonucunu, yani elindeki varlıkları ne kadar etkin kullandığını gösteren bir akış tablosudur. Şirket Nisan ayında 3.237 TL zarar etmiştir. Baktığımızda temel nedeni satış gelirinin faaliyet giderlerini karşılamamasıdır diyebiliriz. Nisan dönemine ait zarar rakamı aynı zamanda finansal durum tablosunda da yansıyacaktır; ya Net Dönem Karı (Zararı) adı altında ya da Dağıtılmamış Karlar adı altında. Dağıtılmamış karlar işletmelerin kuruldukların tasfiye oldukları zamana dek dönem karlarını yansıtıp toplayarak gittikleri hesaptır. Dağıtılmamış karları azaltan iki etki vardır, biri ortaklara karpayı (temettü) dağıtılması diğeri ise zarar edilmesi. Formül olarak ifade edersek:

Dağıtılmamış Karlar t = Dağıtılmamış Karlar t-1 + Dönem Karı – Dağıtılan Karpayı (dönem içinde)

Dağıtılmamış karlar hesabındaki rakam nakit değildir. Sadece işletmenin faaliyetleriyle sağladığı fon miktarını ifade eder. Sağlanan bu fon herhangi bir varlık için veya borç ödemesi için kullanılmış olabilir. Diğer bir deyişle, dağıtılmamış karlardaki rakam işletmenin dönemler boyunca elde ettiği kardan iç fonlama için kullandığı ve/veya kullanabileceği fon miktarını ifade eder. Kar dağıtımında iki tarih kayıt açısından önemlidir. Karpayı ödenmesine karar verilen genel kurul tarihi ve karpayı ödenme tarihi. Birinci tarihte kayıtlara geçer ve dağıtılmamış karlar azalır, ikinci tarihte nakit azalır ama dağıtılmamış karlar hesabının bakiyesini etkilemez.

Ay Kırtasiye A.Ş

Finansal Durum Tablosu

30 Nisan 2011

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Varlıklar** |   |   | **Borçlar ve Özsermaye** |   |
| **Dönen Varlıklar** |   |   | **Kısa Vadeli Borçlar** |   |
| Kasa | 45.772 TL |   | Borç Senetleri | 3.500  |
| Alacaklar | 3.700  |   | Borçlar | 500  |
| Stoklar | 1.100  |   | Ödenecek Faiz | 150  |
| Ofis Malzemesi Stoku | 200  |   | Ödenecek Ücretler | 600  |
| Peşin Ödenen Sigorta | 220  |   | Banka Kredileri | 10.000  |
|  **Donen Varlık Toplamı** | **50.992 TL** |   | Alınan Sipariş Avansı | 3.000  |
| Makina ve Teçhizat | 5.750  |   |  **Kısa Vadeli Borç Toplamı** | **17.750**  |
| Mobilya ve Mefrusat | 8.000  |   | Sermaye | 50.000  |
| Birikmiş Amortismanlar | (229 TL) |   | Net Dönem Karı/Zararı (Dağıtılmamış Karlar) | (3.237) |
|  **Uzun Vadeli Varlıklar** | **13.521**  |   | **Özsermaye toplamı** | **46.763**  |
| **Toplam Varlık** | **64.513 TL** |   | **Toplam Borçlar ve Özsermaye** | **64.513 TL** |

Finansal durum tablosu belli bir tarih itibariyle elindeki varlıkları ve bu varlıklara nereden fon sağladığını gösteren statik bir tablodur. Yani sadece üzerinde yazılı tarih için geçerlidir. Örneğin, 1 Mayıs 2011 de tekrar finansal durum tablosu hazırlanacak olsa, aynı rakamlar olmayacaktır. En azından Kasa değişik olacaktır. Dönem zararı negatif olarak Özsermaye altında yer almaktadır. Halk tabiriyle işletme “sermayeden yemiştir” . Lütfen bu monografın çeşitli amaçlara hizmet eden bir örnek olduğunu ve gerçek bir işletmeden alınmadığını unutmayın.

Nakit akış tablosu, işletmelerin hazırladığı nakit bütçesinden farklıdır. Nakit bütçesi gelecek döneme ilişkin beklentileri yansıtırken, nakit akış tablosu geçmiş dönemde işletmenin eline geçen nakti ve bu naktin hangi faaliyetler için harcandığını gösterir. Bu bağlamda işletmenin temel fonksiyonları olan yürütme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden elde ettiği ve bu faaliyetler için harcadığı nakti gösterir. İşletme faaliyetlerinden elde edilen nakti hesaplamak için iki yöntem kullanılmaktadır: direkt ve indirekt. Direkt yöntem muhasebe standart koyucu tarafından istenen yöntem olmakla birlikte uygulamada daha çok indirekt yöntem kullanımını görüyoruz. İndirekt yöntemde Net kar rakamıyla başlarız ve işletme faaliyetlerinden ne kadar nakit elde ettiğimizi bulmaya çalışırız.

Nakit akış tablosunun hazırlanması çok daha detaylı bir anlatım gerektirme birlikte nasıl hazırlandığı hakkında bir fikir sahibi olmak açısından kısaca bahsetmekte yarar var. İlk hazırlanması gereken işletme faaliyetlerinden elde edilen net naktin bulunmasıdır. İndirekt yöntemde bu işleme net kar rakamıyla başlarız. Ama unutmayalım ki, işletmeler tahakkuk esasına göre defter tutar. Yani nakit el değiştirmesede mallar el değiştirince kayda geçirilir. Dolayısıyla net kar rakamı dönemdeki net nakit artışı rakamına eşit değildir. Nakit akış tablosunun bu bölümünde yapmaya çalıştığımız iki rakam arasında bir uyum sağlamaktır. Dolayısıyla amortisman gideri gibi dönem giderleri arasına konan ancak o kalem için aynı dönemde nakit ödenmeyen giderleri ekleriz. Daha sonra finansal durum tablosunda dönen varlıklardaki ve finansal borçlar hariç kısa vadeli borçlar içindeki hesaplardaki değişiklere bakarız. Burada kullandığımız temel denklem muhasebe denklemidir. Yani:

Varlıklar = Borçlar + Özsermaye

Varlıkları Kasa ve Nakti Olmayan Varlıklar olarak ikiye ayırıp tekrar yazarsak:

Kasa + Nakti Olmayan Varlıklar (NOV) = Borçlar (B) + Özsermaye (S)

Kasa = B + S – NOV

Demekki nakitte meydana gelecek değişiklik

∆ Kasa= ∆B + ∆S - ∆ NOV demektir. Yani nakit artarsa ya borçlar veya özsermaye artmış, ya da nakti olmayan varlıklar azalmıştır. Bu denklemi kullanarak dönen varlıkların ve kısa vadeli borçların nakit değişimindeki etkisini ölçeriz. Örneğin, Alacak hesabındaki artış, satışlardan ele geçebilecek nakitten daha az nakit geçtiğini gösterdiği için nakit azaltıcı bir etkiye sahiptir. Öte yandan, Borçlardaki artış mal alışları için ödenmesi gereken tutardan daha az ödendiğini gösterdiği için nakit artırıcı bir etkiye sahiptir.

Elimizdeki küçük örnek için hazırladığımız nakit akış tablosu aşağıda sunulmuştur. İlk etapta baktığımızda Ay Kırtasiye’nin Nisan ayı içinde faaliyetlerinden 3.327 TL zarar etmesine rağmen, net nakit çıkışları (3.978 TL) aynı miktarda değildir. Bu durumun temel nedenleri Alacaklardaki artışta kendini gösteren kredili satışlar ve mal alışlarıdır. Alacaklardaki artış işletmenin borçlarındaki (finansal borçlar hariç) artıştan daha fazladır.

Nakit Akış tablosunda yer alan Peşin Ödenen Sigorta dönem başından dönem sonuna Peşin Ödenen Sigorta hesabındaki artışı gösterirken, gelir tablosundaki 20 TL bu tutarın dönem içinde harcanan kısmını göstermektedir.

Yatırım faaliyetleri için nakit harcamaları örneğimizde sabit varlık alımı için olmuştur. Mobilya ve mefruşat için nakit ödenirken fotokopi makinası kısmen nakit kısmen senet imzalayarak yapılmıştır. Senet imzalanan tutar henüz ödenmediği için nakit akış tablosuna yansıtılmaz.Ay Kırtasiye yatırım faaliyetleri için dönemde 10.250 TL nakit harcanmıştır. Fotokopi makinası imzalanan borç senedi vadesinde ödendiğinde o döneme ilişkin nakit akış tablosunda yansıtılacaktır.

 Finansman faaliyetlerinden nakit alınan borçlar ve ortaklardan sağlanan nakti sermaye ile artar, borç geri ödemeleri ve ortaklara ödenen nakit temettü miktarı ile azalır. Ay Kırtasiye yeni kurulan bir işletme olduğu için tüm dönem başı bakiyeleri sıfırdır. Dolayısıyla işletmenin ortaklarının koyduğu sermaye de bu döneme aittir. İşletme kar etmediği için temettü dağıtması pek akıllıca olmayacaktır. Alınan Banka Kredisi de bu grupta gösterilir. Eğer geri ödemesi olsaydı eksi olarak görünecekti.

En sonunda, bu üç bölümden – faaliyet, yatırım ve finansman – sağlanan net nakit akışları toplamı bize dönem içindeki nakit artış veya azalışını verir. Örneğimizde bu tutar 45.772 TL dir. Elde ettiğimiz tutarla dönem başındaki nakit tutarını (dönembaşı Kasa Hesabı bakiyesi) topladığımızda dönem sonu nakit tutarını elde ederiz. Nakit akış tablosuna hangi faaliyetten nakit sağlanmış hangi faaliyet nakit çıkışına yol açmış diye baktığımızda Ay Kırtasiyenin finansman faaliyetlerinden nakit sağladığını ve bu nakti hem işletme faaliyetlerini hem de yatırım faaliyetlerinin finansmanında kullandığını söyleyebiliriz.

Ay Kırtasiye A.Ş

Nakit Akış Tablosu

Nisan 2011

|  |  |
| --- | --- |
| **İşletme Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit:** |  |
| Dönem Net Karı (veya Zararı) | (3.237 TL) |
| Artı: nakit çıkışı gerektirmeyen giderler |  |
| Amortisman Gideri | 229  |
| Artı: dönen varlıklardaki azalış  | 0 |
| Artı: kısa vadeli borçlardaki artış |  |
| Borçlar | 500 |
| Ödenecek Faiz | 150 |
| Ödenecek Ücretler | 600 |
| Alınan Sipariş Avansı | 3000 |
| Eksi: dönen varlıklardaki artış |  |
| Alacaklar | (3.700 TL) |
| Stoklar | (1.100 TL) |
| Ofis Malzemesi Stoku | (200 TL) |
| Peşin Ödenen Sigorta | (220 TL) |
| **Faaliyetlerden Sağlanan Net Nakit** | **(3.978 TL)** |
|  |  |
| **Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit** |  |
| Makina ve Teçhizat | (2.250) |
| Mobilya ve Mefrusat |  (8.000) |
| **Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit** | **(10.250 TL)** |
|  |  |
| **Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit** |  |
| Sermayedeki artış | 50.000  |
| Banka Kredileri | 10.000  |
| Karpayı ödemeleri | 0 |
| **Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Net Nakit** | **60.000 TL** |
|  |  |
| Dönem içindeki nakit artışı ( azalışı) | 45.772 TL |
| artı: Dönembaşı Kasa Hesabı bakiyesi | 0 |
| eşit: Dönemsonu Kasa Hesabı bakiyesi | 45.772 TL |
|  |  |
| Fin. Durum Tablosuna göre Kasa Hesabı 30/4/2011 | 45.772 TL |
|  |  |
| Fark | 0 TL |

En son hazırlanan tablo Özsermaye Değişim tablosudur. Bu tabloda bir akış tablosudur ve dönem içinde Özsermaye hesaplarında hangi değişikliklerin hangi kalemlerden olduğunu gösterir. Örneğimize dönersek:

|  |
| --- |
| **AY Kırtasiye** **Özsermaye Değişim Tablosu**  **NISAN 2011** |
|   | **Sermaye** | **Net Dönem Karı/Zararı (Dağıtılmamış Karlar)** | **Özsermaye toplamı** |
| 1 Nisan 2011 | 0 | 0 | 0 |
| Ortakların koyduğu sermaye | 50.000  |   |  |
| Net dönem Karı (Zararı) |   | (3.237) |   |
| 30 Nisan 2011 | 50000 | (3.237) | 46.763 |

Ortakların dönem içinde koyduğu sermaye ve net dönem zararı yansıtılmıştır ki bu hesaplar finansal durum tablosunun özsermaye bölümünün altında olan hesaplardır.

Örnek üzerinden gösterdiğimiz muhasebe kayıt ve finansal rapor hazırlama sürecini tamamladık. Aşağıdaki şekilde de görüldüğü gibi tüm finansal tablolar tek bir şirkete ve aynı döneme veya dönem sonuna aittir. Ancak unutulmaması gereken bu tabloların birlikte okunduğunda birlikte karar vermeye yardımcı olduğudur. Her bir finansal tablonun işlevi farklıdır. Dolayısıyla alınan kararlara göre kullanılan tablo da farklıdır. Ama hepsi aşağıda görüldüğü gibi birbirine bağlıdır.



1. Stone, W.E., 1969, Antecedents of the accounting profession, The Accounting Review, April, 284-91 [↑](#footnote-ref-1)
2. <http://www.brisa.com.tr/Brisa/Yatirimci/Periodik-Mali-Tablo-ve-Bagimsiz-Denetim-Raporlari.aspx> 7 Eylul 2010 [↑](#footnote-ref-2)