Muhasebenin Temel Kavramları
Bilanço ve Gelir Tablosu
TMS ve TFRS
Finansal Tablolar
Denetim Kanıtı
Muhasebe Temel Denklemi
Süreklilik ve Dönemsellik
Gerçeğe Uygun Sunum
Bağımsız Denetim
Tekdüzen Muhasebe Sistemi
BOBİ FRS ve KÜMİ FRS
Türkiye Denetim Standartları (TDS)

SPL

Sınav Çalışma Notları

Temmuz, 2026

# 1016

# MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA

Sermaye Piyasası Faaliyetleri Düzey 2 Sınavı
Sermaye Piyasası Faaliyetleri Düzey 3 Sınavı
Kurumsal Yönetim Derecelendirme Sınavı
Kredi Derecelendirme Sınavı

SPL
Sermaye Piyasası
Lisanslama Sicil ve
Eğitim Kuruluşu

SPL
Sermaye Piyasası
Lisanslama Sicil ve
Eğitim Kuruluşu

# Muhasebe ve Finansal Raporlama

## Ders Kodu: 1016

- Sermaye Piyasası Faaliyetleri Düzey 2 Sınavı
- Sermaye Piyasası Faaliyetleri Düzey 3 Sınavı
- Kurumsal Yönetim Derecelendirme Sınavı
- Kredi Derecelendirme Sınavı

30 Haziran 2026

Bu çalışma notu Prof. Dr. Orhan ÇELİK tarafından hazırlanmıştır.

Bu kitabın tüm yayın hakları Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş.'ye aittir. Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş.'nin izni olmadan hiçbir amaçla çoğaltılamaz, kopya edilemez, dijital ortama (bilgisayar, CD, vb) aktarılamaz.

## SINAV ALT KONU BAŞLIKLARI
## MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA

**1.** Muhasebenin Temel Kavramları, İlkeleri ve Genel Muhasebe

**2.** Finansal Raporlama

- **2.1.** Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
- **2.2.** TMS/TFRS
- **2.3.** Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği II-14.1

**3.** Bağımsız Denetim

- **3.1.** Temel Kavramlar
- **3.2.** Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

# İÇİNDEKİLER

**1. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI, İLKELERİ VE GENEL MUHASEBE ..... 1**
1.1. MUHASEBENİN TANIMI, ÖNEMİ VE FONKSİYONLARI ..... 1
1.2. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI ..... 3
1.3. GENEL MUHASEBE ..... 6
1.3.1. Genel Bakış ..... 6
1.3.1.1. Ticari İşlemler ve Muhasebe Temel Denklemi ..... 6
1.3.1.2. Temel Finansal Tablolar ..... 7
1.3.1.3. Hesabın Tanımı, Nitelikleri ve İşleyiş Kuralları ..... 8
1.3.1.4. Muhasebede Kayıt Araçları ..... 13
1.3.2. Muhasebe Akım Şeması ..... 17
1.3.3. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Kapsamı ..... 18
1.3.3.1. Dönen Varlıklar ..... 19
*A) Hazır Değerler ..... 20*
*B) Menkul Kıymetler ..... 25*
*C) Alacaklar ..... 30*
*D) Stoklar ..... 44*
*E) Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ..... 63*
*F) Diğer Dönen Varlıklar ..... 64*
1.3.3.2. Duran Varlıklar ..... 66
*A) Alacaklar ..... 66*
*B) Mali Duran Varlıklar ..... 68*
*C) Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar ..... 71*
*D) Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ..... 90*
*E) Diğer Duran Varlıklar ..... 91*
1.3.3.3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar ..... 92
*A) Mali Borçlar ..... 93*
*B) Ticari Borçlar ..... 102*
*C) Diğer Borçlar ..... 110*
*D) Alınan Avanslar ..... 113*
*E) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri ..... 115*
*F) Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler ..... 115*
*G) Borç ve Gider Karşılıkları ..... 119*
*H) Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları ..... 124*
*İ) Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar ..... 126*
1.3.3.4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ..... 129
*A) Mali Borçlar ..... 130*
*B) Ticari Borçlar ..... 135*
*C) Diğer Borçlar ..... 138*
*D) Alınan Avanslar ..... 139*
*E) Borç ve Gider Karşılıkları ..... 140*
*F) Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları ..... 142*
*G) Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ..... 144*
1.3.3.5. Özkaynaklar ..... 146
*A) Ödenmiş Sermaye ..... 146*
*B) Sermaye Yedekleri ..... 148*
*C) Kâr Yedekleri ..... 150*
*D) Geçmiş Yıllar Kârları ve Zararları ..... 153*
*E) Dönem Net Kârı (Zararı) ..... 154*
1.3.3.6. Gelir Tablosu Hesapları ..... 156
*A) Brüt Satışlar ..... 156*
*B) Satış İndirimleri (-) ..... 159*
*C) Satışların Maliyeti (-) ..... 160*
*D) Faaliyet Giderleri ..... 162*
*E) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar ..... 164*
*F) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-) ..... 169*
*G) Finansman Giderleri (-) ..... 171*
*H) Olağandışı Gelir ve Kârlar ..... 173*

*İ) Olağandışı Gider ve Zararlar (-)* ..... *173*
*J) Dönem Net Kârı (Zararı)* ..... *174*
1.3.4. Dönem Sonu İşlemleri ..... 176
*A) Muhasebe Dışı Envanter İşlemleri* ..... *179*
*B) Muhasebe İçi Envanter İşlemleri* ..... *179*
**ÇALIŞMA SORULARI ..... 183**
**2. FİNANSAL RAPORLAMA ..... 185**
2.1.1. Finansal Raporlamanın Amacı ve Finansal Tablo Kullanıcıları ..... 192
2.1.2. Muhasebe Bilgilerinin (Faydalı Finansal Bilginin) Niteliksel Özellikleri ..... 195
2.1.3. Finansal Tablo Kalemlerinin Tahakkuku ..... 197
2.1.4. Finansal Tablo Kalemlerinin Tahakkukunda Kullanılan Ölçüm Esasları ..... 199
2.2. TMS/TFRS (Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları) ..... 200
2.3. SERMAYE PİYASASINDA FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN ESASLAR TEBLİĞİ (II-14.1) ..... 220
**ÇALIŞMA SORULARI ..... 229**
**3. BAĞIMSIZ DENETİM ..... 232**
3.1. TEMEL KAVRAMLAR ..... 232
3.1.1. Bağımsız Denetim Çerçevesi ..... 232
3.1.2. Bağımsız Denetimin Amacı ve Faydası ..... 233
3.1.3. Denetim ve Denetçi Türleri ..... 234
3.1.4. Denetim Standartlarının Tanımı ve Yararları ..... 236
3.1.5. Bağımsız Denetim Yaklaşımları ..... 238
**ÇALIŞMA SORULARI ..... 258**
3.2. BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEMELER ..... 260
3.2.1. Türk Ticaret Kanunu'nun İlgili Hükümleri ..... 260
3.2.2. 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ..... 262
3.2.3. Bağımsız Denetim Yönetmeliği ..... 263
3.2.4. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri:X, No:22 (Başlangıç Hükümleri, 1 ve 2'nci Kısımlar) ..... 269
3.2.5. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararlar ..... 283
3.2.6. Bağimsiz Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkani Kararina İlişkin Usul ve Esaslar ..... 287
**ÇALIŞMA SORULARI ..... 294**
**YARARLANILAN KAYNAKLAR ..... 297**

## KISALTMALAR

| | | |
|---|---|---|
| 660 sayılı KHK | : | 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname |
| BDDK | : | Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu |
| BDS | : | Bağımsız Denetim Standardı |
| BOBİ FRS | : | Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı |
| KAP | : | Kamuyu Aydınlatma Platformu |
| KAYİK | : | Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar |
| KGK, Kurum | : | Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu |
| MSUGT | : | Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri |
| SPKn, Kanun | : | Sermaye Piyasası Kanunu |
| SPKr, Kurul | : | Sermaye Piyasası Kurulu |
| Tebliğ | : | Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği II-14.1 |
| TMS/TFRS | : | KGK tarafından yürürlüğe konulmuş olan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile bunlara ilişkin ek ve yorumlar |
| TTK | : | Türk Ticaret Kanunu |

# 1. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI, İLKELERİ VE GENEL MUHASEBE

## 1.1. MUHASEBENİN TANIMI, ÖNEMİ VE FONKSİYONLARI

Ekonominin en önemli aktörlerinden biri olan işletmelerin faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin, işletme ile ilişkisi olan taraflara tam, doğru ve zamanında sunulması, ekonominin sürekliliği ve bireylerin refahının korunması bakımından bir zorunluluktur. İşletmelerin faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarının ilgili taraflara iletilmesi bir tür bilgi akışıdır. Ekonomideki bilgi akışı diğer araçların yanı sıra, önemli ölçüde muhasebe bilgi sistemine dayalı olarak gerçekleşir. Muhasebe bilgileri işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde üretilir ve işletme paydaşlarının kullanımına sunulur.

Muhasebe konusunda birçok tanım yapılmaktadır. Bu tanımlamaların ortak noktası muhasebenin bilgi verme fonksiyonu taşıdığı yönündedir. Buna göre muhasebe; tamamen veya kısmen finansal nitelikli ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde bilgilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, sınıflandırılmasına ve raporlar halinde sunularak analiz edilmesine denir.

Bu anlamda muhasebe, işletme faaliyetleri ile karar vericiler arasında köprü niteliği taşıyan bir bilgi sistemidir. Muhasebenin bilgi sistemi olması, kararları ve eylemleri, ticari bir işletme veya diğer işletmelerin faaliyetleriyle ilgili olan çok sayıda kişiye, bu işletmeler hakkındaki ekonomik bilgileri bir süreç içinde toplayarak iletmesinin bir sonucudur.

Muhasebe tanımı birbirini tamamlayan kısımlardan oluşmaktadır. Buna göre muhasebe tanımının birinci kısmı, muhasebenin para ile ifade edilen işletme faaliyetleri için sistemli ve düzenli bir kayıt sistemi niteliği taşımasıdır. Bu kayıt sisteminin sonucunda, tamamen veya kısmen finansal nitelikli ve parayla ifade edilebilen işlemlerden elde edilen bilgilerden anlamlı ve güvenilir bilgiler sağlamaktadır.

Bir ticari faaliyetin muhasebenin konusunu oluşturabilmesi için bu işlemin para ile ifade edilebiliyor olması öncelikle gereklidir. Para ile ifade edilebilen bu değer hareketlerine *ticari işlem* denir. İşletme açısından ticari işlem ne kadar büyük veya önemli olursa olsun para ile ifade edilemiyor ise muhasebenin konusunu oluşturmaz. Parayla ifade edilebilme, birbirinden çok farklı nitelikli ve farklı ölçü birimleri ile ifade edilen işlemlerin ortak bir ölçü birimine indirgenmesine imkân sağlar. Örneğin işletmenin kilogram ile aldığı malları olabilir, metre kare ile ifade edilen bir binayı kiralamış olabilir. Bu faaliyetlere ilişkin bilgiler muhasebeleştirilirken ortak ölçü birimi paradır ve ortak ölçü birimi olan para ile ifade edilmeleri gerekir. Bazı durumlarda işletmeler gerçekleştirdikleri işlemleri para ile ifade edemezler. Parayla ifade edememe güvenilir şekilde para ile ifade edememeyi de içerir. İşletmenin çalışanlarının iyi bir bilgi birikimine sahip olması, işletmenin sattığı ürünlerin çok sağlam olduğuna ilişkin müşterilerin yaygın bir algısının olması gibi bilgiler buna örnektir. Bunlar para ile ifade edilemediği için muhasebe sisteminin dışında kalır.

Muhasebe tanımının ikinci kısmı muhasebenin aynı zamanda bir kaydetme ve sınıflandırma fonksiyonunun bulunduğunu ifade eder. Buna göre ticari işlemler belli bir sistematik içinde kaydedilir. Bu kaydetme işlemi aynı zamanda ticari işlemlerin sınıflandırılması anlamına da gelir. Elde edilen bilgilerin toplanması ve sınıflandırılması muhasebenin teknik boyutu olarak da ifade edilebilir. Bu şekilde muhasebe süreci içinde toplanan bilgiler teknik bir süreçten geçirilerek işletme ile ilgili taraflar için doğru ve anlamlı bilgiler üretilmektedir. Eğer işletmenin gerçekleştirdiği ticari işlemler anlamlı şekilde sınıflandırılamazsa işletmelerin binlerce işleminden yararlı sonuçların üretilmesi mümkün olamaz. İşletmenin gerçekleştirdiği ticari işlemler sınıflandırılarak finansal tablolar haline dönüştürülür. Ticari işlemlerin sınıflandırılarak finansal tablo haline dönüştürülmesi muhasebe bilgilerinin işletme ile ilgili tarafların ihtiyaç duyduğu ayrıntıda doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında sunulması anlamına gelmektedir.

Muhasebe tanımının üçüncü kısmı ise raporlanan muhasebe bilgilerinin analiz ve yorumlanması aşamasını ifade eder. Buna göre muhasebe, bilgi ve veri üretme sürecinden daha geniş kapsamlıdır. Muhasebenin temel amacı üretilen bilgi ve verilerin kullanılabiliyor olmasıdır. Üretilen ve ilgili taraflara raporlanan finansal tabloların amaca uygun olarak kullanılabilmesi için bu bilgilerin analiz edilmesi ve yorumlanması gerekir. Muhasebe bilgilerinin doğru şekilde analiz edilmesi ve yorumlanması, bunlara

dayalı olarak verilecek kararların da doğru olmasına imkân verecektir. Muhasebe bilgilerinin analiz edilmesi ve yorumlanması aşaması özellikle işletme faaliyetlerinin giderek karmaşıklaştığı ekonomik ortamlarda daha da önem taşımaktadır. İşletme faaliyetlerinin karmaşıklaşması bu faaliyetlerin muhasebe bilgi sisteminde de aynı ölçüde karmaşıklık yaratmaktadır. Bu karmaşıklık, üretilen bilgilerin analiz ve yorumunun geçmişe göre daha fazla uzmanlık bilgisi gerektirmesi ile sonuçlanmaktadır.

Muhasebe bilgi sistemi iki esas fonksiyonu yerine getirir. Bunlardan birincisi işletmenin geçmişte gerçekleştirdiği ve parayla ifade edilebilen faaliyetlerinin (veya faaliyetlerine ilişkin bilgilerinin) kaydedilmesi ve gerektiğinde işletme içindeki ve dışındakilere sunulması fonksiyonudur. Muhasebenin bu fonksiyonu, muhasebenin işletmenin geçmişinin kaydedildiği bir hafıza olması anlamına da gelir. Muhasebenin kaydetme fonksiyonu ile işletmenin geçmişte gerçekleştirdiği parayla ifade edilebilen faaliyetleri güvenilir bir ortamda "saklanarak" ihtiyaç olduğu zamanlarda herkes için güvenilir ve kanıt niteliği taşıyan bilgiler oluşturulur. Muhasebenin bu fonksiyonundan dolayı, hukuk sistemi kayıtların nasıl yapılacağı ve nasıl saklanacağı konusunda taraf olmaktadır. Bunun sonucu olarak işletmeler geçmişte yaptıkları faaliyetleri sistematik şekilde izleyen hafıza niteliğindeki bu kayıtları en az beş yıl süre ile sağlıklı şekilde korumakla yükümlüdürler. Benzer olarak, işletmelerin muhasebe kayıtlarını bozmaları ve gerçek olmayan bilgileri kaydetmeleri de söz konusu olamaz.

Muhasebenin ikinci fonksiyonu ise muhasebenin, işletme faaliyetlerine ilişkin kaydedilen bilgilerin bir formata sokularak taraflara raporlanmasını içeren fonksiyonudur. Bu fonksiyon finansal raporlama fonksiyonu olarak ifade edilebilir. Finansal raporlama fonksiyonu ile muhasebe bilgi sistemi finansal tabloları raporlayarak esas olarak işletmenin dışındaki çıkar sahiplerine işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında sistematik bir bilgi olarak sunmaktadır.

Muhasebe bilgi sisteminde finansal tablolar olarak üretilen ve ilgili taraflara raporlanan muhasebe bilgileri temel olarak iki grup bilgidir. Bunlar; işletmenin belli bir andaki finansal durumunun ne olduğu bilgisi (finansal durum) ikincisi ise işletmenin belli bir dönemdeki finansal performansının ne olduğu (finansal performans) bilgisidir.

Finansal durum ve finansal performans bilgileri finansal raporlama sürecinin merkezini oluşturur. Bir başka ifadeyle, finansal raporlama sürecinde ilgililere sunulmak üzere hazırlanan finansal tablolar bu bilgileri raporlamak üzere oluşturulur. Buna göre işletmenin belli bir andaki finansal durumunun ne olduğu bilgisi bilanço (finansal durum tablosu) adı verilen finansal tablo ile üretilir. Belli bir andaki finansal performans ise gelir tablosunda (veya kar veya zarar tablosu) raporlanır. Bu iki finansal tabloya *temel finansal tablolar* da denir. Bunun yanısıra işletmeler finansal durumdaki değişimi de raporlarlar. Finansal durumdaki değişim ise birden fazla tablo ile izlenebilir. Örneğin finansal durumdaki değişim nakit akışları açısından izlenirse tablonun ismi nakit akış tablosu, özkaynaklar açısından izlenirse özkaynak değişim tablosu adını alır. Finansal durumdaki değişimin izlendiği finansal tablolar, temel finansal tablolardaki bilgiler kullanılarak üretildiği ve temel finansal tabloları tamamlayıcı nitelikte olduğu için bunlara *yardımcı finansal tablolar* da denir.

Klasik muhasebe anlayışında, finansal tablolar işletmelerin finansal raporlama sürecinin en önemli ürünü olmasına rağmen, işletmelerin açıkladıkları bilgiler sadece finansal tablolar ile sınırlandırılmaz. Bunun tamamlayıcı niteliğinde olan ek bilgiler ile tamamlayıcı tablolar da finansal tablolarla birlikte üretilir ve raporlanır. Bu nedenle günümüzde finansal tablolar kavramı *finansal raporlar* kavramına dönüşmüştür. Özellikle hisse senetleri halka açık şirketler bakımından kamuya sunulan bilgilerin finansal tablolardaki bilgilerin ötesine geçerek daha ayrıntılı bilgiler içermesi bir zorunluluk haline gelmiştir.

Finansal bilgilerin sistematik bir şekilde üretilmesi ve üretilen bu bilgilerin kullanılmasını ifade eden muhasebenin başlangıcı yazının icadı kadar eskiye dayanmaktadır. Bugünkü anlamında muhasebe ile ilgili ilk kitap ise 15. yüzyıla dayanmaktadır. Venedik'te 1494 yılında Luca Pacioli tarafından çift yanlı kayıt sistemini esas alan ilk muhasebe kitabının yayınlanması ile başlayan bu süreç, ekonomi tarihi ile eşzamanlı bir gelişim göstermiştir.

Muhasebe uygulamaları ile ekonominin gelişmesi arasında var olan sıkı ilişki göz önüne alındığında, muhasebenin gelişim sürecinde 15. yüzyıl önem taşımaktadır. Dünyada ekonomik sıçramayı sağlayan en önemli araç anonim şirketlerin doğuşu ve gelişmesi olmuştur. Anonim şirketlerin yükselişi ile keşifler döneminin ardından dünya ticaretinin Akdeniz'den Atlantik'e yönelerek büyümeye

başlaması yaklaşık olarak aynı dönemlere rastlamaktadır. Matbaacılığın gelişmesi, Amerika kıtasının keşfi, Hindistan ticaret yolunun açılması aynı zamanda muhasebede gerçekleştirilen gelişmelerin de başlangıcı olmuştur.

Çift yanlı kayıt sistemi özü itibariyle basit bir keşiftir ama bu sistem ile şirketin faaliyetlerinin kaydedilmesi ve sermayenin daha kolay devredilebilmesi mümkün hale gelmiştir. Çift yanlı kayıt sistemine geçişle birlikte işletme örgütü, ortaklardan bağımsız soyut bir kavram niteliği kazanmıştır. Muhasebe bilgi sisteminde en ilkel hali ile dahi, şirketin iniş çıkışlarla dolu yaşam çizgisi her bir ticari işlemin hissedarların payı üzerindeki etkilerini gösteren bir muhasebe denklemi biçiminde muhasebe defterlerine kaydedilmektedir. Çift yanlı kayıt sisteminin şeffaf mantığı, bir hissedarın kişisel kararlarından bağımsız edindiği kârları şaşmaz bir kesinlikle ortaya koyar ve bu muhasebe kayıtlarına bakıldığında ortaklıklarda nasıl değişimler olursa olsun şirketin yaşamında pek bir değişiklik olmadığı görülür. Muhasebe bilgilerinin önemi önceden beri bilinmektedir. Max Weber (1864-1920) 1905 yılında yayımlanan "Kapitalizmin Ruhu ve Protestan Ahlakı" adlı ünlü eserinde muhasebe uygulamalarının önemini ortaya koyarak batı dünyasında kapitalizmin ortaya çıkışının ve gelişmesinin nedenlerinden biri olarak muhasebe uygulamalarını göstermiştir.

## 1.2. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebe kuralları ile bu kurallara göre üretilen finansal tablolar muhasebenin temel kavramlarına dayanır. Muhasebe bilgilerinin kuramsal altyapısı muhasebenin temel kavramları olarak ifade edilen kavramlardır. Ancak bu kavramlar uygulandığında üretilen bilgiler muhasebe bilgisi niteliği taşır.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının dayanağı muhasebe temel kavramlarıdır. Muhasebe temel kavramları muhasebenin kuramsal temelini oluşturur. Bu kuramsal temel üzerine diğer ayrıntılı muhasebe düzenlemeleri ve standartları oturur. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının temel muhasebe kavramlarına aykırı olmaması gerekir. Bu anlamda temel muhasebe kavramları çift yanlı kayıt sistemi gibi evrensel bir nitelik taşmakta ve ulusal ve uluslararası muhasebe uygulamalarına yön vermektedir. Muhasebenin temel kavramları şunlardır:

### *Sosyal Sorumluluk Kavramı*

Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin işlevini yerine getirirken taşıdığı sorumluluğun sınırını belirlemektedir. Buna dayalı olarak sosyal sorumluluk kavramı muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

İşletme faaliyetini sürdürürken işletme ile ilgili tarafların işletme üzerindeki çıkarları da çatışmaktadır. Buna dayalı olarak her işletme bünyesinde böyle bir çıkar çatışması potansiyeli taşır.

İşletme yöneticileri işletmeden alacakları ücret ve diğer ödemelerin yüksek olmasını beklerken, işletmenin ortakları şirketin karının yüksek olmasını isterler. Aynı şekilde işletmeye kredi verenler verdikleri borcu geri almayı ve karşılığında yüksek bir faiz beklerler. Bunun gibi paydaşların çatışan çıkarları artırılabilir. İşletme içinde paydaşların birbirinden farklı çıkarları muhasebe bilgileri ile yönetilmektedir. Bir başka ifadeyle paydaşlar işletmenin ürettiği değeri bölüşürken muhasebe bilgilerini kullanırlar. Farklı çıkar gruplarının üretilen değerden adil pay alabilmeleri için üretilen muhasebe bilgilerinin doğru ve çıkar gruplarının hiçbirinin ön plana çıkarılmadan üretilmesi gerekir. İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için bu gereklidir. Aksi taktirde ise çıkar çatışması bir süre sonra işletmenin faaliyetini sürdürmesine engel olabilir. Sosyal sorumluluk kavramı muhasebe bilgisi üretilirken tüm çıkar gruplarına eşit uzaklıkta faaliyet göstermek anlamına gelir. Bu şekilde tüm çıkar gruplarına eşit uzaklıkta bilgi üretilince uzun dönemde ekonomide kaynaklar adil dağıtılmış olur. Ekonomide kaynakların adil dağıtılması sosyal sorumluluğun bir doğal uzantısıdır.

***Kişilik Kavramı***

Kişilik kavramı, işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, çalışanlarından ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür. Kişilik kavramı sayesinde muhasebe bilgileri tam ve gerçeğe uygun olabilir. İşletmenin kişiliği ile işletme paydaşlarının kişilikleri birbirinden ayrılamaz ise muhasebe bilgilerinin üretilmesinde çıkar gruplarına eşit uzaklıkta olunması mümkün olamaz.

İşletme kişiliğinin diğer paydaşların kişiliklerinden ayrıştırılması işletmeler bakımından hayati derecede önemli olmasına rağmen, uygulamada özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde (KOBİ) işletme ile işletmenin sahip/ortağının kasasının birbirinden ayrılması oldukça güçtür. Bu güçlük veya eksiklik küçük işletmelerin kurumsallaşması önündeki en büyük engellerden biri olarak kabul edilmektedir.

***İşletmenin Sürekliliği Kavramı***

İşletmenin sürekliliği kavramı, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın (sınırsız olarak) sürdüreceği varsayımını ifade eder. İşletme faaliyetlerinin bir süreye bağlı olmaması, işletmenin faaliyet süresinin işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam sürelerine bağlı olmayacağı sonucunu doğurur.

Finansal tablolar normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayalı olarak hazırlanır. Bu şekilde, işletmenin ne tasfiye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer işletmede işletmenin sürekliliğinin aksine bir niyet veya ihtiyaç varsa finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe finansal tablolarla birlikte açıklanmalıdır.

İşletmenin faaliyet süresinin sınırsız olduğu varsayımı aynı zamanda maliyet esasının da temelini oluşturur. İşletmenin sürekliliği, sınırsız bir süre sonunda işletmenin varlıklarının ve bu varlıkların finansman kaynaklarının piyasa değeri ile ölçülmesi yerine maliyetle ölçülmesi ve bu şekilde döneme ilişkin finansal performansın ölçülmesini anlamlı kılar. Sınırsız faaliyet ömrüne sahip bir organizasyonda, varlıkların piyasada oluşan değerleri anlamsızlaşır. Böyle bir durumda önemli olan işletmenin bu varlıkları kullanarak veya satarak elde ettiği performansın ne kadar olacağıdır.

***Dönemsellik Kavramı***

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen işletme ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması olarak tanımlanır. Dönemsellik kavramı, işletmenin sürekliliği varsayımının doğal bir sonucudur. İşletmenin performansının ölçülmesi esas iken, gerçek performansın ölçülmesi için sınırsız sürenin sonunu beklemek mümkün olamayacağı için, işletme ömrü her biri diğeri ile aynı dönemlere ayrılarak performans ölçülür. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın zorunlu bir sonucudur.

***Parayla Ölçülme Kavramı***

Parayla ölçülme kavramı, ticari işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Bu kavramın doğal sonucu, bir ticari işlemin ancak ve ancak parayla ifade edilebildiği ölçüde çift yanlı kayıt sisteminde kendine yer bulabilmesidir. Parayla ölçülme kavramı farklı ölçü birimlerinin tek bir ortak ölçü birimine indirilerek anlamlı ve kullanılabilir bilgilerin üretilmesini sağlar. Burada kullanılan para biriminin de aynı para birimi olması gerekir. Bunun için muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre kaydedilir ve raporlanır.

Ticari işlemlerin kaydedilmesi ve finansal tabloların ulusal para birimine göre raporlanması, işletmelerin tüm işlemlerinin ulusal para birimi ile gerçekleşeceği anlamına gelmez. İşletme doğal olarak farklı para birimleriyle de işlemler yapabilir. Yapılan bu işlemler belli kurallara göre ulusal para birimine çevrilerek muhasebeleştirilir ve finansal tablolarda raporlanır.

***Maliyet Esası Kavramı***

Maliyet esası kavramı; işletmenin para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Geleneksel finansal raporlama sürecinde varlıkların maliyet esasına göre raporlanması önemli bir noktadır. Bu durum finansal performansın doğru ölçülebilmesi bakımından hayati derecede önem taşımaktadır. Günümüzde özellikle finansal raporlama standartları çerçevesinde varlıkların salt maliyet değeri ile raporlanmasından giderek finansal durumun doğru ölçülmesi amacına kayıldığı görülmektedir.

***Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı***

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder. Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı üretilen muhasebe bilgilerinin güvenilirliği için önem taşır.

***Tutarlılık Kavramı***

Muhasebe bilgileri muhasebe politikalarına dayalı olarak üretilmektedir. Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder.

İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması tutarlılık kavramın amacını oluşturur. İşletmeler, geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin finansal tabloların dipnotlarında açıklanması gereklidir.

***Tam Açıklama Kavramı***

Tam açıklama kavramı; finansal tabloların finansal tablo kullanıcılarının doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Finansal tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, finansal tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

***İhtiyatlılık Kavramı***

İhtiyatlılık kavramı, muhasebe olaylarında ihtiyatlı davranılması ve finansal raporlama sürecinde işletmenin gelecekte karşılaşabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir tahakkuk işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

***Önemlilik Kavramı***

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

***Özün Önceliği Kavramı***

Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Biçim ile özün farklılaşması durumunda özün biçime önceliği esastır.

## 1.3. GENEL MUHASEBE

### 1.3.1. Genel Bakış

#### 1.3.1.1. Ticari İşlemler ve Muhasebe Temel Denklemi

Bir işletmedeki değer hareketleri ve yapılan ticari işlemler, işletmenin yapısına etki eder. Ticari işlemler yapıldıkça işletmenin sahip olduğu ekonomik değerler şekil değiştirir. Ticari işlemler etkileri bakımından şöyle bir sınıflandırmaya tabi tutulur:

1- Sonuç meydana getirmeyen işlemler,

2- Sonuç meydana getiren işlemler.

Bir işletmede, sonuç meydana getirmeyen ticari işlemler, işletme toplam yapısında değişme meydana getirdiği halde içyapıda bir değişikliğe neden olmazlar. İkinci grupta yer alan işlemler hem toplam yapıda; hem de içyapıda yani işletmenin özvarlığında değişme meydana getirirler. Her iki işlem grubunun işletme üzerindeki etkilerinin izlenme yollarından bir tanesi, muhasebe temel denklemidir. Muhasebe temel denklemine muhasebe temel modeli de denir.

Muhasebe temel denklemi, bir işletmenin herhangi bir andaki kesitidir. Diğer bir deyişle işletmenin para birimleri itibariyle finansal durumunu gösterir. Denklemin en basit şekli şudur:

**Varlıklar (Aktifler) = Kaynaklar (Pasifler)**

Denklemin aktif tarafı, denklemin hazırlandığı tarihte işletmenin sahip olduğu ekonomik değerleri, yani o anda sahip olduğu varlıklarını gösterir. Bu bakımdan denklemin aktif tarafına işletmenin **ekonomik yapısı** da denir. Denklemin pasif tarafı ise, işletmenin sahip olduğu ekonomik değerlerin finansal kaynaklarını ve sahiplerini belirtir. Bundan dolayı denklemin sağ tarafına **finansal yapı** adı da verilmektedir. Muhasebe temel denklemi veya muhasebe temel modeli geleneksel muhasebe sisteminin temelini oluşturduğundan, bu denklemin mantığını anlamak son derece önemlidir.

İşletmenin ekonomik değerleri varlıklardan meydana gelir. Bunlar, işletmenin faaliyette bulunmak için sahip olduğu ekonomik araçları ifade etmektedirler. İşletmenin kaynakları ise, işletme sahibinin koyduğu sermaye ile işletmenin borçlarından oluşmaktadır. Diğer bir deyişle pasifler (kaynaklar), işletme aktifleri (varlıkları) üzerindeki hukuki hakları temsil etmektedirler.

İşletmenin ekonomik ve finansal yapılarını meydana getiren temel bölümleri veya ana grupları göstermek için muhasebe temel denklemi aşağıdaki şekilde düzenlenir:

**Varlıklar = Borçlar + Özsermaye**

Bir işletmenin aktifleri toplamı, pasifleri toplamına yani özsermayesi ile borçları toplamına eşittir çünkü bir işletmenin aktifleri ile pasifleri işletme varlığının iki farklı açıdan ele alınışının ifadeleridir.

İşletmenin kullandığı veya kontrolü altında bulundurduğu bu varlıkların, gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlayacağı beklenmektedir. Aynı zamanda, bu varlıklar güvenilir bir biçimde ölçülebilmektedir. İşletme varlıklarının, belli kişiler veya kaynaklardan sağlanan fonlarla finansmanı zorunludur. Bu nedenle muhasebe sistemi, işletmelerin sahip oldukları her değeri aktif kapsamı içine almaz. Kısaca, bu değerleri bir aktif kalemi kabul etmez. Herhangi bir kalemin aktif veya varlık kalemi niteliğini taşıyabilmesi şu iki özelliğe sahip olmasına bağlıdır:

1- Bu değerler, işletmenin kontrolü altında olmalıdır.

2- İşletme, bu değerleri yakın gelecekte kullanabilmeli veya satabilmelidir. Böylece, işletme aktiflerinde bir artış sağlayabilmelidir.

İşletme, borçları, diğer bir deyişle yabancı kaynakları para olarak alabileceği gibi, senet, otomobil, bina şeklinde de edinebilir. Borçlanmanın yapıldığı varlık kaleminin şeklinden çok, yapıldığı tarihteki tarihi maliyeti önemlidir çünkü borçlar, muhasebe sisteminde tarihi maliyetlerle, diğer bir deyişle, elde edilme maliyetleriyle yer alırlar.

Özsermaye, ortakların fiilen getirdikleri sermaye ile ek yatırımda bulunmak amacıyla işletmede bıraktıkları dağıtılmamış kârlardan oluşur.

### 1.3.1.2. Temel Finansal Tablolar

Muhasebe tanımının üçüncü öğesinin işletmede meydana gelen ekonomik ve ticari işlemlere ilişkin verilerin rapor şeklinde sunulması olduğu yukarıda belirtilmiştir. Muhasebenin bu fonksiyonu yerine getirirken hazırladığı raporların en önemli grubunu finansal tablolar meydana getirir. İşletmelerin karşı karşıya kaldıkları değer hareketlerine ilişkin bilgilerin toplanması ile başlayan ve raporlanması ile sonuçlanan muhasebe bilgilerinin yaratılması aşamasında ürün olarak finansal tablolar raporlanır. Bu finansal tablolar temel olarak bilanço ve gelir tablosudur.

**A) Bilanço**

Bilanço, bir işletmenin belli bir andaki finansal durumunu gösteren tabloya denir. Bilanço, bir işletmenin belli bir andaki parasal kesitini veya o andaki fotoğrafını göstermektedir. İşletmenin belli bir andaki kesiti olan muhasebe temel denklemi ile bilanço arasındaki ilişkilerin çok yakın olduğu görülmektedir. Daha açık bir deyişle muhasebe temel denklemi ile bilançonun kapsamını da aktifler (varlıklar) ve pasifler (kaynaklar) meydana getirir çünkü bilanço bir işletmenin belli bir tarihteki varlıklarının, özsermayesinin ve borçlarının ayrıntılı bir listesidir. Muhasebe temel denkleminde aktifler ve pasifler ile bunların ikinci derecedeki grupları arasında görülen eşitlik, bilançoda da esastır. Bu özellik nedeniyle, muhasebe temel denklemine çoğu kez bilanço temel denklemi de denilmektedir.

Aynı şekilde bilançonun sol tarafına **ekonomik yapı** veya **aktif yapı,** sağ tarafına da **finansal yapı** veya **pasif yapı** denmektedir.

Bilançonun temel nitelikleri şu şekilde belirlenebilir:

1- Ulusal para biriminin, bilançoda yer alan ekonomik değerler ile kaynakların ifade edilmesinde esas alınması,

2- Bilançonun, belli muhasebe kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmesi,

3- Bilançonun, geçmiş dönem faaliyetlerine ilişkin bir belge olduğunun kabul edilmesi.

Bu özellikleri nedeniyle, bilançoda aktif değerlerin gösterilmesinde maliyet değeri esası ve borçların gösterilmesinde ise tahakkuk esası kabul edilmekte; bu kavramlar ve ilkelerin uygulanması sonucu verilerin doğruluk, güvenilirlik ve karşılaştırma niteliklerine sahip olmaları sağlanmaktadır. Bilançonun başlıca çeşitleri iki tanedir: Hesap tipi bilançolar ve rapor tipi bilançolar.

**B) Gelir Tablosu**

Gelir tablosu, bir işletmenin belli bir dönemine ait faaliyet sonuçlarını gösteren tablodur. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere gelir tablosu, bilanço gibi statik değildir. Gelir tablosunun en önemli niteliği, dinamik bir özelliğe sahip bulunmasıdır. Bilanço işletmenin belli bir andaki fotoğrafını gösterirken, gelir tablosu işletmenin belli bir dönemine ilişkin filmini göstermektedir. Gelir tablosunun sahip olduğu bu dinamizm nedeniyle modern muhasebede bu tabloya bilançodan daha fazla önem verilmektedir.

Bilançoda o dönemin faaliyet sonucunu gösteren tek bir kalem yer almaktadır. Bu da dönem net kârı veya zararıdır. Etkili bir yönetimde ise, dönem net kârının veya zararının oluşmasında rol oynayan gelir ve gider kalemlerinin ayrıntılı olarak bilinmesi zorunludur. Gelir tablosu, o dönemle ilgili gelir ve gider kalemlerini ayrıntılı olarak göstererek finansal tablo kullanıcılarına ve yöneticilere yardımcı olmaktadır.

O halde gelir tablosunun kapsamı, gelir ve gider kalemlerinden oluşmaktadır. Fakat uygulanan gelir tablolarının şekillerine göre, gelir tabloları daha geniş kapsamlı veya daha dar kapsamlı olmaktadır.

**Gelir tablosu muhasebe temel denklemi** veya **modeli** şu şekildedir:

**Gelirler - Giderler = Kâr veya Zarar**

O halde gelir tablosu, bir işletmenin belli bir dönemine ilişkin gelirlerini ve giderlerini raporlar. Gelirler, işletmeye kaynakların akışını sağlarken, giderler işletmenin bir dönemde gelir elde etmek için harcadığı veya kullandığı kaynakların parasal tutarından oluşur.

Gelir tablosunun temel nitelikleri şunlardır:

1- Ulusal para biriminin, gelir tablosunda yer alan gelirler ile giderlerin gösterilmesinde esas alınması,

2- Gelir tablosunun belli muhasebe kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmesi,

3- Gelir tablosunun, diğer finansal raporlar gibi tarihi bir belge olarak kabul edilmesi.

Bu özelliklere sahip gelir tablosunda da gelir ve giderlerin gösterilmesinde maliyet ve tahakkuk esasları uygulanır. Örneğin amortismanların hesaplanmasında binanın piyasa değeri değil de, elde edilme maliyeti esas alınır. Faizlerin hesaplanmasında piyasa faiz oranı değil de, anlaşmada belirtilen faiz oranı uygulanır. Gelir tablosunun başlıca çeşitleri iki tanedir: Hesap tipi ve rapor tipi.

### 1.3.1.3. Hesabın Tanımı, Nitelikleri ve İşleyiş Kuralları

Muhasebede hesap, ticari işlemlerin saptanmasına ve izlenmesine yarayan çizelgeye denir. Diğer bir deyişle hesap, muhasebede aritmetik işlem sayısını azaltan ve aktifler, borçlar ve özsermayedeki artış ve azalışları cebrik yolla izleyen bir çizelgedir. Hesap, özelliklerine göre aynı olan değer hareketlerine ilişkin bilgilerin bir başlık altında toplanmasını sağlamaktadır.

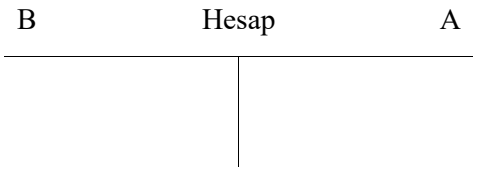
**A) Hesapların İşleyiş Kuralları**

Bir hesapta, aynı başlıkları kapsayan iki taraf bulunmaktadır. Sol tarafa borç tarafı (debit side) ve sağ tarafa da alacak tarafı (credit side) denir. Her hesabın iki tarafında da işlemin yapıldığı tarihi gösteren tarih sütunu ile açıklama ve tutar sütunları yer alır.

HESAP

| Borç | | | | Alacak | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Tarih | Açıklama | Tutar | | Tarih | Açıklama | Tutar |
| | | | | | | |

Muhasebe ile ilgili olarak yapılan açıklamalarda bazı ayrıntılardan kaçınmak için hesaplar büyük (T) harfi ile gösterilir. Bunlara "T" hesapları veya "iskelet" hesapları denmektedir.




Bir hesabın sol tarafına yapılan kayıtlara borç kayıtları ve sağ tarafına yapılan kayıtlara da alacak kayıtları adı verilmektedir.

Her hesabın bir yanı artışları ve diğer yanı da azalışları gösterir. Artış ve azalışların hesapların hangi yanlarına kaydedileceğini, hesapların nitelikleri belirler. Her iki tarafı sıfır veya birbirine eşit olan bir hesabın bir yanına ilgili ticari işlemin gerektirdiği tutarın yazılmasına hesabın açılması denir. Bir hesabın iki yanının birbirine eşit hale getirilmesine ise hesabın kapatılması denir. Bir hesabın iki tarafı arasındaki farka da kalan (bakiye) denir. Kalana da hesabın sol veya sağ tarafında oluşuna göre, borç kalanı veya alacak kalanı adı verilmektedir.

Hesapların işleyiş kuralları bilanço denklemi ile gelir tablosu (kâr ve zarar) denklemi veya bilanço ve gelir tablosu yardımıyla daha iyi açıklanabilir.

Bilanço temel denklemi ve aynı zamanda bilanço, sol taraflarında aktifleri ve sağ taraflarında pasifleri gösterir. Bu denklemlerden yararlanılarak hesaplar ikiye ayrılır:

Aktif hesaplar (Varlık hesapları),

1- Pasif hesaplar (Kaynak hesapları).

Hem aktif hesaplar hem de pasif hesaplar yine muhasebe temel denklemine göre şu şekilde tasnif edilir.

Aktif hesaplar:

(i) Varlık hesapları.

Pasif hesaplar:

(i) Borç hesapları (Yabancı kaynak hesapları),

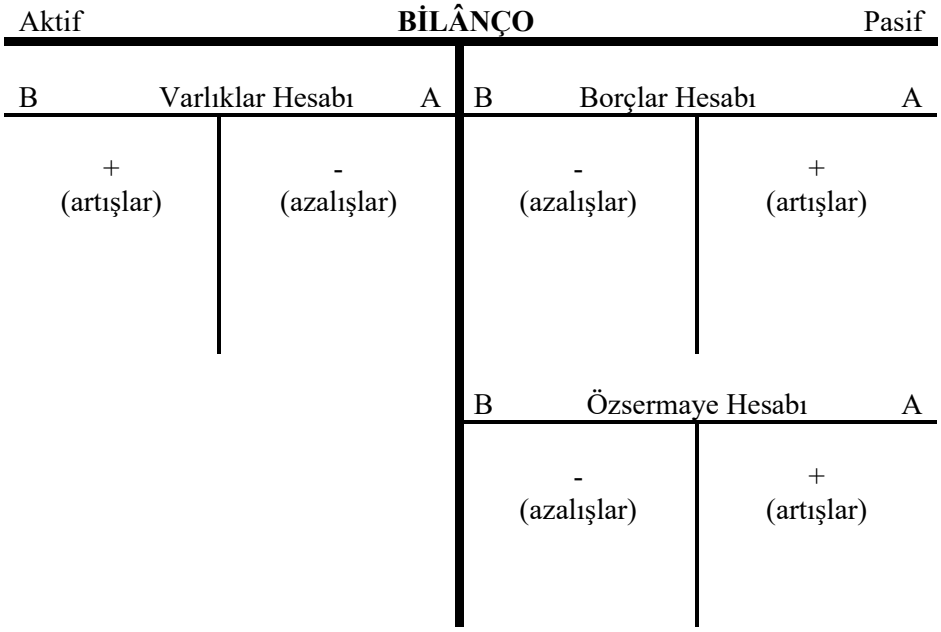
(ii) Özsermaye hesapları (Özkaynak hesapları).

Aktif hesaplar, bilançonun sol tarafında gösterilmektedir. Aktif hesapların bilançoların solunda yer alabilmeleri için borç kalanı vermeleri gerekmektedir. Bu bakımdan aktif hesapların sol (borç) tarafına, temsil ettikleri değerlere ilişkin artışlar ve sağ (alacak) tarafına da bu değerlere ilişkin azalışlar kaydedilir. Aktif hesapların açılması veya aktif hesaplara ilk kayıt, borç tarafına herhangi bir tutarın kaydı ile olur. Aktif hesapların borç tarafı sıfır iken alacak tarafına kayıt yapılamaz.

Aktif hesaplara borç kalanlı hesaplar da denmektedir.

Pasif hesaplar bilançonun sağ tarafında yer alırlar. Bunlara alacak kalanlı hesaplar adı da verilmektedir. Bundan ötürü bu hesapların sol (borç) tarafı azalışları ve sağ (alacak) tarafı artışları göstermektedir. Bu hesaplara ilk kayıt alacak tarafından yapılır. Pasif hesapların alacak tarafı sıfır iken borç tarafına kayıt yapılamaz.

Hesapların işleyiş kurallarını muhasebe temel denklemi ve bilançoda şematik olarak gösterelim:



Bu açıklamalara dayanarak hesapların işleyişleriyle ilgili birinci kuralı şu şekilde ifade edebiliriz:

**Aktif hesaplarda:**

- Artışlar borç tarafına kaydedilir.
- Azalışlar alacak tarafına kaydedilir.

**Pasif hesaplarda:**

- Artışlar alacak tarafına kaydedilir.
- Azalışlar borç tarafına kaydedilir.

Aktif ve pasif hesapların dışında kalan hesaplara ait işleyiş kuralları da, gelir tablosu denklemi veya gelir tablosu yardımıyla daha açık bir şekilde belirtilir.

Gelir (kâr ve zarar) tablosuna ilişkin denklem veya gelir tablosundan yararlanılarak bu hesaplar iki gruba ayrılır:

1- Gider hesapları,

2- Gelir hesapları.

Gider hesaplarına ilk kayıt borç tarafından, gelir hesaplarına alacak tarafından yapılır.

Hesapların işleyişine ilişkin ikinci kuralı şu şekilde ifade edebiliriz:

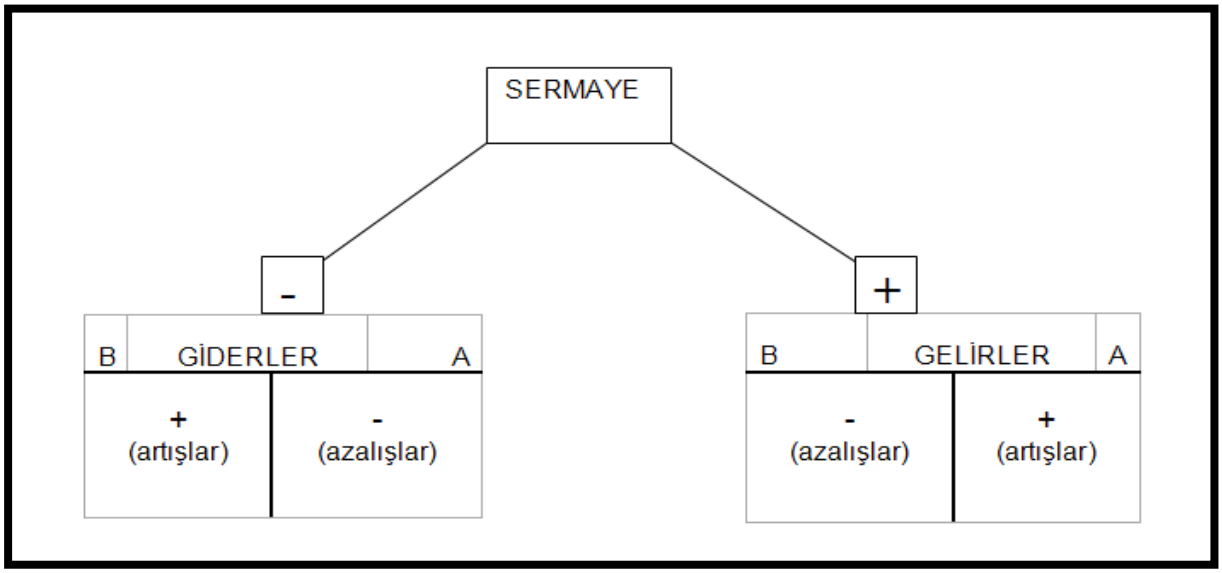
**Gider hesaplarında:**

- Artışlar borç tarafına kaydedilir.
- Azalışlar alacak tarafına kaydedilir.

**Gelir hesaplarında:**

- Artışlar alacak tarafına kaydedilir.
- Azalışlar borç tarafına kaydedilir.

Sonuç meydana getiren işlemlerin özsermaye üzerindeki etkilerini gösterirken kullandığımız şekil ve denklemler ile gelir tablosundan yararlanarak gider ve gelir hesaplarını şematik olarak gösterelim:



| Giderler | GELIR TABLOSU | | | | Gelirler |
|---|---|---|---|---|---|
| B | GİDERLER | A | B | GELİRLER | A |
| + (artışlar) | - (azalışlar) | | - (azalışlar) | + (artışlar) | |

Özsermayedeki azalışlar gider hesaplarında ve artışlar ise gelir hesaplarında saptanır. Özsermayedeki değişiklikleri saptamak için ayrıntılı hesaplara yer verilmesinin yararları şu şekilde özetlenebilir:

1- Gider ve gelir kaynakları hakkında bilgi sahibi olunması,

Bu bilgilere sahip olan işletme yöneticilerinin sürekli ve optimum kârın elde edilmesi için bilinçli olarak faaliyette bulunmalarının sağlanması.

Özsermayedeki değişiklikleri ayrıntılı olarak gösteren gider ve gelir hesaplarının doğrudan doğruya sermaye hesabı ile karşılıklı çalıştırılması birçok işlemi gerektirir ve özsermayenin saptanması bakımından güçlüklere neden olur. Bunun için gider ve gelir hesapları önce kâr ve zarar hesabı (Income Summary) ile kapatılır. Sonra da sermaye hesabı ile kâr ve zarar hesabı karşılıklı çalışır. Kâr ve zarar hesabı ile gelir tablosu (kâr ve zarar cetveli) birbirine karıştırılmamalıdır. Kâr ve zarar hesabının borç tarafı azalışları ve alacak tarafı da artışları gösterir:

| B KAR ve ZARAR HESABI A | |
|---|---|
| - (azalışlar) | + (artışlar) |

Hesapların işleyişine ilişkin kurallara dayanarak hangi durumlarda hesapların borç tarafına ve hangi durumlarda da alacak tarafına kayıt yapılacağı toplu bir şekilde gösterilebilir:

| Borç | HESAP | Alacak |
|---|---|---|
| 1)Varlıklardaki artışlar | | 1) Varlıklardaki azalışlar |
| 2)Borçlardaki azalışlar | | 2) Borçlardaki artışlar |
| 3)Özsermayedeki azalışlar | | 3) Özsermayedeki artışlar |
| 4)Giderlerdeki artışlar | | 4) Giderlerdeki azalışlar |
| 5)Gelirlerdeki azalışlar | | 5) Gelirlerdeki artışlar |
| 6)Zarar | | 6) Kâr |

**B) Hesapların Sınıflandırılması**

Muhasebede kullanılan hesapları, temel finansal tabloları esas alarak ikiye ayırırız:

1- Bilanço hesapları,

Gelir (kâr ve zarar) tablosu hesapları.

Bu durumda muhasebe dışı işlemlerle birden fazla fonksiyona ilişkin bilgileri elde ederiz. Hesaba birden fazla fonksiyon yüklememek için hesaplar ikiye ayrılır:

1- Ana (kontrol) hesaplar,

Yardımcı (tali, muavin) hesaplar.

Ana hesaplarda değer hareketleri ve işlemler toplu bir şekilde gösterilir. Aynı değer hareketleri ve işlemlere ilişkin ayrıntılar yardımcı hesaplarda izlenir. Ana hesapta izlenen işlemin niteliğine göre bu hesaba ilişkin yardımcı hesaplar birinci derecede, ikinci derecede ve benzeri olmak üzere çok kademeli ve çok sayılı olabilir.

Örneğin mal ile ilgili değer hareketlerini izlemek için "Ticari Mallar" adlı bir tek ana hesaba kayıtlarımızda yer verirken, mal çeşitleri ile ilgili değer hareketlerini izlemek için birden fazla yardımcı hesap muhasebe sistemimizde yer alabilir.

Örneğin, "X. Mal Hesabı", "Y. Mal Hesabı".

Muhasebede hesapların diğer bir sınıflandırma biçimi de şöyledir:

1- Aslî hesaplar,

Düzenleyici hesaplar,

Geçici ve ara hesaplar,

Nazım hesaplar.

Bu sıra, hesaplardaki tarihi gelişmeyi de göstermektedir. Önce aslî hesaplar kullanılmaya başlanmış, muhasebe kuram ve tekniklerindeki gelişmelere koşut olarak düzenleyici hesaplar ve diğerleri birbirlerini izlemişlerdir.

**Aslî Hesaplar:** Tamamlanmış işlemlere ilişkin bilanço hesapları ile nominal hesaplara aslî hesaplar denir. Bu hesaplar, varlık, borç ve özsermaye ile gelir ve gider hesaplarını kapsar. Bu hesapların işleyişinde muhasebe temel denklemi, cebir kuralları ve işlemin özellikleri esas alınır.

**Düzenleyici Hesaplar:** Aslî hesaplarla işletmenin aktif ve pasif yapısındaki değişmeleri tam olarak izlemek mümkün olmayınca, aslî hesapların zayıf taraflarını önleyici bir önlem olarak düzenleyici hesaplar geliştirilmiştir.

Düzenleyici hesaplar, bir işletmenin aktif ve pasif değerlerinin gerçek değerleriyle gösterilmesini sağlayan hesaplardır. Bu bakımdan, düzenleyici hesaplar aslî hesapların açıklarını kapayan ve aslî hesapları bir bütün haline koyan hesaplardır. Bu hesaplar da ikiye ayrılır:

1- Aktifi düzenleyici hesaplar,

Pasifi düzenleyici hesaplar.

Aktifi düzenleyici hesaplar bilançonun pasif tarafında ve pasifi düzenleyici hesaplar da bilançonun aktif tarafında yer alır. Bu durum, brüt değer esasına göre düzenlenen bilançolar için söz konusudur. Net değer esasına göre düzenlenen bilançolarda; aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar ilgili aktif ve pasif hesaplarının bir indirim kalemi olarak aktif ve pasifte yer alırlar.

Aktifi düzenleyici hesapların başlıcaları şunlardır:

- Birikmiş amortismanlar (veya amortisman karşılıkları),
- Stok değer düşüklüğü karşılığı,
- Alacak senetleri reeskontu,

- Şüpheli alacaklar karşılığı,

Uygulamada en çok aktifi düzenleyici hesaplara rastlanır. Pasifi düzenleyici hesapların başlıcaları da şunlardır:

- Ödenmemiş sermaye veya sermaye taahhüt hesabı,

- Borç senetleri reeskontu,

- Zarar.

**Geçici ve Ara Hesaplar:** Aslî hesaplar kesinleşen işlemleri gösterirken, geçici ve ara hesaplarda, tamamlanmayan işlemler izlenir. Bu hesaplara ilişkin bazı örnekler şunlardır: Yoldaki mallar hesabı, gümrükteki mallar hesabı.

Geçici ve ara hesaplar, bundan önceki açıklamalarda belirtilen ilk iki grup hesaplarla birlikte bilanço ile gelir tablosunun gerçeği göstermesinde önemli rol oynarlar.

**Nazım Hesaplar:** İşletme varlıkları arasında fiilen yer alan, fakat mülkiyeti işletmeye ait olmayan bazı değerler vardır. Bu değerlerin ve koşullu işlemlerin muhasebede izlenmesi nazım hesaplar yardımıyla olur. Nazım hesaplar, genellikle karşılıklı olarak işleyen hesaplardır. Banka muhasebesinde nazım hesapların aslî hesaplarla karşılıklı işlediği de görülür.

### 1.3.1.4. Muhasebede Kayıt Araçları

**A) Defterler**

Ticari işlemlerin deftere geçirilmesi belli ilkelere göre yapılmaktadır. Devlet de muhasebe verileri ile yakından ilgilendiğinden bu ilkeleri işletme hukuku mevzuatıyla saptamıştır.

İşletme hukuku hükümlerine göre kâr elde etme amacıyla faaliyette bulunan kişilerin, yani tüccarların belli defterleri tutma zorunluluğu vardır. Bunlara kanunî defterler veya zorunlu defterler denmektedir. İşletme hukukunun birer bölümü olan ticaret hukuku mevzuatı ile vergi hukuku mevzuatında tüccar terimi ile ilgili farklılıklar görülmektedir.

Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına ve ikinci sınıf tüccarlar da işletme hesabı esasına göre kayıt tutarlar. Burada tutulması zorunlu olan defter işletme hesabı defteridir.

Bilanço esasında tutulması gereken defterler ikiye ayrılır:[1] [2]

1- Tutulması zorunlu olan defterler,

2- Tutulması isteğe bağlı defterler.

Tutulması zorunlu olan defterler şunlardır:

a) Envanter defteri,

b) Günlük defter (Yevmiye defteri),

c) Büyük defter (Defterikebir).

---

[1] Elektronik Defter Genel Tebliği'nde (Sıra No:1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:5) 08/11/2024 tarihli ve 32716 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Yapılan değişiklikler ile özetle; bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar ile ihtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih eden mükellefler 1 Ocak 2025 tarihinden itibaren e-Defter uygulamasına dahil olmak zorunda olacaklardır.

[2] İşletmeler sadece muhasebe ilgili defterleri tutmakla yükümlü değillerdir. İşletmeler tarafından 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında da ticari defterler tutulmaktadır. "İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Olmayan Ticari Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulması Hakkında Tebliğ" kapsamında, 1 Ocak 2026 tarihinden itibaren kuruluşu ticaret siciline tescil edilecek tüm şirketler, pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterini ETDS'de tutmakla yükümlü kılınmıştır. Öte yandan 1 Ocak 2026 öncesinde tescil edilmiş şirketlerinde bu düzenlemeye uyumu gerekmektedir. Bkz. https://etds.ticaret.gov.tr/

**Envanter Defteri:** Envanter defterine ilk kayıt işe başlama tarihinde yapılır. Bu tarihte açılış envanterleri ile açılış bilançosu bu deftere kaydedilir.

Her muhasebe dönemi sonunda düzenlenen envanterler ile bilançolar bu deftere geçirilir. Bu da envanter defterine her muhasebe döneminde bir kez kayıt yapıldığını gösterir.

**Günlük Defter:** Buna yevmiye defteri de denmektedir. Günlük defter, bir işletmede kayıtlara geçirilmesi gerekli ticari işlemlerin ilgili belgelerden çıkarılarak tarih sırasıyla ve "madde" halinde düzenli olarak kaydedildikleri deftere denir.

Günlük deftere her işlemle ilgili olarak kaydedilmesi gereken bilgileri, defterin bir sayfasına ilişkin aşağıdaki örneği inceleyerek açıklayalım:

| (1) Madde No: | (2) Açıklama | (3) Büyük Defter No: | TUTARLAR | |
|---|---|---|---|---|
| | | | (4) Borç | (5) Alacak |
| | Aktarılan toplam<br>Tarih<br>Madde<br>Tarih | | | |

Günlük defter sayfasının birinci sütununda, günlük defter maddelerine ilişkin numaralar yer alır. Bunlar birbirini izleyen numaralardır. "2" no'lu açıklama sütununa ticari işlemin yapıldığı tarih, borçlandırılacak ve alacaklandırılacak hesaplar ile işlemlerin dayandığı belgelerin çeşidi ve varsa tarih ile numarası yazılır. "3" no'lu sütun ise, günlük defterdeki kayıtların büyük defterdeki kayıtlarla bağlantısını kurar. Bu sütuna günlük defterdeki borç ve alacak tutarlarının büyük defterde kaydedildikleri hesapların hesap plânındaki hesap numaraları veya büyük defterdeki sayfa numaraları yazılır. Uygulamada bu sütuna "bağlantı" veya "folyo" sütunu da denmektedir.

Her işlemin borç tutarı "4" no'lu sütuna ve alacak tutarı da "5" no'lu sütuna yazılır.

Her işlem günlük defterde bir madde ile yer alır. Günlük defterde iki tarih çizgisi arasında yer alan kayıtlara madde veya günlük defter maddesi (yevmiye maddesi) denir.

Yukarıdaki açıklamaları özetleyecek olursak her günlük defter maddesi şu bilgileri kapsamalıdır:

1- Madde sıra numarası,

Tarih,

Borçlu ve alacaklı hesaplar,

Tutarlar,

Kaydın dayandığı belgelerin çeşidi ve varsa tarih ile numarası.

**Büyük Defter:** Uygulamada büyük deftere defterikebir denmektedir. Bir işletmenin muhasebe sisteminde yer alan hesapları karşılıklı iki sayfasında veya tek sayfasında kapsayan defterdir. Bu özellikleri nedeniyle de büyük defterler ikiye ayrılır:

1- İki sayfalı büyük defter,

2- Tek sayfalı büyük defter.

Büyük defter, günlük deftere kaydedilen işlemleri, sistemli bir şekilde hesaplara dağıtan ve belli bir sınıflama altında hesaplarda toplayan defterdir. Bu bakımdan işlemlerin büyük deftere kaydedilmesi ile muhasebenin ikinci fonksiyonu yerine getirilmiş olur. Bu da ticari işlemlere ve değer hareketlerine ilişkin bilgi ve verilerin sınıflandırılmasıdır. Bu iki tip büyük defterin kapsadıkları bilgiler şu şekilde özetlenebilir:

1- Tarih,

2- Günlük defter madde numarası,

3- Açıklama (Burada günlük defter maddesinde belirtilen açıklama yer alır),

4- Borç veya alacak tutarları.

Büyük defterde bir sütunun, ilgili kaydın günlük defter maddesi numarasına ayrılması, bu defter ile günlük defter arasında bağlantının kurulmasına yardım eder ve böylece gerekli iç kontrol sağlanır.

22 **KASA HESABI** 22

| Tarih | Günlük Defter Madde No | Açıklama | Borç Tutar | | Tarih | Günlük Defter Madde No | Açıklama | Alacak Tutar |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 6.1.20XX | 78 | 116 no'lu fatura ile mal satışı | 42 000 | | | | | |
| 2.2.20XX | 102 | Alıcılardan tahsilat | 21 000 | | | | | |

22 **KASA HESABI** **ALICILAR HESABI** 23

| Tarih | Günlük Defter Madde No | Açıklama | Tutarlar | | Tarih | Günlük Defter Madde No | Açıklama | Tutarlar | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Borç | Alacak | | | | Borç | Alacak |
| 6.1.20XX | 78 | 116 No'lu fatura ile mal satışı | 42 000 | | 6.1.20XX | 78 | 116 No'lu fatura ile mal satışı | 42 000 | |
| 2.2.20XX | 102 | Alıcılardan tahsilat | 21 000 | | 2.2.20XX | 102 | Alıcılardan tahsilat | | 21 000 |

**Yardımcı Defter:** Vergi Usul Kanunu bilanço esasına göre defter tutan tüccarların envanter defteri, günlük defter ve büyük deftere kayıt sistemlerinde yer vermelerini zorunlu kılmıştır. Küçük işletmeler ile iş hacmi dar olan işletmelerde büyük defterdeki kayıtlar işletmenin gereksinmeleri için yeterli olabilir. Fakat işletmeler büyüdükçe büyük defterde, değer hareketlerine ilişkin ayrıntıları göstermek güçleşir. Bu durumda büyük defterde değer hareketleri toplu bir şekilde belirtilir. Bunlara ilişkin ayrıntılar ise, yardımcı defterde izlenir. Yardımcı defterlere isteğe bağlı (ihtiyarî) defterler veya muavin defterler de denmektedir. 6102 saylı Türk Ticaret Kanunu'nda yardımcı defterlerle ilgili şöyle bir hüküm bulunmaktadır (Madde 66): "Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır". Bu hüküm işletmelere yardımcı defterleri de tutmak yükümlülüğünü yüklemiştir. Böyle bir zorunluluk olmasa bile işletmeler ekonomik ve malî durumları ile faaliyet sonuçlarını yakından izleyebilmek için mal varlıklarının, para varlıklarının, duran varlıklarının, alacaklarının, gelirlerinin ve giderlerinin durumlarını ayrıntılı olarak gösteren yardımcı defterleri tutmak ihtiyacındadırlar.

Bazı durumlarda yardımcı defter, yardımcı hesapları olmayan ana hesaplar için de tutulur. Örneğin para giriş ve çıkışlarını izlemek için tutulan kasa defteri ile mal giriş ve çıkışlarını izlemek için tutulan ambar defteri. Çoğu zaman da yardımcı defterler büyük defterlerdeki ana hesapların yardımcı hesapları için tutulur. Örneğin, alacaklar defteri, alacak senetleri defteri, borçlar defteri, borç senetleri defteri, vb.

**B) Belgeler**[3]

Bir işletmedeki değer hareketlerinin ve ticari işlemlerin defterlere kayıt edilmesi için bunlara ilişkin objektif belgelerin bulunması şarttır. İşletme hukuku mevzuatı muhasebe kayıtları için esas alınacak belgeleri belirtmiştir. Bu belgeleri şu şekilde sınıflandırmak mümkündür:

1- Faturalar,

2- Fatura yerine geçen belgeler,

3- Diğer belgeler,

4- Muhasebe fişleri.

**Faturalar:** Fatura, satılan mal veya yapılan hizmet karşılığında alıcının borçlandığı tutarı göstermek üzere malı satan veya hizmeti yapan tüccar tarafından alıcıya verilen temel belgeye denir.[4]

İşletmeler, ilgili kanun hükümlerine aykırı olmamak koşuluyla faturalarını istedikleri biçimde düzenlerler; ancak, her faturada en az aşağıdaki bilgilerin bulunması zorunludur:

a) Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;

b) Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;

c) Alıcının adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;

ç) Malın veya hizmetin türü, miktarı, fiyatı ve tutarı;

d) Satılan mallar faturanın düzenlenmesinden önce teslim edilmişse malın teslim tarihi ve irsaliye numarası.

Gerçek kişiler için ticaret unvanı, tüccarın adından ve soyadından meydana gelir. Büyük ve tanınmış işletmelere ilişkin adresin faturaya yazılması zorunlu değildir.

**Fatura Yerine Geçen Belgeler:** Vergi Usul Kanunu'nda belli koşulların var olması halinde fatura yerine kullanılacak belgeler ayrıntılı olarak belirtilmektedir. Bu belgeler şunlardır: Perakende satış belgeleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzları ile ücretlere ilişkin kayıt ve belgeler, giriş ve yolcu taşıma biletleri.

**Diğer Belgeler:** Genel nitelikteki bazı belgelerin de işletmeler tarafından saklanması zorunludur. Muhasebe defterlerindeki kayıtlar kontrol edilirken bu belgelerle karşılaştırılır. Bu belgelerin en tipik örnekleri şunlardır: Ticari mektuplar, kefaletname, mahkeme ilâmları, ihbarnameler, karar örnekleri, vergi makbuzları.

**Muhasebe Fişleri:** Muhasebe fişleri, kayıt belgeleri (evrakı müsbite) ile muhasebe defterleri arasında yer alan ikinci kademedeki kayıt belgeleridir. İşletmeler tarafından yapılan değer hareketleri "para" ile ilgili olanlar ve "para" ile ilgili olmayanlar diye ikiye ayrılır. Bunlardan birincisine kasa işlemleri ve ikincisine de mahsup işlemleri denmektedir.

Kasa işlemleri, kasa fişleri ile izlenir ve kasaya para giriş ve çıkışlarını göstermektedir. Bu bakımdan kasa fişleri ikiye ayrılır:

---

[3] 12.11.2024 tarihli ve 32720 sayılı Resmi Gazete'de Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde (Sıra No:509) Değişiklik Yapılmasına Dair Elektronik Belge Uygulamalarına İlişkin 573 Sıra No'lu Tebliğ yayınlanmıştır. Tebliğ ile yapılan düzenlemelerde özetle; 2025 yılında vergiler dahil 3.000 TL üzeri faturalar e-Arşiv olarak düzenlenecek ve 2026 itibarıyla tutara bakılmaksızın tüm faturaların e-Arşiv Fatura olarak düzenlenmesi zorunlu olacaktır. mükelleflerden 2024 ve sonraki dönemlerde brüt satış hasılatı 1 milyon TL ve üzerinde olanlar e-İrsaliye kullanmak zorundadır. e-Dekont uygulaması kapsamına bankalara ek olarak finansman şirketleri de alınmıştır. 1 Ocak 2027 tarihinden itibaren ise tutarına bakılmaksızın tüm faturalar GİB'in e - Belge (e-Arşiv) portalından düzenlenmek zorundadır. Bkz. https://www.turmob.org.tr/sirkuler/detailPdf/90823c28-8ec0-4e98-bf82-2aff97f505ff/2026-yili-fatura-duzenleme-tutari-siniri--ve-e-arsiv-fatura-uygulamasi

[4] 2026 yılı için zorunlu fatura düzenleme sınırının tutarı 12.000 TL dir.

1- Kasa tahsil fişleri,

2- Kasa ödeme (tediye) fişleri.

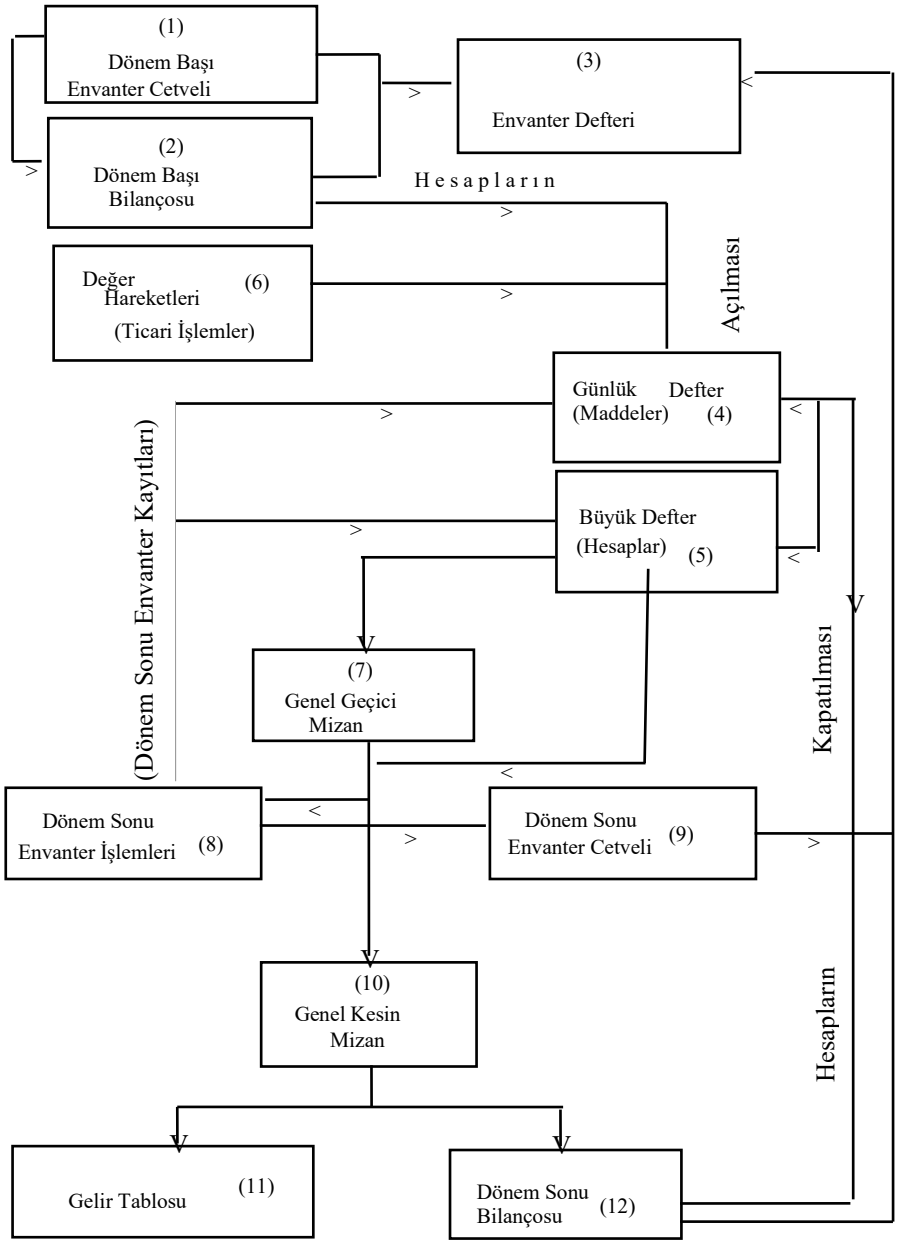
Kasa tahsil ve ödeme fişlerinde bir tek tutar sütunu vardır. Kasa tahsil fişlerinde tutar sütunundaki rakamlar açıklama sütununda belirtilen hesaplara alacak ve kasaya da borç kaydedilecek tutarları belirtmektedir.

Kasa ödeme fişlerindeki tutar sütunundaki rakamlar ise açıklama sütunundaki hesaplara borç ve kasa hesabına da alacak kaydedilecek rakamları göstermektedir.

İşletmeye para girişine veya işletmeden para çıkışına neden olmayan işlemlere mahsup işlemleri; bu işlemler için kullanılan muhasebe fişlerine de mahsup fişleri denmektedir. Mahsup fişlerinde tutar sütunu borç ve alacak sütunları olmak üzere ikiye bölünmüştür. Açıklama sütununda ise ilgili ana hesaplar, yardımcı hesaplar ve gerekli açıklamalar yer almaktadır. İşletme hukuku bakımından tutulması isteğe bağlı olan muhasebe fişleri, aynı nitelikteki işlemlerin topluca kayıt edilmesini sağlar. Muhasebe fişlerinin muhasebe defterlerine geçirilmesi 45 günden fazla geciktirilemez. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanununda muhasebe işlemlerinin defterlere ve ilgili yerlere kaydı için genel olarak 10 günlük süre benimsenmiştir.

### 1.3.2. Muhasebe Akım Şeması

Bir muhasebe döneminde işletmelerin uyguladıkları muhasebe işlemleri ile sıralaması muhasebe akım şemasında ifade edilmektedir. Muhasebe akım şeması ticari işlemlerin dönem başı envanter cetvelinden hesapların kapatılmasına ilişin tüm değer hareketlerini ve süreci özetlemektedir.




### 1.3.3. Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Kapsamı

Ülkemizde muhasebe mesleği ile ilgili 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" 13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tarihte muhasebe mesleği yasal statüsüne kavuşmuştur. 3568 sayılı Kanun'un geçici madde hükümlerine göre kurulan Geçici Kurul, geçiş dönemi ile ilgili işlemleri yürütmüş, iller itibariyle meslek odalarının ve muhasebe mesleğinin en üst organı olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜRMOB) örgütlenmesini gerçekleştirmiştir. Geçici Kurul'un görev süresi, Birliğin kurulması ile Ekim 1991'de sona ermiştir. Ancak T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Geçici Kurul zamanında başlatılan muhasebe standartları ve hesap planı çalışmalarını iki komiteden oluşan bir Komisyon kurarak sürdürmüştür. Komisyon; üniversite, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği, Sermaye Piyasası Kurulu, ilgili Bakanlıklar ile kamu kuruluşları ve kamu ile özel sektör temsilcilerinden oluşmuş; Muhasebe Standartları ve Hesap Planı Komiteleri olarak Ekim 1990-Temmuz 1991 tarihleri arasında çalışmıştır. Bu çalışmalar sonucu, her türlü işletmelerin muhasebe uygulamalarına esas alacakları muhasebe kavramları, ilkeleri, standartları, mali tabloların formları ve içerikleri, hesap planı ve açıklamaları saptanmış ve geliştirilmiştir. Bu çalışmalarda, Sermaye Piyasası Kurulu'nun 29 Ocak 1989 tarihli

muhasebe tebliği ile uyum sağlanmaya çalışılmıştır. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, geliştirilen bu muhasebe sisteminin Türkiye genelinde tüm işletmeler için zorunlu olarak uygulamaya konulmasını gerçekleştirmek üzere çalışmalar yapmış ve bu konuya ilişkin "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"ni 26 Aralık 1992 tarihli ve 21447 sayılı Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında yayınlamıştır. Bu tebliğde öngörülen muhasebe sistemine ilişkin esaslar beş bölüm olarak aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

I. Muhasebenin Temel Kavramları,

II. Muhasebe Politikalarının Açıklanması,

III. Mali Tablolar İlkeleri,

IV. Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,

V. Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığının tebliği ile getirilen düzenlemelerin amacı, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin hem muhasebeleştirme hem de raporlama evresinde tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkelerine göre üretilmesini mümkün kılmaktır. Bunun sonucu, gerçek durumu yansıtan finansal bilgiler üretilecek ve işletmelerin denetimi daha etkinleşecektir.

Tekdüzen muhasebe sisteminde hesaplar dokuz sınıfa ayrılarak şu şekilde ifade edilmiştir:

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

Bu hesap sınıflarına dayalı olarak hesap grupları da tanımlanmıştır. Hesap grupları ile bu hesap gruplarında yer alan hesaplara ilişkin bilgiler izleyen kısımda hesap grupları itibariyle ayrıntılı olarak ifade edilmektedir.

#### 1.3.3.1. Dönen Varlıklar

İşletmenin normal koşullarda bir yıl içinde nakte dönüşmesi beklenen varlıkları dönen varlıkları oluşturur. Bu ana hesap grubu; nakit olarak elde ve bankada tutulan varlıklar ile normal koşullarda en fazla bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlık unsurlarını kapsar.

Tekdüzen muhasebe sistemine göre dönen varlıklar şu hesap gruplarından oluşur.

10- Hazır Değerler

11- Menkul Kıymetler

12- Ticari Alacaklar

13- Diğer Alacaklar

14-

15- Stoklar

16-

17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

18- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

19- Diğer Dönen Varlıklar

**A) Hazır Değerler**

Bu grup, nakit olarak elde veya bankada bulunan varlıklar ile istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevirme imkânı bulunan varlıkları (menkul kıymetler hariç) kapsar. Hazır değerler arasında yer alan hesapların Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre açıklamaları şu şekildedir:

**100 Kasa**

Bu hesap, işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların TL karşılığının izlenmesi için kullanılır.

**İşleyişi**

Tahsil olunan para tutarları borç, ödemeler ve bankaya yatırılan para tutarları alacak kaydedilir. Hesap daima borç bakiyesi verir veya sıfır olur. Hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermez.

**101 Alınan Çekler**

Bu hesap gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup, henüz tahsil için bankaya verilmemiş veya ciro edilmemiş olan çeklerin izlenmesini sağlar.

**İşleyişi**

Alınan çeklerin yazılı değerleri ile borç, bankadan tahsil veya ciro edildiğinde alacak kaydedilir.

**102 Bankalar**

Bu hesap, işletmece yurt içi ve yurt dışı banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan ve çekilen paraların izlenmesini kapsar.

**İşleyişi**

Bankalara para olarak veya hesaben yatırılan değerler borç, çekilen tutarlar ile üçüncü kişilerce tahsil edildiği anlaşılan çek ve ödeme emirleri alacak kaydedilir.

**103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)**

İşletmenin üçüncü kişilere bankalardan çekle veya ödeme emri ile yapacağı ödemeler bu hesapta izlenir.

**İşleyişi**

Kişilere çek ve ödeme emri verildiğinde hesaba alacak; çek ve ödeme emirlerinin bankadan tahsil edildiği anlaşıldığında bu hesaba borç, bankalar hesabına alacak kaydedilir.

**108 Diğer Hazır Değerler**

Nitelikleri itibarıyla hazır değer sayılan pullar, vadesi gelmiş kuponlar, tahsil edilecek banka ve posta havaleleri (yoldaki paralar gibi) değerleri kapsar.

**İşleyişi**

Bu değerler elde edildiğinde hesabın borcuna, elden çıkarıldığında da hesabın alacağına kaydedilir.

**Kasa**

Kasa hesabı, işletmenin elinde bulunan ulusal paralar ile yabancı paraların TL karşılıklarının izlendiği hesaptır. Ulusal paraların muhasebeleştirilmesi nominal değerleri ile yapılırken, yabancı paralar TL karşılığı olarak muhasebeleştirilir. İşletmenin nakit varlıklarında bir artış olduğunda bu kasa hesabının borcuna, bir azalma olduğunda ise kasa hesabının alacağına kaydedilir. İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde yabancı paralar yoğun olarak kullanılıyorsa, ilgili yabancı para hareketlerini muhasebeleştirmek için yabancı para çeşitleri itibariyle ve yardımcı hesap niteliğinde "Yabancı Paralar Hesapları" açılır.

Para işlemleri olan tahsilât ve ödeme sırasında yanlışlık yapma olasılığı çok fazla olduğundan, her akşam kasadaki mevcut paranın sayımı yapılır. Sayım sonucu kayıtlarla karşılaştırıldığı zaman, fiilî kasa mevcudu ile arada farklar görülebilir. Bu farklar, nitelikleri bakımından kasa fazlası veya kasa noksanıdır. Bu farklar niteliklerine göre açılan şu iki hesapta izlenir: Kasa sayım fazlaları, kasa sayım noksanları. Kasa sayım farkları, yukarıdaki biçimde muhasebeleştirildikten sonra nedenleri araştırılır. Bir muhasebe dönemi sonunda kasa sayım noksanları, kasa sayım fazlasından daha büyükse aradaki fark olağandışı gider ve zararlar olarak muhasebeleştirilir. Kasa sayım fazlaları daha fazla ise, olağandışı gelir ve kârlar olarak işleme tâbi tutulur. Bu biçimde kasa farklarını muhasebeleştirme kuramsal olarak doğrudur. Uygulamada belli bir dönemde kasa farklarının nedeni bulunamazsa, bu fark dönem kârı veya zararı hesabına atılır. Fakat normalin üstündeki kasa noksanları, sorumlulara ödetilir.

Kasa hesabının işleyişine ilişkin değer hareketlerinin muhasebeleştirilme uygulama örnekleri şu şekildedir:

Nakit Girişi ve Çıkışı

***Örnek:*** Peşin bedelle 80.000 TL'ye bir kamyonet satılmıştır. Aynı tarihte işletme, 20.000 TL'lik malı peşin bedelle satın almıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 94.400 | |
| 254- TAŞITLAR | | 80.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 14.400 |
| 153- TİCARİ MALLAR | 20.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 3.600 | |
| 100- KASA | | 23.600 |

100- KASA

| | |
|---|---|
| 94.400 | 23.600 |

Sayım Farkları

***Örnek:*** İşletme, 20 Aralık 20XX gününün akşamı yaptığı sayımda kasa mevcudunun 102.700 TL olduğunu saptamıştır. O günkü muhasebe kayıtlarına göre kasa mevcudunun 88.300 TL olması gerekmektedir. Kasada 26 Aralık 20XX akşamı yapılan sayımda ise, 262.000 TL olduğu anlaşılmıştır. O günkü muhasebe kayıtları ise, kasa mevcudunu 355.000 TL olarak göstermektedir.

20.12.20XX

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 14.400 | |
| 397- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI | | 14.400 |

26.12.200X

| | | |
|---|---|---|
| 197- SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI | 93.000 | |
| 100- KASA | | 93.000 |

| 397- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI | |
|---|---|
| | 14.400 |

| 197- SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI | |
|---|---|
| 93.000 | |

**Alınan Çekler**

Çek, kanunda belirtilen hükümlere göre düzenlenmiş bir ödeme aracıdır. Çeki düzenleyen, bankada emrine hazır bir paranın tamamının veya bir kısmının kendisine veya bir üçüncü kişiye veya çek hamiline ödenmesi hususunda bankaya bir emir vermektedir. Çeki düzenleyen "keşideci" ve çekte belirtilen tutarı almaya yetkili olan kişiye de "lehtar" denir. Tutarı ödeyen bankaya da "muhatap" adı verilmektedir. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre bir çek, keşide edildiği yerde ödenecekse on gün; keşide edildiği yerden başka bir yerde ödenecekse bir ay içinde muhataba ibraz edilmelidir. Ödeneceği ülkeden başka bir ülkede keşide edilen çek, keşide yeri ile ödeme yeri aynı kıtada ise bir ay ve ayrı kıtalarda ise üç ay içinde ibraz edilmelidir. Çek görüldüğünde ödenir. Muhatabı tarafından görüldüğünde ödenmeyen çeki lehtarı protesto edebilir. Ülkemizdeki uygulamada yer alan ileri tarihli çeklerin, Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen "keşide tarihi" hükmüne uygun olmadıkları için verilen çekler veya alınan çekler olarak muhasebeleştirilmeleri mümkün değildir. Aynı zamanda, özün önceliği kavramına aykırıdır. Bu çeklerin borç senetleri veya alacak senetleri kapsamında yer almaları gerekir.

Alınan Çekler hesabında, diğer kişi ve işletmeler tarafından işletmeye verilmiş olup, henüz tahsil edilmemiş veya ciro edilmemiş çekler izlenir. Vadeli çeklerin bu hesapta izlenmesi, özün önceliği kavramına aykırıdır. İleri tarihli alınan çekler alacak senetleri hesabında izlenir. Ayrıca, ileri tarihli çeklerin, dönem sonu işlemler sırasında reeskonta tabi tutulması dönemsellik kavramının gereğidir.

Alınan çeklerle ilgili işlemler önemli tutarlara ulaşıyorsa, cüzdandaki çekler, tahsildeki çekler gibi yardımcı hesapların açılması gerekli olabilir.

Çekin Alınması ve Tahsil Edilmesi

***Örnek:*** Alıcı A, vadesi gelen 90.000 TL'lik borcu için işletmeye bir çek vermiştir. Bir süre sonra işletme aldığı çeki bankaya ibraz ederek tahsil etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 101- ALINAN ÇEKLER | 90.000 | |
| 120- ALICILAR | | 90.000 |
| 100- KASA | 90.000 | |
| 101- ALINAN ÇEKLER | | 90.000 |

Alınan Çekin Ciro Edilmesi

***Örnek:*** İşletme, satıcılara olan borcunu ödemek için 40.000 TL'lik bir çeki ciro etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 320- SATICILAR | 40.000 | |
| 101- ALINAN ÇEKLER | | 40.000 |

**Bankalar**

Dönen varlıklar arasında yer alan bankalar hesabı, yurt içi ve yurt dışındaki bankalarda bulunan mevduat hareketlerinin izlenildiği bir hesaptır. Bankalara fiilen veya hesaben yatırılan paralar bankalar hesabının borç tarafına ve bankalardan fiilen veya hesaben çekilen paralar da alacak tarafına kaydedilir. Hesaba yapılan kayıtlar, her ay sonunda bankadan gelen hesap özetleri ile karşılaştırılır. Buna göre saptanan eksik ve yanlış kayıtlar düzeltilir.

Bankalarda bulunan mevduatlar, faiz gelirleri sağladıklarından bankalar, işletmeler lehine tahakkuk ettirdikleri faizleri, carî hesaplarına kaydederler. Faiz gelirleri, menkul sermaye iradı olduğu için de gelir vergisine tabidir. Banka, tahakkuk eden faiz gelirlerinden menkul sermaye iradı vergisini ve bu verginin fon payını "vergi sorumlusu" sıfatıyla kestikten sonra vergi dairesine yatırır. Bu işlemleri ayrıca ilgili işletmenin carî hesabına kaydeder; durumu da bir dekontla söz konusu işletmeye bildirir. Peşin ödenen vergiler ve fonlar hesabı; yılsonunda Kurumlar Vergisi mükelleflerinde, ödenecek vergi ve fonlardan mahsup edilirken, Gelir Vergisi mükelleflerinde "Ortaklardan Alacaklar Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

Mevduat Yatırılması ve Çekilmesi

***Örnek:*** İşletme, 460.000 TL'yi bankadaki hesabına yatırmıştır. Aynı zamanda işletme, vadesi gelen 290.000 TL tutarındaki satıcı borcunu bankadaki hesaptan ödenmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR<br>100- KASA | 460.000 | 460.000 |
| 320- SATICILAR<br>102- BANKALAR | 290.000 | 290.000 |

102- BANKALAR

| | |
|---|---|
| 460.000 | 290.000 |

Mevduata Faiz Tahakkuku

***Örnek:*** İşletme, bankadan aldığı dekonttan, cari hesabı lehine 160.000 TL faiz tahakkuk ettirildiğini ve bu tutara ilişkin %15 oranındaki vergi kesintisinin cari hesabından hesaben tahsil edildiğini öğrenmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR<br>642- FAİZ GELİRLERİ | 160.000 | 160.000 |
| 193- PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR<br>- Gelir Vergisi: 24.000<br>102- BANKALAR | 24.000 | 24.000 |

Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)

Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabı, bu grupta bir indirim kalemi olarak yer alır ve işletme tarafından diğer kişiler lehine keşide edilen çekler ile verilen ödeme (virman) emirleri bu hesapta izlenir. İleri tarihli verilen çekler, borç senetleri hesabında izlenir. Dönem sonunda, ileri tarihli çek niteliğindeki verilen çekler de reeskonta tabi tutulur.

Çekin Keşide Edilmesi ve Ödenmesi

***Örnek:*** İşletme; satıcılara, 310.000 TL tutarındaki borcu için bir çek vermiştir. Bir süre sonra bankadan verilen çekin lehtarı tarafından tahsil edildiğine ilişkin bilgi işletmeye ulaşmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 320- SATICILAR<br>103- VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ | 310.000 | 310.000 |
| 103- VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ<br>102- BANKALAR | 310.000 | 310.000 |

**B) Menkul Kıymetler**

Menkul kıymetler, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde 11 nolu hesap grubunu oluşturmaktadır. Menkul kıymetler, işletmenin geçici yatırımlarından oluşur. Burada amaç, atıl parasal fonları kısa vadeli olarak değerlendirmektir. Bu yatırımdan faiz geliri, kâr payı veya menkul kıymetlerin fiyat değişmelerinden yararlanılarak kârlar elde edilir. Yatırım yapılacak menkul kıymetler hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi menkul kıymetlerden oluşur. Menkul kıymetler hesap grubunda yer alan hesaplar ve bunların işleyişleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde şu şekilde açıklanmıştır:

**110 Hisse Senetleri**

Geçici olarak elde tutulan hisse senetleri bu hesapta izlenir.

**111 Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları**

Özel sektörün çıkartmış bulunduğu tahvil, senet ve bonolar bu hesapta izlenir.

**112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları**

Kamu tarafından çıkartılmış bulunan tahvil, senet ve bonolar bu hesapta izlenir.

**113**

**114**

**115**

**116**

**117**

**118 Diğer Menkul Kıymetler**

Hisse senetleri, kamu ve özel sektör tarafından çıkarılmış bulunan tahvil, bono ve senetlerin dışındaki diğer menkul kıymetlerin takip edildiği hesaptır.

**Menkul Kıymetler Hesaplarının İşleyişi**

Menkul kıymetler edinildiğinde alış bedeli üzerinden yukarıdaki hesaplara borç; elden çıkarıldığında ise, aynı bedel ile alacak kaydedilir.

**119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)**

Menkul kıymetlerin borsa veya piyasa değerlerinde önemli ölçüde ya da sürekli olarak değer azalması olduğu tespit edildiğinde ortaya çıkacak zararların karşılanması amacı ile ayrılması gereken karşılıkların izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Değer azalışları için azalışın tamamını karşılayacak olan tutar bu hesaba alacak "65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" grubunda yer alan "654. Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Kendisine karşılık ayrılmış olan menkul kıymet elden çıkarıldığında veya değer düşüklüğünün gerçekleşmemesi halinde bu hesaba borç kaydedilerek, karşılık tutarı "644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

İşletme tarafından satın alınan hisse senetleri ve tahvillerin dönen varlıklar arasında yer alması için bunların piyasada sürüm yeteneğinin olması ve ilgili işletmenin bunları cari dönemde paraya çevirme hususunda karar vermiş bulunması gereklidir. Burada işletmenin amacı, işletmede belli bir süre için atıl kalacak parasal fonları değerlendirmek ve bu fonları menkul kıymetlere yatırarak menkul kıymetlerin fiyat farklarından, faiz ve kâr paylarından yararlanarak gelir sağlamaktır.

Menkul kıymetler edinildiğinde alış bedeli üzerinden yukarıdaki hesaplara borç, elden çıkartıldığında ise, aynı bedel ile alacak kaydedilir.

Menkul kıymetlerin satın alma giderleri "65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" grubundaki ilgili gider hesabında izlenir. Menkul kıymetlerin satışından doğan zararlar "Diğer

Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" grubundaki ilgili hesapta; kârlar ise "64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar" grubundaki ilgili hesapta izlenir.

**Hisse Senetleri**

Hisse senedine (pay senedine) aksiyon da denmektedir. Şirketler tarafından işletme hukuku mevzuatına uygun olarak çıkarılan ve şirketin sermayesine katılma payını gösteren senede aksiyon denir. Hisse senedi sahibi, hisse senedini çıkaran şirketin ortağı olduğundan, şirket faaliyetlerinden doğan kârlardan kazanç payı alır. Bu kazanç payına temettü veya dividant denir. Şirketin kâr elde etmediği yıllarda hisse senetleri sahibine temettü ödenmez.

Hisse Senedinin Satın Alınması

***Örnek:*** İşletme, X. Anonim Şirketi'nin nominal değeri 15 TL ve alış fiyatı 12 TL olan hisse senetlerinden 10.000 adet satın almıştır. İşletme, hisse senetlerinin bedeli ile 3.600 TL komisyonu aracı kuruluşa peşin ödemiştir. Ödemeler banka aracılığıyla yapılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 110- HİSSE SENETLERİ | 120.000 | |
| 653- KOMİSYON GİDERLERİ | 3.600 | |
| 102- BANKALAR | | 123.600 |

110- HİSSE SENETLERİ

| |
|---|
| 120.000 |

Hisse Senedinin Satılması

***Örnek:*** İşletme, nominal değeri 15 TL ve alış fiyatı 12 TL olan 6.000 adet hisse senedini, adedi 17 TL'den satmış ve 2.000 TL komisyon giderini de ödemiştir. İşlemler, banka aracılığı ile yapılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 100.000 | |
| 653- KOMİSYON GİDERİ | 2.000 | |
| 110- HİSSE SENETLERİ | | 72.000 |
| 645- MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI | | 30.000 |

Temettü Geliri Elde Edilmesi

***Örnek:*** İşletme, sahip olduğu hisse senetlerine 165.000 TL'lik temettü geliri tahakkuk ettiğini ilgili şirketin 18 Mart 20XX tarihli genel kurul kararından öğrenmiştir. Temettü ödemesi 12 Eylül 20XX tarihinde yapılacağından, işletme ilgili temettü kuponlarını o tarihte tahsil için Y Bankası'na göndermiştir. Banka, aynı gün kuponları tahsil etmiş ve 3.000 TL'lik komisyon giderini mahsup ettikten sonra geriye kalan tutarı işletmenin cari hesabına kaydetmiştir. Bu durum, bir dekontla işletmeye bildirilmiştir.

18.3.20XX

| | | |
|---|---|---|
| 136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR | 165.000 | |
| 649- FAALİYETLERLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR | | 165.000 |
| - Temettü Geliri | | |

12.9.20xx

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 162.000 | |
| 653- KOMİSYON GİDERLERİ | 3.000 | |
| 136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR | | 165.000 |

**Tahviller**

Tekdüzen muhasebe sisteminde tahviller kamu kesimi veya özel kesim olmasına göre iki hesapta muhasebeleştirilir. Tahvillere ilişkin kullanılabilecek hesaplar şunlardır:

111 Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları

112 Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları

Tahvile obligasyon da denilmektedir. Şirketlerin uzun vadeli ödünç para bulmak için nominal değerleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetlerine tahvil denir. Tahvil sahipleri, tahvili çıkaran şirketin alacaklısı olduklarından, borç vadesinin sonuna kadar belli bir oran üzerinden faiz alırlar. Bu bakımdan yıllara göre düzenlenmiş faiz kuponlarını içerirler. Şirket; kâr etsin veya etmesin, her yıl tahvil sahiplerine, üstlendiği faizi ödemek zorundadır.

Tahvillerde özel bir durumun muhasebe kayıtlarında göz önünde bulundurulması gerekir. Bu da tahvillerin nominal değerin altında veya iskontolu satışında karşılaşılan durumdur. Bu durumun muhasebe kayıtlarına doğru yansıtılması önemlidir. Bu durum gerçekleştirilmezse, bilançoda tahviller ile faiz gelir tahakkukları ve gelir tablosunda da faiz gelirleri yanlış değerlerle yer alır. Tahvillerle ilgili diğer bir durum ise geçici yatırım amacıyla satın alınan tahvillerin işlemiş faizi de içermesidir. Bunun nedeni, satın almada ödenen bedelin bir kısmının halen tahakkuk etmiş ve gerçekleşmiş faiz geliri için yapılmış olmasıdır. Bu durumda, satın almaya ilişkin muhasebe kaydında tahvilin alış bedeli ile tahakkuk etmiş faizin ayrı hesaplarda muhasebeleştirilmesine özen gösterilmelidir. Bu özen gösterilmezse bilançoda tahviller ile faiz geliri tahakkukları ve gelir tablosunda faiz gelirleri yanlış gösterilir.

***Örnek:*** İşletme, 1 Eylül 20XX tarihinde, üç ay vadeli ve o gün satışa çıkarılmış nominal değeri 5.000 TL olan 70 adet tahvili 350.000 TL'ye satın almıştır. Faiz oranı yıllık %24'dür. Ödeme çekle yapılmıştır.

1.9.20XX

| | | |
|---|---|---|
| 111- ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI | 350.000 | |
| 103- VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ | | 350.000 |

111- ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI

| | |
|---|---|
| 350.000 | |

***Örnek:*** İşletme, 1 Aralık 20XX tarihinde 350.000 TL tutarındaki tahvili ve üç aylık faizini tahsil etmiştir. Vergi oranı %15'dir.

1.12.20XX

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 367.850 | |
| 193- PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR | 3.150 | |
| - Gelir Vergisi: 3.150 | | |
| 111- ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI | | 350.000 |
| 642- FAİZ GELİRLERİ | | 21.000 |

111- ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI

| | |
|---|---|
| 350.000 | 350.000 |

***Örnek:*** İşletme, 1 Ağustos 20XX tarihinde satışa çıkarılmış, nominal değeri 8.000 TL olan 100 adet tahvili 820.000 TL'ye Z. Bankası'na verdiği virman emri ile 1 Eylül 20XX tarihinde satın almıştır. Faiz oranı yıllık %30'dır.

1.9.20XX

| | | |
|---|---|---|
| 111- ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI | 800.000 | |
| 136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR | 20.000 | |
| 103- VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ | | 820.000 |

***Örnek:*** İşletme, 800.000 TL'lik tahvili faizi ile birlikte 1 Kasım 20XX tarihinde tahsil etmiştir. Vergi oranı %15'dir.

1.11.200X

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 854.000 | |
| 193- PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR | 6.000 | |
| - Gelir Vergisi: 6.000 | | |
| 111- ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI | | 800.000 |

| | | |
|---|---|---|
| 136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR | | 20.000 |
| 642- FAİZ GELİRLERİ | | 40.000 |

***Örnek:*** İşletmenin 280.000 TL'lik tahvil faiz kuponunun vadesinin dolduğu saptanmıştır. Banka, faiz kupon bedellerinden ilgili gelir vergisini ve fonu mahsup etmiş ve geriye kalan tutarı işletmeye ödemiştir (Vergi oranı %15 olarak hesaplanmıştır).

| | | |
|---|---|---|
| 108- DİĞER HAZIR DEĞERLER | 280.000 | |
| 642- FAİZ GELİRİ | | 280.000 |
| | | |
| 100- KASA | 238.000 | |
| 193- PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR | 42.000 | |
| - Gelir Vergisi: 42.000 | | |
| 108- DİĞER HAZIR DEĞERLER | | 280.000 |

**Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)**

İşletmelerin sahip oldukları menkul kıymetlerin borsa veya piyasa değerlerinde sürekli olarak değer azalması saptandığında, meydana gelen giderin veya zararın ait olduğu dönemin gideri veya zararı olarak muhasebeleştirilmesi dönemsellik kavramı gereğidir.

Fonksiyonu kalmamış menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılıkları, daha sonra kâr/zarar hesabına devredilmek üzere konusu kalmayan karşılıklar hesabına devredilir. Ayrıca, değer düşüklüğü karşılığı, aynı şekilde devam eden değer düşüklüğünü karşılamıyorsa, aradaki fark karşılık giderleri olarak muhasebeleştirilir.

***Örnek:*** İşletme, elinde bulunan alış fiyatı 3.500 TL olan 100 adet hisse senedinin borsa değerinin 280.000 TL'ye düştüğünü saptamıştır.

Bu işlemin günlük defter kaydı, dönem sonu kayıtlarında şu şekilde yer alır:

| | | |
|---|---|---|
| 654- KARŞILIK GİDERLERİ | 70.000 | |
| 119- MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | | 70.000 |

***Örnek:*** İşletme, bir süre sonra bu 100 adet hisse senedini peşin bedelle adedini 3.100 TL'den satmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 310.000 | |
| 119- MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | 70.000 | |
| 110- HİSSE SENETLERİ | | 350.000 |
| 644- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR | | 30.000 |

**C) Alacaklar**

İşletmeler tarafından yapılan satış ve benzeri işlemler, para ile ilişkileri bakımından ikiye ayrılır:

1- Peşin işlemler,

2- Kredili işlemler.

Peşin işlemlerde, ilgili malın veya hizmetin bedeli hemen ödenmektedir. Bu işlemlerde ödeme üç biçimde yerine getirilebilir: Para, çek ve virman yoluyla.

Kredili işlemlerde ise, ilgili malın veya hizmetin bedeli, işlemin yapılmasından belli bir süre sonra ödenmektedir. Bu işlemlerin izlendiği hesaplara da "Alacak Hesapları" veya "Borçlu Hesaplar" denmektedir. Yapılan işlemlerin niteliklerine ve kredili işlemde bulunanların aralarındaki güven derecelerine göre alacak hesapları çeşitli adlar altında incelenmektedir.

Alacaklar çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. En önemli ayrım, alacakların ticari işlemlerle ilişkilerine göre yapılanıdır. Bu ayrımda alacaklar, ticari alacaklar ve diğer alacaklar olmak üzere ikiye ayrılır. Hem ticari hem de diğer alacaklar kısa ve uzun vadeli olmak üzere ikiye ayrılır. Muhasebe kayıtlarında alacakların bu özellikleri göz önünde tutulur. Tekdüzen Muhasebe Sistemi de bu ayrıma dayalı olarak alacakları sınıflandırmıştır.

**Ticari Alacaklar**

Bir yıl içinde paraya dönüşmesi öngörülen ve işletmenin ticari ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacaklar bu hesap grubunda gösterilir. Ticari ilişkilerden dolayı ana kuruluş, iştirak ve bağlı ortaklıklardan olan alacaklar varsa, bu gruptaki ilgili hesapların ayrıntılarında açıkça gösterilir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre ticari alacaklar grubunda yer alan hesaplar ve bu hesapların işleyişleri şu şekildedir:

**120 Alıcılar**

Bu hesap, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacaklarının izlenmesi için kullanılır.

**İşleyişi**

Senetsiz alacağın doğması ile bu hesaba borç, tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dahil) alacak kaydedilir.

**121 Alacak Senetleri**

Bu hesap, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senede bağlanmış alacaklarını kapsar.

**İşleyişi**

Alınan senet tutarları bu hesaba borç, tahsilinde ise alacak kaydedilir.

**122 Alacak Senetleri Reeskontu (-)**

Bilanço gününde, senetli alacakların tasarruf değeri ile değerlenmesini sağlamak üzere alacak senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

**İşleyişi**

Hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba alacak, "65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" grubundaki "657. Reeskont Faiz Giderleri Hesabı"na gider yazılır. İzleyen dönemde bu hesap "64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar" grubundaki "647. Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

**123**

**124 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)**

Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan alacaklar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Finansal kiralama sözleşme tutarı ile finansal kiralamayla ilgili kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark "Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri" olarak bu hesaba alacak kaydedilir. Her dönem sonunda gerçekleşmiş olan faiz gelirleri tutarları bu hesaba borç "60. Brüt Satışlar" hesap grubunda ilgili satış geliri hesabına alacak olarak kaydedilir. Ancak, esas faaliyet konusu finansal kiralama olmayan işletmelerce yapılan finansal kiralama işlemiyle ilgili gerçekleşmiş faiz gelirleri, "64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar" hesap grubunda faiz geliri hesabına alacak olarak kaydedilir.

**125**

**126 Verilen Depozito ve Teminatlar**

İşletmece üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak geri alınmak üzere verilen depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Verilen depozito ve teminatlar bu hesabın borcuna, geri alınanlar veya hesaba sayılanlar alacağına kaydedilir.

**127 Diğer Ticari Alacaklar**

İşletmenin ticari faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen tahsili gecikmiş alacaklar (henüz şüpheli alacak niteliğini kazanmayanlar) ve diğer çeşitli senetsiz ticari alacaklar bu hesapta izlenir.

**İşleyişi**

Yukarıda belirtilen alacaklar bu hesaba borç; tahsil veya mahsup işlemi yapıldığında ilgili hesaplara karşılık, bu hesaba alacak kaydedilir.

**128 Şüpheli Ticari Alacaklar**

Ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacakları kapsar.

**İşleyişi**

Tahsili şüpheli hale gelmiş olan alacaklar ilgili hesapların alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılarak bu durumdaki alacaklar normal alacaklardan çıkarılır. Alacağın tahsili veya tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi durumunda bu hesaba alacak kaydedilir.

**129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)**

"128. Şüpheli Ticari Alacaklar" için ayrılacak karşılıklarla, perakende satış yöntemi kullanarak bilanço gününden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili dönemlerdeki toplam vadeli satışlara oranlarının ortalamasının değerleme dönemindeki vadeli satışlara uygulanması suretiyle bulunacak şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıkları kapsar. Teminatlı alacaklarda karşılık teminatı aşan kısım için ayrılır.

Bu hesap amaca uygun olarak bölümlenebilir.

**İşleyişi**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, "654. Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsiline bağlı olarak, tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısım "644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı" alacağına devredilerek bu hesaba borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsilinin imkânsız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılık kadar bu hesaba borç, zarar fazlası ise "681. Önceki Dönem Gider ve Zararları" hesabına borç, tahsil edilemeyen tutar, ilgili alacak hesabına alacak kaydolunur. Perakende satış yönteminin uygulanması sonucunda bulunan, dönemin karşılık tutarının o tarihteki şüpheli alacaklar karşılığı tutarından az olması durumunda, aradaki fark "644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı"na aktarılmak üzere bu hesaba borç yazılır.

Daha önce alacaklardan düşülen ve bu hesaba borç kaydedilen alacakların tahsili söz konusu olduğu takdirde, oluşlarına göre "671. Önceki Dönem Gelir ve Kârlar" hesabına alınır.

**Alıcılar**

İşletmenin kredili mal veya hizmet satışı yaptığı kimselere "alıcılar" veya "müşteriler" denmektedir. "Alıcılar Hesabı"nda işletmenin açık hesap şeklinde yaptığı kredili satışlar izlenmektedir. İşletme, güven duyduğu alıcılarına, karşılığında bir senet istemeksizin kredili satışlarda bulunur.

İşletmenin yaptığı kredili satışlar alıcılar hesabının borç tarafına ve alıcıların borçlarına mahsuben ödedikleri tutarlar da bu hesabın alacak tarafına kaydedilir.

Alacağın Doğması

***Örnek:*** İşletme kredili olarak 30.000 TL'lik mal satmıştır (KDV oranı %18'dir ve mal hareketleri **aralıklı sayım yöntemine** göre muhasebeleştirilmektedir).

| | | |
|---|---|---|
| 120- ALICILAR | 35.400 | |
| 600- YURTİÇİ SATIŞLAR | | 30.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 5.400 |

| 120- ALICILAR | |
|---|---|
| 35.400 | |

Alacağın Tahsil Edilmesi

***Örnek:*** İşletme, alıcılardan doğan alacağına mahsuben 20.000 TL'si tahsil etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 20.000 | |
| 120- ALICILAR | | 20.000 |

| 120- ALICILAR | |
|---|---|
| 35.400 | 20.000 |

**Alacak Senetleri**

Kredili satışlarda, işletme sattığı mal veya hizmet karşılığında alıcıdan yazılı bir belge yani senet istemektedir. Bu senetlerin izlenildiği hesaba "Alacak Senetleri" hesabı denmektedir. Alacak senetlerinin niteliklerine göre bu hesaba ilişkin çeşitli yardımcı hesaplar açılmaktadır. Alacak senetlerinin yardımcı hesapları şu şekilde olabilir: Cüzdandaki senetler, iskontodaki senetler, cirodaki senetler, teminattaki senetler ve benzeri. Gerekli görülürse, bu yardımcı hesaplar büyük defter hesabı olarak açılabilir.

Alacak senetleri ikiye ayrılır:

1- Adi Senetler,

2- Kıymetli Evrak Niteliğindeki Senetler.

Adi senetler, Borçlar Kanunu hükümlerine göre düzenlenen ve belli bir biçime bağlı olmayan senetlere denir. Ticari faaliyetlerde bunların fazla bir önemi yoktur.

Kıymetli evrak niteliğindeki senetler, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre düzenlenen ve belli bir biçime bağlı olan, hakkın senede bağlı olduğu ve senetten ayrı olarak ileri sürülemeyeceği senetlere denir. Kıymetli evrak niteliğindeki senetler; kambiyo senetleri (ticari senetler) ve mal (emtia) senetleri olmak üzere ikiye ayrılır. Kambiyo senetleri (ticari senetler) poliçe, emre muharrer senet (veya bono) ile çekten meydana gelmektedir.

**Alacak Senetleri İle İlgili Özel Durumlar**

Alacak Senetlerinin Tahsili

Alacak senetleri belli vadeler için verildiğinden, vade sonunda alacak senetleri ilgili işletme tarafından tahsil edilir. Tahsilin nasıl yapıldığı muhasebeleştirme bakımından önem taşımaktadır. Alacak senetlerinin işletme tarafından tahsil edilmesi ve banka aracılığı ile tahsil edilmesi olarak iki şekilde değerlendirilecektir.

Alacak Senedinin İşletme Tarafından Tahsili

***Örnek:*** Alacak senetleri cüzdanında bulunan 370.000 TL tutarındaki poliçe vadesi geldiğinden tahsil edilmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 370.000 | |
| 121- ALACAK SENETLERİ<br>- Cüzdandaki Senetler | | 370.000 |

Alacak Senedinin Banka Aracılığıyla Tahsili

Tahsil İçin Bankaya Gönderilmesi

***Örnek:*** İşletme, vadesi gelen 600.000 TL tutarındaki bonoyu tahsil edilmesi için İ. Bankası'na göndermiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 121- ALACAK SENETLERİ<br>- Tahsildeki Senetler | 600.000 | |
| 121- ALACAK SENETLERİ<br>- Cüzdandaki Senetler | | 600.000 |

Bankanın Alacak Senedini Tahsil Etmesi

***Örnek:*** İ. Bankasından gelen dekonttan 600.000 TL'lik bononun tahsil edildiği, 2.000 TL'lik komisyonun tahsilinden sonra geriye kalan tutarın, işletmenin ticari mevduat hesabına kaydedildiği öğrenilmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 598.000 | |
| 653- KOMİSYON GİDERLERİ | 2.000 | |
| 121- ALACAK SENETLERİ | | 600.000 |
| - Tahsildeki Senetler | | |

Alacak Senetlerinin Cirosu ve İskonto Ettirilmesi

Alacak senetlerinin iskonto ettirilmesine, alacak senetlerinin satılması denir. Bankacılıkta, alacak senetlerinin iskontosundan veya satılmasından, poliçe ve bonoların vadesinden önce paraya çevrilmesi anlaşılmaktadır. Bankaların, işletmelere nakit kredi sağlama yöntemlerinden birini iskonto işlemi oluşturur.

İskonto işleminin uzun sürdüğü durumlarda, alacak senetleri cüzdanından çıkan senetler, "İskontodaki Senetler Hesabı"nda izlenirler. Senet iskontosunda; senet banka tarafından tahsil edilinceye kadar, senedi iskonto ettirenin sorumluluğu sürer. Ciro niteliğindeki bir işlem olan iskontodan doğan sorumluluk, "Nâzım Hesaplar"da izlenebilir.

***Örnek:*** İşletme, 98.000 TL'lik bonoyu X. Bankasına iskonto ettirmiştir. Senedin vadesinin tamamlanmasına 60 gün vardır. İskonto tutarı, giderlerle birlikte 15.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bononun kalan değerinin işletmenin mevduat hesabına kaydedildiğini bildiren dekont X. Bankasından gelmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 83.000 | |
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 15.000 | |
| 121- ALACAK SENETLERI | | 98.000 |
| - Cüzdandaki Senetler | | |

| | | |
|---|---|---|
| 910- NAZIM HESAPLAR | 98.000 | |
| - Cirolarımız | | |
| 911- NAZIM HESAPLAR | | 98.000 |
| - Cirolarımızdan Borçlar | | |

Lehtar veya taşıyıcının (hâmilin) alacak senetlerinden, vadesinden önce, para gereksinmelerini karşılamak için yararlandıkları diğer bir yol ise **ciro işlemidir**. İşletmeler, sahip oldukları alacak senetlerini, satın aldıkları mal veya hizmetin bedelini ödemekte kullanabilecekleri gibi, borçlarını da bu senetlerle karşılayabilirler. Bu işlemlere, alacak senetlerinin ciro edilmesi denir. İşletme; ciro ettiği senedi, vadesi sonunda senet taşıyıcısına (hâmiline) muhatap tarafından ödenmezse, kendisi ödemeyi kabul ettiğinden, bu sorumluluğunu nazım hesaplarda izlemektedir. Vade sonunda, muhatap senedi öderse, işletmenin ciro işleminden doğan sorumluluğu sona erdiğinden nazım hesaplar ters bir kayıtla kapatılır. Muhatap, ciro edilen senedi vade sonunda ödemezse, işletme senet tutarını senet taşıyıcısına (hâmiline) ödeyecek ve bu durumda ciro işleminden doğan sorumluğu da sona ereceğinden, nazım

hesaplarını da, yine ters bir kayıtla kapatacaktır. İşletme, muhatabı tarafından ödenmeyen ve ödemek zorunda kaldığı senet tutarını, "alacak senetlerinin ödenmemesi" kısmında belirtilen işlemlere dayanarak tahsil etmeye çalışacaktır.

***Örnek:*** İşletme, satın aldığı 280.000 TL'lik malın bedeli ile KDV'sini alacak senetleri cüzdanındaki aynı tutardaki bir bonoyu ciro ederek ödemiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 153- TİCARİ MALLAR | 280.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 50.400 | |
| 121- ALACAK SENETLERİ | | 330.400 |

| | | |
|---|---|---|
| 910- NAZIM HESAPLAR | 330.400 | |
| - Cirolarımız | | |
| 911- NAZIM HESAPLAR | | 330.400 |
| - Cirolarımızdan Borçlar | | |

İşletmeler hem ciro hem de iskonto işlemlerinde, senetlerin tahsiline kadar olan sorumluluklarını muhasebe dışı izleyebilirler. Bu durumda hem nazım hesaplara hem de geçici hesaplara kayıtlarda yer verilmez.

Alacak Senetlerinin Ödenmemesi

Muhataplar, vadesi gelen alacak senetlerini, zamanında ödemeyebilirler. Bu durumda çeşitli işlemler yapılabilir. Alacak senetleri tahsil edilemeyince, senetler belli süre içinde protesto edilir. Protestoya rağmen tahsil edilemeyen alacak senetleri icra yoluyla izlenir.

***Örnek:*** İşletme, G. Bankası'na tahsil için gönderdiği 300.000 TL'lik ticari alacak senedinin vadesinde tahsil edilemediğini, bankanın işletme adına protestoda bulunduğunu ve 10.000 TL'lik protesto giderini işletmenin cari hesabından tahsil ettiğini bankadan gelen dekonttan öğrenmiştir. G. Bankası, alacak senedi ile protesto belgelerini işletmeye göndermiştir. İşletme, protestolu alacak senedini tahsil edebilmek için yargısal işlemleri yapmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 121- ALACAK SENETLERİ | 300.000 | |
| - Protestolu Senetler | | |
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 10.000 | |
| - Senet Protesto Giderleri | | |
| 121- ALACAK SENETLERİ | | 300.000 |
| - Tahsildeki Senetler | | |
| 102- BANKALAR | | 10.000 |

| | | |
|---|---|---|
| 127- DİĞER TİCARİ ALACAKLAR<br>- Protestolu Senetler | 310.000 | |
| 121- ALACAK SENETLERİ<br>- Protestolu Senetler | | 300.000 |
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ<br>- Senet Protesto Giderleri | | 10.000 |

Alacak Senetlerinin Yenilenmesi

Vadesinde borcunu ödeyemeyecek durumda olan borçlu yeni koşullarla senedi yenileme önerisinde bulunur. Senet lehtarı da bu koşulları uygun karşılarsa, eski senet iptal edilir. Yeni senet düzenlenip alacaklıya verilir.

***Örnek:*** İşletme, vadesi gelen 420.000 TL'lik bonosunu tahsil edememiştir. Borçlu 30.000 TL gecikme faizi ödeme karşılığında, 1 ay vadeli yeni bir bono verme önerisinde bulunmuştur. Bu öneri işletmece uygun karşılanmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 121- ALACAK SENETLERİ | 450.000 | |
| 121- ALACAK SENETLERİ | | 420.000 |
| 642- FAİZ GELİRLERİ | | 30.000 |

Alacak Senetlerinin İptali

Bono veya poliçe yoluyla borçlanan alıcı, verdiği senedin iptali isteminde bulunabilir. Bu öneriyi senet alacaklısı kabul ederse, alacağı açık hesap biçimindeki bir alacak durumunu alır.

***Örnek:*** Alıcı P. 560.000 TL'lik bonosunu iptal etme önerisinde bulunmuştur. İşletmenin öneriyi uygun karşılaması üzerine iptal işlemi yapılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 120- ALICILAR | 560.000 | |
| 121- ALACAK SENETLERİ<br>- Cüzdandaki Senetler | | 560.000 |

Hatır Senetleri

Alacak senetleri, özellikle ticari alacak senetleri, mal veya hizmet satışından doğan alacaklar karşılığında verilmektedir. İşletmenin, ticari işlemlere dayanan gerçek bir alacağı olmadığı halde, kredi gereksinmelerini karşılamak üzere aldığı çek (ileri tarihli), poliçe ve bonolara hatır senetleri denir. Uygulamada, bu senetlere, "Finansman Senedi" adı da verilmektedir. İşletmeler, hatır senetlerini iskonto ettirerek veya borçlarına karşılık ciro ederek para gereksinmelerini karşılarlar. Bankalar, hatır senetlerini iskonto etmek istemediklerinden, iskontosu istenilen senetleri dikkatle incelerler. Hatır senedinin muhatabı banka ise ve banka senetle ilgili kabul işlemini tamamlamışsa, buna kabul kredisi denir ve banka bu kredi karşılığında komisyon tahsil eder. İşletme, para gereksinmelerini karşılamak için bir alacak hakkına dayanmayan, diğer bir deyişle karşılıksız bir alacak senedi aldığından, muhasebe dışı yollarla, ilgili senedin bir hatır senedi olduğunu yakından izlemelidir. Muhasebe kayıtlarında, bu senetlerin "Hatır Senetleri" başlığı altında gösterilmemesi tercih edilmektedir. Bu uygulama, muhasebe kuramına ve işletme hukuku mevzuatına da uygun düşmektedir. Hatır senedinden yararlanan işletme,

senedin düzenlenmesi, cirosu, iskontosu ve ödenmesi ile ilgili olarak yapılan giderleri karşılamak zorundadır. Bu giderler, "Genel Yönetim Giderleri" olarak muhasebeleştirilir.

Hatır Senedinin Alınması

***Örnek:*** T. İşletmesi, işletmemize 640.000 TL'lik bir bono vermiştir. T. İşletmesi'nin, işletmemize gerçek bir borcu yoktur.

| | | |
|---|---|---|
| 121- ALACAK SENETLERİ<br>- Cüzdandaki Senetler<br>336- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR | 640.000 | <br><br>640.000 |

Hatır Senedinin Ciro Edilmesi

***Örnek:*** İşletme, T. İşletmesi'nden sağladığı 640.000 TL'lik hatır bonosunu, aynı tutardaki borcuna karşılık, satıcı G.'ye ciro etmiştir. Satıcı G. vade sonunda, 640.000 TL'yi T. İşletmesi'nden istemiştir. T. İşletmesi de, 640.000 TL'sini işletmemizden tahsil ederek satıcı G'ye ödemiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 320- SATICILAR<br>121- ALACAK SENETLERİ<br>- Cüzdandaki Senetler | 640.000 | <br><br>640.000 |

| | | |
|---|---|---|
| 910- NAZIM HESAPLAR<br>- Cirolarımız<br>911- NAZIM HESAPLAR<br>- Cirolarımızdan Borçlar | 640.000 | <br><br>640.000 |

Hatır Senedinin Ödenmesi

| | | |
|---|---|---|
| 336- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR<br>100- KASA | 640.000 | <br>640.000 |

| | | |
|---|---|---|
| 911- NAZIM HESAPLAR<br>- Cirolarımızdan Borçlar<br>910- NAZIM HESAPLAR<br>- Cirolarımız | 640.000 | <br><br>640.000 |

Hatır Senedinin İskonto Ettirilmesi

***Örnek:*** İşletme, T. İşletmesi'nden sağladığı 640.000 TL'lik hatır bonosunu bankaya iskonto ettirmiştir. İskonto tutarı, giderlerle birlikte 20.000 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 620.000 | |
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 20.000 | |
| 121- ALACAK SENETLERİ | | 640.000 |
| 910- NAZIM HESAPLAR | 640.000 | |
| - Cirolarımız | | |
| 911- NAZIM HESAPLAR | | 640.000 |
| - Cirolarımızdan Borçlar | | |

İskonto Ettirilen Hatır Senedinin Ödenmesi

| | | |
|---|---|---|
| 336- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR | 640.000 | |
| 100- KASA | | 640.000 |
| 911- NAZIM HESAPLAR | 640.000 | |
| - Cirolarımızdan Borçlar | | |
| 910- NAZIM HESAPLAR | | 640.000 |
| - Cirolarımız | | |

**Diğer Ticari Alacaklar**

Mal ve hizmet satışı dışındaki ticari işlemlerden doğan senetsiz ticari alacaklar "127 Diğer Ticari Alacaklar" hesabında muhasebeleştirilir. Örneğin, duran varlıkların ve menkul kıymetlerin kredili satışı, vb.

Diğer Ticari Alacağın Doğması

***Örnek:*** İşletme, elde etme maliyeti 400.000 TL ve defter değeri 260.000 TL olan binayı kredili olarak 300.000 TL'ye satmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 127- DİĞER TİCARİ ALACAKLAR | 354.000 | |
| 257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | 140.000 | |
| 252- BİNALAR | | 400.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 54.000 |
| 649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR | | 40.000 |
| - Bina Satış Kârları | | |

**Verilen Depozito ve Teminatlar**

İşletmenin üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasını üstlenmesi, geri vermek koşuluyla aldığı bir değerin karşılığını sağlaması veya gerçekleşecek bir borcun karşılığı olarak belli sözleşmeler nedeniyle ödediği paralar "Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı"nda muhasebeleştirilir. Bu hesabın veya hesapların borcuna bankalara, gümrüklere, diğer kamu kuruluşlarına, kamu ve özel sektör işletmelerine ödenen depozito ve teminat bedelleri kaydedilir. Ödeme, para ve para yerine geçen değerlerle yapılır. Örneğin devlet tahvili gibi.

Verilen depozito ve teminatların vadesi bir yıldan az olanları dönen varlıkların alacaklar veya ticari alacaklar grubunda ve vadesi bir yılı aşanları ise duran varlıkların alacaklar veya ticari alacaklar grubundaki ilgili hesaplarda kayıtlı değerleri ile izlenir.

Verilen depozitolar ve teminatlar, çeşitli şekillerde ayrıma tabi tutulur. Ayrıca, işletmeler işlem hacmine göre depozitolar ile teminatları ayrı büyük defter hesaplarında izlemeyi öngörebilirler. İşletme, sözleşme koşullarına uymadığı veya ihaleyi kazandığı halde işi yapmaktan vazgeçtiği için depozito veya teminatı geri tahsil edemiyorsa, bu durumda bu tutarlar zarar kaydedilir. Bu tür zarar ve giderler, önce "Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" gibi bir hesapta izlenirler ve dönem sonu işlemleri sırasında da kâr ve zarar hesabına devredilirler. Bu şekilde muhasebeleştirme, işletmelere esas faaliyetlerle ilgili olmayan ve olağandışı faaliyetlerle ilgili bu tür gider ve zararların izlenmesine olanak sağlar.

***Örnek:***

1- İşletme, 18.000 TL'lik depozitoyu satıcı F.'ye ödemiştir.

2- İşletme, L. İşletmesi'nin açtığı ihaleye katılmak için 450.000 TL ödemiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 126- VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR<br>- Depozitolar<br>100- KASA | 18.000 | <br><br>18.000 |
| 126- VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR<br>- Teminatlar<br>100- KASA | 450.000 | <br><br>450.000 |

***Örnek -*** İşletme, dayanıklı ambalajlar için ödediği 18.000 TL depozitoyu ambalaj hasara uğradığından Satıcı B'ye iade edememiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 689- DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR<br>126- VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR<br>-Depozitolar | 18.000 | <br>18.000 |

**Diğer Alacaklar**

İşletmenin ticari faaliyetleri dışındaki işlemler ve ilişkilerinden doğan alacakları "Diğer Alacaklar" hesap grubunda izlenir. Muhasebe sistemleri ve uygulamaları, ticari faaliyetlerden doğan alacaklar ile diğer faaliyetlerden doğan alacakları ayrı ayrı hesap gruplarında veya hesaplarda izler. Bu hesap grubu; herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş ve en çok bir yıl içinde tahsil edilmesi düşünülen senetli, senetsiz alacaklar ile bu gruba ait şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığının izlenmesini sağlar. Tekdüzen muhasebe sistemine göre diğer alacaklar grubunda yer alan hesaplar ve bu hesapların işleyişleri şu şekildedir:

**130**

**131 Ortaklardan Alacaklar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Alacağın doğması halinde hesaba borç, tahsili halinde ise alacak kaydedilir.

**132 İştiraklerden Alacaklar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) iştiraklerinden olan alacaklarını kapsar.

**İşleyişi**

Bu hesaba; alacağın doğması halinde borç, tahsili halinde ise alacak kaydedilir.

**133 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) bağlı ortaklıklardan olan alacaklarını içerir.

**İşleyişi**

Bu hesaba; alacağın doğması halinde borç, tahsili halinde ise alacak kaydedilir.

**134**

**135 Personelden Alacaklar**

İşletmeye dahil personel ve işçinin işletmeye olan çeşitli borçlarını kapsar.

**İşleyişi**

Bu hesaba, alacağın doğması halinde borç; tahsili halinde ise alacak kaydedilir.

**136 Diğer Çeşitli Alacaklar**

Ticari olmayıp yukarıda sayılan hesaplardan herhangi birine dahil edilemeyen alacakların izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

İşletme lehine doğan alacaklar bu hesaba borç; tahsilatlar alacak kaydedilir.

**137 Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)**

Bilanço gününde, bu grupta belirtilen senetli alacakların tasarruf değeri ile değerlenmesini sağlamak üzere alacak senetleri için ayrılan reeskont tutarları bu hesapta izlenir.

**İşleyişi**

Hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba alacak, "657 Reeskont Faiz Giderleri Hesabı"na gider yazılır. İzleyen dönemde bu hesap "647 Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

**138 Şüpheli Diğer Alacaklar**

Ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi birkaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz diğer alacakları kapsar.

**İşleyişi**

Tahsili şüpheli hale gelen diğer alacaklar ilgili hesapların alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılarak, sağlam alacaklardan çıkarılması sağlanır. Alacağın tahsili veya tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi durumunda bu hesaba alacak kaydedilir.

**139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)**

Senetli ve senetsiz şüpheli diğer alacakların tahsil edilememe ihtimalinin kuvvetlenmiş olması halinde, bu tür risklerin giderilmesini sağlamak üzere ayrılan karşılıkları kapsar. Teminatlı alacaklarda karşılık, teminatı aşan kısım için kullanılır.

**İşleyişi**

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, "654- Karşılık Giderleri Hesabı"na borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsiline bağlı olarak, tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde; gerçekleşmeyen kısım "644- Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı"na alacak kaydolunarak bu hesaba borç yazılır. Şüpheli alacağın tahsilinin imkânsız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılık kadar bu hesaba, zarar fazlası ise "681- Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabı"na borç yazılır. Tahsil edilemeyen tutar ise ilgili alacak hesabına alacak kaydolunur.

Daha önce alacaklardan düşülen ve bu hesaba borç kaydedilen alacakların tahsili söz konusu olduğu takdirde, oluşlarına göre "671- Önceki Dönem Gelir ve Kârları Hesabı"na alınır.

Bu hesap grubunda yer alan alacakların muhasebeleştirilmesi de diğer alacak hesaplarında olduğu gibidir. Diğer alacak grubunda yer alan alacak haklarının muhasebeleştirilmesine verilecek örnek diğer hesapların işleyişleri için de geçerli olacaktır.

***Örnek:*** Muhasebe müdürü Bay C. işletmeden 366.000 TL borç almıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 135- PERSONELDEN ALACAKLAR | 366.000 | |
| 100- KASA | | 366.000 |

**Alacak Senetleri Reeskontu (-)**

Alacak senetlerine ilişkin reeskont uygulaması hem ticari nitelikli alacak senetleri hem de ticari olmayan alacak senetleri için uygulanır. Tekdüzen muhasebe sisteminde buna ilişkin kullanılacak hesaplar şunlardır:

122- Alacak Senetleri Reeskontu (-)

137- Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)

Alacak senetlerinin değerlemesinin peşin değerle yapılabilmesi için hem ticari alacaklar grubunda hem de diğer alacaklar grubunda "Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı"na yer verilmiştir. Bu uygulama, alacak senetlerinin ve sonuç olarak tüm alacakların net değerleri ile bilançoda gösterilmelerine olanak sağlar. Reeskont işlemine, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın öngördüğü oran ve formül esas alınır. Yabancı paralı senetlerin de reeskonta tabi tutulması öngörülmüştür. Bu hüküm, 29.7.1998 tarihinden itibaren geçerlidir. Reeskont işlemine, senetteki faiz oranı; bu oranın bulunmaması durumunda, Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) uygulanır.[5] (V.U.K. mad. 280 Değişik: 22/7/1998 - 4369/7 md.).

İşletmeler, aylık, üç aylık veya altı aylık bilanço ve gelir tabloları düzenlemeleri durumunda, bu işlemleri o dönemlerin sonunda yaparlar. Kısaca, her ara dönemin sonunda reeskont faiz tutarını muhasebeleştirirler ve izleyen dönemin birinci günü de ters bir kayıtla kapatırlar.

[5] 30 Eylül 2024 tarihi itibariyle uluslararası LIBOR oranlarının tespit edilmesi durdurulmuştur. LIBOR oranları yerine her para birimi için yeni oranlar belirlenmeye başlamıştır. (Örneğin SONIA- GBP, SOFR- USD). Ancak Vergi Usul Kanun'da herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Bkz. https://www.bankofengland.co.uk/news/2024/october/the-end-of-libor

Reeskont Tutarının Muhasebeleştirilmesi

***Örnek:*** İşletme, envanter işlemlerinde ticari alacak senetlerine ilişkin reeskont tutarının 137.000 TL ve diğer alacak senetlerine ilişkin reeskont tutarının 77.000 TL olduğunu saptamıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 657- REESKONT FAİZ GİDERLERİ | 214.000 | |
| 122- ALACAK SENETLERİ REESKONTU | | 137.000 |
| 137- DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU | | 77.000 |

Reeskont Hesaplarının İzleyen Yılın İlk Günü Kapatılması

| | | |
|---|---|---|
| 122- ALACAK SENETLERİ REESKONTU | 137.000 | |
| 137- DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU | 77.000 | |
| 647- REESKONT FAİZ GELİRLERİ | | 214.000 |

**Şüpheli Alacaklar**

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ticari alacaklar hesap grubunda yer alan "Şüpheli Alacaklar" şu şekilde tanımlanmıştır: "Ödeme süresi geçmiş, bu nedenle vadesi birkaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacakları kapsar". Tanımın özelliği, V.U.K'daki şüpheli alacaklar tanımını aynen benimsemiş olmasıdır. Tekdüzen muhasebe sistemine göre uzun vadeli ticari alacaklar ile uzun vadeli diğer alacaklar gruplarında "şüpheli alacaklar hesapları" yoktur. Bu durumda, tanımda belirtilen niteliklere sahip olan kısa vadeli alacaklar ilgili alacak hesaplarından şüpheli alacak hesaplarına devredilirler. Şüpheli alacaklar tanımlandıktan sonra gerekli, koşulların sağlanması durumunda ihtiyatlılık ilkesi gereğince karşılık ayrılması gerekir.

Tekdüzen muhasebe sisteminde şüpheli alacaklar ve karşılıklar için kullanılacak hesaplar şu şekildedir:

128- Şüpheli Ticari Alacaklar

129- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)

138- Şüpheli Diğer Alacaklar

139- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ticari alacaklar grubunda yer alan şüpheli alacaklar karşılığı hesabının kapsamı ve işleyişi ise şöyledir:

Şüpheli Alacaklar için ayrılacak karşılıklarla, perakende satış yöntemi kullanarak bilanço gününden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili dönemlerdeki toplam vadeli satışlara oranlarının ortalamasının değerleme dönemindeki vadeli satışlara uygulanması suretiyle bulunacak şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıkları kapsar. Teminatlı alacaklarda karşılık, teminatı aşan kısım için ayrılır. Bu hesap amaca uygun olarak bölümlenebilir.

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, "654- Karşılık Giderleri" hesabına borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsiline bağlı olarak, tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısım "644- Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı" alacağına devredilerek bu hesaba borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsilinin olanaksız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması durumunda, ayrılan karşılık kadar bu hesaba borç, zarar fazlası ise "654- Karşılık Giderleri" hesabına borç, tahsil edilemeyen tutar, ilgili alacak hesabına alacak kaydolunur.

Perakende satış yönteminin uygulanması sonucunda bulunan dönemin karşılık tutarının, o tarihteki şüpheli alacaklar karşılığı tutarından az olması durumunda, aradaki fark "644- Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı"na aktarılmak üzere bu hesaba borç yazılır. Daha önceki dönemlerde alacaklardan düşülen ve bu hesaba borç kaydedilen alacakların tahsili söz konusu olduğunda, bu tutarlar "671- Önceki Dönem Gelir ve Kârları" hesabına kaydedilir. Bu tanım ve işleyiş kuralı, uzun vadeli ticari alacaklar grubunda yer alan "229- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı" için de geçerlidir. Ayrıca, diğer alacakların dönen varlıklar grubunda yer alan "139- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı" ile duran varlıklar grubundaki "239- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı"nda da aynı tanım ve işleyiş ilkesi benimsenmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde "Şüpheli Ticari Alacaklar" ile "Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı" hesaplarının açılması ve çeşitli biçimlerde kapatılması işlemlerini günlük defter maddeleri yardımı ile inceleyelim:

Şüpheli Alacakların Kaydı ve Karşılık Ayrılması

***Örnek:*** İşletme, 560.000 TL'lik kısa vadeli ticari alacak senedinin şüpheli alacak niteliği kazandığını saptamış ve 160.000 TL'lik karşılık ayırmaya karar vermiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 128- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR | 560.000 | |
| 654- KARŞILIK GİDERLERİ | 160.000 | |
| 121- ALACAK SENETLERİ | | 560.000 |
| 129- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI | | 160.000 |

Karşılık Ayrılmış Alacakların Tahsilinde, Tahsil Edilemeyen Alacak Tutarının Ayrılan Karşılık Tutarında Gerçekleşmesi

***Örnek:*** İşletme, 560.000 TL'lik şüpheli alacağını 400.000 TL olarak tahsil etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 400.000 | |
| 129- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI | 160.000 | |
| 128- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR | | 560.000 |

Karşılık Ayrılmış Alacakların Tahsilinde, Tahsil Edilemeyen Alacak Tutarının Ayrılan Karşılıktan Daha Küçük Tutarda Gerçekleşmesi

***Örnek:*** İşletme, izleyen dönemde 560.000 TL'lik şüpheli alacağını 450.000 TL olarak tahsil etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 450.000 | |
| 129- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI | 160.000 | |
| 128- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR | | 560.000 |

| | | |
|---|---|---|
| 671- ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI | | 50.000 |

Karşılık Ayrılmış Alacakların Tahsilinde, Tahsil Edilemeyen Alacak Tutarının Ayrılan Karşılıktan Daha Büyük Tutarda Gerçekleşmesi

***Örnek:*** İşletme, izleyen dönemde 560.000 TL'lik şüpheli alacağını 310.000 TL olarak tahsil etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 310.000 | |
| 129- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI | 160.000 | |
| 681- ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI | 90.000 | |
| 128- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR | | 560.000 |

Daha Önceki Yıllarda, Tahsili Olanak Dışı Görülerek, Kayıtlardan Silinen Bir Alacağın Cari Dönemde Tahsil Edilmesi

***Örnek:*** İşletme, önceki dönemde kaydını sildiği 354.000 TL'lik alacağını, cari dönemde tahsil etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 354.000 | |
| 671- ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI | | 354.000 |

Envanter İşlemlerinde Saptanan Karşılık Tutarının, 31 Aralık Tarihindeki Karşılık Hesabının Kalanından Küçük Olması

***Örnek:*** 31 Aralık'ta kısa vadeli ticari alacaklara ilişkin şüpheli alacak karşılık hesabının alacak kalanı 270.000 TL'dir. İşletme, envanter işlemlerinde, perakende satış yöntemine göre bu alacaklar için karşılık tutarını 150.000 TL olarak hesaplamıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 129- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI | 120.000 | |
| 644- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR | | 120.000 |

**D) Stoklar**

Bu grup, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur. Faturası gelmemiş stoklar ilgili bulundukları kalemin içinde gösterilir. Stokların ana hesap grupları şu şekildedir:

- **Mal veya ticari mal: Bu ekonomik değer, satmak için satın alınan aktif kalemlerdir.**

- **Hammaddeler:** Mamul üretiminde kullanılacak maddelerden oluşur.
- **Yarı mamuller:** Üretimine başlanmış ancak raporlama tarihi itibariyle üretimi tamamlanmamış mamullerdir.
- **Mamuller:** İşletme tarafından üretimi tamamlanmış ve satışa hazır mallardır.

Bu sınıflandırmaya uygun olarak tekdüzen muhasebe sistemi stoklara değer hareketlerin izlendiği hesaplar şunlardır:

**150 İlk Madde ve Malzeme**

Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulan hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Satın alındıkları ya da üretildikleri maliyet bedelleri ile bu hesabın borcuna, üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise hesabın alacağına kaydedilir.

**151 Yarı Mamuller-Üretim**

Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Maliyet dönemi sonunda direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri tutarları kadar bu hesap borçlandırılır. Üretimi tamamlananların maliyet tutarı bu hesabın alacağı karşılığında ilgili stok hesaplarına aktarılır.

**152 Mamuller**

Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Bu hesap, üretimi tamamlanan mamullerin ambarlara alınmasıyla borçlandırılır. Satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesi ile alacaklandırılır.

**153 Ticari Mallar**

Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemler bu hesapta yer alır.

**İşleyişi**

Satın alınan ticari mallar (emtia) maliyet bedeli ile bu hesaba borç, satılması veya herhangi bir nedenle ambardan çekilmesinde ise maliyet bedeli ile alacak kaydedilir.

**154**

**155**

**156**

**157 Diğer Stoklar**

Yukarıdaki stok kalemlerinin hiçbirinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemler bu hesap grubunda yer alır.

**İşleyişi**

Elde edilen bu stoklar maliyet bedeli ile hesaba borç, satıldığında, devredildiğinde veya kullanıldığında alacak kaydedilir.

**158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)**

Bu hesap, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde "654- Karşılık Giderleri Hesabı"nın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması ya da satılması halinde; ilgili stok hesabının alacağı ile karşılaştırılarak daha önce ayrılan karşılık "644- Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

**159 Verilen Sipariş Avansları**

Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Yapılan ödemeler bu hesaba borç, malın teslimi üzerine alacak kaydedilir.

Stoklar hesap grubunun ilk beş hesabı, üretimde kullanılmak veya tüketilmek veya satılmak üzere satın alınmış stok kalemlerinden oluşur. Bunlar hammadde veya malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal veya yan ürün, hurda gibi stok kalemleridir. Stoklar hesabının ilk üç ana hesabı, üretimde bulunan işletmeler tarafından kullanılır. Stoklara ilişkin büyük defter hesaplarının özellikleri ve işleyiş kuralları şu şekildedir: Finansal muhasebe dersi kapsamında esas olarak ticaret işletmesine ilişkin değer hareketlerinin muhasebeleştirilmesi konu edildiği için, stoklarda çoğunlukla ticari mallar incelenecektir. Ticari işletmelerden büyük bir kısmının temel fonksiyonunu mal alım ve satımı meydana getirmektedir. Bu anlamda ticari mal hesabı finansal muhasebe açısından çok önemlidir.

**İlk Madde ve Malzeme Hesabı**

Üretimde veya diğer işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere işletmede bulundurulan tüm malzemeleri içerir. Bu malzemeler, hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerden oluşur. İlk madde ve malzeme hesabına ilk madde ve malzemeler satın alındıkları veya üretildiklerinde maliyet değeri ile borç; üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde alacak kaydı yapılır.

***Örnek:*** İşletme, peşin bedelle 25.000 TL'lik hammadde satın almıştır. İşletme, 14.000 TL'lik hammaddeyi üretime vermiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 150- İLK MADDE VE MALZEME | 25.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 4.500 | |
| 100- KASA | | 29.500 |
| 710- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ | 14.000 | |
| 150- İLK MADDE VE MALZEME | | 14.000 |

**Yarı Mamuller-Üretim**

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde yarı mamullere ilişkin değer hareketlerinin izlendiği hesabın iki fonksiyonu bulunmaktadır. Bu hesap, birinci fonksiyon olarak üretim hesabı olma fonksiyonunu yüklenmiştir. Diğer fonksiyonu ise yarı mamuller stokunu saptama fonksiyonudur. Bu hesabın kalanı yarı mamuller stokunu gösterir. Bu kalan, aylık veya yıllık bilânçolarda yarı mamul stok tutarı olarak

yer alır. Üretimi tamamlanmamış, ancak belli oranlarda direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden pay almış mamullere yarı mamuller denir. Bu hesabın borcuna, üretime sevk edilen direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri ve hesabın alacağına da üretimi tamamlanan mamullerin maliyet değeri kaydedilir.

***Örnek:*** İşletme, üretime 18.000 TL'lik direkt ilk madde ve malzeme yanında 12.000 TL'lik direkt işçilik ile 7.800 TL'lik genel üretim gideri verildiğini saptamıştır. Bir süre sonra; işletmede, 25.000 TL'lik mamulün üretimi tamamlanıp stoka teslimi yapılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 151- YARI MAMULLER – ÜRETİM | 37.800 | |
| 711- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA H. | | 18.000 |
| 721- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA H. | | 12.000 |
| 731- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA H. | | 7.800 |
| 152- MAMULLER | 25.000 | |
| 151- YARI MAMULLER – ÜRETİM | | 25.000 |

**Mamuller**

Sanayi işletmelerinde üretim faaliyetleri sonucu elde edilen, diğer bir deyişle üretim işlemleri tamamlanmış ve stoka devredilmiş ve satışa hazır mamullerin izlendiği hesap mamuller hesabıdır.

Bu hesap, yukarıda yarı mamullere ilişkin örnekte görüldüğü gibi, üretim işlemleri tamamlanan mamullerin stoklara alınması ile borçlandırılır. Mamullerin satılması veya herhangi bir nedenle stoktan çekilmesinde bu hesaba alacak kaydı yapılır.

**Ticari Mallar**

Ticari Mallar hesabının borç tarafına işletmeye giren mallar ve alacak tarafına da işletmeden çıkan mallar kaydedilir. Burada karşılaşılan sorun, mal giriş ve çıkışlarının hangi değerle muhasebeleştirileceğidir. Bu da işletmede mal hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanan yönteme göre değişmektedir.

Mal hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde esas alınan yöntemler şunlardır:

- Aralıklı sayım yöntemi,
- Aralıksız sayım yöntemi.

Mal hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanacak yöntemin seçiminde ve bu yöntemler çerçevesinde kalmak koşuluyla mal hareketlerinin izlenmesinde kullanılacak ana ve yardımcı hesaplar sayısının saptanmasında şu etmenler göz önünde bulundurulur: İşletmenin yapısı, işletmenin iş hacmi, mal çeşitlerinin sayısı ve teknolojik durumları ile malın fiziki sayımlarının kolaylıkla yapılma derecesi.

Mal hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde izlenecek yöntemin seçiminde, işletme yöneticilerinin mal hareketleriyle ilgili olarak gereksinme duydukları bilgilerin türü de rol oynar. Böylece işletme yapısına uygun ve işletme yönetiminin gereksinme duyduğu bilgileri sağlayan bir mal hesabı sistemi saptanmış olur.

**Aralıklı Sayım Yöntemi**

Aralıklı sayım yöntemine (periodical inventory method) aynı zamanda aralıklı envanter yöntemi de denmektedir. Aralıklı sayım yönteminde ticari mallar hesabına iki fonksiyon yüklenmektedir.

- Değer fonksiyonu,

- Sonuç fonksiyonu.

Değer fonksiyonu, işletmeye ilişkin mal hareketlerinin ticari mallar hesabı yardımıyla izlenildiğine işaret etmektedir. Yine ticari mallar hesabı yardımıyla mal hareketlerinden doğan kâr veya zararın da saptanması bu hesabın sonuç fonksiyonunu göstermektedir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre aralıklı sayım yönteminde mal hareketleri "Ticari Mallar Hesabı"nda izlenir. Bu hesabın hem borcuna hem de alacağına kayıtlar alış maliyeti ile yapılır. Satışlar ise, "Yurtiçi Satışlar Hesabı" veya "Yurtdışı Satışlar Hesabı"nın alacak tarafına satış fiyatı değeri ile kaydedilir. Aralıklı sayım yönteminde, dönem içinde iki büyük defter hesabına daha kayıt yapılabilir. Bu hesaplar şunlardır:

610- Satıştan İadeler (-)

611- Satış İskontoları (-)

Bu yöntemde; yapılan her satıştan sonra, satılan malın alış maliyetinin devri yapılmadığından "621- Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı"na satılan mallar maliyeti devredilemez. Bu hesap, dönem sonunda çalıştırılır. Bunun yapılabilmesi için de mal mevcudunun fiziki sayımı yapılır. O tarihteki mal hesabının borç kalanının, fiziki sayım sonucu bulunan mal mevcudunu aşan kısmı, o dönemde satılan malların alış maliyetine eşittir.

Aralıklı sayım yönteminde, mal hareketlerini Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre sayılı örneklerle izleyelim:

**Dönem Başı Stoku**: C. İşletmesi'nin dönem başı stoku 9.000 TL'dir.

**Satın alma:** C. İşletmesi, yarısı peşin ve yarısı da kredili olmak üzere 60.000 TL'lik mal satın almıştır. KDV peşin ödenmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 153- TİCARİ MALLAR | 60.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 10.800 | |
| 100- KASA | | 40.800 |
| 320- SATICILAR | | 30.000 |

**Satın Alma Giderleri**: C. İşletmesi, satın aldığı malla ilgili olarak 10.000 TL'lik taşıma gideri için borçlanmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 153- TİCARİ MALLAR | 10.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 1.800 | |
| 329- DİĞER TİCARİ BORÇLAR | | 11.800 |

**Satış:** C. İşletmesi, 40.000 TL'lik malı yarısı peşin ve yarısı da kredili olmak üzere satmıştır. Alıcı, KDV için borçlanmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 20.000 | |
| 120- ALICILAR | 27.200 | |
| 600- YURTİÇİ SATIŞLAR | | 40.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 7.200 |

**Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri:** C. İşletmesi, yaptığı satışla ilgili olarak 6.000 TL'lik taşıma giderini ve KDV'sini peşin ödemiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 760- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ | 6.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 1.080 | |
| 100- KASA | | 7.080 |

Satış giderleri, mal hareketleri ile direkt ilgili olan gider kalemlerini kapsamasına karşın, ticari mallar hesabında izlenmemektedir çünkü bu giderler muhasebe kuram ve uygulamasında işletmenin mal hareketleri ile direkt ilgili olmayan pazarlama, dağıtım ve diğer satış giderleri ile birlikte, dönem giderleri olarak kabul görmektedirler. Bu bakımdan satış giderleri, mal faaliyetlerinden elde edilen brüt satış kârından mahsup edilen bir gider kalemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Satış giderleri deyimi, özelliklerine göre satın alma giderlerine benzer kalemler ile satış örgütlerine ilişkin giderleri kapsar. Satış giderleri ile ilgili bu açıklamalar, ticari mallar hesabında izlenen maliyetin, diğer bir deyişle satılan mallar maliyetinin, satmak üzere satın alınan malın satın alma maliyetine eşit olduğunu göstermektedir. Bundan ötürü de satış giderleri, bir gider hesabında izlenirler ve bu giderler, aralıklı sayım yönteminde ticari mallar hesabında muhasebeleştirilemezler.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre, "7" no.lu hesap sınıfı maliyet hesaplarına ayrılmıştır. Bu hesap sınıfında yer alan hesaplar maliyetler ve giderlerden oluşmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi, maliyetlerle ilgili 7/A ve 7/B olmak üzere iki seçenek içerir. 7/A seçeneğinde maliyetler fonksiyon esasına göre izlenirken, 7/B seçeneğinde maliyetlerin oluşmasında gider çeşitleri esas alınır. 7/A seçeneği, büyük ve orta ölçekli işletmelerin ve 7/B seçeneği ise küçük ölçekli işletmelerin yapısına uygundur. "7"li hesap sınıfındaki hesaplarda oluşan maliyet ve giderlerin "690- Dönem Kârı veya Zararı Hesabı"na devredilmesi gerekir. Bu devir, "7"li hesap sınıfında yer alan "Yansıtma Hesapları" aracılığı ile yapılır. Bu işlem, hem 7/A seçeneği hem de 7/B seçeneği için geçerlidir. Yukarıdaki günlük defter kaydı, 7/A seçeneğine göre yapılmıştır.

**İskontolar**

İskonto, satın alma veya satış anında yapılmışsa ve düzenlenen faturada gösterilmişse, bunun için ayrı muhasebe kaydına gerek yoktur. Faturada iskontodan önce gösterilen bedele brüt fatura bedeli ve iskontodan sonra gösterilen bedele de net fatura bedeli denir. İskonto tutarı, yukarıda belirtildiği şekilde faturada yer almışsa, muhasebe kayıtları net fatura değeri ile yapılır. Bu durumda iskontolar ayrıca muhasebe kayıtlarında gösterilmez. Malın satın alınmasından veya satışından bir müddet sonra yapılan iskontoların, satın alınma veya satış işleminden ayrı olarak muhasebeleştirilmeleri gereklidir. Mal bedelinin peşin ödenmesi nedeniyle yapılan iskontoya kasa iskontosu ve çok miktarda mal satın alındığı için çeşitli alıcı gruplarına göre yapılan iskontoya da miktar iskontosu denir.

Mal hareketlerine göre iskontolar ikiye ayrılır:

a) Satın alma iskontosu,

b) Satış iskontosu.

A- Satın Alma İskontosu: Satıcı işletme, 4.000 TL'lik iskontoda bulunduğunu bir faturayla işletmeye bildirmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 320- SATICILAR | 4.720 | |
| 153- TİCARİ MALLAR | | 4.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 720 |

| | | |
|---|---|---|
| - Alış İskontoları KDV' si | | |

B- Satış İskontosu: C. İşletmesi, 6.000 TL'lik iskontoda bulunduğunu bir faturayla alıcı işletmeye bildirmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 611- SATIŞ İSKONTOLARI | 6.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 1.080 | |
| - Satış İskontoları KDV'si | | |
| 120- ALICILAR | | 7.080 |

**İadeler**

Yapılan anlaşmalardaki kalite koşullarına uygun olmayan ve kusurlu olduğu kesin olarak saptanan mal satıcıya iade edilir. Bazı durumlarda satıcı kusurlu olduğu saptanan mal için belli oranda iskonto önerisinde bulunur. Alıcı bu öneriyi kabul ederse iade işlemi yapılmaz.

Mal hareketlerine göre iadeler de ikiye ayrılır:

a) Satın alma iadeleri,

b) Satış iadeleri

A- Satın Alma İadeleri: C. İşletmesi, satın aldığı maldan kalite koşullarına uygun olmayan 5.000 TL'lik malı satıcı işletmeye geri göndermiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 320- SATICILAR | 5.900 | |
| 153- TİCARI MALLAR | | 5.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 900 |
| - Alış İadeleri KDV'si | | |

B- Satış İadeleri: C. İşletmesi'ne, kalite koşullarına uygun olmayan 3.000 TL'lik mal iade edilmiştir.

**İade Giderleri**

| | | |
|---|---|---|
| 610- SATIŞTAN İADELER | 3.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 540 | |
| - Satış İadeleri KDV'si | | |
| 120- ALICILAR | | 3.540 |

Yapılan iadeler sırasında satın alma giderlerine benzer giderler yapılmaktadır. Bunlara iade giderleri denir. İade giderleri, genellikle iadeyi yapan kişilere ait olmakla beraber, yapılan sözleşmelerde satıcılara ilişkin olacağı hususunda hükümler de konabilir. Satıcı olarak ödenen iade giderleri, satış giderleri gibi muhasebeleştirilir. Alıcı olarak ödenen iade giderleri ise, satın alma giderleri gibi işlem görür.

Örneğimizde iade giderleri, işletme tarafından karşılanmamıştır.

Bu işlemlerden sonra, mal hareketleri ile direkt olarak ilgili hesapların büyük defter görünümleri aşağıdaki gibidir:

153- TİCARI MALLAR

| | |
|---|---|
| 9.000 | 4.000 |
| 60.000 | 5.000 |
| 10.000 | |
| 79.000 | 9.000 |

600- YURTİÇİ SATIŞLAR

| | |
|---|---|
| | 40.000 |

610- SATIŞTAN İADELER

| | |
|---|---|
| 3.000 | |

760- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

| | |
|---|---|
| 6.000 | |

611- SATIŞ İSKONTOLARI

| | |
|---|---|
| 6.000 | |

Yukarıdaki ticari mallar hesabının borç kalanı, o dönemde satılan ticari malların alış maliyeti ile dönem sonu stokundan oluşmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre aralıklı sayım yönteminde envanter kayıtları ise şu şekilde olacaktır:

**Dönem sonu Stoku:**

***Örnek:*** C. İşletmesi'nin dönem sonu stokunun 51.500 TL olduğu yapılan sayımda saptanmıştır.

Ticari Mallar hesabının borç kalanı olan 70.000 TL ile 51.500 TL'lik dönem sonu stoku arasındaki fark 18.500 TL'dir. Bu da C. İşletmesi'nin o döneme ilişkin satılan ticari mallar maliyetidir.

C. Ticaret İşletmesi'nin ticari mallar hesabına ilişkin dönem sonu kayıtları şu şekilde olacaktır:

| | | |
|---|---|---|
| 621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ | 18.500 | |
| 153- TİCARİ MALLAR | | 18.500 |
| 600- YURTİÇİ SATIŞLAR | 40.000 | |
| 690- DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI | | 40.000 |
| 690- DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI | 27.500 | |
| 610- SATIŞTAN İADELER | | 3.000 |
| 611- SATIŞ İSKONTOLARI | | 6.000 |
| 621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ | | 18.500 |

| | | |
|---|---|---|
| 631- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ<br>761- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA H. | 6.000 | 6.000 |
| 690- DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI<br>631- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ | 6.000 | 6.000 |
| 761- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA H.<br>760 - PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ | 6.000 | 6.000 |
| | | |

Özetle; Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde aralıklı sayım yöntemine göre ticari mallar hesabının borç ve alacak taraflarına kaydedilen ticari işlemler şu şekildedir:

153- TİCARI MALLAR

| | |
|---|---|
| 1-Dönembaşı stoku<br>(Alış maliyet değeri ile)<br>2- Satın almalar<br>(Alış fiyatı ile)<br>3- Satın alma giderleri<br>(Ödenen veya tahakkuk eden fiili tutarlar ile)<br>4- İade Giderleri<br>(Ödenen veya tahakkuk eden fiili tutarlar ile) | 1- Satın alma iskontoları<br>(Alış fiyatı ile)<br>2- Satın alma iadeleri<br>(Alış fiyatı ile)<br>3- Satılan ticari mallar maliyeti<br>(Alış maliyeti ile - *Bu kayıt, dönem sonunda yapılır)* |

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre, aralıklı sayım yönteminde ticari mallar hesabının borç ve alacak taraflarına kayıtlar alış maliyet değeri ile yapılır. Mal hareketleri ile ilgili diğer hesaplara yapılan kayıtlar şöyledir:

600- YURTİÇİ SATIŞLAR

| | |
|---|---|
| | Satışlar (Satış fiyatı ile) |

610- SATIŞTAN İADELER

| | |
|---|---|
| Satış iadeleri<br>(Satış fiyatı ile) | |

621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ

| | |
|---|---|
| Satışlar (Alış maliyet değeri ile- Bu kayıt, dönem sonu yapılır) | |

611- SATIŞ İSKONTOLARI

| | |
|---|---|
| Satış iskontoları<br>(Satış fiyatı ile) | |

**Aralıksız Sayım Yöntemi**

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde aralıksız sayım yönteminde, mal hareketlerinin satın alma işlemlerinin muhasebeleştirilmesi aralıklı sayım yönteminde olduğu gibidir. Ancak satış işlemlerinin veya satış hareketlerinin muhasebeleştirilmesi iki yöntemde farklıdır. Aralıksız sayım yönteminde satış ve satış iade işlemleri iki günlük defter maddesi ile yapılır. Her iki işlemde de ikinci günlük defter maddesi, maliyet devirleri ile ilgilidir.

Aralıksız sayım yönteminde mal hareketlerini, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre sayılı örneklerle izleyelim:

**Dönem Başı Stoku:** B. İşletmesi'nin dönem başı stoku 10.000 TL'dir.

**Satın Alma:** B. İşletmesi, 70.000 TL'lik malı yarısı peşin, yarısı da kredili olmak üzere satın almıştır. KDV için borçlanılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 153- TİCARİ MALLAR | 70.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 12.600 | |
| 100- KASA | | 35.000 |
| 320- SATICILAR | | 47.600 |

**Satın Alma Giderleri:** B. İşletmesi, satın alma işlemi ile ilgili olarak 8.000 TL'lik taşıma gideri ödemiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 153- TİCARİ MALLAR | 8.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 1.440 | |
| 100- KASA | | 9.440 |

**Satış:** B. İşletmesi, alış maliyeti 40.000 TL olan malı, yarısı peşin ve yarısı da kredili olmak üzere 64.000 TL'ye satmıştır. KDV peşin tahsil edilmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 110- KASA | 43.520 | |
| 120- ALICILAR | 32.000 | |
| 600- YURTİÇİ SATIŞLAR | | 64.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 11.520 |
| | | |
| | | |
| | | |
| 621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ | 40.000 | |
| 153- TİCARİ MALLAR | | 40.000 |

**Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri:** B. İşletmesi, satışla ilgili taşıma gideri karşılığı olarak 6.000 TL ve KDV'sini peşin ödemiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 760- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ | 6.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 1.080 | |
| 100- KASA | | 7.080 |

**İskontolar**

A- Satın Alma İskontoları: B. İşletmesi, satın aldığı malla ilgili olarak 4.200 TL iskonto yapıldığını satıcıdan gelen faturadan öğrenmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 320- SATICILAR | 4.956 | |
| 153- TİCAR MALLAR | | 4.200 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 756 |
| - Alış İskontoları KDV'si | | |

B- Satış İskontoları: B. İşletmesi, yaptığı satışla ilgili olarak 5.400 TL iskontoda bulunduğunu bir fatura ile alıcı işletmeye bildirmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 611- SATIŞ İSKONTOLARI | 5.400 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 972 | |
| - Satış İskontoları KDV'si | | |
| 120- ALICILAR | | 6.372 |

**İadeler**

A- Satın Alma İadeleri: B. İşletmesi, kalite koşullarına uygun olmayan 5.200 TL'lik malı, satıcı işletmeye iade etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 320- SATICILAR | 6.136 | |
| 153- TİCARİ MALLAR | | 5.200 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 936 |
| - Satın Alma İadeleri KDV'si | | |

B- Satış İadeleri: B. İşletmesi'ne, sattığı maldan kusurlu olduğu saptanan 4.800 TL'lık mal iade edilmiştir. İade edilen malın alış maliyeti 3.000 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| | | |
| 610- SATIŞTAN İADELER | 4.800 | |
| 191- - İNDİRİLECEK KDV | 864 | |
| - Satış İadeleri KDV'si | | |
| 120- ALICILAR | | 5.664 |
| | | |
| 153- TİCARİ MALLAR | 3.000 | |
| 621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ | | 3.000 |
| | | |

Bu işlemlerden sonra, mal hareketleri ile direkt olarak ilgili hesapların büyük defter görünümleri aşağıdaki gibidir:

153- TİCARİ MALLAR

| | |
|---|---|
| 10.000 | 40.000 |
| 70.000 | 4.200 |
| 8.000 | 5.200 |
| 3.000 | |
| 91.000 | 49.400 |

621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ

| | |
|---|---|
| 40.000 | 3.000 |

600- YURTİÇİ SATIŞLAR

| | |
|---|---|
| | 64.000 |

610- SATIŞTAN İADELER

| | |
|---|---|
| 4.800 | |

760- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

| | |
|---|---|
| 6.000 | |

611- SATIŞ İSKONTOLARI

| | |
|---|---|
| 5.400 | |

Yukarıdaki ticari mallar hesabının borç kalanı, B. İşletmesi'nin dönem sonu stokunu gösterir. Çeşitli nedenlerden kaynaklanan stok farkları varsa, bu evredeki ticari mallar hesabının borç kalanı işletme stoklarının gerçek değerini göstermez. Ancak; muhasebe işlemlerinin bu evresinde ticari mallar hesabının borç kalanı, aralıklı sayım yönteminde, o dönemde satılan malların alış maliyeti ile dönem sonu stokunu içerirken, aralıksız sayım yönteminde sadece dönem sonu stokunu kapsamına alır. Aralıksız sayım yönteminde; fiziki sayım sonucu, mal sayım noksanlarını veya fazlalarını saptamak ve muhasebeleştirmek mümkündür. Oysa aralıklı sayım yönteminde, yöntemin özelliğinden ötürü, sayım farklarını saptamak ve muhasebeleştirmek mümkün değildir.

**Dönem Sonu Stoku:** Yapılan sayımda, B. İşletmesi'nin dönem sonu stokunun 46.600 TL olduğu saptanmıştır.

B. İşletmesi'nin mal hesabına ilişkin dönem sonu kayıtları şu şekildedir:

| | | |
|---|---|---|
| 153- TİCARİ MALLAR<br>397- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI<br>- Mal Sayım Fazlaları | 5.000 | <br>5.000 |
| 600- YURTİÇİ SATIŞLAR<br>690- DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI | 64.000 | <br>64.000 |
| 690- DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI<br>621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ<br>610- SATIŞTAN İADELER<br>611- SATIŞ İSKONTOLARI | 47.200 | <br>37.000<br>4.800<br>5.400 |
| 631- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ<br>761- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA H. | 6.000 | <br>6.000 |
| 690 - DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI<br>631- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ | 6.000 | <br>6.000 |
| 761- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA H.<br>760 - PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ | 6.000 | <br>6.000 |

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde aralıksız sayım yönteminde, ticari mallar hesabının borç ve alacak taraflarına kaydedilen ticari işlemler şu şekildedir:

153- TİCARİ MALLAR

| | |
|---|---|
| 1- Dönem başı stoku<br>(Alış maliyet değeri ile)<br>2- Satın almalar<br>(Alış fiyatı ile)<br>3- Satın alma giderleri<br>(Ödenen veya tahakkuk eden fiili tutarlar ile)<br>4- Satış iadeleri<br>(Alış maliyet değeri ile - *Bu kayıt, her satış iade işleminden sonra yapılır)* | 1- Satın alma iskontoları<br>(Alış fiyatı ile)<br>2- Satın alma iadeleri<br>(Alış fiyatı ile)<br>3- Satılan ticari mallar maliyeti<br>(Alış maliyeti ile - *Bu kayıt, her satış işleminden sonra yapılır)* |

Mal hareketleri ile ilgili diğer hesaplara yapılan kayıtlar şöyledir:

| 600- YURTİÇİ SATIŞLAR | |
|---|---|
| | Satışlar (Satış fiyatı ile) |

| 610- SATIŞTAN İADELER | |
|---|---|
| Satış iadeleri (Satış fiyatı ile) | |

| 621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ | |
|---|---|
| Satışlar (Alış maliyet değeri ile- Bu kayıt, her satış işleminden sonra yapılır) | Satış iadeleri (Alış maliyet değeri ile- Bu kayıt, her satış iadesi işleminden sonra yapılır) |

| 611- SATIŞ İSKONTOLARI | |
|---|---|
| Satış iskontoları (Satış fiyatı ile) | |

**Diğer Stoklar**

İşletmelerin yukarıda belirtilen stoklar kapsamına özellikleri itibariyle konulamayan ve tutarları nedeniyle ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi mümkün olmayan yoldaki mallar, değeri düşük stoklar, ürün, artık ve hurda gibi kalemler bu hesap grubunda yer alır. Bu hesabın borcuna ve alacağına kayıtlar maliyet bedeli ile yapılır.

**Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)**

Bu hesap; yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

Bu hesaba, stok değer düşüklüğü saptandığında ilgili tutar alacak olarak kaydedilirken, "654- Karşılık Giderleri Hesabı"na borç kaydedilir. Karşılık ayrılmış olan kalemin satılması veya kullanılması durumunda ilgili stok hesaplarının alacak kaydı, stok değer düşüklüğü karşılık hesabına borç kaydı verilerek kapatılır. Ayrılan karşılığın tamamının veya bir kısmının kullanılmasına gerek kalmadığı durumlarda, karşılık hesabındaki tutar "644- Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı" veya "671- Önceki Dönem ve Kârları Hesabı"na devredilir.

Stok değer düşüklüğü meydana geldiğinde ve değeri düşük stokların elden çıkarılmasında yapılacak işlemlerle ilgili olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde benimsenen ilkeler şu şekildedir:

1- Dönemsellik kavramı gereği giderler ve zararların meydana geldikleri dönemde muhasebeleştirilmesi temel ilkedir. Bu ilke, o dönemde elde edilen hâsılat, gelir ve kârların; o dönemin maliyet, gider ve zararları ile karşılaştırılmasına ve gerçeğe uygun dönem kârının oluşumuna olanak sağlar.

2- Tekdüzen Muhasebe Sistemi, stoklarda değer düşüklüğü nedeniyle oluşan gider ve zararları diğer olağan faaliyetlerden giderler ve zararlar olarak kabul eder. Bu husus, tüm stok kalemleri için

geçerli olduğundan, ticari malları da ilgilendirmektedir. Buna göre; ticari mallarla ilgili olarak saptanan değer düşüklüğü tutarı "Diğer Olağan Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar" hesap grubundaki "654- Karşılık Giderleri Hesabı"na alacak kaydedilir. Bu durumda, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, stok değer düşüklüğünden kaynaklanan giderler ve zararları, mal hareketleri sonucu ortaya çıkan bir gider veya zarar olarak kabul etmemektedir.

3- Değeri düşük stokların satışı nedeniyle yapılacak muhasebe kayıtlarında; değeri düşük stokların satış tutarı, elde edilme maliyetlerini aşmadıkça, satış tutarının alış maliyetine eşit olduğu varsayıma esas alınır.

4- Değeri düşük stokların satışı nedeniyle; fonksiyonu kalmayan "158- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı"ndaki tutar, "Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelirler ve Kârlar" hesap grubundaki "644- Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı"na devredilir.

5- Daha önceki dönemlerde ayrılmış olup, kullanılmasına gerek kalmayan karşılıklar, olağandışı gelir ve kârlar olarak kabul edilerek "671- Önceki Dönem Gelir ve Kârları Hesabı"nda muhasebeleştirilir.

Karşılık ayrılmış değeri düşük stoklar satıldığında dört durumla karşılaşılır. Tüm stok kalemleri için geçerli olan bu dört durum şunlardır:

1- Karşılığa gerek kalmaması,

2- Karşılıktan kısmen yararlanılması,

3- Karşılığa gerek kalmaması ve ticari malın alış maliyetinden daha yüksek bir bedelle satılması,

4- Karşılıktan tam yararlanılması.

Bu durumları bir sayılı örnek yardımıyla inceleyelim.

***Örnek:*** A. İşletmesi, 44.000 TL'lik değeri düşük ticari mallar için aynı tutarda karşılık ayırmıştır.

A. İşletmesi'nin 44.000 TL'lik değeri düşük ticari malları aşağıdaki koşullarla sattığını varsayalım. 44.000 TL'lik değeri düşük ticari mallar;

1- 44.000 TL'ye,

2- 30.000 TL'ye,

3- 50.000 TL'ye peşin bedelle satılmıştır.

4- Satılamadığından kayıttan silinmiştir.

A. İşletmesi'nin karşılık ayırma işlemine ilişkin günlük defter kaydı şu şekildedir:

| | | |
|---|---|---|
| 654- KARŞILIK GİDERLERİ | 44.000 | |
| 158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | | 44.000 |

Yukarıda örnekteki değeri düşük ticari malların satışı ve kayıttan silinmesine ilişkin yukarıda belirtilen dört duruma ilişkin günlük defter kayıtları aralıklı ve aralıksız sayım yöntemlerine göre aşağıdaki şekildedir:

**Aralıklı Sayım Yöntemi**

1- Karşılığa Gerek Kalmaması

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 51.920 | |
| 600- YURTİÇİ SATIŞLAR | | 44.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 7.920 |
| 158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | 44.000 | |
| 644- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR | | 44.000 |

Aralıklı sayım yönteminde maliyet devrinin yılsonunda yapıldığı unutulmamalıdır.

2- Karşılıktan Kısmen Yararlanılması

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 35.400 | |
| 600- YURTİÇİ SATIŞLAR | | 30.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 5.400 |
| 158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | 30.000 | |
| 644- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR | | 30.000 |

Aralıklı sayım yönteminde; dönem boyunca satılan ticari malların maliyet devri toplam olarak yılsonunda yapılır. Bu nedenle, kullanılmasına gerek kalmayan 14.000 TL'lik karşılık tutarı ile ilgili düzeltme yılsonunda stok değer düşüklüğü karşılığı değerlemesi sırasında ele alınır. Bu husus diğer durumlar için geçerlidir.

3- Karşılığa Gerek Kalmaması ve Ticari Malın Alış Maliyetinden Daha Yüksek Bir Bedelle Satılması

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 59.000 | |
| 600- YURTİÇİ SATIŞLAR | | 50.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 9.000 |
| 158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | 44.000 | |
| 644- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR | | 44.000 |

4- Karşılıktan Tam Yararlanılması

| | | |
|---|---|---|
| 158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | 44.000 | |
| 153- TİCARİ MALLAR | | 44.000 |
| - Değeri Düşük Stoklar | | |

Yukarıdaki örnekte, değeri düşen stokların ticari mallara ilişkin yardımcı hesapların ticari mallara ilişkin yardımcı hesaplarda "Değeri Düşük Stoklar Hesabı"nda gösterildiği varsayımı esas alınmıştır.

**Aralıksız Sayım Yöntemi**

1- Karşılığa Gerek Kalmaması

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 51.920 | |
| 600- YURTİÇİ SATIŞLAR | | 44.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 7.920 |
| 621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ | 44.000 | |
| 153- TİCARİ MALLAR | | 44.000 |
| 158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | 44.000 | |
| 644- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR | | 44.000 |

2- Karşılıktan Kısmen Yararlanılması

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 35.400 | |
| 600- YURTİÇİ SATIŞLAR | | 30.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 5.400 |
| 621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ | 30.000 | |
| 158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | 14.000 | |
| 153- TİCARİ MALLAR | | 44.000 |
| 158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | 30.000 | |
| 644- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR | | 30.000 |

3- Karşılığa Gerek Kalmaması ve Ticari Malın Alış Maliyetinden Daha Yüksek Bir Bedelle Satılması

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 59.000 | |
| 600- YURTİÇİ SATIŞLAR | | 50.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 9.000 |
| 621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ | 44.000 | |
| 153- TİCARİ MALLAR | | 44.000 |
| 158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | 44.000 | |
| 644- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR | | 44.000 |

4- Karşılıktan Tam Yararlanılması

| | | |
|---|---|---|
| 158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | 44.000 | |
| 153- TİCARİ MALLAR | | 44.000 |

**Verilen Sipariş Avansları**

Verilen avanslar; mal veya hizmet, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklarla ilgili olarak işletmelerin bu varlıklara ilişkin yurt içi ve yurt dışı siparişleri sırasında ödedikleri peşin bedelleri ifade eder. İlgili varlıklar teslim alındığında, bu avanslar mal bedelinden mahsup edilir. Malla ilgili olarak ödenen avanslar "Verilen Sipariş Avansları Hesabı"nda ve yukarıda belirtilen varlıklara ilişkin ödenen avanslar ise "Verilen Avanslar Hesabı"nda izlenir.

Verilen avansların karşılığı işletmeye para olarak geri dönmez. İşletme, ödediği avansın karşılığını mal, hizmet ve benzeri şekillerde geri alır. O halde işletmeler, verilen avanslar karşılığında para isteme hakkına sahip değildirler. Ödenen avans veya avanslar mal, hizmet ve benzeri şekilde işletmeye geri döneceğinden verilen avanslar, işletmenin alacaklar grubunda yer almaz.

Bu hesap, mal ve hizmetin tesliminde borç toplamından mahsup edilerek kapatılır. Verilen avanslar damga resmine tabidir. Bu orana ilişkin tutar, avans tutarından mahsup edilir. Sipariş edilen mal teslim alındığında, "Verilen Sipariş Avansları Hesabı" mal bedelinden mahsup edilerek kapatılır. Malın teslim edilmesi ile işletmenin verdiği sipariş ve aldığı banka teminat mektuplarından doğan sorumluluklar ortadan kalktığından, sipariş verildiğinde açılan nazım hesaplar da kayıttan silinir.

Verilen avanslar ikiye ayrılır: Yurtiçi avansları ve yurtdışı avansları. Yurtdışı sipariş avansları dış ticaret işlemleri gerektirdiği için çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

**Avansın Verilmesi**

***Örnek:*** İşletme, A. İşletmesi'ne 480.000 TL'lik mal siparişinde bulunmuş, mal bedelinin 100.000 TL'lik kısmını peşin ödemiştir. İşletme, ödediği avansla ilgili olarak 100.000 TL'lik banka teminat mektubu almış ve ‰7,5 oranındaki damga vergisini avans tutarından mahsup etmiştir

| | | |
|---|---|---|
| 159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI | 100.000 | |
| - Yurt İçi Avanslar | | |
| 102- BANKALAR | | 99.250 |
| 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | | 750 |
| - Vergi, Resim ve Harçlar | | |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | 480.000 | |
| - Siparişlerimiz | | |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | | 480.000 |
| - Siparişlerden Borçlar | | |
| | | |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | 100.000 | |
| - Teminat Mektupları | | |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | | 100.000 |
| - Teminat Mektuplarından Borçlar | | |

**Siparişin Teslim Alınması**

***Örnek:*** İşletme, sipariş ettiği 480.000 TL'lik malı teslim almıştır. Mal bedelinden sipariş avansını mahsup ettikten sonra, geriye kalan tutarın 120.000 TL'sini çekle ödemiş ve geriye kalan mal tutarı ile KDV'si için de borçlanmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 153- TİCARİ MALLAR | 480.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 86.400 | |
| 159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI | | 100.000 |
| - Yurtiçi Avanslar | | |
| 103- VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ | | 120.000 |
| 320- SATICILAR | | 346.400 |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | 480.000 | |
| - Siparişlerden Borçlar | | |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | | 480.000 |
| - Siparişlerimiz | | |

İşletme, malı teslim aldığından, banka teminat mektubunu satıcı işletmeye iade eder. Bu işleme ilişkin günlük defter maddesi aşağıdaki şekildedir:

| | | |
|---|---|---|
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | 100.000 | |
| - Teminat Mektuplarından Borçlar | | |
| 9XX NAZIM HESAPLAR | | 100.000 |
| - Teminat Mektupları | | |

**Stoklar İle İlgili Özel Durumlar**

- Mal Sigorta Tazminatı

Sigortalı malların hasar ve benzeri nedenler sonucu değerlerinde meydana gelen kayıplar için işletme tarafından alınan sigorta tazminatları ile söz konusu mal değerleri arasındaki farklar kâr ve zarar hesabına geçirilir.

***Örnek:*** İşletmenin hasara uğrayan malındaki değer kaybı, 45.000 TL'dir. Sigorta şirketi bu hasar için işletme lehine 70.000 TL'lik sigorta tazminatının tahakkuk ettirildiğini bildirmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 127- DİĞER TİCARİ ALACAKLAR | 70.000 | |
| 153- TİCARİ MALLAR | | 45.000 |
| 679- DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR | | 25.000 |
| - Mal Sigorta Tazminat Gelirleri | | |

- Ambalaj Giderleri

Ambalaj malzemesi, dayanıksız ve dayanıklı olmak üzere ikiye ayrılır. İşletmeler, satmak üzere aldıkları malı ambalaj yaptıktan sonra satıyorlarsa, dayanıksız ambalaj giderleri satış giderleri olarak muhasebeleştirilir. Ancak sanayi işletmelerinde, belli durumlarda ambalaj giderleri üretilen malların

maliyet unsuru olarak işlem görür. Vergi mevzuatımız, belli koşullarda ambalaj malzemesi bedelini maliyet unsuru olarak kabul etmiştir.

Malın dayanıklı ambalajı tekrar kullanılmak üzere işletmeye iade edilecekse, satış sözleşmesindeki koşullara göre iki şekilde muhasebeleştirilirler:

Mal ile birlikte ambalajının maliyeti de fatura tutarına dâhil edilmişse, ambalajlar iade edilince, yapılacak işlem malın iadesinde olduğu gibidir. Hem aralıklı sayım yönteminde hem de aralıksız sayım yönteminde, işletmeye mal iade edilmiş gibi muhasebe kayıtları yapılır.

İkinci biçimde ise ambalaj değerinde tahsil edilen depozitolar, "Alınan Depozitolar ve Teminatlar Hesabı" adlı bir borç hesabında muhasebeleştirilir. İşletmeye ambalaj eşyaları iade edilince, işletme de tahsil ettiği depozitoyu iade eder ve ilgili borç hesabını ters bir kayıtla kapar.

**E) Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**

Bu grup, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan, ancak gelecek dönemlere ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerden oluşur.

Bu gruba ilişkin hesaplar ve işleyişleri şu şekildedir:

**180 Gelecek Aylara Ait Giderler**

Bu hesap, peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken, gelecek döneme ait giderleri izlemek için kullanılır.

**İşleyişi**

Gelecek aylarda ilgili gider ve maliyet hesaplarına borç kaydedilecek peşin olarak ödenen giderler, bu hesabın borcuna kaydedilir. Gelecek aylarda bu hesaba alacak verilmek suretiyle ilgili gider hesabına aktarılır.

**181 Gelir Tahakkukları**

Üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin, içinde bulunan döneme ait olan kısımlarının izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Dönem sonlarında, döneme ait olarak hesaplanacak tutarlar ilgili hâsılat ve gelir hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Sonraki dönemde, alacakların kesinleşmesiyle hesaptaki tutarlar bu hesabın alacağına karşılık ilgili hesapların borcuna geçirilerek kapatılır.

**182**

**183**

**184**

**185**

**186**

**187**

**188**

**189**

Gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkuklarına ilişkin açıklamalar giderlerin anlatıldığı kısımda ayrıntılı olarak incelenecektir.

**F) Diğer Dönen Varlıklar**

Yukarıda belirtilen bölümlere girmediği için özellikle kendi bölümlerinde, tanımlanmamış olan diğer dönen varlık kalemleri bu grupta yer alır.

**190 Devreden KDV**

Bir dönemde indirilemeyen ve dolayısıyla izleyen döneme devreden katma değer vergisinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

"191- İndirilecek KDV" hesabının "391- Hesaplanan KDV" hesabı ile karşılaştırılmasından sonraki bakiyesi dönem sonlarında söz konusu hesaba karşılık bu hesaba borç, izleyen dönem veya dönemlerde yapılacak indirimler alacak kaydedilir.

**191 İndirilecek KDV**

Her türlü mal ve hizmetin satın alınması sırasında satıcılara ödenen katma değer vergisinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Mal ve hizmet alımlarında indirilecek katma değer vergisi bu hesaba borç, mevzuat gereği yapılabilecek indirimler ve hesaba yapılan düzeltmeler ile indirilemeyen ve "190- Devreden KDV" hesabına aktarılan borç bakiyesi bu hesaba alacak kaydedilir**.**

**192 Diğer KDV**

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenen katma değer vergisinin, ertelemenin bir yıl içinde olması halinde kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde, gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenen katma değer vergisi pasifteki ilgili hesabın alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

**193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar**

Mevzuat gereğince peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonların kayıt ve takip edildiği hesaptır.

**İşleyişi**

Peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonlar, bu hesaba borç yazılır. Dönem sonunda tahakkuk edecek gelir veya kurumlar vergisi ile fon karşılıklarından yapılacak olan indirimi teminen "37- Borç ve Gider Karşılıkları" grubunda bulunan "371- Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Hesabı" borcuna aktarılır. Ancak aktarılacak tutar "370- Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı"nın tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar, dönem sonunda bu hesabın bakiyesi olarak kalır.

**194**

**195 İş Avansları**

İşletme adına mal ve hizmet satın alacak, işletme adına bir kısım gider ve ödemeleri yapacak personel ve personel dışındaki kişilere verilen iş avanslarının izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Avans verildiğinde bu hesaba borç; avans alanın ibraz ettiği harcama veya ödeme belgelerine dayanılarak ilgili hesapların borcu karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir.

**196 Personel Avansları**

Personele, işletme adına yaptırılacak hizmet ve giderleri karşılamak üzere verilen iş avansları, personel ve işçilere maaş, ücret ve yolluklarına mahsuben önceden ödenen avansların izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Yapılan ödemeler bu hesaba borç; nakden iadeler ile istihkaklardan kesilen tutarlar ve tevdi edilen belgeler tutarı alacak kaydedilir.

**197 Sayım ve Tesellüm Noksanları**

Sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar noksanlarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan noksanların geçici olarak kayıt ve izleneceği hesaptır.

**İşleyişi**

Noksanlığın ortaya çıkması ile hesaba borç, sorumlularından tahsili veya zarar kaydedilmesi halinde ise alacak kaydedilir.

**198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar**

Bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli dönen varlıkların izlendiği hesaptır.

**199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)**

Yılsonunda ilgili kesin hesaplarına aktarılması imkânı bulunmayan kasa, stok ve maddi duran varlık sayım noksanları tutarının, sayım fazlaları tutarının üstünde olması halinde fark kadar ayrılacak karşılıkları kapsar.

**İşleyişi**

Ayrılan karşılık tutarı bu hesaba alacak "654- Karşılık Giderleri Hesabı"na borç kaydedilir, karşılık nedeninin gerçekleşmesi halinde "197- Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı" karşılığında bu hesaba borç kaydedilir.

### 1.3.3.2. Duran Varlıklar

Bu ana hesap sınıfı; bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeyen varlıkları kapsar.

İşletmelerin amaçlarını gerçekleştirmek için yaptıkları faaliyetlerde sürekli olarak kullandıkları aktif değerlere duran varlıklar denir. Bu değerler zamanla yıpranan, eskiyen ve değerden düşen aktif değerlerdir. Duran varlıklar, işletmeler tarafından satmak amacıyla elde (iktisap) edilmemektedir. Duran varlıklar, maddi veya maddi olmayan niteliklerde olabileceği gibi, taşınmaz (gayrimenkul) veya taşınır (menkul) niteliklere de sahip olabilirler. Bir duran değer fiziki bir yapıya sahipse buna maddî duran varlık denir. Örneğin, bina, makine, vb. Bir duran varlığın maddi yapısı yoksa fakat böyle bir değere sahip olunması işletmeye bazı haklar sağlıyorsa buna da maddi olmayan duran varlık denir. Örneğin, imtiyazlar, telif hakları.

Bir aktif değerin duran varlıklar arasında yer alması için işletme tarafından sürekli biçimde kullanılması yeterli görüldüğünden, taşınır niteliklere sahip büro eşyaları gibi aktif değerler de muhasebede duran varlıklar olarak kabul edilirler. Bu noktada muhasebe ve hukuk terminolojileri arasında fark ortaya çıkmaktadır. Muhasebede, işletmelerin sürekli biçimde kullandıkları taşınmaz ve taşınır değerlere duran varlıklar adı verilirken hukuk, taşınmaz aktif değerlere sabit değerler veya sabit sermaye demektedir. O halde, duran varlıkların geniş anlamda tanımı şu şekilde yapılabilir: Bir yıldan fazla kullanma süresine sahip olup işletmeler tarafından faaliyetlerinin yürütülmesinde sürekli olarak kullanılan maddi, maddi olmayan, taşınmaz ve taşınır aktif değerlere duran varlıklar denir. İşletme, satılması söz konusu olmayan bir duran varlığın kullanılmasına son verdiği anda bu duran varlık uzun süreli bir ömre sahip olmasına karşın duran varlık olma niteliğini kaybeder.

Tekdüzen muhasebe sistemine göre duran varlıklar şu hesap gruplarından oluşur:

20-

21-

22- Ticari Alacaklar

23- Diğer Alacaklar

24- Mali Duran Varlıklar

25- Maddi Duran Varlıklar

26- Maddi Olmayan Duran Varlıklar

27- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

28- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

29- Diğer Duran Varlıklar

#### A) Alacaklar

Tekdüzen muhasebe sisteminde dönen varlıklarda olduğu gibi duran varlıklar içinde yer alan alacaklar da ticari alacaklar ve diğer alacaklar olarak sınıflandırılmaktadır.

Ticari alacaklar grubunda; bir yıldan fazla uzun vadeli senetli ve senetsiz ticari alacaklar izlenir. Vadesi bir yılın altına düşenler, dönen varlıklar içerisindeki ilgili hesaplara aktarılır. Ticari ilişkilerden dolayı ana kuruluş iştirak ve bağlı ortaklıklardan olan alacaklar varsa, bu gruptaki ilgili hesapların ayrıntılarında gösterilir. Diğer alacaklar grubunda ise; herhangi bir ticari işleme dayanmadan meydana gelmiş ve bir yıldan uzun sürede tahsil edilmesi düşünülen alacakları kapsar. Vadesi bir yılın altına düşenler dönen varlıklar içerisindeki ilgili hesaplarına aktarılır.

**22 TİCARİ ALACAKLAR**

**220 Alıcılar**

İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacakları ifade eder.

**221 Alacak Senetleri**

İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senede bağlanmış alacakları ile diğer her türlü senetli alacakları ifade eder.

**222 Alacak Senetleri Reeskontu (-)**

Bilanço gününde, senetli alacakların tasarruf değeriyle değerlenmesini sağlamak amacı ile alacak senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılır. Alacak Senetleri için ayrılan reeskont tutarları, "Alacak Senetleri" hesabının altında bir indirim kalemi olarak gösterilir.

**223**

**224 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)**

Bu hesap finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan alacaklar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır. Bu gelirlerin hesaplanmasına ilişkin bilgiler bilanço dipnotlarında yer alır.

**225**

**226 Verilen Depozito ve Teminatlar**

İşletmede, üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi ve bir akdin karşılığı olarak, geri alınmak üzere verilen, bir yıldan uzun süreli depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin izlendiği hesaptır.

**227**

**228**

**229 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)**

Perakende satış yöntemi kullanarak bilanço gününden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili dönemlerdeki toplam vadeli satışlara oranlarının ortalamasının değerleme dönemindeki vadeli satışlara uygulanması suretiyle bulunacak şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıkları kapsar. Teminatlı alacaklarda karşılık teminatı aşan kısım için ayrılır. "129- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı" gibi çalışır.

**23 DİĞER ALACAKLAR**

**230**

**231 Ortaklardan Alacaklar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklardan alacaklı bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır.

**232 İştiraklerden Alacaklar**

İşletmenin, esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) iştiraklerinden olan alacaklarını içerir.

**233 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar**

İşletmenin, esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) bağlı ortaklıklarından olan alacaklarını kapsar.

**234**

**235 Personelden Alacaklar**

İşletme topluluğuna dahil personel ve işçinin, işletmeye olan uzun vadeli çeşitli borçlarını kapsar. Bunlara verilen avanslar bu hesapta izlenmez.

**236 Diğer Çeşitli Alacaklar**

Ticari olmayan ve yukarıda sayılan hesaplardan herhangi birine dâhil edilemeyen alacakların izlendiği hesaptır.

**237 Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)**

Bilanço gününde, diğer alacaklar grubundaki senetli alacakların değerlenmesini sağlamak amacı ile alacak senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesinde kullanılır.

**238**

**239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)**

Senetli ve senetsiz uzun vadeli şüpheli diğer alacakların, tahsil edilememe ihtimalinin kuvvetlenmiş olması durumunda, bu tür risklerin giderilmesini önlemek üzere ayrılan karşılıkları kapsar. Teminatlı alacaklarda karşılık teminatı aşan kısım için kullanılır.

**Ticari Alacaklar ile Diğer Alacaklar Hesap Gruplarının İşleyişleri:**

Yukarıdaki alacak hesaplarının her birinin tanımı, bölümlenmesi, işleyişi, değerlemesi dönen varlıklar içerisinde yer alan ilgili alacak hesaplarında olduğu gibidir.

**B) Mali Duran Varlıklar**

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde; uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan uzun vadeli menkul kıymetlerle, paraya dönüşme niteliğini kaybetmiş uzun vadeli menkul kıymetler bu grupta izlenir. Ayrıca, diğer bir işletmeye veya bağlı ortaklığa ortak olmak amacıyla edinilen sermaye paylarının yer aldığı grup olarak tanımlanmıştır.

**24 MALİ DURAN VARLIKLAR**

**240 Bağlı Menkul Kıymetler**

İştiraklerdeki sermaye payları hesabında aranan asgari yüzdeleri taşımadığı için iştirakler hesabında izlenemeyen, ancak uzun vadede elde tutulması amaçlanan hisse senetleri ile hisse senetleri dışında kalan ve uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklarla veya paraya dönüşme niteliği kaybolduğu için elde tutulan menkul kıymetler bu hesapta izlenir.

**İşleyişi**

Bu menkul kıymetler elde edildiğinde veya bu gruba devredilmesi gerektiğinde "240- Bağlı Menkul Kıymetler Hesabı"na borç; elden çıkarıldığında bu hesaba alacak kaydedilir.

**241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)**

Bağlı menkul kıymetlerin; borsa veya piyasa değerlerinde önemli ölçüde ya da sürekli olarak değer azalması olduğu tespit edildiğinde; ortaya çıkacak zararların karşılanması amacı ile ayrılması gereken karşılıkların izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Dönen varlıklar grubundaki "119- Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı"nda açıklanmıştır.

**242 İştirakler**

İşletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesaptır.

İştirakler hesabı, bir ortaklıktaki en fazla %50 oranında olan sermaye payları veya oy haklarının izlenmesinde kullanılır.

İştirak edilen ortaklıklarda iştirak ilişkisinden bahsedebilmek için sermaye payı dikkate alınmaksızın sahip olunan oy hakkı veya yönetime katılma hakkının en az %10 oranında bulunması gerekir.

**İşleyişi**

İştirak için sermaye taahhüdünde bulunulduğunda veya hisse senedi edinildiğinde hesaba borç, elden çıkarılmalarında alacak kaydedilir.

**243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)**

İştiraklerle ilgili sermaye taahhütlerinin izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

İştirak için sermaye taahhüdünde bulunulduğunda "242- İştirakler Hesabı" karşılığında bu hesaba alacak, taahhüt yerine getirildikçe de hesaba borç kaydedilir.

**244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)**

İştirak paylarının borsa veya piyasa değerinde sürekli ya da önemli ölçüde meydana gelen değer azalmalarının izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Ayrılması kararlaştırılan değer azalma karşılıkları "654- Karşılık Giderleri Hesabı"na gider kaydı suretiyle bu hesaba alacak; kendisine karşılık ayrılmış olan iştirak payı elden çıkartıldığında veya değer düşüklüğünün gerçekleşmemesi halinde ise "644- Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı"na gelir kaydı suretiyle hesaba borç kaydedilir.

**245 Bağlı Ortaklıklar**

İşletmenin doğrudan veya dolaylı olarak %50 oranından fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerin sermaye paylarının izlendiği hesaptır. Bağlı ortaklığın sahipliğinin belirlenmesinde yukarıdaki kıstaslardan, yönetim çoğunluğunu seçme hakkı esas alınır.

**İşleyişi**

Bağlı ortaklık için sermaye taahhüdünde bulunulduğunda veya hisse senedi edinildiğinde hesaba borç, ortaklık paylarının elden çıkarılmasıyla alacak kaydedilir.

**246 Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)**

Bağlı ortaklıklarla ilgili sermaye taahhütlerinin izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Bağlı ortaklık için sermaye taahhüdünde bulunulduğunda "245- Bağlı Ortaklıklar Hesabı" karşılığında bu hesaba alacak, taahhüt yerine getirildikçe de hesaba borç kaydedilir.

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

Bağlı ortaklığa iştirak paylarının borsa veya piyasa değerinde, sürekli ya da önemli ölçüde meydana gelen değer azalmalarının izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Ayrılması kararlaştırılan değer azalma karşılıkları, "654- Karşılık Giderleri Hesabı"na gider kaydı suretiyle bu hesaba alacak; kendisine karşılık ayrılmış olan bağlı ortaklık sermaye payı elden çıkartıldığında veya değer düşüklüğünün gerçekleşmemesi halinde ise "644- Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı"na alacak kaydı suretiyle hesaba borç kaydedilir.

**248 Diğer Mali Duran Varlıklar**

Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer mali duran varlıkların izlendiği hesaptır.

**249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)**

Diğer mali duran varlıkların değerinde, sürekli ya da önemli ölçüde meydana gelen değer azalmalarının izlendiği hesaptır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre; bağlı menkul kıymetler hesabında, sağladığı oy hakkı veya yönetime katılma hakkı %10'un altında olan hisse senetleri ile bir yıldan daha uzun sürede paraya dönüşecek diğer menkul kıymetler izlenir. Bu menkul kıymetler, uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar sonucu işletme varlıkları içinde yer aldığı gibi, paraya dönüşme niteliği kaybolduğu için de elde tutulabilir. Bağlı menkul kıymetler hesabında izlenen hisse senetleri, yeni alınan hisse senetleri olabileceği gibi, oy hakkı veya yönetime katılma hakkı %10'un altına düşen iştiraklere ilişkin hisse senetleri de olabilir.

İştirakler hesabında, diğer işletmelerdeki sahip olunan oy hakkı veya yönetime katılma hakkının en az %10 ile en fazla %50 olanları izlenir. Bu ortaklık paylarından %10'un altına düşenler "240- Bağlı Menkul Kıymetler Hesabı"na devredilir ve bu hesabın "Diğer Ortaklıklar" başlıklı yardımcı hesabında muhasebeleştirilirler.

Bağlı ortaklıklar hesabında, sağladığı oy veya yönetime katılma hakkı %50 oranından fazla olan iştiraklerin sermaye payları izlenir.

İştiraklerle ilgili günlük defter kayıtları, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ilkelerine göre aşağıdaki örnekler yardımıyla ele alınmaktadır.

***Örnek:*** İşletme, 1.500.000 TL sermayeli Z. İşletmesi'nin sermaye payının 600.000 TL'lik kısmını satın almayı taahhüt etmiş ve bir müddet sonra 200.000 TL'lik kısmını ödemiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 242- İŞTİRAKLER | 600.000 | |
| 243- İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ | | 600.000 |
| 243- İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ | 200.000 | |
| 100- KASA | | 200.000 |

***Örnek:*** İşletmenin, Z. İşletmesi'ndeki sermaye payında 85.000 TL'lik değer düşüşü meydana geldiği saptanmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 654- KARŞILIK GİDERLERİ | 85.000 | |
| 244- İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | | 85.000 |

***Örnek:*** İşletme, altı ay sonra Z. İşletmesi'ndeki sermaye paylarına ilişkin hisse senetlerinin borsa değerlerinde belli bir değer artışı meydana geldiğinden bu hisse senetlerindeki değer düşüklüğü için 40.000 TL'lik karşılığın yeterli olduğunu saptamıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 244- İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | 45.000 | |
| 644- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR | | 45.000 |

***Örnek:***

1- İşletmenin, F. ile C. Şirketleri'nde, sırası ile 400.000 TL'lik ve 300.000 TL'lik iştirak payı bulunmaktadır. Ayrıca, N. Şirketi'nde de 500.000 TL'lik bağlı ortaklık payı vardır. C. Şirketi sermayesini artırmıştır. İşletme, bu sermaye artırımında rüçhan hakkını kullanmamıştır. Bu nedenle, işletmenin C. Şirketi'ndeki sermaye payı %10'un altına düşmüştür.

N. Şirketi, sermayesini belli oranda azaltmıştır. İşletmenin, N. Şirketi'ndeki sermaye payı %50'nin altına düşmüştür.

Bu örnekle ile günlük defter kayıtları şu şekildedir:

| | | |
|---|---|---|
| 240- BAĞLI MENKUL KIYMETLER | 300.000 | |
| 242- İŞTİRAKLER | | 300.000 |
| 242- İŞTİRAKLER | 500.000 | |
| 245- BAĞLI ORTAKLIKLAR | | 500.000 |

**C) Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**

Maddi duran varlıklar; işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur. Maddi olmayan duran varlıklar; herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur. Özel tükenmeye tabi varlıklar ise; belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderleri içerir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi bu anlamda maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkları ilgili varlık kalemlerine göre sınıflandırmıştır.

**25 MADDİ DURAN VARLIKLAR**

**250 Arazi ve Arsalar**

İşletmeye ait her türlü arazi ve arsaların izlendiği hesaptır.

**251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri**

Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için; yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, hark, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapıların izlendiği hesaptır.

**252 Binalar**

Bu hesap işletmenin her türlü binaları ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır.

**253 Tesis, Makine ve Cihazlar**

Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (konveyör, forklift vb.) izlendiği hesaptır. Bu hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre bölümlenebilir.

**254 Taşıtlar**

İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtların izlendiği hesaptır. Ulaştırma sektöründe hizmet üretimi amacıyla kullanımda olan tüm taşıt araçları da bu hesapta izlenir. Ancak ulaştırma sektöründe ana üretimde kullanılan taşıt araçlarının toplam tutarı bilanço dipnotlarında gösterilir.

**255 Demirbaşlar**

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi varlıkların izlendiği hesaptır.

**256 Diğer Maddi Duran Varlıklar**

Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır.

**İşleyişleri**

Maddi duran varlıklar hesapları satın alma, devir, inşa veya imal bedelleriyle borçlandırılır. Satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler ise, alacak kaydı ile hesaplardan çıkarılır.

**257 Birikmiş Amortismanlar (-)**

Maddi duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde hesaben yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır.

**İşleyişi**

Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak; satılan, devredilen, kullanma yeteneğini kaybedenler ise hesaba borç, ilgili varlık hesabına da alacak kaydedilir.

**258 Yapılmakta Olan Yatırımlar**

İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Yapılmakta olan yatırım projelerine direkt ve endirekt şekilde gelen harcamalar bu hesaba borç, tamamlanan yatırım bedelleri ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilerek, bu hesaba alacak kaydedilir.

**259 Verilen Avanslar**

Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Sipariş avansıyla ilgili giderleri de kapsar.

**İşleyişi**

Ödeme yapıldığında hesaba borç, sipariş edilen malzeme teslim alındığında ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

## 26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

### 260 Haklar

İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar.

**İşleyişi**

Edinilen haklar, maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir.

### 261 Şerefiye

Bu hesap, bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının (öz varlık) değeri arasındaki olumlu farkların izlenmesinde kullanılır. Şerefiye hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilmemesi halinde, net defter değeri esas alınır.

**İşleyişi**

Ödenen şerefiye bedellerinin tamamı bu hesabın borcuna kaydolunur. Yok edilmeleri amortisman yoluyla 5 yıl içinde eşit taksitlerle yapılır.

### 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

İşletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderlerin aktifleştirilmeleri durumunda izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yok edilmeleri amortisman yolu ile olur. Genelde beş yılda eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir.

### 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

İşletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Maliyet değerleri ile bu hesaba borç kaydedilir. 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir.

### 264 Özel Maliyetler

Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsar.

**İşleyişi**

Yapılan harcamalar hesaba borç kaydedilir. Bu harcamalar kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda da beş yılda eşit tutarlarla, amorti edilir.

### 265

### 266

### 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Yukarıda sayılanların dışında kalan diğer maddi olmayan duran varlık kalemlerinin izlendiği hesaptır.

**268 Birikmiş Amortismanlar (-)**

Maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanılabilecekleri süre içerisinde yok edilebilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır.

**İşleyişi**

Ayrılan amortismanlar, ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak; kullanım hakkı sona erenler ya da elden çıkarılanlar hesaba borç, ilgili varlık hesabına alacak kaydedilir.

**269 Verilen Avanslar**

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak gerek yurt içi, gerekse yurt dışındaki kişi ve kuruluşlara yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Ödeme yapıldığında hesaba borç; varlıklar elde edildiğinde ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

**27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR**

**270**

**271 Arama Giderleri**

Arama amacı ile yapılan ve bununla ilgili giderlerin izlendiği hesaptır. Maden yatağının işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi ve giriş noktalarının saptanması için, işletmeye geçmeden önce yapılan arama giderleri ile petrol araştırması ile ilgili olarak arazinin yerden ve havadan (topografik, jeolojik, jeofizik, jeosismik vb.) incelenmesine ve gerekli işlem, deneyim ve jeolojik bilgi almak amacı ile yapılan sondaj giderleri gibi yapılan harcamalar bu hesapta izlenir.

Arama faaliyetlerinin sonucunda üretilebilir cevher rezervi saptanamamışsa yapılan giderler zarar kaydedilir.

**272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri**

Açık maden işletmelerinde, maden üstündeki örtüyü kaldırmak veya yeraltındaki maden yataklarına girmek, bu yatakla yerüstü arasında genel kütlenin tüketilmesine kadar sürekli bir bağlantı kurmak ve maden yataklarını üretime elverişli parçalara bölmek, gerek insanların gerekse araçların gidip gelme ve havalandırılmalarını ve cevherin taşınmasını sağlamak amacıyla açılacak olan düşey, yatay ve eğilimli yol, mecra ve benzeri faaliyetlerin gerektirdiği giderlerle; petrol işlemlerinden kuyu açma, temizleme, derinleştirme, bitirme veya bu işlemlere hazırlık için yapılan işçilik, yakıt, tamir ve bakım, nakliye, ikmal, malzeme vb. giderlerin izlendiği hesaptır.

**273**

**274**

**275**

**276**

**277 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**

Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan özel tükenmeye tabi diğer varlık değerlerinin izlendiği hesaptır.

**İşleyişleri**

Belirli maddi varlıkla ilgisi kesinlikle saptanan harcamalar bu hesaplara borç, özelliğini yitirmiş olan varlıklar ise kayıtlardan çıkarılmak üzere bu hesaplara alacak kaydedilir.

**278 Birikmiş Tükenme Payları (-)**

Özel tükenmeye tabi varlıklar grubuna giren kalemler özelliklerine göre "Tükenme payı" ayrılmak suretiyle itfa edilir.

**İşleyişi**

Özel tükenmeye tabi varlıklar tükenme payı, maliyet ve gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak, kayıtlardan çıkarıldığı takdirde borç kaydedilir.

**279 Verilen Avanslar**

Özel tükenmeye tabi varlıklar için yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Avans ödemesi yapıldığında hesaba borç, kesinleşen ödemelerde, önceki avans ödemesi mahsup edilmek üzere hesaba alacak kaydedilir.

Duran varlıkların muhasebeleştirilmelerinde en önemli hususlar şunlardır:

1- Duran varlıkların muhasebeleştirilmelerinde esas alınacak değerin saptanması,

Duran varlıkların muhasebeleştirilme tarihinin saptanması.

Duran varlıklar, alış maliyeti değeriyle muhasebeleştirilirler. Maliyet değerinin var olmadığı durumlarda inşa edilme veya üretim maliyetleri esas alınır. Duran varlıkların satın alma fiyatına bu satın alma ile ilgili giderlerin de eklenilmesi yoluyla duran varlığın maliyet değerinin saptanması temel ilke olmakla beraber muhasebe uygulamasında çeşitli ülkelerde farklı işlemler yapılmaktadır. Bazı ülkelerde maliyet değeri alış fiyatını gösterirken diğer ülkelerde alış maliyeti, alış fiyatı ile alış giderleri toplamından meydana gelmektedir.

Duran varlığın maliyet değerini alış fiyatı anlamında kullanan ülkelerde maliyet kapsamı dışında kalan alış giderleri farklı işlemlere tabi tutulmaktadır. Alış giderleri bazı ülkelerde genel giderler olarak muhasebeleştirilirken diğer ülkelerde kuruluş giderleri kapsamına konmaktadır.

Ülkemizdeki vergi mevzuatı, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların satın alınmasında yapılan noter, mahkeme, değer takdiri, komisyon ve tellâliye giderleri ile Emlâk ve Taşıt Alım Vergilerini maliyet bedeline eklemekte veya genel giderler arasında göstermekte işletmeleri serbest bırakmıştır. Bu giderler dışında kalan gümrük vergisi, taşıma ve montaj giderleri ile duran varlıkların kullanılabilecek duruma gelmeleri için yapılan bütün giderler duran varlıkların maliyet öğeleridir. Bir işletme duran varlık olarak elde ettiği makine ve tesisatı kendi imal etmişse, bu duran varlığın muhasebeleştirilmesinde imâl edilme maliyeti esas alınır. Duran varlıklar kapsamına giren binalar ve gemiler işletme tarafından inşa ediliyorsa inşaat maliyetleri ile muhasebeleştirilirler.

Duran varlıkların muhasebeleştirilme tarihi, hangi amaçla elde edilmişse o amaçla kullanılabilecek duruma geldiği ve fiilen kullanılmaya başlandığı zamandır. Bu bakımdan herhangi bir aktif değerin ilgili duran varlıklar hesabında yer alması için kullanılmaya hazır duruma getirilmeleri ve fiilen kullanılmaları gereklidir. Bundan ötürü işletmenin satın aldığı bir makine, işletme tarafından teslim alındığında kullanılmaya hazır halde değilse, bununla ilgili olarak yapılan harcamalar “geçici hesaplar” arasında yer alan “Yapılmakta Olan Yatırımlar” veya “Diğer Duran Varlıklar” grubunda gösterilirler.

Duran varlıkların bu grubunda yer alan değerlerin muhasebeleştirilme esaslarını ayrıntılı olarak inceleyelim:

**Maddi Duran Varlıklar**

**Arazi ve Arsalar**

Arazi, tarım faaliyetlerine ayrılan veya parsellenerek arsa haline getirilmeye uygun geniş toprak parçalarına denir. Arsa ise, belediye sınırları içinde olup inşaata elverişli parsellenmiş arazi parçalarına verilen addır. Arazi ve arsalar satın alma maliyetiyle muhasebeleştirilirler.

***Örnek:*** Bir arazi 250.000 TL'si kredili olarak satın alınmış ve KDV'si için de borçlanılmıştır. Satın alma işlemleri sırasında yapılan ve 20.000 TL'lik kısmı KDV'ye tâbi olan 32.000 TL'lik gider nakden ödenmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 250- ARAZİ VE ARSALAR | 282.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 48.600 | |
| 329- DİĞER TİCARİ BORÇLAR | | 295.000 |
| 100- KASA | | 35.600 |

250- ARAZİ VE ARSALAR

| |
|---|
| 282.000 |

Ülkemizdeki vergi mevzuatına göre, işletmeler satın aldıkları arazi veya arsalar için yaptıkları noter harcı, mahkeme ve benzeri giderleri yukarıdaki şekilde arazi veya arsaların alış maliyetine katabildikleri gibi, diğer bir yolla da muhasebeleştirebilirler. İkinci durumda muhasebeleştirmede bu tip giderler, arazi veya arsaların maliyetine katılmaz ve gider olarak işleme tabi tutulurlar.

| | | |
|---|---|---|
| 250- ARAZİ VE ARSALAR | 250.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 45.000 | |
| 329- DİĞER TİCARİ BORÇLAR | | 295.000 |
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 32.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 3.600 | |
| 100- KASA | | 35.600 |

250- ARAZİ VE ARSALAR

| |
|---|
| 250.000 |

Diğer maddi duran varlıklardan farklı olarak; arazi ve arsalar için eskime, yıpranma ve değerden düşme söz konusu değildir. Arsalar, üzerlerinde inşa edilen binalardan ayrı olarak muhasebeleştirilir. Diğer bir deyiş ile arsalar ve binalar için ayrı hesaplar tutulmaktadır. Arsa ve bina toptan bir bedelle birlikte satın alınmışlarsa da muhasebeleştirme sırasında arsa ve binanın değerleri uygun yollarla saptanmalı ve ayrı hesaplarda muhasebeleştirilmelidir. Bir arsa, belli bir amaçla satın alınıyorsa, o amaç için kullanılabilecek duruma gelinceye kadar yapılan bütün giderler arsanın maliyeti kapsamında yer alır. Örneğin bir fabrika için kuruluş yeri olarak seçilen arsada, işletmenin işine yaramayan bir bina da varsa, işletme ilgili arsa ile binayı birlikte almak zorunda kalacaktır. Bu durumda bina için ödenen bedel de arsanın maliyetine katılır. Bundan başka, arsayı fabrika inşaatına hazır duruma getirmek için işe yaramayan binanın yıkılması ve bina ile ilgili enkazın arsa üzerinden kaldırılması için yapılan harcamalar da arsanın maliyet kapsamına girer. Yıkılan binanın enkazından herhangi bir gelir sağlanmışsa, bu gelir arsa maliyetinden çıkarılır. Arsalara ilişkin bu özel durumun muhasebeleştirilme esaslarını bir örnek yardımı ile inceleyelim:

***Örnek:*** Bir işletme, kuracağı fabrikaya kuruluş yeri olarak seçtiği arsayı üzerindeki bina ile 300.000 TL'ye peşin olarak satın almış ve 54.000 TL'lik KDV'yi de peşin ödemiştir. Bu toplam bedelden başka binanın yıkılması için 40.000 TL ödenmiş ve binanın enkazının satışından 30.000 TL tahsil edilmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 250- ARAZİ VE ARSALAR | 300.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 54.000 | |
| 100- KASA | | 354.000 |
| 250- ARAZİ VE ARSALAR | 40.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 7.200 | |
| 100- KASA | | 47.200 |
| 100- KASA | 35.400 | |
| 250- ARAZİ VE ARSALAR | | 30.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 5.400 |

**Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri**

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kolaylık sağlamak için işletme arazilerinde meydana getirilen yollar, köprüler, kanallar, iskeleler, mendirekler, parklar, bahçeler vb. değişiklikler "Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı"nda muhasebeleştirilir. İnşaat maliyeti bu değerlerin muhasebeleştirilmesinde esas alınır. İnşaat tamamlanıncaya kadar yapılan harcamalar "Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı"na kaydedilir ve bu hesapta oluşan maliyet tutarı, inşaat tamamlanınca "Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı"na devredilir.

***Örnek:*** İşletmenin inşa ettirdiği köprü 200.000 TL'ye mal olmuştur.

| | | |
|---|---|---|
| 251- YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ | 200.000 | |
| 258- YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR | | 200.000 |

**Binalar**

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi bakımından belli amaçlara ayrılan yapılara binalar denir. Binalar satın alma fiyatı veya maliyeti ile muhasebeleştirilirler. Binanın satın alınması sırasında yapılan noter vb. harcamaları ülkemizdeki vergi mevzuatına göre işletmeler, binanın satın alma maliyetine katmakta veya gider olarak göstermekte serbesttirler. İşletme tarafından inşa edilen binalar da inşaat maliyetleri ile muhasebeleştirilirler.

***Örnek:*** İşletme, 250.000 TL'ye peşin bedelle bina satın almıştır. Ayrıca, binanın arsası için de 80.000 TL ile KDV'si peşin ödenmiştir. Bu satın alma sırasında yapılan noter, vb. harcamalar 36.000 TL'dir. Bu giderlerin 8.000 TL'si arsaya düşen paydır. Toplam giderlerin yarısı KDV'ye tabidir.

*Birinci Muhasebeleştirme Durumu:*

| | | |
|---|---|---|
| 252- BİNALAR | 278.000 | |
| 250- ARAZİ VE ARSALAR | 88.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 62.640 | |
| 100- KASA | | 428.640 |

| 252-BİNALAR | | 250- ARAZİ ve ARSALAR | |
|---|---|---|---|
| 278.000 | | 88.000 | |

*İkinci Muhasebeleştirme Durumu:*

| | | |
|---|---|---|
| 252- BİNALAR | 250.000 | |
| 250- ARAZİ VE ARSALAR | 80.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 59.400 | |
| 100- KASA | | 389.400 |
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 36.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 3.240 | |
| 100- KASA | | 39.240 |

**Makineler**

İşletmelerin, faaliyetlerinin yürütülmesinde imal ve üretim amaçlarıyla kullandıkları makineler "253- Tesis, Makine ve Cihazlar" hesabında muhasebeleştirilirler. Makineler, alış maliyeti ile muhasebeleştirilirler. Alış maliyeti, makinenin alış fiyatı ile gümrük vergileri, taşıma sırasındaki sigorta giderleri, taşıma ve montaj giderlerinden meydana gelmektedir.

***Örnek:*** İşletme, 300.000 TL'lik bir makineyi peşin bedelle satın alınmıştır. Makine için ödenen gümrük vergileri, taşıma ve montaj giderleri 35.000 TL'dir. Bu tutarlara ait KDV peşin ödenmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 253- TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR | 335.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 60.300 | |
| 100- KASA | | 395.300 |

**Taşıtlar**

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü taşıt araçları "254- Taşıtlar" hesabında muhasebeleştirilirler. Taşıt araçları alış maliyeti ile izlenirler. Taşıt aracının alış maliyeti, alış

fiyatı ile ödenen gümrük vergileri ve taşıma giderlerinden meydana gelmektedir. Binek otoları için katma değer vergisinin mahsubu öngörülmemiştir.

***Örnek:*** İşletme 700.000 TL'ye bir kamyonu kredili olarak satın almıştır. Kamyon ile ilgili olarak ödenen gümrük vergileri, sigorta giderleri ve taşıma giderleri 42.000 TL'dir. Bu işlemlere ait %18 oranındaki KDV de peşin ödenmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 254- TAŞITLAR | 742.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 133.560 | |
| 329- DİĞER TİCARİ BORÇLAR | | 826.000 |
| 100- KASA | | 49.560 |

254- TAŞITLAR

742.000

**Demirbaşlar**

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan kasa, hesap makineleri, bilgisayarlar, evrak dolapları, masa, sandalye ve benzeri büro eşyaları "Demirbaşlar Hesabı"nda muhasebeleştirilirler. Demirbaşların muhasebeleştirilmesinde alış maliyeti esas alınır. Alış maliyeti, alış fiyatı ile özel giderlerden meydana gelir. Demirbaş özel giderleri, komisyon, taşıma ve benzeri giderlerdir. İşletme tarafından imal edilen demirbaşlarda, imal maliyeti alış maliyeti olarak kabul edilir. Ayrıca, ekonomik ve teknik bakımdan bir bütünlük gösteren demirbaş ile maddi duran varlıklarda bu değer topluca dikkate alınır.

***Örnek:*** İşletme peşin bedelle 20.000 TL'ye bir masa satın almıştır. İşletme tarafından ödenen taşıma giderleri 4.000 TL'dir. Bu işlemlere ilişkin KDV peşin ödenmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 255- DEMİRBAŞLAR | 24.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 4.320 | |
| 100- KASA | | 28.320 |

255- DEMİRBAŞLAR

24.000

**Yapılmakta Olan Yatırımlar**

İşletme tarafından satın alınan veya imal ve inşa edilen duran varlıklara yapılan harcamalar, bu duran varlıklar kullanılmaya hazır hale getirilinceye kadar "258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı"nda muhasebeleştirilir. İlgili duran varlık kullanılmaya hazır hale gelince, bu hesapta oluşan maliyet ilgili duran varlık hesabına devredilir.

**Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Maddi olmayan duran varlıklar; herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı aktifleştirilmiş giderler ile belli koşullar altında hukuken korunmuş haklar ve şerefiyelerin izlendiği varlıkları kapsar.

Bu kısımda maddî olmayan duran varlıklar grubunda yer alan aktif değerlerin en önemlileri biraz daha ayrıntılı olarak incelenecektir.

**Haklar**

İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar. Haklar maliyet değeri ile muhasebeleştirilir. O halde hakların elde edilmesi için yapılan bütün harcamalar maliyete eklenir. Fakat ülkemizdeki vergi hukuku mevzuatına göre işletmeler, hakkın elde edilmesi sırasında yapılan noter, vb. giderleri patentin maliyetine katıp katmamakta serbesttirler.

***Örnek:*** İşletme, peşin bedelle 350.000 TL'ye bir patent satın almıştır. Yapılan noter vb. giderler için 50.000 TL ödenmiştir. Bu işlemlere ait KDV peşin ödenmiştir.

Bu işlemi işletme iki türlü muhasebeleştirir:

*Birinci Durum:*

| | | |
|---|---|---|
| 260- HAKLAR | 400.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 72.000 | |
| 100- KASA | | 472.000 |

*İkinci Durum:*

| | | |
|---|---|---|
| 260- HAKLAR | 350.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 63.000 | |
| 100- KASA | | 413.000 |
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 50.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 9.000 | |
| 100- KASA | | 59.000 |

**Şerefiye**

Bir işletmenin iyi bir kuruluş yerinin olması, iyi üne sahip bulunması ile alıcılarında güven ve emniyet yaratması sonucu, rakip işletmelerden daha fazla kâr elde etmesini sağlayan değere şerefiye denir. Şerefiyenin hesaplanmasına ilişkin yaklaşımlar çalışmamızın kapsamı dışında tutulmuştur. Şerefiye, maliyet değeri ile muhasebeleştirilir. Bazı durumlarda ticaret unvanının da şerefiye kapsamına girdiği görülmektedir. Şerefiyenin, muhasebe kuramına ve ülkemizde cari olan vergi mevzuatına göre, muhasebeleştirilmesi için bedelinin ödenmiş olması gereklidir.

***Örnek:*** L. İşletmesi, BC. Ticaret İşletmesi'ni devralırken 700.000 TL de şerefiye bedeli karşılığı olarak ödemiştir. Bu işleme ait KDV peşin ödenmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 261- ŞEREFİYE | 700.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 126.000 | |
| 100- KASA | | 826.000 |

**Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri**

İşletmenin kuruluşu veya yeni bir şubenin açılması veya işletmenin genişletilmesi sırasında yapılan noter, harç vb. giderlere kuruluş ve örgütlenme giderleri denir. Kuruluş ve örgütlenme giderleri hesabında muhasebeleştirilen giderler, bu amaçla yapılan fiilî harcamalardan fazla olamaz.

***Örnek:*** Yeni bir şube açan işletme 45.000 TL'lik kuruluş ve örgütlenme gideri ile 4.500 TL'lik KDV'sini peşin ödemiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 262- KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ | 45.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 4.500 | |
| 100- KASA | | 49.500 |

**Özel Maliyetler**

İşletmelerin uzun vadeli sözleşmelerle kiraladıkları gayrimenkullerde normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, faaliyetlerini yürütmek amaçlarıyla yaptıkları değişikliklere ve eklere ilişkin giderler gayrimenkulün ekonomik değerini artırır. Bu giderlere özel maliyet bedeli denir. Kira sözleşmesi sonunda gayrimenkuldeki bu değişiklikler ve ekler bedelsiz olarak gayrimenkul sahibine bırakılır. Özel maliyet bedeli giderleri inşaat maliyetleri ile "264- Özel Maliyetler" hesabında muhasebeleştirilir.

**Amortismanlar**

**Amortismanların Nitelikleri**

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıkların ömrü veya hizmet süresi sınırsız değildir. Maddi duran varlıklar fiziki yıpranma sonunda eskirler veya teknolojik gelişmeler, alıcı zevklerinin değişmesi vb. nedenler yüzünden demode olurlar. Amortisman, duran varlıklarda kullanılma ve teknolojik gelişmeler sonucunda eskime, yıpranma ve demode olma şeklinde beliren değer azalışlarıdır. Diğer bir ifade ile amortismana tabi tutarın hizmet süresine sistemli bir biçimde dağıtımıdır. Kısaca amortisman, bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin dönemlere dağıtılmasıdır. Dönem amortismanı ilgili olduğu muhasebe döneminin gelirinden dolaysız veya dolaylı olarak indirilir.

Duran varlıkların değerlerini kaybetmeleri olayı, hangi nedenle olursa olsun, amortisman muhasebesinin konusunu oluşturur. Amortisman muhasebesinin amacı, duran varlıkların maliyetlerini sistemli ve anlamlı bir biçimde duran varlıkların kullanılma sürelerine dağıtmaktır. Bu bakımdan amortisman bir muhasebe sistemidir. Sistemin uygulanmasıyla bir tahsis işlemi yapılmış olur. Amortisman muhasebesinin amacı eskime ve yıpranmanın etkisini ölçmek olmadığına göre amortisman bir değerleme yöntemi değildir. Amortisman ayırma işlemi doğrudan doğruya bir maliyet saptanması olduğundan para ile bir ilgisi yoktur. Diğer bir ifade ile amortismanların muhasebeleştirilmesi, aynı tutarda bir fon ayrılması anlamına gelmemelidir. İlgili işletme uygun görürse ayrılan amortisman tutarındaki parayı bankaya yatırır veya bu para ile hisse senedi veya tahvil satın alır. Böyle bir duruma ise uygulamada çok az rastlanmaktadır çünkü işletmeler ellerindeki parayı bu şekilde uzun vadeli bir amaç için fon şeklinde saklamak yerine cari faaliyet dönemlerinde kullanmayı tercih ederler. Böylelikle de işletmeye daha fazla fayda sağlayacaklarına inanırlar.

Duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde maliyet değeri esas alınır. Duran varlıkların piyasa değerlerinde meydana gelen dalgalanmalar göz önünde bulundurulmaz çünkü işletme açısından duran varlıkların değeri piyasada sahip olduğu sürüm yeteneğine göre saptanmayıp, kullanılma niteliklerine dayandırılır.

Boş arazi ve arsalar için amortisman ayrılmaz. Fakat ülkemizdeki vergi hukuku mevzuatına göre meyve bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri için amortisman ayrılır. Arazi ve arsalar dışında kalan maddi duran varlıklar için kullanılma (hizmet) süreleri esas alınarak amortisman ayrılır ve bu süre

sonunda da itfa edilmiş olurlar. Maddi olmayan duran varlıklardan kanun, sözleşme veya ilgili aktif değerin niteliği gereği sınırlı bir kullanılma süresine sahip olanlar, bu süre içinde itfa edilirler. Maddi olmayan duran varlıklardan hudutsuz bir ömre sahip olanlar için itfa söz konusu değildir. Ülkemizdeki vergi mevzuatına göre şerefiye ile kuruluş ve örgütlenme giderleri muhasebe değeri (kayıtlı değerleri) üzerinden eşit tutarlarda ve beş yıl içinde itfa edilirler. Özel maliyet bedelleri kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilirler. Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması durumunda henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır.

**Amortisman Hesaplama Yöntemleri**

Duran varlık maliyetlerinin gider haline getirilmesinde ve dönemsel olarak maliyetlere yüklenecek tutarın tahmin edilmesinde aşağıdaki unsurlar göz önünde bulundurulur:

1- Amortisman matrahı,

2- Kalıntı veya hurda değer,

3- Tahmini hizmet süresi.

Bu üç öğe toplam amortisman tutarını belirler. Her dönemde muhasebeleştirilecek amortisman tutarı uygulanan amortisman hesaplama yöntemlerine göre farklı olur.

Amortisman matrahı, duran varlıkların elde edilme (iktisap) maliyetidir. Kalıntı veya hurda değer, duran varlıkların hizmet süreleri sonunda sahip oldukları değere denir. Bu değer çok küçükse veya tahmin edilmesi çok zor ise amortisman hesaplarında dikkate alınmaz. Amortismana tabi duran varlıkların hizmet sürelerinin tahmin edilmesinde, bu değerlerin hem fiziki yıpranma hem de demode olma durumlarının göz önünde bulundurulması gerekir. Bu bakımdan da duran varlıklar ekonomik fayda sağladıkları dönem içinde tamamen itfa edilir. Amortismana tabi duran varlıkların hizmet süreleri, aşağıdaki ölçü birimlerinden biri ile ifade edilirler:

- Yıl, ay gibi zaman dönemleri,
- Faaliyet dönemleri veya çalışma saatleri,
- Üretim birimleri.

Çok sayıdaki amortisman hesaplama yöntemlerinden sadece iki tanesi burada incelenecektir:

1- Eşit tutarlar yöntemi (Normal amortisman yöntemi veya sabit yüzdeli amortisman yöntemi),

2- Azalan bakiyeler yöntemi.

Bu iki yöntem, vergi mevzuatımız tarafından da kabul edilmiştir.

**Eşit Tutarlar Yöntemi**

Amortisman hesaplama yöntemlerinin en basitidir. Bu yöntem, toplam amortismanları duran varlıkların hizmet sürelerine eşit tutarlar şeklinde dağıtır.

Yıllık (dönemsel) amortisman tutarı şu formüle göre hesaplanır:

$$A = \frac{M - H}{n}$$

$$a = \frac{A}{M - H}$$

Formüldeki sembollerin anlamı şu şekildedir:

A = Yıllık amortisman tutarı,

M = Amortisman matrahı (duran varlığın elde edilme maliyeti veya o yıla ilişkin değer),

H = Kalıntı veya hurda değer,

n = Hizmet süresi (yıl olarak),

a = Amortisman oranı.

***Örnek:*** İşletme, elde edilme (iktisap) maliyeti 420.000 TL olan bir bina satın almıştır. Binanın hurda değerinin 20.000 TL ve hizmet süresinin 4 yıl olduğu saptanmıştır.

Yukarıdaki formüle dayanarak yıllık amortisman tutarı şu şekilde hesaplanır:

$$A = \frac{(420.000) - (20.000)}{4}$$

$$A = 100.000 \text{ TL}$$

$$a = \frac{100.000}{(420.000) - (20.000)} = 0.25$$

Bu hesaplara dayanarak dönemlere göre ayrılacak amortismanlar ile her dönem sonunda duran varlıklar ile birikmiş amortismanların durumunu gösteren aşağıdaki tablo hazırlanabilir:

AMORTİSMAN TABLOSU
Eşit Tutarlar Yöntemi

| Yıllar | Yıllık Amortisman Tutarı (TL) | Birikmiş Amortis-manlar (TL) | Duran Varlığın Kalan (Bakiye) Değeri (TL) |
|---|---|---|---|
| | | | 420.000 |
| 1 | 100.000 | 100.000 | 320.000 |
| 2 | 100.000 | 200.000 | 220.000 |
| 3 | 100.000 | 300.000 | 120.000 |
| 4 | 100.000 | 400.000 | 20.000 |

Burada duran varlığın iktisap (elde edilme) maliyetinden hurda değerini düştükten sonra geriye kalan değeri üzerinden her yıl %25 oranında amortisman ayrılmıştır. Ülkemizdeki vergi hukuku mevzuatına göre; işletmeler, amortismana bağlı ekonomik değerlerini vergi mevzuatında belirlenen hizmet süreleri ve amortisman oranları üzerinden yok ederler.

Ülkemizde olağanüstü amortisman oranları da ilgililerin istemi üzerine T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından "Fevkalâde ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" adı ile saptanmaktadır. İşletmelerin böyle bir istemde bulunabilmeleri için amortismana tabi ekonomik değerlerin, doğal afetler, yeni icatlar ve zorunlu çalışma sonucunda değerlerini kısmen veya tamamen kaybetmeleri gereklidir.

**Azalan Bakiyeler Yöntemi**

Bu yöntem, duran varlıkların kullanılma dönemlerinin ilk yıllarında daha fazla ve son yıllarında ise daha az amortisman ayrılması esasına dayanır çünkü bu yöntemi destekleyenlerin duran varlıklarla ilgili görüşleri şu şekildedir: Maddi duran varlıklar yeni iken daha verimlidir, bundan ötürü de kullanılma sürelerinin ilk yıllarında daha fazla ve daha iyi hizmetler sağlarlar.

Azalan bakiyeler yönteminin geniş kabul görmesinin bir nedeni de, zamanımızda yeni mamul icatlarının büyük bir hızla yapılması ve maddi duran varlıkların, fiziki bakımdan eskimemelerine karşın demode olmaları nedeni ile değerlerini kısa zamanda hızla kaybetmeleridir. Bu gelişmeler karşısında

işletmecilerin maddi duran varlıklarını kısa zamanda itfa etmek istemeleri haklı görülmektedir. Azalan bakiyeler yönteminde hizmet süresinin ilk yıllarında daha fazla amortisman ayrılmasını haklı gösterecek diğer bir neden de, maddi duran varlıkların tamir ve bakım giderlerinin, hizmet sürelerinin son yıllarında daha fazla olmasıdır. Böylece tamir ve bakım giderlerinin fazla olduğu dönemlerde, amortisman giderleri azaltılarak bir denge sağlanmaktadır.

Azalan bakiyeler yönteminde muhasebe kuramına göre, normal amortisman oranının iki katı, uygulanacak oran olarak kabul edilir ve bu oran her yıl maddi duran varlığın itfa edilmemiş maliyetine (muhasebe değerine) uygulanır. Duran varlığın normal hizmet süresi sonunda itfa edilmemiş maliyeti, ilgili duran varlık elden çıkarılırken kayıttan silinir.

***Örnek:*** İşletme 360.000 TL'ye bir makine satın almıştır. Makinenin hizmet süresi beş yıl olarak saptanmıştır.

$$A = \frac{(360.000) - (10.000)}{5}$$

$$A = 70.000 \text{ TL}$$

$$a = \frac{70.000}{(360.000) - (10.000)} = 0.20$$

Yıllık amortisman oranı **1 / Faydalı Ömür** şeklinde de hesaplanabilir. Buna göre amortisman oranı, normal yöntemde %20 olduğuna göre, azalan bakiyeler yönteminde bunun iki katı, yani %40 oranı yıllık amortisman tutarının saptanmasına esas alınacaktır.

%40 oranına göre yapılan hesaplamalara göre aşağıdaki amortisman tablosu düzenlenebilir:

AMORTİSMAN TABLOSU
Azalan Bakiyeler Yöntemi

| Yıllar | Yıllık Amortisman Tutarı (TL) | Birikmiş Amortis-manlar (TL) | Duran Varlığın Kalan (Bakiye) Değeri (TL) |
|---|---|---|---|
| | | | 360.000 |
| 1 | 144.000 | 144.000 | 216.000 |
| 2 | 86.400 | 230.400 | 129.600 |
| 3 | 51.840 | 282.240 | 77.760 |
| 4 | 31.104 | 313.344 | 46.646 |
| 5 | 36.646 | 350.000 | 10.000 |

Ülkemizdeki vergi mevzuatı, bilanço esasına göre defter tutanlardan isteyenlerin maddi duran varlıklarını azalan bakiyeler yöntemine göre itfa edebileceklerini belirtir. Burada uygulanacak amortisman oranı %50'yi geçmemek koşulu ile normal amortisman oranının iki katıdır. Amortisman süresi de normal amortisman oranlarına göre hesaplanır ve amortisman süresinin son yılına devreden bakiye o yıl tamamen yok edilir.

İşletmeler, yürürlükteki vergi mevzuatı yönünden usulüne göre saptanan oranları aşmamak koşulu ile amortismanları diledikleri oranlar üzerinden hesaplayabilirler. Fakat uygulamaya başladıkları oranı izleyen yıllarda değiştiremezler. Amortisman süresi, maddi duran varlıkların aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) sayısı mükellefçe uygulanan orana bölünür.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ilişkin değerlemede geçerli olduğundan, amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından veya eksik ayrılmasından ötürü amortisman süresi vergi mevzuatı bakımından uzatılamaz.

İşletmeler eşit tutarlar yöntemine göre amortisman ayırdıktan sonra, bu yöntemi değiştiremezler. Fakat azalan bakiyeler yöntemini uygulayan işletmeler, istedikleri zaman bu yönteme göre amortisman ayırmaya son verip, eşit tutarlar yöntemini uygulamaya başlayabilirler. Kuramsal olarak yılın birimleri, yani aylar veya günler için amortisman hesaplanabilir. Ülkemizde, sadece binek otomobilleri için aylık (kıst) amortisman ayrılır.

Amortisman süresi, duran varlığın aktife girdiği tarihte başlar. Yılın hangi tarihinde aktife girerse girsin, bugünkü mevzuata göre yıllık amortisman tam olarak ayrılır. Duran varlık, işletme aktiflerinden çıktığı yıldan itibaren de amortisman ayrılmasına son verilir. Buna karşın, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

**Amortisman Kayıt Yöntemleri**

İşletmeler seçtikleri amortisman hesaplama yöntemine göre saptadıkları yıllık amortismanları muhasebeleştirirken şu iki yöntemden birini esas alırlar:

- Direkt yöntem,
- Endirekt yöntem.

**- Direkt Yöntem:** Bu yöntemde, yıllık amortisman tutarı, faaliyet gider hesabını temsil eden bir amortisman giderleri hesabına borç ve ilgili duran varlık hesabına da alacak kaydedilir. Bu anlayış Vergi Usul Kanunu'na da uygundur. Bu yönteme, maddi ve maddi olmayan duran varlığın kayıttan düşülmesi yöntemi veya dolaysız amortisman yöntemi de denir. Bu yöntemin işletme finansal tablosu açısından iki sakıncası vardır:

i. Duran varlığın elde edilme (iktisap) maliyeti kaybolur.

ii. İlgililerin; ayrılan amortisman tutarları belirtilmediğinden, amortisman tahminlerinin isabet derecesi hakkında bir görüşe sahip olmaları ortadan kalkar.

***Örnek:*** Bir bina 180.000 TL'ye kredi ile satın alınmıştır. Binanın hurda değeri yoktur ve hizmet süresi 4 yıl olarak tahmin edilmiştir. İşlemle ilgili KDV için borçlanılmıştır. KDV oranı %18'dir.

Binanın Satın Alınması

| | | |
|---|---|---|
| 252- BİNALAR | 180.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 32.400 | |
| 329- DİĞER TİCARİ BORÇLAR | | 212.400 |

**Amortisman Kaydı**

Yukarıdaki verilere ve eşit tutarlar yöntemine göre yıllık amortisman tutarı 45.000 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 45.000 | |
| - Amortisman Giderleri | | |
| 252- BİNALAR | | 45.000 |

Her yıl sonunda o döneme ilişkin amortisman tutarı muhasebeleştirildikten sonra, dördüncü yılın sonunda yapılan muhasebe kayıtlarından sonra binalar hesabının büyük defterdeki görünüşü aşağıdaki şekildedir:

| 252 BİNALAR | |
|---|---|
| 180.000 | 1. Yıl 45.000 |
| | 2. Yıl 45.000 |
| | 3. Yıl 45.000 |
| | 4. Yıl 45.000 |
| 180.000 | 180.000 |

- **Endirekt Yöntem:** Bu yöntemde yıllık amortisman tutarı, uygun bir gider hesabına borç; "Birikmiş Amortismanlar" hesabına alacak olarak kaydedilir. Vergi Usul Kanunu, birikmiş amortismanlar hesabının bilançonun pasifinde veya aktifinde yer alacağını belirtir. Bu yönteme dolaylı kayıt yöntemi de denir.

Örnek: Peşin bedelle 240.000 TL'ye bir makine satın alınmıştır. Makinenin hurda değeri yoktur. Hizmet süresi altı yıldır. KDV oranı %18 olup, peşin ödenmiştir. Bu verilere göre yıllık amortisman tutarı 40.000 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 253- TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR | 240.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 43.200 | |
| 100- KASA | | 283.200 |

Birinci yıl sonunda amortisman kaydı:

| | | |
|---|---|---|
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 40.000 | |
| - Amortisman Giderleri | | |
| 257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | | 40.000 |

Her yıl amortismanlarla ilgili kayıtlar yapıldıktan sonra altıncı yılın sonunda makineler hesabı ile birikmiş amortismanlar hesabı şu şekilde görünür:

| 253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR | |
|---|---|
| 240.000 | |

| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | |
|---|---|
| | 1. yıl 40.000 |
| | 2. yıl 40.000 |
| | 3. yıl 40.000 |
| | 4. yıl 40.000 |
| | 5. yıl 40.000 |
| | 6. yıl 40.000 |
| | 240.000 |

Bu iki büyük defter hesabını inceleyince makinenin altıncı yılın sonunda tamamen itfa edildiği anlaşılır. Makineler hesabı, birikmiş amortismanlar hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır:

| | | |
|---|---|---|
| 257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | 240.000 | |
| 253- TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR | | 240.000 |

**Maddi Duran Varlıklarla İlgili Özel Durumlar**

Maddi Duran Varlıkların Hizmet Süreleri Sırasında Yapılan Harcamalar

Duran varlıkların işletme faaliyetlerinde kullanılmaları sırasında bunlarla ilgili olarak yapılan harcamalar iki grupta toplanır:

- Hâsılat harcamaları,
- Sermaye harcamaları.

Hasılat Harcamaları: Bunlara duran varlıklarla ilgili normal giderler de denir. İşletmelerin maddi duran varlıklardan tam olarak yararlanabilmek için yaptıkları normal bakım, tamir ve temizleme giderlerine hasılat harcamaları denir. Bu gider kalemleri genel giderler tasnifi altında yer alırlar.

Sermaye Harcamaları: Bunlara olağandışı giderler denir. Duran varlıkları genişletmek veya ekonomik değerini sürekli olarak artırmak amacıyla yapılan giderlere sermaye harcamaları denir. Sermaye harcamaları hem kuramsal, hem de ülkemizdeki vergi mevzuatı bakımından duran varlıkların maliyet bedellerine eklenirler. Yatırım giderleri, ilgili maddi duran varlığın mevcut hizmet süresini de genellikle artırdığından, yeni hizmet süresi göz önünde tutularak yıllık amortisman tutarları yeniden hesaplanır.

Amortismana Bağlı Maddi Duran Varlıkların Satılması

Duran varlıkların satışında karşılaşılacak durumları inceleyelim:

- Maddi Duran Varlığın Satış Fiyatının Defter Değerine Eşit Olması:

***Örnek:*** Alış maliyeti 400.000 TL olan bir bina, peşin olarak 220.000 TL'ye satılmıştır. Satış tarihinde binanın 180.000 TL'lik kısmı itfa edilmiş durumdadır. İşlemle ilgili KDV peşin tahsil edilmiştir.

(i) Direkt Yöntemin Uygulanması Durumunda:

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 259.600 | |
| 252- BİNALAR | | 220.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 39.600 |

(ii) Endirekt Yöntemin Uygulanması Durumunda:

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 259.600 | |
| 257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | 180.000 | |
| 252- BİNALAR | | 400.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 39.600 |

- Maddi Duran Varlığın Satış Fiyatının Defter Değerinden Küçük Olması:

***Örnek:*** Alış maliyeti 400.000 TL olan bir bina, 170.000 TL'ye peşin bedelle satılmıştır. Satış tarihinde binanın 180.000 TL'lik kısmı itfa edilmiştir. Bu işlemle ilgili KDV peşin tahsil edilmiştir.

(i) Direkt Yöntemin Uygulanması Durumunda:

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 200.600 | |
| 659- DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR | 50.000 | |
| - MDV Satış Zararları | | |
| 252- BİNALAR | | 220.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 30.600 |

(ii) Endirekt Yöntemin Uygulanması Durumunda:

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 200.600 | |
| 257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | 180.000 | |
| 659- DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR | 50.000 | |
| - MDV Satış Zararları | | |
| 252- BİNALAR | | 400.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 30.600 |

- Duran Varlığın Satış Fiyatının Defter Değerinden Büyük Olması:

***Örnek:*** Alış maliyeti 400.000 TL olan bir bina, peşin bedelle 300.000 TL'ye satılmıştır. Satış tarihinde binanın 180.000 TL'lik kısmı itfa edilmiştir.

(i) Direkt Yöntemin Uygulanması Durumunda:

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 354.000 | |
| 252- BİNALAR | | 220.000 |
| 649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR | | 80.000 |
| - MDV Satış Kârları | | |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 54.000 |

(ii) Endirekt Yöntemin Uygulanması Durumunda:

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 354.000 | |
| 257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | 180.000 | |
| 252- Binalar | | 400.000 |
| 649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR | | 80.000 |
| - MDV Satış Kârları | | |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 54.000 |

Vergi Usul Kanunu'na göre; satılan duran varlık yerine, işin niteliğine ve yöneticilerin kararına göre yenisi alınacaksa, duran varlık satışlarından elde edilen kârlar, yeni varlığın alınması amacıyla pasifte geçici bir hesapta üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne nedenle olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir.

Yukarıdaki örnekte satılan bina yerine işletme yöneticileri yeni bina almaya karar vermişlerse, kâr aşağıdaki şekilde bir geçici hesaba devredilir:

| | | |
|---|---|---|
| 649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR | 80.000 | |
| - MDV Satış Kârları | | |
| 549- ÖZEL FONLAR | | 80.000 |
| - MDV Yenileme Fonu | | |

Duran varlıkların kârlı satışları bir günlük defter maddesi ile aşağıdaki şekilde de muhasebeleştirilebilir:

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 354.000 | |
| 257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | 180.000 | |
| 252- BİNALAR | | 400.000 |
| 549- ÖZEL FONLAR | | 80.000 |
| - MDV Yenileme Fonu | | |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 54.000 |

Maddi duran varlık satışından elde edilen kâr, yeni değerlerin elde edilmesinde kullanılırsa, ilgili değer için ayrılacak amortismanlarla duran varlık yenileme fonunun mahsubu tamamlandıktan sonra, itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

***Örnek:*** İşletme, sattığı bina yerine 500.000 TL'ye peşin bedelle yeni bir bina satın almıştır. Binanın hizmet süresi beş yıldır ve hurda değeri yoktur.

| | | |
|---|---|---|
| 252- BİNALAR | 500.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 90.000 | |
| 100- KASA | | 590.000 |

Satın alınan binanın pazarlama bölümü tarafından kullanılacağı varsayımına ve eşit tutarlar yöntemine göre yeni binanın birinci yıl sonundaki amortisman giderleri şu şekilde muhasebeleştirilir:

| | | |
|---|---|---|
| 549- ÖZEL FONLAR | 80.000 | |
| -MDV Yenileme Fonu | | |
| 760- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ | 20.000 | |
| -Amortisman Giderleri | | |
| 257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | | 100.000 |

Maddi duran varlık yenileme fonu, bir özsermaye unsuru olarak üç yıl süre ile bu fon hesabında bekletilir. Bu süre içinde satılan maddi duran varlığın yenilenmemesi durumunda, fondaki tutar aşağıdaki şekilde kâra devredilerek kapatılır.

| | | |
|---|---|---|
| 549- ÖZEL FONLAR | 80.000 | |
| -MDV Yenileme Fonu | | |
| 671- ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI | | 80.000 |

Amortismana Bağlı Maddi Duran Varlıkların Sigorta Tazminatı

Maddi duran varlıklar, genellikle defter değerlerinin altında olmamak koşuluyla sigorta ettirilirler. Yangın, deprem, sel, su baskını gibi doğal afetlerde tamamen veya kısmen değerini kaybeden sigortalı maddi duran varlıklar için sigorta tazminatı alınır. Sigorta tazminatının maddi duran varlığın defter değerinden fazla veya noksan oluşuna göre de aradaki fark kâr veya zarar hesabına kaydedilir.

Değerini kaybeden duran varlığın yenilenmesi işin niteliğine göre gerekli ise ve bununla ilgili olarak işletme yöneticileri bir karar almışlarsa, tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta en fazla üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kâra eklenir.

***Örnek:*** Elde edilme maliyeti 850.000 TL olan bir bina yanmıştır. Sigortalı olan binanın yangın tarihinde 500.000 TL'lik kısmı itfa edilmiştir. Sigorta şirketi, işletme lehine 480.000 TL'lik sigorta tazminatı tahakkuk ettirdiğini bildirmiştir. İşletme yanan bina yerine yenisini almaya karar vermiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 127- DİĞER TİCARİ ALACAKLAR | 480.000 | |
| 257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | 500.000 | |
| 252- BİNALAR | | 850.000 |
| 679- DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR | | 130.000 |
| - MDV Sigorta Tazminatları | | |
| 679- DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR | 130.000 | |
| - MDV Sigorta Tazminatları | | |
| 549- ÖZEL FONLAR | | 130.000 |
| - MDV Yenileme Fonu | | |

**Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**

Özel tükenmeye tabi varlıklar; işletildikçe içindeki cevherlerin azalması nedeniyle maddi değerlerini kaybeden madenler, petrol kuyuları, taş ocakları ve benzeri maddî duran varlıklardan meydana gelmektedir. Bu varlıklar maliyet değeri ile muhasebeleştirilirler. İlgili doğal kaynakların işletilmesi, toprak zeminin kaldırılması ve madenlerin çıkarılması sırasında yapılan giderler de doğal kaynakların maliyet değerlerine eklenir. Bu giderlerin doğal kaynakların maliyetlerine katılabilmesi için, doğal kaynaklarda meydana getirilen binalar, tesisler, vb. maddi duran varlıkların maliyetleri kapsamına girmeyen giderler olmalıdırlar.

**D) Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**

Bu grup, içinde bulunan dönemde ortaya çıkan ancak gelecek yıllara ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da ileriki yıllarda tahsil edilebilecek gelirlerden oluşur. Bu grup hesapları aşağıda gösterilmiştir:

**280 Gelecek Yıllara Ait Giderler**

Bu hesap, peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken, gelecek yıllara ait giderleri izlemek için kullanılır.

**İşleyişi**

Gelecek yıllarla ilgili gider ve maliyet hesaplarına borç kaydedilecek olan peşin ödenen giderler bu hesabın borcuna kaydedilir. İlgili hesap dönemlerinde bu hesabın alacağı karşılığında dönen varlıklardaki "Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına gerekli aktarmalar yapılır.

**281 Gelir Tahakkukları**

Üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı bir yıl veya daha sonraki yıllarda yapılacak gelirlerin içinde bulunulan döneme ait olan kısımlarının, ilgili gelir hesabı karşılığında borç kaydedileceği hesaptır.

**İşleyişi**

Dönem sonlarında, döneme ait olarak hesaplanacak tutarlar ilgili hâsılat ve gelir hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Sonraki yıllarda alacakların kesinleşmesiyle hesaptaki tutarlar bu hesabın alacağına karşılık, üçüncü kişi hesaplarının borcuna geçirilerek kapatılır.

Bu hesap grubunda yer alan hesapların işleyişlerine ilişkin örnekler giderler başlığı altında ayrıntılı olarak incelenecektir.

**E) Diğer Duran Varlıklar**

Bundan önceki bölümlerde sayılan duran varlık kalemlerine girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer duran varlık kalemleri bu grupta yer alır. Bu grupta yer alan hesaplar ve bunların işleyiş kuralları şu şekildedir:

**290**

**291 Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV**

Satın alınan veya imal edilen, amortismana tabi iktisadi kıymetlerle ilgili, bir yıldan daha uzun sürede indirilebilecek nitelikteki KDV'nin kayıt ve izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Amortismana tabi iktisadi kıymetlerle ilgili bir yıldan daha uzun sürede indirilebilecek nitelikteki KDV bu hesaba borç, indirilebilme dönemlerine isabet eden tutarlar ise bilanço dönemi sonunda bu hesaba alacak verilirken, "191- İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı"na aktarılır.

**292 Diğer KDV**

Ertelenen, iadesi gereken, tahsil edilen ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan diğer KDV'nin bir yılı aşan tutarlarının kaydedildiği hesaptır.

**İşleyişi**

Yukarıda belirtilen nitelikteki KDV'nin ortaya çıkması halinde bu hesaba borç, ilgili hesaba alacak kaydedilir.

**293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar**

Tedbirli satın alma ve imal etme politikası gereği ve stok dönüş hızı düşüklüğü nedeniyle işletmede bulunan ve işletmenin bir yıllık dönem içinde kullanabileceğinden daha fazla olan stok kalemlerinin izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Gelecek yıllar ihtiyacı stoklar bu hesaba gruplar olarak borç ve kullanım dönemi bir yılın altına düştüğünde ilgili stok hesaplarına devredilerek bu hesaba alacak kaydedilir.

**294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar**

Çeşitli nedenlerle işletmede kullanılma ve satış olanaklarını yitiren stoklar ve duran varlıkların izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Tanımdaki niteliğe dönüşen varlıklar ilgili bulundukları varlık hesaplarından çıkarılarak bu hesaba alınır; elden çıkarıldıklarında ise hesap kapatılır.

**295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar**

İzleyen yıldan sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek olan peşin ödenen vergi ve fonların izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Gelecek dönemden daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek nitelikteki vergi ve fonlar ödendiğinde bu hesaba borç yazılır. İndirilebilme süresi bir yılın altına inen vergi ve fonlar bu hesabın alacağına karşılık, "193- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabına aktarılır.

**296**

**297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar**

Bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer çeşitli duran varlıkların izlendiği hesaptır.

**298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)**

Bu hesap yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedeniyle, stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunun dışında diğer nedenlerle gelecek yıllar ihtiyaç stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi veya elden çıkarılacak stoklar dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

**İşleyişi**

Dönen varlıklar grubundaki "158- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı"nda açıklanmıştır.

**299 Birikmiş Amortismanlar (-)**

Bu gruptaki amortismana tabi varlıklar için ayrılan amortismanların izlendiği hesaptır.

### 1.3.3.3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Kısa vadeli yabancı kaynaklar, dönen varlık - duran varlık ayrımında kullanılan ölçüyle uyumlu olarak işletmenin bir yıla kadar veya normal faaliyet dönemi sonuna kadar ödenecek yabancı kaynaklarını oluşturur. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nce kabul edilen bu ayrım, 1 nolu Türkiye Muhasebe Standardı'nca da kabul gören bir ayrımdır.

Tekdüzen muhasebe sistemine göre 3 nolu başlıkta yer alan kısa vadeli yabancı kaynaklar şu hesap gruplarından oluşur:

30- Mali Borçlar

32- Ticari Borçlar

33- Diğer Borçlar

34- Alınan Avanslar

35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

36- Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

37- Borç ve Gider Karşılıkları

38- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

39- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

**A) Mali Borçlar**

İşletmeler faaliyetlerini sürdürebilmek için özkaynaklarının yanı sıra dışarıdan sağladıkları kaynakları da kullanırlar. Dışarıdan sağlanan kaynakların önemli bir kısmı "mali borçlar" adı altında toplanır. Mali borçlar, kredi kurumlarından sağlanabileceği gibi, işletmenin ihraç ettiği kısa ve uzun vadeli finansal araçlardan da sağlanabilir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde mali borçlar hem kısa vadeli hem de uzun vadeli yabancı kaynaklar arasında yer almıştır. Kredi veren kurumlara olan kısa vadeli borçlanmalar ile kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçlarıyla sağlanan krediler ve vadesine bir yıldan daha az bir süre kalan uzun vadeli mali (finansal) borçların anapara taksitlerini ve faizlerini kapsayan mali borçların kapsamındaki hesaplar aşağıdaki şekildedir:

**30 MALİ BORÇLAR**

**300 Banka Kredileri**

Bu hesap, banka ve diğer finansman kuruluşlarından sağlanan kısa vadeli nakdi kredilere ilişkin tutarları içerir.

**301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar**

Bu hesap, kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi 1 yılı geçmeyen borçlarının izlendiği hesaptır.

**302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)**

Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz ödenmemiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin izlendiği hesaptır.

**303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri**

Vadelerinin dolmasına bir yıldan fazla süre bulunmakla birlikte uzun vadeli kredilerin, bilançonun düzenlendiği tarihten itibaren bir yıl içinde ödenecek anapara taksitleri ile vadesi bir yılın altına düşen uzun vadeli krediler ve bunların tahakkuk ettiği halde henüz ödenmeyen faizlerini kapsar.

**304 Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri**

Bilançonun düzenlendiği tarihten itibaren bir yıl içinde ödenmesi gereken, tahvillere ait anapara borç taksitleri ile bunların tahakkuk edip de henüz ödenmemiş faizlerinin izlendiği hesaptır.

**305 Çıkarılmış Bonolar ve Senetler**

Tedavüldeki finansman bonoları ve banka garantili bonoları gibi kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları karşılığında sağlanan fonların izlendiği hesaptır.

**306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler**

Çıkarılmış bonolar ve senetlerin kapsamı dışında kalan diğer menkul kıymetlerin izlendiği hesaptır.

**307**

**308 Menkul Kıymetler İhraç Farkları (-)**

Nominal değerin altında (iskontolu) ihraç edilen tahvil, senet, bono ve diğer menkul kıymetlerin nominal değerleri ile satış fiyatı arasındaki farkların gelecek döneme ait olan kısmının izlendiği hesaptır.

**309 Diğer Mali Borçlar**

"30- Mali Borçlar" grubunda anılan hesap kalemlerinin hiçbirisinin kapsamına alınamayan borçların izlendiği hesaptır.

**Banka Kredileri**

"Mali borçlar" grubunun önemli hesaplarından birisi olan "Banka Kredileri" hesabı, aşağıdaki hallerde alacaklanır:

i. Kısa vadeli nakdi kredinin nakden veya hesaben çekilmesi,

ii. Faiz ve komisyonların kredilerin anaparasına eklenmesi,

iii. Yabancı para ile ifade edilen krediler için yapılan değerleme (evalüasyon) dolayısıyla kredinin Türk Lirası karşılığında artış meydana gelmesi.

Hesap aşağıdaki hallerde ise borçlanır:

i. Kısa vadeli nakdi kredi için nakden veya hesaben ödeme yapılması,

ii. Varsa kredi karşılığında verilen teminatın nakde çevrilmesi yoluyla kredi kurumu tarafından tahsilât yapılması,

iii. Avans şeklindeki kredilerin vade sonunda ödenmesi,

iv. Cari hesap şeklindeki kredilerin herhangi bir zamanda ödenerek hesabın kapatılması,

v. Yabancı para ile ifade edilen krediler için yapılan değerleme (evalüasyon) dolayısıyla kredinin Türk Lirası karşılığında azalma meydana gelmesi.

***Örnek:*** A Bankası ile senet karşılığı 15.000 TL limitli bir kredi anlaşması yapılmıştır. Bu kredi ile ilgili olarak dönem içerisinde aşağıdaki işlemler yapılmıştır.

1. İşletme anlaşmanın ardından 20.000 TL tutarında 5 adet çeşitli vadelerdeki senedi bankaya teminat olarak vermiştir.

2. Açılan kredi hesabından 12.000 TL nakden çekilmiştir.

3. Bankadan gelen dekonttan vadesi gelen 2.000 TL'lik bir senedin tahsil edildiği ve kredi hesabına geçirildiği bildirilmiştir.

1. Senetlerin bankaya teminata verilmesi

| | | |
|---|---|---|
| 121- ALACAK SENETLERİ<br>- Teminattaki TL Senetler | 20.000 | |
| 121- ALACAK SENETLERİ<br>- Cüzdandaki Senetler | | 20.000 |

Senetlerin teminata verilmesi yukarıdaki çözümde olduğu gibi bir alt hesap olarak izleneceği gibi nazım hesaplarda da izlenebilir.

2. Kredinin çekilmesi

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 12.000 | |
| 300- BANKA KREDİLERİ<br>- A Bankası TL Krediler | | 12.000 |

Kredinin nakden çekilmeyip işletmenin bir mevduat hesabına aktarılması durumunda, ilgili hesabın (BANKALAR) borç tarafına kayıt yapılır.

3. Teminata verilen senedin tahsil edilerek kredi hesabının azalması

| | | |
|---|---|---|
| 300- BANKA KREDİLERİ | 2.000 | |
| - A Bankası TL Krediler | | |
| 121- ALACAK SENETLERİ | | 2.000 |
| - Teminattaki TL Senetler | | |

Teminata verilen senetlerin nazım hesaplarda izlenmesi halinde, tahsil edilen senede ait hareket nazım hesaplara da yansıyacaktır.

***Örnek:*** İşletme 25 Kasım tarihinde, B Bankası'yla ticari mal karşılığında 3 ay vadeli %42 faizli 130.000 TL limitli bir kredi anlaşması yapmış ve aynı gün 150.000 TL tutarındaki malı teminat olarak vermiştir. Banka 1 Aralık günü malın değerine %25 oranında marj uygulayarak 112.500 TL'yi işletmenin mevduat hesabına aktarmıştır. İşletme vade sonunda krediyi faizi ile birlikte ödeyerek rehini sona erdirmiştir.

1. Malın bankaya teminat olarak verilmesi

| | | |
|---|---|---|
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | 150.000 | |
| - Kıymetleri Teminata Alanlar | | |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | | 150.000 |
| - Teminattaki Kıymetler-Stoklar | | |

İşletme isterse teminatı nazım hesaplar yerine ilgili hesabın altında yardımcı hesap olarak da izleyebilir.

2. Kredinin işletmenin bankadaki mevduat hesabına aktarılması

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 112.500 | |
| - B Bankası | | |
| 300- BANKA KREDİLERİ | | 112.500 |
| - B Bankası TL Krediler | | |

3. Dönem sonunda faizin tahakkuk ettirilmesi

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 4.013,01 | |
| - Kısa Vadeli Borçlanma Gideri | | |
| 381- GİDER TAHAKKUKLARI | | 4.013,01 |
| - Finansman Gideri Tahakkuku | | |
| (112.500 x 31 x 42) / 36.500 = 4.013,01 | | |

4. Kredinin vadesinde faizi ile birlikte ödenmesi

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 7.637,67 | |
| - Kısa Vadeli Borçlanma Gideri | | |
| 381- GİDER TAHAKKUKLARI | 4.013,01 | |
| - Finansman Gideri Tahakkuku | | |
| 300- BANKA KREDİLERİ | 112.500,00 | |
| - A Bankası TL Krediler | | |
| 100- KASA | | 124.150,68 |
| (112.500 x 59 x 42) / 36.500 = 7.637,67 | | |

5. Teminata verilen mallar üzerinden rehinin kaldırılması

| | | |
|---|---|---|
| 9XX- NAZIM HESAPLAR<br>- Teminattaki Kıymetler-Stoklar<br>9XX- NAZIM HESAPLAR<br>- Kıymetleri Teminata Alanlar | 150.000 | <br><br>150.000 |

Türk paralı kredi borçları kayıtlı değeri ile değerlenir. Yabancı para ile ifade edilen kredi borçlarının TL karşılıkları değerleme günündeki kurla değerlendirilerek, bilanço günündeki değerine getirilir.

İşletmede aylık mali rapor düzenlenmesi halinde ay sonunda, yıllık rapor düzenlenmesi halinde ise yıl sonunda aşağıdaki envanter işlemleri yapılır:

i. Borçlu cari hesap şeklinde çalışan hesabın bankadaki kayıtlarla mutabakatı yapılarak, banka tarafından hesaplanan, işletme tarafından kontrol edilen komisyon ve vergi tutarları gider kaydedilerek kredi hesabının alacağına eklenir.

***Örnek:*** Dönem sonunda işletmenin A Bankası'ndaki kredi borcu için hesaplanan ve hesabına eklenen faiz ve vergi tutarı 19.000 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ<br>- Kısa Vadeli Borçlanma Gideri<br>300- BANKA KREDİLERİ<br>- A Bankası TL Krediler | 19.000 | <br><br>19.000 |

ii. Avans şeklinde çalışan kredilerde, kredinin alındığı tarih ile değerleme günü arasında geçen sürelere isabet eden faiz "381- Gider Tahakkukları" hesabının alacağı karşılığında "780- Finansman Giderleri" hesabına gider yazılır. Aynı kayıt uzun vadeli kredilerin izleyen yıl içinde ödenecek faizlerinden cari yıla düşen kısmı için de yapılır.

***Örnek:*** İşletme bir bankadan 1 Kasım tarihinde %40 faizli 3 ay vadeli 200.000 TL kredi almıştır. Dönem sonu kaydı şu şekildedir:

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ<br>- Kısa Vadeli Borçlanma Gideri<br>381- GİDER TAHAKKUKLARI<br>- Finansman Gideri Tahakkuku<br>(200.000 x 61 x 40) / 36.500 = 13.369,86 | 13.369,86 | <br><br>13.369,86 |

Ertesi yıl 31 Ocak tarihinde vade dolacak ve kredi, bankaya işlemiş faiziyle birlikte geri ödenecektir. Bu tarihte yapılacak kayıtta 2 aylık kısmın faizi dönemsellik kavramı gereğince geçmiş yılda tahakkuk ettirildiğinden, ödeme yapılacak yılda yalnızca 1 aylık kısma ait faiz giderler arasına alınacaktır.

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ<br>- Kısa Vadeli Borçlanma Gideri | 6.794,52 | |
| 381- GİDER TAHAKKUKLARI<br>- Finansman Gideri Tahakkuku | 13.369,86 | |
| 300- BANKA KREDİLERİ<br>- A Bankası TL Krediler | 200.000 | |
| 100- KASA | | 220.164,38 |
| (200.000 x 31 x 40) / 36.500 = 6.794,52 | | |

iii. Kredinin dövize endeksli olması durumunda dövize endeksli tutar ile hesaplarda kayıtlı değer arasındaki fark "381- Gider Tahakkukları" hesabının alacağına karşılık "780- Finansman Giderleri" hesabına borç yazılır.

iv. Yabancı para olarak kullanılan krediler değerleme günündeki kur üzerinden Türk Lirası karşılıklarının tutarı bilanço günündeki değerine getirilir.

***Örnek:*** İşletme dönem içinde 1 yabancı para (YP) 1,4 TL üzerinden 10.000 YP kredi almıştır. Dönem sonunda 1 YP 1,5 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ<br>- Kısa Vadeli Borçlanma Gideri | 1.000 | |
| 300- BANKA KREDİLERİ<br>- X Bankası YP Krediler | | 1.000 |
| 10.000 x (1,5-1,4) = 1.000 | | |

**Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri**

"Uzun vadeli kredilerin anapara taksitleri ve faizleri" hesabı, anapara taksitinin ya da faizlerin ödenmesi durumunda borçlanırken aşağıdaki hallerde alacaklanır:

i. Uzun vadeli kredilerin bilanço düzenlendiği tarihte bir yıl içinde ödenmesi gereken taksitleri,

ii. Uzun vadeli kredilerin bilanço düzenlendiği tarihte bir yıl içinde ödenmesi gereken anapara ödemeleri,

iii. Uzun vadeli kredilerin tahakkuk etmiş olduğu halde ödenmemiş ve bilanço düzenlendiği tarihte bir yıl içinde ödenmesi gereken faizleri.

***Örnek:*** İşletme daha önceki yıllarda aldığı krediyi "400- Banka Kredileri" hesabında muhasebeleştirmiştir. Dönem sonunda yapılan incelemede bu kredi ile ilgili olarak ertesi yıl yapılması gereken taksit ödemesinin 12.000 TL, krediye isabet eden ve "381- Gider Tahakkukları" hesabında bekletilen faizin de 550 TL olduğu anlaşılmıştır.

1. Dönem sonunda taksitin ilgili hesaba aktarılması

| | | |
|---|---|---|
| 400- BANKA KREDİLERİ | 12.000 | |
| - B Bankası TL Krediler | | |
| 303- UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ | | 12.000 |

2. Dönem sonunda faiz tahakkuku

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 550 | |
| - Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri | | |
| 381- GİDER TAHAKKUKLARI | | 550 |
| - Finansman Gideri Tahakkuku | | |

3. Kredi taksiti ve faizin ödenmesi

| | | |
|---|---|---|
| 303- UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ | 12.000 | |
| - Türk Parası Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri | | |
| 381- GİDER TAHAKKUKLARI | 550 | |
| - Finansman Gideri Tahakkuku | | |
| 102- BANKALAR | | 12.550 |

Dönem sonunda, yabancı para üzerinden olan taksitler, bu hesaba değerlemeden önce aktarılmış ise bilanço günündeki kurla değerlendirilerek, bilanço günündeki değerine getirilir.

***Örnek:*** 1 YP 1,5 TL kuru ile kayıtlara alınan yabancı paralı kredinin dönem sonunda "303- Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri" hesabına aktarılan taksiti 1.000 YP karşılığı 1.500 TL'dir. Dönem sonunda 1 YP 1,7 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 200 | |
| - Türk Parası Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri | | |
| 303- UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ | | 200 |
| - Yabancı Para Kredilerin Anapara Taksit ve Faizleri | | |
| (1,7-1,5) x 1.000 = 200 | | |

**Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri**

İşletmenin ihraç ettiği tahvillerin anapara taksit ve faizleri ile ilgili hesap, ödeme durumunda borçlanırken aşağıdaki hallerde alacaklanır:

i. Tahvillerin bilanço düzenlendiği tarihte bir yıl içinde ödenmesi gereken taksitleri,

ii. Bilanço düzenlendiği tarihte vadesine 1 yıl kalan tahvillerin anapara ödemeleri,

iii. Tahvillerin tahakkuk etmiş olduğu halde ödenmemiş ve bilânço düzenlendiği tarihte bir yıl içinde ödenmesi gereken faizleri.

***Örnek:*** Her yıl 31 Ocak tarihinde 25.000 TL ödemeli çıkarılmış bir tahvili bulunan işletmenin dönem sonunda yapması gerekli kayıt aşağıdaki gibidir.

| | | |
|---|---|---|
| 405- ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER | 25.000 | |
| 304- TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ | | 25.000 |

Ertesi yıl 31 Ocak tarihinde ödeme yapıldığında:

| | | |
|---|---|---|
| 304- TAHVİL ANAPARA BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ | 25.000 | |
| 102- BANKALAR | | 25.000 |

Dönem sonunda, bu hesaba aktarılan çıkarılmış tahvillerin değerleme günü itibariyle işlemiş olup izleyen yılda ödenecek olan faizleri tahakkuk ettirilir. Yabancı paralı taksit ve faizler bu hesaba değerlenmeden aktarılmış ise, bunların itibari değerleri, değerleme günü kuru ile bilanço günü değerine getirilir.

***Örnek:*** İşletmenin tahvilleri için hesapladığı ve ertesi yıl içinde ödenecek tahvil faizleri 2.500 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 2.500 | |
| - Tahvil Faiz Giderleri | | |
| 381- GİDER TAHAKKUKLARI | | 2.125 |
| - Finansman Gideri Tahakkuku | | |
| 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | | 375 |
| Gelir Vergisi: 2.500 x 0,15 = 375 | | |

**Çıkarılmış Bonolar ve Senetler**

Tedavüldeki finansman bonoları ve banka garantili bonolar gibi kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları karşılığında sağlanan fonların izlendiği "Çıkarılmış Bonolar ve Senetler" hesabında finansman bonoları, varlığa dayalı menkul kıymetler gibi bono ve senetler yer alır.

Kısa vadeli nitelik taşıyan menkul kıymetler ihraç edildiğinde nominal bedelleri üzerinden hesaba alacak kaydedilirken, ödenmeleri halinde hesaba borç kaydedilir.

***Örnek:*** Anıl A.Ş., 1 Kasım tarihinde çıkardığı 3 ay vadeli, %60 faizli, 100.000 TL tutarındaki finansman bonosunu banka aracılığıyla satmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 100.000 | |
| 305- ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER | | 100.000 |

İhraç edilmiş bono ve senetler itibari değerleri ile değerlenir. Yabancı para üzerinden ihraç edilen bono ve senetlerin itibari değerlerinin Türk Lirası karşılıkları, değerleme kuru ile bilanço günü değerine getirilir.

İhraç edilen bono ve senetlerin vadesi izleyen dönemde doluyorsa dönem sonunda faiz tahakkuk işlemi yapılır. İhraç farklı olarak satılan bono ve senetlerin "308- Menkul Kıymetler İhraç Farkları" hesabında bekletilen ihraç farklarından gidere dönüşen kısmı, finansman giderlerine aktarılarak yok edilir. Yabancı paralı çıkarılmış bono ve senetlerin itibari değerlerinin karşılığı Türk Lirası, değerleme kuru ile değerlenerek bilânço günündeki değerine getirilir.

***Örnek:*** Yukarıdaki örnekteki Anıl A.Ş. dönem sonu işlemlerini aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir:

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 10.027 | |
| - Finansman Bonosu Faiz Giderleri | | |
| 381- GİDER TAHAKKUKLARI | | 10.027 |
| - Çıkarılan Finansman Bonosu İhraç Farkı | | |
| (100.000 x 61 x 60) / 36.500 = 10.027 | | |

Ertesi yıl vade sonunda ödeme sırasında yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

| | | |
|---|---|---|
| 305- ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER | 100.000 | |
| 381- GİDER TAHAKKUKLARI | 10.027 | |
| - Çıkarılan Finansman Bonosu İhraç Farkı | | |
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 5.096 | |
| - Finansman Bonosu Faiz Giderleri | | |
| 102- BANKALAR | | 115.123 |
| (100.000 x 31 x 60) / 36.500 = 5.096 | | |

**Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler**

Çıkarılmış bonolar ve senetlerin kapsamı dışında kalan diğer menkul kıymetlerin izlendiği hesaptır. Bu hesapta "Kâr-Zarar Ortaklığı Belgesi" ve "Diğer Çeşitli Menkul Kıymetler"e ilişkin değer hareketleri izlenir.

Çıkarılmış bonolar ve senetlerin kapsamı dışında, çıkarılmış diğer menkul kıymetler nominal bedelleri üzerinden bu hesaba alacak, ilgili hesaplara borç kaydedilir. Menkul kıymetlerin ödenmeleri durumunda hesaba borç kaydedilir.

***Örnek:*** Özce A.Ş. tarafından çıkarılan 30.000 TL nominal bedelli Kâr-Zarar Ortaklığı Belgesi nakden 32.000 TL'ye ihraç edilmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 32.000 | |
| 306- ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER | | 30.000 |
| - Çıkarılan Finansman Bonosu İhraç Farkı | | |
| 529- DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ | | 2.000 |
| - Çıkarılan Kâr-Zarar Ortaklığı Belgesi | | |

Başabaş fiyatın üzerinde yapılan satıştan kaynaklanan 2.000 TL'lik fark pasifte "529- Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında muhasebeleştirilmiştir.

Çıkarılmış diğer menkul kıymetler itibari değerleri ile değerlenir. Yabancı para üzerinden çıkarılmış olan diğer menkul kıymetlerin itibari değerinin Türk Lirası karşılıkları değerleme kuru ile bilanço günü değerine getirilir.

Dönem sonunda, çıkarılmış diğer menkul kıymetlerin bilançonun düzenlendiği gün itibariyle işlemiş faizleri tahakkuk ettirilir. İskontolu (başa başın altında) çıkarılmış menkul kıymetlerin "308- Menkul Kıymetler İhraç Farkları" hesabında bekletilen ihraç farklarından gidere dönüşen kısım finansman giderlerine aktarılır. Yabancı paralı olan diğer menkul kıymetler varsa bunların itibari değerinin Türk Lirası karşılığı değerleme kuru ile bilanço günü değerine getirilir.

**Menkul Kıymetler İhraç Farkları (-)**

Nominal değerin altında (iskontolu) ihraç edilen tahvil, senet, bono ve diğer menkul kıymetlerin nominal değerleri ile satış fiyatı arasındaki farkların gelecek döneme ait olan kısmının izlendiği hesaptır. Aktif karakterli olan bu hesabın pasifte "30- Mali Borçlar" grubunun altında, eksi değerle yer almasındaki amaç, işletmenin mali borçlarının net tutarının görünmesini sağlamaktır.

Nominal değerin altında ihraç edilen tahvil, senet, bono ve diğer menkul kıymetlerin nominal değeri ile satış fiyatı arasındaki farklardan gelecek döneme ait olanlar ile "408- Menkul Kıymetler İhraç Farkı" hesabından bu hesaba aktarılanlar bu hesabın borcuna, menkul kıymetin vadesine paralel olarak itfa edilmesi kaydıyla hesaplanan itfa tutarları "780- Finansman Giderleri" hesabı karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

***Örnek:*** Selen A.Ş. 1 Kasım tarihinde çıkardığı 3 ay vadeli 100.000 TL tutarındaki finansman bonosunu banka aracılığıyla 70.000 TL'ye satmıştır.

1. Finansman bonosunun satış kaydı

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 70.000 | |
| 308- MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKLARI | 30.000 | |
| 305- ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER | | 100.000 |

2. Dönem sonunda 308 nolu hesapla ilgili envanter kaydı

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 20.000 | |
| - Finansman Bonosu Faiz Giderleri | | |
| 308- MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKLARI | | 20.000 |
| - Çıkarılan Finansman Bonosu İhraç Farkı | | |

Yılsonunda bilânçoda aşağıdaki görüntü oluşacaktır:

… İŞLETMESİ... TARİHLİ BİLANÇOSU

| AKTİF | | PASİF |
|---|---|---|
| | 3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR | 90.000 |
| | 30 Mali Borçlar | 90.000 |
| | 305 Çıkarılmış Bono ve Senetler | 100.000 |
| | 308 Menkul Kıymet İhraç Farkı (-) | (10.000) |

3. Ertesi yıl vade sonunda ödeme sırasında yapılacak kayıt

| | | |
|---|---|---|
| 305- ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER | 100.000 | |
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 10.000 | |
| - Finansman Bonosu Faiz Giderleri | | |
| 308- MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKLARI | | 10.000 |
| 102- BANKALAR | | 100.000 |

**Diğer Mali Borçlar**

"30 Mali Borçlar" grubunda anılan hesap kalemlerinin hiçbirisinin kapsamına alınamayan bir borç doğduğunda bu hesaba alacak, ödendiğinde ise borç kaydedilir.

**B) Ticari Borçlar**

İşletmenin ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçlarının kaydedildiği hesapları kapsar. Borcun kime olduğu değil, ticari faaliyet nedeniyle doğup doğmaması ayırt edici unsurdur. Ticari faaliyetler dışındaki ilişkilerden doğan borçlar burada değil, "33 Diğer Borçlar" grubundaki ilgili hesaplarda takip edilir.

Bu grup aşağıdaki hesaplardan oluşmaktadır:

**32 TİCARİ BORÇLAR**

**320 Satıcılar**

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından ortaya çıkan senetsiz borçlarının izlendiği hesaptır.

**321 Borç Senetleri**

İşletmenin ticari faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından doğan, senede bağlanmış ticari borçlarının izlendiği hesaptır.

**322 Borç Senetleri Reeskontu (-)**

Dönem sonunda vadeleri ertesi yıl dolacak olan senetlerin bilanço tarihi ile vade sonu arasındaki süreye isabet eden reeskont tutarlarının kaydedildiği hesaptır.

**323**

**324**

**325**

**326 Alınan Depozito ve Teminatlar**

Üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı, nakit olarak alınan depozito ve teminatların izlendiği hesaptır.

**327**

**328**

**329 Diğer Ticari Borçlar**

"32 Ticari Borçlar" grubunda bulunan hesap kalemlerinin hiç birisinin kapsamına alınamayan ticari borçların izlendiği hesaptır.

**Satıcılar**

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından ortaya çıkan senetsiz borçlarının izlendiği hesaptır. Mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senetsiz borçların işletmenin ortaklarına, ana kuruluşuna, iştiraklerine veya bağlı ortaklıklarına olması halinde, bu borçlar ticari borçlar kapsamında 320 nolu hesapta muhasebeleştirilir ancak bunlar bilanço dipnotlarında gösterilir.

İşletmelerin muhasebe uygulamalarında önemli bir yer tutan hesabın işleyişinde, aşağıdaki tutarlar hesabın alacağına kaydedilir:

i. Alışın gerçekleşmesi ile birlikte, satışa konu olan mal ve hizmet bedellerinin kredili olan kısımları,

ii. Anlaşma gerektiriyorsa, satıcı tarafından ödenen giderler,

iii. Anlaşma gerektiriyorsa, cari hesaba yürütülen faizler,

iv. Yabancı paralı bir borcun, değerleme kuru ile değerlenmesi dolayısıyla, artan Türk parası tutarı

v. Borcu artıran diğer sebepler.

Hesap aşağıdaki hallerde borçlanarak işletmenin satıcılara olan senetsiz borcu azalır.

i. Satıcıya nakden veya hesaben yapılan ödemeler,

ii. Satın alınan malın iadesi,

iii. Satıcının uyguladığı iskontolar,

iv. Yabancı paralı bir borcun, değerleme kuru ile değerlenmesi dolayısıyla, azalan Türk parası tutarı,

v. Diğer sebepler.

Satıcılar hesabında dikkat edilmesi gereken konu, kredili olarak satın alınan mal ve hizmetin işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgisi olup olmadığıdır. Ana faaliyet konusu dışındaki alımlar için yapılan borçlanmalar bu hesapta değil "336- Diğer Çeşitli Borçlar" hesabında izlenir. Örneğin kredili olarak satın alınan kırtasiye malzemesine ilişkin borç, kırtasiye alım satımı ile uğraşan bir işletme için "320- Satıcılar" hesabında izlenmesi gerekirken, diğer işletmeler için "336- Diğer Çeşitli Borçlar" hesabında izlenmesi gereken bir borçtur.

***Örnek:*** Satıcı Özet A.Ş. ile işletme arasında yıl içinde gerçekleştirilen işlemler aşağıdaki gibidir:

1. İşletme tanesi 20.000 TL olan bir maldan 12 adet almıştır.

2. Daha sonra bu mallardan bir tanesini istenilen niteliklere uymadığı için iade etmiştir.

3. Anlaşma gereği, iade edilen malın gönderilmesi için nakten ödenen 5.000 TL'lik nakliye bedeli satıcının hesabına yansıtılmıştır.

4. Alıcılardan birisinin üzerine, satıcı lehine 100.000 TL'lik bir poliçe düzenlenerek kabul için alıcıya gönderilmiştir.

5. Ertesi gün alıcı poliçeyi kabul ederek göndermiştir.

6. Satıcıya 30.000 TL'lik bir çek ciro edilmiştir.

7. Satıcı geriye kalan borç nakden ödenirken, zamanından önce ödeme yapıldığı için 3.000 TL'lik indirim yapmıştır.

1. Ticari malın alınması

| | | |
|---|---|---|
| 153- TİCARİ MALLAR | 240.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 43.200 | |
| 320- SATICILAR | | 283.200 |
| - Özet Anonim Şirketi | | |

2. Alınan ticari malın satıcıya iadesi

| | | |
|---|---|---|
| 320- SATICILAR | 23.600 | |
| - Özet Anonim Şirketi | | |
| 153- TİCARİ MALLAR | | 20.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 3.600 |

3. Nakliye bedelinin ödenmesi

| | | |
|---|---|---|
| 320- SATICILAR | 5.000 | |
| - Özet Anonim Şirketi | | |
| 100- KASA | | 5.000 |

4. Poliçe düzenlenerek kabule gönderilmesi

| | | |
|---|---|---|
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | 100.000 | |
| - Kabuldeki Poliçelerimizi Alanlar | | |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | | 100.000 |
| - Kabuldeki Poliçelerimiz | | |

5. Poliçenin kabulden sonra geri alınarak satıcıya verilmesi

| | | |
|---|---|---|
| 320- SATICILAR | 100.000 | |
| - Özet Anonim Şirketi | | |
| 120- ALICILAR | | 100.000 |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | 100.000 | |
| - Kabuldeki Poliçelerimiz | | |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | | 100.000 |
| - Kabuldeki Poliçelerimizi Alanlar | | |

6. Çekin ciro edilmesi

| | | |
|---|---|---|
| 320- SATICILAR | 30.000 | |
| - Özet Anonim Şirketi | | |
| 101- ALINAN ÇEKLER | | 30.000 |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | 30.000 | |
| - Cirolarımızdan Alacaklar | | |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | | 30.000 |
| - Cirolarımızdan Borçlar | | |

7. Satıcıya borcun ödenmesi

| | | |
|---|---|---|
| 320- SATICILAR | 85.000 | |
| - Özet Anonim Şirketi | | |
| 100- KASA | | 82.000 |
| 649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR | | 3.000 |
| -Alış İskontosu Gelirleri | | |

Satıcılara olan Türk Lirası borçlar mukayyet değeri ile değerlenirken; yabancı paralı borçlar ise bilanço günündeki kur ile değerlendirilerek, tutarları bilanço günü değerine getirilir. Dönem sonunda aşağıdaki envanter işlemleri yapılır:

i. Satıcılar ile mutabakat sağlanarak kayıtlarda görülen borç tutarının doğruluğu araştırılır. Mutabakat işlemleri sırasında ortaya çıkan farklar nedeniyle işletmenin yapması gereken düzeltme kayıtları varsa bunlar yapılarak mutabakat sağlanır.

***Örnek:*** Satıcıdan alınan hesap özetinde, ciro edilen 200.000 TL'lik bir senedin unutulmadan dolayı hesaplarda yer almadığı görülmüştür.

| | | |
|---|---|---|
| 320- SATICILAR | 200.000 | |
| 120- ALACAK SENETLERİ | | 200.000 |

ii. Anlaşma gereği yapılan faiz tahakkukları hesaba yansıtılır.

***Örnek:*** Satıcının gönderdiği dekonttan hesaba 1.200 TL faiz yürütüldüğü anlaşılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 1.200 | |
| - Satıcılar Faiz Giderleri | | |
| 320- SATICILAR | | 1.200 |

iii. Satıcılara olan yabancı paralı borçlar bilanço günündeki değerleme kuru ile değerlenerek bilanço günündeki değerine getirilir.

***Örnek:*** Yurtdışı satıcılara olan 1.000 yabancı paralık borç 1 YP 1,50 TL kuru üzerinden daha önce kayıtlara alınmıştır. Dönem sonunda 1 YP 1,65 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 656- KAMBİYO ZARARLARI | 150 | |
| 320- SATICILAR | | 150 |
| 1.000 x (1,65-1,50) = 150 | | |

iv. Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketlerde 3 aydan uzun vadeye sahip senetsiz borçlar reeskont işlemine tabi tutulurlar.

***Örnek:*** İşletmenin reeskonta tabi tutulması gereken ticari borçlarına 2.250 TL'lik faiz hesaplanmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 320- SATICILAR | 2.250 | |
| 647- REESKONT FAİZ GELİRLERİ | | 2.250 |
| - Satıcılar Reeskont Faiz Gelirleri | | |

Bu kayıt izleyen dönemin başında "320- Satıcılar" hesabına alacak, "657- Reeskont Faiz Giderleri" hesabına borç kaydedilmek suretiyle kapatılacaktır.

**Borç Senetleri**

İşletmenin ticari faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından doğan, senede bağlanmış ticari borçlarının izlendiği hesaptır. Ortaklar, ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan senetli ticari borçlar da bu hesapta yer alırken, ayrıca bunların dökümü bilanço dipnotlarında gösterilmelidir. İşletmenin keşide ettiği vadeli çekler de bu hesapta izlenir.

Senedin imzalanması veya işletme üzerine düzenlenmiş poliçenin kabulü ile hesap alacaklanır, ödenmesi sonucunda borçlanır.

Satıcılar hesabında olduğu gibi borç senetleri hesabında da dikkat edilmesi gereken konu, satın alınan mal ve hizmetin işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgisi olup olmadığıdır. Ana faaliyet konusu dışındaki alımlar için imzalanan senetler bu hesapta değil "336- Diğer Çeşitli Borçlar" hesabında izlenir.

***Örnek:*** İşletme satın aldığı 50.000 TL'lik ticari mal karşılığı olarak bir senet düzenleyerek vermiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 153- TİCARİ MALLAR | 50.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 9.000 | |
| 321- BORÇ SENETLERİ | | 59.000 |
| - TL Borç Senetleri | | |

Nominal değerleri üzerinden kayıtlara alınan Türk Lirası senetler ile düzenlendiği tarihteki Türk Lirası değeri üzerinden değerlenen yabancı paralı senetler, bilanço gününde tasarruf değeri ile değerlenir.

***Örnek:*** İşletme satın aldığı ticari mal karşılığında 2.000 Yabancı Para (YP) tutarında bir senet düzenleyerek vermiştir. Senedin düzenlendiği tarihte 1 YP = 1,25 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 153- TİCARİ MALLAR | 2.500 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 450 | |
| 321- BORÇ SENETLERİ | | 2.950 |
| - TL Borç Senetleri | | |
| (2.000 x 1.25 = 2.500) | | |

***Örnek:*** Vadesi gelen 12.500 TL'lik bir senet ödenmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 321- BORÇ SENETLERİ | 12.500 | |
| - TL Borç Senetleri | | |
| 100- KASA | | 12.500 |

Dönem sonunda, vadesi gelecek döneme sarkan borç senetlerinin bilanço günü ile vade arasında geçecek süreye ilişkin faizi hesaplanarak "322- Borç Senetleri Reeskontu" hesabına alınır. Bu işlem senedin tasarruf değerinin belirlenmesi işlemidir. Türk Lirası senetlerin tasarruf değeri hesaplanırken reeskont değerinin hesaplanmasında, senedin üzerinde faiz oranı belirtilmiş ise belirtilen bu oran, belirtilmemiş ise Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası resmi iskonto oranı kullanılır. Yabancı paralı senetlerin reeskontunda da öncelikle senedin üzerinde faiz oranının belirtilip belirtilmediğine bakılır, eğer belirtilmemişse bilanço gününde geçerli olan (LIBOR) "Londra Bankalar Arası Faiz Oranı" kullanılır.[6]

***Örnek:*** İşletmede dönem sonunda yapılan çalışmalar sonucunda borç senetleri için 2.500 TL reeskont hesaplanmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 322- BORÇ SENETLERİ REESKONTU | 2.500 | |
| - Borç Senetleri Reeskontu | | |
| 647- REESKONT FAİZ GELİRLERİ | | 2.500 |

Yabancı paralı senetler bilanço günündeki kur ile değerlendirilerek, tutarları bilanço günü değerine getirilir. Senedin düzenlendiği günkü kur ile bilanço günündeki kur arasında fark varsa borç senedine yansıyan tutar "646- Kambiyo Kârları" hesabında ya da "656- Kambiyo Zararları" hesabında muhasebeleştirilir.

***Örnek:*** İşletmede 1.250 TL olarak kayıtlara alınmış 1.000 YP'lik bir borç senedi bulunmaktadır. Dönem sonunda 1 YP 1,20 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 321- BORÇ SENETLERİ | 50 | |

[6] [6] 30 Eylül 2024 tarihi itibariyle uluslararası LIBOR oranlarının tespit edilmesi durdurulmuştur. LIBOR oranları yerine her para birimi için yeni oranlar belirlenmeye başlamıştır. (Örneğin SONIA- GBP, SOFR- USD). Ancak Vergi Usul Kanun'da herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Bkz. https://www.bankofengland.co.uk/news/2024/october/the-end-of-libor

| | | |
|---|---|---|
| - Yabancı Paralı Borç Senetleri<br>646- KAMBİYO KÂRLARI<br>(1,25 – 1,20) x 1.000 = 50 | | 50 |

**Borç Senetleri Reeskontu (-)**

Dönem sonunda vadeleri ertesi yıl dolacak olan senetlerin bilanço tarihi ile vade sonu arasındaki süreye isabet eden reeskont tutarlarının kaydedildiği hesaba, bir formül yardımıyla hesaplanacak reeskont tutarları borç, "647- Reeskont Faiz Gelirleri" hesabına alacak kaydedilir. İzleyen yıl bu kayıt "657- Reeskont Faiz Giderleri" hesabına aktarılarak kapatılır.

Reeskont tutarının hesaplanmasında iç iskonto olarak anılan formül kullanılır.

$$\sum_{i=1}^{n} \frac{a.n.t}{36.500 + (n.t)}$$

Bu formüldeki değerler aşağıdaki gibi ifade edilir.

a = Anapara

n = Vadeye kalan gün sayısı

t = Faiz oranı

***Örnek:*** Dönem sonunda işletmenin borç senetleri envanteri aşağıdaki gibidir:

| Senedin Vadesi | Senedin Tutarı |
|---|---|
| 10 Ocak | 17.000 TL |
| 5 Şubat | 20.000 TL (2.000 YP x 10 TL) |

Senetlerin üzerinde belirtilen faiz oranı %60'tır. Dönem sonunda 1 YP 12 TL'dır.

1. Türk Liralı senedin reeskontunun hesaplanması

$$\sum_{i=1}^{n} \frac{a.n.t}{36.500 + (n.t)}$$

$$\frac{17.000\,x10\,x60}{36.500\ + (10\,x60)} = 275 \text{ TL}$$

2. Yabancı Paralı senedin reeskontunun hesaplanması

Bu hesaplama istenirse dönem sonu kurla değerlenmiş anapara (2.000 x 12 = 24.000 TL) üzerinden yapılabilir, istenirse yabancı paralı tutar (2.000 YP) üzerinden yapılabilir. Yabancı paralı tutar üzerinden yapılacak olursa çıkan değerin değerleme günü kuruyla çarpılması gerekir.

$$\sum_{i=1}^{n} \frac{a.n.t}{36.500 + (n.t)} = \frac{24.000\,x36\,x60}{36.500\ + (36\,x60)} = 1.341 \text{ TL}$$

ya da

$$\sum_{i=1}^{n} \frac{a.n.t}{36500 + (n.t)} = \frac{2.000\,x36\,x60}{36.500\ + (36\,x60)} = 111{,}74 \text{ YP}$$

111,74 x 12 = 1.341 TL

3. Reeskont işleminin dönem sonundaki muhasebe kaydı

| | | | |
|---|---|---|---|
| 322- BORÇ SENETLERİ REESKONTU | | 1.616 | |
| - TL Borç Senetleri Reeskontu | 275 | | |
| - YP Borç Senetleri Reeskontu | 1.341 | | |
| 647- REESKONT FAİZ GELİRLERİ | | | 1.616 |

4. Reeskont kaydının ertesi dönemin başında kapatılması

Reeskont işlemi gerçekte bir gelir değil, dönem sonunda yapılan bir değer düzeltme işlemidir. Bu nedenle kullanılan gelir hesabının ve bilanço hesabının, izleyen dönem açılışta düzeltilmesi gerekir. Bilanço hesabı yeni döneme de aynı isimle aktarıldığından ters kayıt yapılarak kapatılabilir. Ancak gelir hesabı dönem sonunda "690- Dönem Kârı veya Zararı" hesabına aktarılarak kapatılmış bulunmaktadır. Bu nedenle yeni dönemde yapılacak düzeltme ancak ilgili tutarın gider kaydedilmesi suretiyle olur.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 657- REESKONT FAİZ GİDERLERİ | | 1.616 | |
| 322- BORÇ SENETLERİ REESKONTU | | | 1.616 |
| - TL Borç Senetleri Reeskontu | 275 | | |
| - YP Borç Senetleri Reeskontu | 1.341 | | |

**Alınan Depozito ve Teminatlar**

Üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı, nakit olarak alınan depozito ve teminatların izlendiği hesaptır. Teminat olarak menkul kıymet, senet, emtia gibi değerlerin alınması halinde bunlar nazım hesaplarda izlenir.

Alınan depozito ve teminatlar bu hesabın alacağına, geri verilenler veya mahsup işlemine tabi tutulanlar borcuna kaydedilir.

**Örnek:** İşletme açtığı bir ihale nedeniyle bir firmadan geçici teminat olarak 20.000 TL nakit, 15.000 TL'de teminat mektubu almıştır. Bir süre sonra ihaleyi kazanamayan firmanın teminatları iade edilmiştir.

1. Nakit teminatın alınması

| | | | |
|---|---|---|---|
| 100- KASA | | 20.000 | |
| 326- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR | | | 20.000 |
| - Satıcılardan Alınan Depozito ve Teminat | | | |

2. Teminat mektubunun alınması

| | | | |
|---|---|---|---|
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | | 15.000 | |
| - Teminat Mektubundan Alacaklar | | | |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | | | 15.000 |
| - Teminat Mektubundan Borçlar | | | |

3. Teminatların iade edilmesi

| | | |
|---|---|---|
| 326- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR<br>- Satıcılardan Alınan Depozito ve Teminat<br>100- KASA | 20.000 | <br><br>20.000 |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR<br>- Teminat Mektubundan Borçlar<br>9XX- NAZIM HESAPLAR<br>- Teminat Mektubundan Alacaklar | 15.000 | <br><br>15.000 |

İhaleyi kazanıp da yükümlülüğünü yerine getirmeyen ya da eksik olarak yerine getiren yüklenicinin teminatı anlaşmaya göre kısmen veya tamamen irat kaydedilebilir. Bu durumda "326- Alınan Depozito ve Teminatlar" hesabı borçlandırılarak kapatılırken, "679- Olağandışı Gelir ve Kârlar" hesabı alacaklandırılır.

***Örnek:*** Bir mal satılırken verilen şişelerin karşılığında 10.000 TL tutarında depozito alınmıştır. Daha sonra bu şişelerden 2.000 TL'lik kısmının kırıldığı öğrenilmiştir.

1. Depozito bedelinin alınması

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA<br>326- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR<br>- Alıcılardan Alınan Depozito ve Teminat | 10.000 | <br>10.000 |

2. Kırılan şişelerin kayıtlardan çıkartılması

| | | |
|---|---|---|
| 326- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR<br>- Alıcılardan Alınan Depozito ve Teminat<br>256- DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR | 2.000 | <br><br>2.000 |

Alınan depozito ve teminatlar, mukayyet değerleri ile değerlenirler. Yabancı para olarak alınan depozito ve teminatlar alındığı günkü kurla kayıtlara alınır.

Dönem sonunda, alınan depozito ve teminat miktarlarına ilişkin mutabakat yapılır. Yabancı para olarak alınan depozito ve teminatlar ise bilanço günündeki değerleme kurları üzerinden değerlenerek bilanço günündeki değerine getirilir.

**Diğer Ticari Borçlar**

"32 Ticari Borçlar" grubunda bulunan hesap kalemlerinin hiç birisinin kapsamına alınamayan ticari borçların doğması halinde bu hesap alacaklandırılırken, ödenmesi halinde borçlandırılır.

**C) Diğer Borçlar**

Bu hesap grubu, herhangi bir ticari nedene dayanmadan oluşmuş ve en çok bir yıl içinde ödenmesi düşünülen borçların kaydedildiği hesapları kapsar. Bu gruptaki borçlar senetli - senetsiz, Türk paralı - yabancı paralı oluşlarına göre ticari borçlarda olduğu gibi değerlenir. Dönem sonunda da envanter işlemleri ticari borçlarda olduğu gibi yapılır.

Bu grupta aşağıdaki hesaplara yer verilmiştir:

**33 DİĞER BORÇLAR**

**331 Ortaklara Borçlar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklara olan senetli veya senetsiz olarak borçlu bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır.

**332 İştiraklere Borçlar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla iştiraklerine olan senetli veya senetsiz borçlarının izlendiği hesaptır.

**333 Bağlı Ortaklıklara Borçlar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla bağlı ortaklıklarına olan senetli veya senetsiz borçlarının izlendiği hesaptır.

**334**

**335 Personele Borçlar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla personeline olan senetli veya senetsiz borçlarının izlendiği hesaptır.

**336 Diğer Çeşitli Borçlar**

Ticari nitelikte olmayıp "33 Diğer Borçlar" grubundaki hesaplardan hiçbirisinin kapsamına alınamayan çeşitli borçların izlendiği hesaptır.

**337 Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)**

Bilanço gününde, diğer borçlar gurubundaki senetli borçların değerlemesini sağlamak amacı ile borç senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlendiği hesaptır.

**338**

**339**

**Ortaklara Borçlar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklara senetli veya senetsiz olarak borçlu bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır. Şahıs işletmelerinde ortaklar bulunmayıp işletme sahibi bulunduğundan işletmenin bunlara olan bu nitelikteki borçları da aynı hesapta izlenir. İşletmenin ortaklarıyla veya işletme sahibiyle olan esas faaliyet konusuyla ilgili borç - alacak ilişkilerinde bu hesap değil, "32 Ticari Borçlar" grubundaki ilgili hesaplar kullanılır. Ancak bu tutarlar bilanço dipnotlarında açıklanır.

Ortaklara borç doğduğunda hesaba alacak, ödendiğinde borç kaydedilir.

***Örnek:*** İşletme, ortaklarından Bay A'dan senetsiz olarak 175.000 TL'lik kredi almış, daha sonra 25.000 TL faizi ile ortağa ödemiştir.

1. Kredinin alınması

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 175.000 | |
| 331- ORTAKLARA BORÇLAR<br>- Ortaklara Senetsiz Borçlar | | 175.000 |

2. Kredinin faiziyle birlikte ödenmesi

| | | |
|---|---|---|
| 331- ORTAKLARA BORÇLAR | 175.000 | |
| - Ortaklara Senetsiz Borçlar | | |
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 25.000 | |
| - Ortaklara Faiz Giderleri | | |
| 100- KASA | | 200.000 |

**İştiraklere Borçlar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla iştiraklerine olan senetli veya senetsiz borçlarının izlendiği hesaptır. İşletmenin iştirakleriyle olan esas faaliyet konusuyla ilgili borç - alacak ilişkilerinde bu hesap değil, "32 Ticari Borçlar" grubundaki ilgili hesaplar kullanılır. Ancak bu tutarlar bilanço dipnotlarında açıklanır.

Borcun doğması halinde bu hesaba alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir.

***Örnek:*** İşletmenin yaptığı genel kurulda, dağıtılma kararı alınan kârının 15.000 TL'lik kısmının iştiraki olan Çakır Anonim Şirketi'ne ait olduğu anlaşılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 570- GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI | 15.000 | |
| 332- İŞTİRAKLERE BORÇLAR | | 15.000 |

**Bağlı Ortaklıklara Borçlar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla bağlı ortaklıklarına olan senetli veya senetsiz borçlarının izlendiği hesaptır. İşletmenin bağlı ortaklıklarıyla olan esas faaliyet konusuyla ilgili borç - alacak ilişkilerinde bu hesap değil, "32 Ticari Borçlar" grubundaki ilgili hesaplar kullanılır. Ancak bu tutarlar bilanço dipnotlarında açıklanır.

Borcun doğması halinde bu hesaba alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir.

**Personele Borçlar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla personeline olan senetli veya senetsiz borçlarının izlendiği hesaptır.

Tahakkuk eden personele borçlar (ücret, pirim, ikramiye gibi) bu hesabın alacağına, ödenmesi durumunda borcuna kaydedilir.

i. Ücret bordrosunun net tutarı personele ödenene kadar bu hesaba alacak kaydedilir, yapılan ödemeler ise bu hesaba borç yazılır.

***Örnek:*** İşletmenin Ocak ayı bordrosundan alınan bilgiler aşağıdaki gibidir. İşçilikler personel servisinde çalışan personele aittir.

| | | |
|---|---|---|
| SSK İşçi payı | : | 26.600 TL |
| SSK İşveren payı | : | 37.000 TL |
| Gelir Vergisi | : | 48.300 TL |
| Damga Vergisi | : | 800 TL |
| Net Ücret | : | 124.300 TL |

1. Bordro unsurlarının tahakkuk ettirilmesi

| | | |
|---|---|---|
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 237.000 | |
| - Memur Ücret ve Giderleri | | |
| 335- PERSONELE BORÇLAR | | 124.300 |
| - Ödenecek Ücretler | | |
| 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | | 49.100 |
| - Ödenecek Gelir Vergisi 48.300 | | |
| - Ödenecek Damga Vergisi 800 | | |
| 361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ | | 63.600 |
| - Ödenecek SSK İşçi Payı 26.600 | | |
| - Ödenecek SSK İşveren Payı 37.000 | | |

2. Ödeme kaydı

| | | |
|---|---|---|
| 335- PERSONELE BORÇLAR | 124.300 | |
| - Ödenecek Ücretler | | |
| 100- KASA | | 124.300 |

ii. Personelin seyahat dönüşünde beyan ettiği giderlerin aldığı avansı aşması durumunda avansı aşan miktar, beyan sırasında göreve giden personele ödenemez ise, daha sonra ödenmek üzere bu hesaba alınır.

***Örnek:*** Personele seyahate giderken verilen ve "196- Personel Avansları" hesabına alınan 1.750 TL'ye karşılık, personel 1.850 TL'lik gider beyan etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 1.850 | |
| - Personel Seyahat Giderleri | | |
| 196- PERSONELE AVANSLARI | | 1.750 |
| 335- PERSONELE BORÇLAR | | 100 |
| - Personele Diğer Borçlar | | |

Personele borçlar kayıtlı değeri ile değerlenir. Dönem sonunda, işletmeden ayrılan personelin alacağı varsa, artık personel sayılmayacağından, bu hesaptan çıkartılarak "336- Diğer Çeşitli Borçlar" hesabına alınır. Personele olan borçların diğer envanter işlemleri ticari borçlarda olduğu gibi yapılır.

**Diğer Çeşitli Borçlar**

Ticari nitelikte olmayıp "33 Diğer Borçlar" grubundaki hesaplardan hiçbirisinin kapsamına alınamayan çeşitli borçlar doğduğunda bu hesaba alacak, ödendiğinde ise borç kaydı yapılır.

**Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)**

Bilanço gününde, "33 Diğer Borçlar" grubundaki senetli borçların tasarruf değeriyle değerlenmesini sağlamak amacı ile senetli borçlar için ayrılan reeskont tutarlarının izlenmesine yarayan hesaba, hesaplanan reeskont tutarları borç kaydedilirken "647- Reeskont Faiz Gelirleri" hesabına alacak kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap "657- Reeskont Faiz Giderleri" hesabı kullanılarak kapatılır.

**D) Alınan Avanslar**

Gerek satışlar, gerek satış sözleşmeleri, gerekse diğer nedenlerle işletme tarafından üçüncü kişilerden alınan avansların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan hesaplar kayıtlı değeri ile değerlenirler. Yabancı paralı avansların TL karşılığı ise değerleme günü kuruna getirilir. Dönem sonunda da yabancı paralı alınan avansların kayıtlı değeri, bilanço günündeki değerine getirilir.

Bu grupta aşağıdaki hesap yer alır:

**34 ALINAN AVANSLAR**

**340 Alınan Sipariş Avansları**

İşletmenin yurt içine veya yurt dışına satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır.

**341**

**342**

**343**

**344**

**345**

**346**

**347**

**348**

**349 Alınan Diğer Avanslar**

"340 Alınan Sipariş Avansları" hesabında izlenenler dışında, işletmenin aldığı her türlü kısa vadeli avansların izlendiği hesaptır.

**Alınan Sipariş Avansları**

İşletmenin yurt içine veya yurt dışına satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarlar nakden veya hesaben alındığında bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi veya hizmetin görülmesi halinde borcuna kayıt yapılır.

***Örnek:*** Maliyet bedeli 50.000 TL olan bir parti mal 60.000 TL'ye satılmıştır. İşletmenin politikası gereği, alıcı mal bedelinin 1/3'ü olan 20.000 TL'sini banka hesabına yatırmış, bir hafta sonra malın teslimi ile birlikte geri kalan borcunu ve KDV'yi de verdiği bir çekle kapatmıştır.

1. Sipariş avansının alınması

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 20.000 | |
| 340- ALINAN SİPARİŞ AVANSLAR | | 20.000 |
| - Alıcılardan Alınan TL Sipariş Avansları | | |

2. Malın teslimi ve avansın kapatılması

| | | |
|---|---|---|
| 101- ALINAN ÇEKLER | 50.800 | |
| 340- ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI | 20.000 | |
| - Alıcılardan Alınan TL Sipariş Avansları | | |
| 600- YURT İÇİ SATIŞLAR | | 60.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 10.800 |
| 621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ | 50.000 | |
| 153- TİCARİ MALLAR | | 50.000 |

**Alınan Diğer Avanslar**

"340- Alınan Sipariş Avansları" hesabında izlenenler dışında, işletmenin aldığı her türlü kısa vadeli avansların izlendiği hesaptır.

Hesap "340- Alınan Sipariş Avansları" hesabında açıklandığı şekilde çalışır.

**E) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri**

Bu grup, yıllara yaygın taahhüt işleri yapan taahhüt işletmelerinin üstlendiği işlerden, işin gerçekleştirdikleri kısmı karşılığında aldıkları hakedişlerin izlendiği hesapları kapsar.

Bu grupta aşağıdaki hesap yer alır:

**350 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri**

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, işin tamamladıkları kısımları için düzenlenen hakediş bedellerinin izlendiği hesaptır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri bu hesaplara alacak kaydedilir. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplarda toplanan hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri kayıtlı değeri ile değerlenir.

**358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı**

**F) Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler**

İşletmenin gerek sorumlu sıfatıyla gerekse mükellef sıfatıyla olsun, ödeyeceği vergi, resim ve harç, kesinti, sigorta primi, sendika aidatları, icra taksitleri ve benzeri borçlarının izlendiği hesap grubudur. Bu gruptaki hesaplar kayıtlı değerleri ile değerlenirler.

Bu grupta aşağıdaki hesaplara yer verilmiştir.

**36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER**

**360 Ödenecek Vergi ve Fonlar**

İşletmenin ekonomik faaliyetlerde bulunmasının sonucu olarak, ilgili mali mevzuat gereğince mükellef veya sorumlu sıfatlarıyla işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonların izlendiği hesaptır.

**361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri**

İşletmenin, personelin hakedişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu, personele ilişkin sosyal güvenlik kuruluşu primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları ve işverence bu kuruluşlara ödenecek diğer yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

**362**

**363**

**364**

**365**

**366**

**367**

**368 Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler**

Kanuni süresi içerisinde ödenmesi gerekip de ödenemeyen vergi ve yükümlülükler ile erteleme ve taksitlendirme süresi bilançonun düzenlendiği tarihte bir yıldan az olan vergi yükümlülükleri kapsar.

**369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler**

"36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler" grubunda tanımlananlar dışında kalan yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

**Ödenecek Vergi ve Fonlar**

İşletmenin ekonomik faaliyetlerde bulunmasının sonucu olarak, ilgili mali mevzuat gereğince mükellef veya sorumlu sıfatlarıyla işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonların izlendiği hesaptır.

Vergi, resim, harçların tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça hesap alacaklanır, ödemeler yapıldıkça borçlanır. Böylece hesabın kalanı, vadesinde ödenmesi gereken vergi ve fonların tutarını gösterir.

Hesap aşağıdaki durumlarda alacaklanır.

i. İşletme tarafından yapılan ödemelerden kesilen vergi bulunduğunda.

***Örnek:*** İşletme ödediği bir telif için 10.000 TL vergi hesaplamıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 10.000 | |
| - Vergi, Resim ve Harçlar | | |
| 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | | 10.000 |
| - Vergi Stopajı | | |

ii. İşletmenin gelirleri üzerinden vergi ve fon payı tahakkuk ettirildiğinde.

***Örnek:*** İşletmenin hesaplanan kurumlar vergisi 125.000 TL'dir. Dönem içinde 25.000 TL kurumlar vergisi ödenmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 370- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI | 125.000 | |
| - Kurumlar Vergisi Karşılığı | | |
| 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | | 125.000 |
| - Kurumlar Vergisi | | |
| 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | 25.000 | |
| - Kurumlar Vergisi | | |
| 371- DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLERİ | | 25.000 |
| - Kurumlar Vergisi | | |

iii. İşletmenin yükümlü olduğu ve gider yazdığı bir kısım vergiler ödenmek üzere hesaba alındığında.

***Örnek:*** İşletmenin gider kaydettiği vergi tutarı 375 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 375 | |
| - Vergi, Resim ve Harçlar | | |
| 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | | 375 |

iv. Vergi sorumlusu sıfatıyla yapılan ödemelerden, vergi ve fon kesintisi yapıldığında.

Hesap aşağıdaki durumlarda borçlanır.

i. Tahakkuk ettirilen veya yapılan ödemelerden kesilip de hesaba alacak kaydedilen vergi ve fonlar ödendiğinde.

***Örnek:*** İşletmenin önceki aydan gelen ödenecek katma değer vergisi tutarı 28.000 TL'dir. Ödeme zamanında gerçekleştirilmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | 28.000 | |
| - Katma Değer Vergisi | | |
| 100- KASA | | 28.000 |

ii. Ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip vadesi geçmiş ya da ertelenmiş veya taksite bağlanmış vergi ve fonların bu hesaptan bir yıl içinde ödenecekse "368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler" hesabına, bir yıldan daha uzun sürede ödenecekse "438- Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar" hesabına aktarılmasında.

***Örnek:*** İşletmenin talebi üzerine 175.000 TL'lik vergi borcu taksitlendirilmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | 175.000 | |
| 368- VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER | | 175.000 |

**Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri**

İşletmenin, personelin hakedişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu, personele ilişkin sosyal güvenlik kuruluşu primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları ve işverence bu kuruluşlara ödenecek diğer yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

İşletme tarafından personelin hakedişlerinden kesintiler yapıldıkça bu hesaba alacak, ödemeler yapıldıkça borç kaydı yapılır.

***Örnek:*** İşletmenin pazarlama bölümünde çalışan personele ait Ocak ayı bordrosundan alınan bilgiler aşağıdaki gibidir:

| | |
|---|---|
| SSK İşçi payı | : 53.200 TL |
| SSK İşveren payı | : 74.000 TL |
| Gelir Vergisi | : 96.600 TL |
| Damga Vergisi | : 1.600 TL |
| Net Ücret | : 248.600 TL |

1. Bordro unsurlarının tahakkuk ettirilmesi

| | | | |
|---|---|---|---|
| 760- | PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ | 474.000 | |
| | - Memur Ücret ve Giderleri | | |
| | 335- PERSONELE BORÇLAR | | 248.600 |
| | - Ödenecek Ücretler | | |
| | 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | | 98.200 |
| | - Ödenecek Gelir Vergisi 96.600 | | |
| | - Ödenecek Damga Vergisi 1.600 | | |
| | 361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ | | 127.200 |
| | - SSK İşçi Payı 53.200 | | |
| | - SSK İşveren Payı 74.000 | | |

2. Ödeme kaydı

| | | | |
|---|---|---|---|
| 361- | ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ | 127.200 | |
| | - SSK İşçi Payı 53.200 | | |
| | - SSK İşveren Payı 74.000 | | |
| | 100- KASA | | 127.200 |

Ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip ertelenmiş veya taksite bağlanmış sosyal güvenlik primleri bu hesaptan bir yıl içinde ödenecekse "368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler" hesabına aktarılır.

***Örnek:*** İşletmenin birikmiş 220.000 TL'lik sigorta pirimi borcu taksitlendirilmiştir.

| | | | |
|---|---|---|---|
| 361- | ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ | 220.000 | |
| | - SSK Primleri | | |
| | 368- VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER | | 220.000 |

**Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler**

Kanuni süresi içerisinde ödenmesi gerekip de ödenemeyen vergi ve yükümlülükler ile erteleme ve taksitlendirme süresi bilançonun düzenlendiği tarihte bir yıldan az olan vergi ve yükümlülükleri kapsar.

Hesap aşağıdaki durumlarda alacaklanır.

i. İşletmenin ödemesi gerekip de vadesi geçtiği halde ödemediği vergi ve diğer yükümlülüklerin bulunması durumunda.

***Örnek:*** Ayın son günü geçtiği halde, ödenemeyen sigorta pirimleri 148.000 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ<br>- SSK Primleri | 148.000 | |
| 368- VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER<br>- Vadesi Geçmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler | | 148.000 |

ii. İşletmenin vadesi geçtiği halde ödemediği ve ilgili idari makamlara başvurarak ertelettiği veya taksitlendirdiği vergi ve diğer yükümlülüklerinin süresinin bir yıldan az olması durumunda.

Hesap, söz konusu vergi ve diğer yükümlülüklerin ödenmeleri durumunda borçlanır.

Dönem sonunda bu hesaptaki vergi ve yasal yükümlülüklerin tecil faizleri veya gecikme cezaları envanter sırasında tahakkuk yoluyla giderlere eklenir.

***Örnek:*** Daha önce tecil edilen bir vergi borcu için hesaplanan tecil faizinin, içinde bulunan yıla düşen kısmı 27.000 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 689- DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR<br>381- GİDER TAHAKKUKLARI | 27.000 | 27.000 |

Vadesi geçmiş vergi ve diğer yükümlülüklerde erteleme veya takside bağlama süresi bir yılı aştığı halde bu hesapta görünenler "438- Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar" hesabına aktarılır.

Daha önce "438- Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar" hesabında olup da bilanço tarihinde vadesi bir yılın altına düşen tutarlar ise 438 nolu hesaptan bu hesaba aktarılır.

**Ödenecek Diğer Yükümlülükler**

"36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler" grubunda tanımlananlar dışında kalan yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.

Yükümlülüğün tahakkukunu gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktığında bu hesap alacaklanırken yükümlülükler yerine getirildikçe borçlanır.

**G) Borç ve Gider Karşılıkları**

Bilânçonun düzenlendiği tarihte belirgin olarak ortaya çıkan, ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinemeyen veya tutarı bilinmekle birlikte tahakkuk edeceği zaman bilinemeyen kısa vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan hesaplar karşılık hesapları olmasına karşın, aktifi düzenleyici nitelikte hesaplar değildir.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

**37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**

**370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları**

Dönem kârı üzerinden, henüz ödeme aşamasına gelmeden hesaplanan kurumlar vergisi, diğer vergi ve kesintiler, fonlar ve benzeri diğer yükümlülükler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.

**371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)**

Mevzuat gereğince işletmenin peşin ödediği gelir ve kurumlar vergisi ile diğer yükümlülüklerinin izlendiği hesaptır.

**372 Kıdem Tazminatı Karşılığı**

Belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve bir yıl içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıkları bu hesapta izlenir.

**373 Maliyet Giderleri Karşılığı**

Aylık maliyetlerin belirlenmesi amacıyla, gelecek aylarda kesin tahakkuku yapılacak giderlerden aylık maliyetlere pay verilmesinde, tamir bakım, ikramiyeler, finansman giderleri vb. giderlere ilişkin tahmini gider karşılıklarının izlendiği hesaptır.

**374**

**375**

**376**

**377**

**378**

**379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları**

"37 Borç ve Gider Karşılıkları" grubunda anılan hesaplara alınamayan kısa vadeli diğer borç ve gider karşılıklarının izlendiği hesaptır.

**Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları**

Dönem kârı üzerinden, henüz ödeme aşamasına gelmeden hesaplanan kurumlar vergisi, diğer vergi ve kesintiler, fonlar ve benzeri diğer yükümlülükler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır. Dönem sonunda çalışır.

Dönem kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ve yasal yükümlülükler, "691- Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları" hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Böylece dönem kârı üzerinden hesaplanan yükümlülükler bilançoda borçlarımız arasında ertesi yıla devrederken aynı zamanda gelir tablosundaki ilgili yerini almaktadır. Dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları, gelir tablosunda dönem kâr veya zararından sonra gelerek net kâr / zararın görünmesini sağlamaktadır.

***Örnek:*** İşletme dönem kârı üzerinden 180.000 TL kurumlar vergisi hesaplamıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 691- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI<br>- Kurumlar Vergisi Karşılığı | 180.000 | |
| 370- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI<br>- Kurumlar Vergisi Karşılığı | | 180.000 |

Vergi tahakkukunun kesinleşmesi durumunda borç kaydedilerek hesap kapatılır ve ilgili tutar "371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri" ile mahsup edilerek kalan tutar "360- Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabına aktarılır.

***Örnek:*** Ertesi dönem beyanname verilmiş ve tahakkuk işlemleri yapılmıştır. Peşin ödenen kurumlar vergisi 70.000 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 370- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI<br>- Kurumlar Vergisi Karşılığı | 180.000 | |
| 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR<br>- Kurumlar Vergisi | | 110.000 |
| 371- DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ<br>- Peşin Ödenen Kurumlar Vergisi Karşılığı | | 70.000 |

**Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)**

"370- Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları" hesabıyla mahsup edilmek üzere "193- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar" hesabından yapılan aktarmalar bu hesabın borcuna kaydedilir. Beyanname verilmesi sırasında tahakkuk eden tutarlar ve gelir vergisinden mahsup edilen tutarlar ise bu hesaba alacak kaydedilir. "193- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar" hesabından aktarılacak tutar en çok "370- Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları" hesabındaki tutar kadar olabilir. Fazlalık varsa 193 nolu hesapta bekletilir.

***Örnek:*** İşletmenin dönem içinde peşin olarak ödediği ve 193 nolu hesaba aldığı tutar 35.000 TL'dir. Dönem kârı üzerinden hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları ise 28.000 TL'dir.

1. Dönem sonunda 193 nolu hesabın 371 nolu hesaba aktarılması

| | | |
|---|---|---|
| 371- DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ<br>193- PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR | 28.000 | 28.000 |

193 hesabın borcunda 35.000 TL olduğu halde ancak bunun 28.000 TL'si ödenecek vergiyle karşılaştırılabilmiştir.

193- PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR

| B | H | A |
|---|---|---|
| 35.000 | 28.000 | |

"371- Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri" hesabı daha sonra "370- Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları" hesabıyla mahsup edilecektir.

**Kıdem Tazminat Karşılığı**

Belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve bir yıl içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminat karşılıklarının izlendiği hesap, işletmede çalışanların tabi olduğu mevzuata (İş Kanunu, Emekli Sandığı Kanunu gibi) göre bölümlenebilir.

"472- Kıdem Tazminatı Karşılığı" hesabından, yıl içinde ödeneceğinin öngörülmesi nedeniyle yapılan aktarmalar bu hesaba alacak, ödemeler ise borç kaydedilir.

***Örnek:*** Dönem sonu çalışmaları sırasında, işletmede izleyen yılda emekli olması beklenen personelin önceden ayrılmış ve 472 nolu hesaba alınmış kıdem tazminatı tutarı 75.000 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 472- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | 75.000 | |
| - Kıdem Tazminatı Karşılığı | | |
| 372- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | | 75.000 |
| - Kıdem Tazminatı Karşılığı | | |

İzleyen yıl bu tutar ödendiğinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

| | | |
|---|---|---|
| 372- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | 75.000 | |
| - Kıdem Tazminatı Karşılığı | | |
| 100- KASA | | 75.000 |

**Maliyet Giderleri Karşılığı**

Aylık maliyetlerin belirlenmesi amacıyla, gelecek aylarda kesin tahakkuku yapılacak giderlerden aylık maliyetlere pay verilmesinde, tamir bakım, ikramiyeler, finansman giderleri vb. giderlere ilişkin tahmini gider karşılıklarının izlendiği hesaptır.

Aylık maliyetlere yüklenecek tahmini gider karşılıkları bu hesaba alacak, bu giderlerin kesin tutarları belli olduğunda ise borç kaydedilir.

***Örnek:*** Yılda iki ikramiye dağıtan bir işletmede yapılan tahminlere göre her aya düşen ikramiye payı 1.000 TL'dir. Haziran ayında yapılan hesaplama sonucunda 7.200 TL ikramiye ödendiği anlaşılmıştır.

1. Ocak-Mayıs aylarında her ay sonunda 1.000 TL karşılık yoluyla maliyetlere yansıtılacaktır.

| | | |
|---|---|---|
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 1.000 | |
| - Memur Ücret ve Giderleri | | |
| 373- MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI | | 1.000 |
| - Memur Ücret ve Giderleri Karşılığı | | |

373- MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI H.

| |
|---|
| 1.000 Ocak |
| 1.000 Şubat |
| 1.000 Mart |
| 1.000 Nisan |
| 1.000 Mayıs |

2. Haziran ayında fiili ikramiye ödemesinin kayıtlara alınması (İkramiye tahakkuk kaydı ihmal edilip, doğrudan ödeme kaydına yer verilmiştir.)

| | | |
|---|---|---|
| 180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER | 1.000 | |
| 373- MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI | 5.000 | |
| - Memur Ücret ve Gider Karşılığı | | |
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 1.200 | |
| - Memur Ücret ve Giderleri | | |
| 100- KASA | | 7.200 |

Her aya yansıtılması gereken ikramiye gideri 1.200 TL olması gerekirken eksik olarak 1.000 TL olarak hesaplanmış ve beş ay boyunca bu şekilde dağıtılmıştır. Haziran ayında doğrusu olduğu üzere 1.200 TL yansıtılmıştır. "373- Maliyet Giderleri Karşılığı" hesabı kapatılırken ödeme ile karşılık arasındaki 1.000 TL'lik (beş aylık) fark, gelecek aylara paylaştırılmak üzere "180- Gelecek Aylara Ait Giderler" hesabına alınmıştır. Aralık ayına kadar tahmini tutarla yükleme yapılacak, Aralık ayı sonunda ise fiili tutarla karşılaştırılacaktır.

**Diğer Borç ve Gider Karşılıkları**

"37 Borç ve Gider Karşılıkları" grubunda anılan hesaplara alınamayan kısa vadeli diğer borç ve gider karşılıklarının izlendiği hesaptır.

Bu grubun yukarıda belirtilen hesapları içinde yer almayan ve önemlilik kavramına göre de ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi mümkün olmayan borç ve diğer gider karşılıkları bu hesaba alacak, ödenmeleri veya karşılığın kısmen ya da tamamen iptali halinde de borç kaydedilir.

**H) Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları**

Bu grup bilançoda dönemsellik kavramı gereğince yer alan, dönem ayırıcı işlemler gruplarından bir tanesidir. Cari dönemde ortaya çıkan, ancak gelecek aylara ait gelirler ile içinde bulunulan döneme ait olup ödenmesi gelecek aylarda yapılacak giderler bu grupta yer alır.

Gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları grubu iki hesaptan oluşmaktadır:

**38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**

**380 Gelecek Aylara Ait Gelirler**

Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil edilen gelirlerin bir yıldan kısa süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır.

**381 Gider Tahakkukları**

Gelecek aylarda ödenecek ve kesinlikle belgeye dayalı, tutarları bilinen gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır.

**382**

**383**

**384**

**385**

**386**

**387**

**388**

**389**

**Gelecek Aylara Ait Gelirler**

Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil edilen gelirlerin bir yıldan kısa süreye ait kısımlarının izlendiği hesaptır.

Bilanço döneminin farklı olması gelecek aylara ait gelirlerin belirlenmesinde de farklılıklar yaratmaktadır. Buna göre finansal tablolarını yıllık olarak çıkartan işletmelerde; izleyen yılın aylarıyla; finansal tablolarını aylık (aylık, üç aylık veya altı aylık) dönemler itibariyle çıkartan işletmelerde ise; tabloların düzenlendiği aydan itibaren izleyen aylarla ilgili olarak tahsil edilen gelirler, bu hesaplarda bekletilir.

Peşin tahsil edilen gelirler bu hesabın alacağına kaydedilir. Ait olduğu dönemde ilgili gelir hesaplarına devredilir.

Bu hesap aşağıdaki durumlarda alacaklanır.

i. Gelirin tahsil edilmesi anında gelecek aylara ait olduğunun bilinmesi.

**Örnek:** İşletme 1 Şubat 20XX tarihinde bir binasını üç yıllığına 72.000 TL'ye kiraya vermiş ve kira bedelini peşin olarak tahsil etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 72.000 | |
| 380- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER | | 24.000 |
| - Gelecek Aylara Ait Kira Gelirleri | | |
| 480- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER | | 26.000 |
| - Gelecek Yıllara Ait Kira Gelirleri | | |
| 649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR | | 22.000 |
| - Kira Gelirleri | | |
| (2.000TL x 11 ay = 22.000TL) | | |
| (2.000TL x 12 ay = 24.000TL) | | |
| (2.000TL x 13 ay = 26.000TL) | | |

ii. Gelirin tahsil edilmesi anında gelecek aylara ait olduğunun bilinememesi veya hatayla bir gelir hesabına alınması durumunda, finansal tabloların düzenlenme dönemlerinde (envanter işlemleri sırasında) daha önce alındığı gelir hesabından çıkartılarak aktarma işleminin yapılması.

***Örnek:*** İşletme dönem sonu çalışmaları sırasında, peşin olarak tahsil edildiğinde tamamı gelir hesaplarına alınan bir bakım-onarım gelirinin 46.000 TL'lik kısmının cari döneme ait olmayıp bir sonraki döneme ait olduğunu saptamıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 600- YURTİÇİ SATIŞLAR | 46.000 | |
| 380- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER | | 46.000 |
| - Gelecek Aylara Ait Bakım-Onarım Gelirleri | | |

Hesap aşağıdaki durumlarda ise borçlanır.

i. Bu hesabın alacağına kaydedilen gelirin, ait olduğu aya gelindiğinde gelir hesaplarına aktarılması.

***Örnek:*** 31.12.20XX tarihine gelindiğinde "380- Gelecek Aylara Ait Gelirler" hesabında bulunan 24.000 TL'lik kira gelirinin döneme ait olduğu görülmüştür.

| | | |
|---|---|---|
| 380- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER | 24.000 | |
| - Gelecek Aylara Ait Kira Gelirleri | | |
| 649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR | | 24.000 |
| - Kira Gelirleri | | |

ii. Bu hesapta bekletilen gelirin herhangi bir sebeple gelir özelliğini kaybedip tediye edilmesi durumu.

**Gider Tahakkukları**

Gelecek aylarda ödenecek ve kesinlikle belgeye dayalı, tutarları bilinen gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır.

Yapılan tahakkuklar ait olduğu gider ve zarar hesaplarına borç kaydedilirken, bu hesaba alacak; ödeme gerçekleştiğinde ise borç kaydedilir.

***Örnek:*** 1 Kasım günü %20 faizli 6 ay vadeli 150.000 TL'lik bir tahvil ihraç eden işletme, dönem sonunda hesapladığı faizi ilgili hesaplara yansıtmıştır.

1. Dönem sonunda cari döneme ilişkin faizin hesaplanarak dönemsellik kavramı gereğince tahakkuk eden faizin gider hesaplarına alınması.

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 5.014 | |
| - Finansman Gideri | | |
| 381- GİDER TAHAKKUKLARI | | 5.014 |
| - Finansman Gider Tahakkuku | | |
| (150.000 x 61 x 20) / 36.500 = 5.014 | | |

2. Ertesi dönem vade sona erdiğinde gider tahakkukları kapatılarak ödeme gerçekleştirilir (tahvil anapara ödemesi ihmal edilmiştir).

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 9.863 | |
| - Finansman Gideri | | |
| 381- GİDER TAHAKKUKLARI | 5.014 | |
| - Finansman Gider Tahakkuku | | |
| 100- KASA | | 14.877 |
| (150.000 x 120 x 20) / 36.500 = 9.863 | | |

**İ) Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**

Özellikle "3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" bölümünde tanımlanamamış olan diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar bu grupta yer alır.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

**39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

**391 Hesaplanan Katma Değer Vergisi**

Bu hesap, teslim edilen mal veya görülen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile işlemi gerçekleşmeyen ya da işlemden vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.

**392 Diğer Katma Değer Vergisi**

Bu hesap teşvikli yatırım mallarının ithalinden doğan ve mevzuat gereği ertelenen Katma Değer Vergisi ve ihraç kaydıyla satış nedeniyle ertelenen ve terkin edilecek Katma Değer Vergisi tutarlarının izlendiği hesaptır.

**393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı**

Merkezin şubelerle, şubelerin merkezle veya kendi aralarındaki borç ve alacak ilişkilerinin izlendiği hem borçlu hem de alacaklı olarak çalışan hesaptır. Bu hesap dönem içinde kullanılır ve füzyon çalışmalarında kapatılır.

**394**

**395**

**396**

**397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları**

Sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar fazlalarıyla, üniteler arası sevklerde ortaya çıkan fazlaların nedeni araştırılmak üzere, geçici olarak kayıt edildiği hesaptır.

**398**

**399 Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar**

**Hesaplanan KDV**

Bu hesap, teslim edilen mal veya görülen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile işlemi gerçekleşmeyen ya da işlemden vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin izlendiği hesaptır.

Hesaplanan katma değer vergisi bu hesaba alacak kaydedilirken düzeltmeler borç kaydedilir. Vergilendirme dönemi itibarıyla bu hesabın bakiyesi "191- İndirilecek KDV" hesabıyla ve önceki dönemlerden devredip gelen KDV varsa "190- Devreden KDV" hesapları ile karşılaştırılır. Hesaplanan KDV tutarı, 190 ve / veya 191 hesapların tutarından da büyükse bakiye vadesinde ödenmek üzere "360 Ödenecek Vergi ve Fonlar" hesabına aktarılarak kapatılır.

***Örnek:*** İşletme peşin bedelle 20.000 TL'lik mal satmıştır. KDV oranı %18'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 23.600 | |
| 600- YURT İÇİ SATIŞLAR | | 20.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 3.600 |

***Örnek:*** İşletme satın aldığı malın 10.000 TL'lik kısmını kalite koşullarına uymaması nedeniyle iade etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 11.800 | |
| 153- TİCARİ MALLAR | | 10.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 1.800 |

***Örnek:*** Ay sonunda "391- Hesaplanan KDV" hesabının alacağında 500.000 TL, "191- İndirilecek KDV" hesabının borcunda 150.000 TL ve "190- Devreden KDV" hesabının borcunda ise 100.000 TL olduğu saptanmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 391- HESAPLANAN KDV | 500.000 | |
| 190- DEVREDEN KDV | | 100.000 |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | | 150.000 |
| 360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR | | 250.000 |

**Diğer Katma Değer Vergisi**

Bu hesap teşvikli yatırım mallarının ithalinden doğan ve mevzuat gereği ertelenen Katma Değer Vergisi ve ihraç kaydıyla satış nedeniyle ertelenen ve terkin edilecek Katma Değer Vergisi tutarlarının izlendiği hesaptır.

Teşvikli yatırım mallarının ithalinde, gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek ertelenen katma değer vergisi, aktifteki ilgili hesabın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilmesi, ilgili mevzuat gereği yapılacak terkin sonunda aktifteki ilgili hesabın alacağı karşılığında bu hesaba borç kaydedilmesi suretiyle çalışır.

Söz konusu ithalatın yatırım teşvik belgelerinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, ertelenen katma değer vergisi bu hesaba borç, ödenmek üzere pasifteki tahakkuk hesabına alacak kaydedilir.

Vergi dairesince tecil olunan katma değer vergisi "391- Hesaplanan KDV" hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak, ilgili mevzuat gereği yapılacak terkin sonucunda borçlusunun alacağı mukabili bu hesaba borç kaydedilir.

İhracatın gerçekleşmemesi halinde ise, tecil edilen katma değer vergisi "391- Hesaplanan KDV" hesabının alacağı karşılığında bu hesaba borç kaydedilir.

**Merkez ve Şubeler Cari Hesabı**

Merkezin şubelerle, şubelerin merkezle veya kendi aralarındaki borç ve alacak ilişkilerinin izlendiği hem borçlu hem de alacaklı olarak çalışan hesaptır. Bu hesap dönem içinde kullanılır, füzyon çalışmalarında kapatılır.

Merkezin şubelerden, şubelerin birbirlerinden veya merkezden olan alacakları bu hesaba borç, borçları da alacak kaydedilir.

**Sayım ve Tesellüm Fazlaları**

Sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar fazlalarıyla, üniteler arası sevklerde ortaya çıkan fazlaların nedeni araştırılmak üzere, geçici olarak kayıt edildiği hesaptır.

Kasa sayım fazlasının tespitinde kasa hesabı borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir.

***Örnek:*** Akşam yapılan sayımda kasada 18.000 TL fazlalık belirlenmiş ve aynı gün yapılan çalışmalarda fazlalığın nedeni bulunamamıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 18.000 | |
| 397- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI | | 18.000 |
| - Kasa Sayım Fazlası | | |

Belgelerine dayanarak üçüncü şahıslara ödenmesi gereken kasa fazlaları bu hesabın borcuna kaydedilir.

**Örnek:** 18.000 TL'lik fazlalığın, tahsil edilen bir alacak senedinin hesaplara alınmaması yüzünden olduğu anlaşılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 397- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI | 18.000 | |
| - Kasa Sayım Fazlası | | |
| 121- ALACAK SENETLERİ | | 18.000 |

Fazlalığın nedeni bulunamaz ve izleyen dönemde kâr yazılması kararlaştırılırsa o dönemde "671- Önceki Dönem Gelir ve Kârları" hesabına alınır, fakat aynı dönemde kâr yazılması kararlaştırılırsa "679- Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar" hesabına alınır.

***Örnek:*** 18.000 TL fazlalığın nedeni envanter çalışmaları sırasında da bulunamamış ve ertesi döneme devredilmeyip kâr olarak kaydedilmesi kararlaştırılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 397- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI | 18.000 | |
| - Kasa Sayım Fazlası | | |
| 679- DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR | | 18.000 |

Stok sayım fazlalarının tespitinde, emsal değeri üzerinden bu hesaba alacak, ilgili stok hesabına borç kaydedilir. Sayım dönemi içinde normal olduğu belgelenen fazlalar ilgili maliyet hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Fazlalığın nedeni bulunamaz ve izleyen dönemde veya cari dönemde kâr yazılması kararlaştırılırsa aynen kasa fazlasında anlatıldığı şekilde kayıt yapılır.

Maddi duran varlık fazlasının tespitinde, fazlalar emsal değeriyle ilgili duran varlık hesabı karşılığında bu hesaba alacak yazılır. Fazlalığın nedeni bulunamaz ve izleyen dönemde veya cari dönemde kâr yazılması kararlaştırılırsa aynen kasa fazlasında anlatıldığı şekilde kayıt yapılır.

### 1.3.3.4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Uzun vadeli yabancı kaynaklar, işletmenin bir yıldan daha uzun vadeli borçlarıdır. Tekdüzen muhasebe sisteminde uzun vadeli yabancı kaynaklar 4 nolu başlıkta yer almıştır ve aşağıdaki hesap gruplarından oluşmuştur:

40- Mali Borçlar

42- Ticari Borçlar

43- Diğer Borçlar

44- Alınan Avanslar

47- Borç ve Gider Karşılıkları

48- Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

49- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Bu sınıftaki hesaplar alacak kaydıyla açılır. Borçlarda artış olmasıyla birlikte hesaplar alacaklanır. Vadelerine bir yıl ve daha az süre süre kalan borçlar "3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubundaki paralel hesabına aktarılırken 4 grubunda yer alan hesaplar borçlanır.

| **4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR** | **3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR** |
|---|---|
| 40- MALİ BORÇLAR | 30- MALİ BORÇLAR |
| 42- TİCARİ BORÇLAR | 32- TİCARİ BORÇLAR |
| 43- DİĞER BORÇLAR | 33- DİĞER BORÇLAR |
| 44- ALINAN AVANSLAR | 34- ALINAN AVANSLAR |
| | 35- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ |
| | 36- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER |
| 47- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | 37- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI |
| 48- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI | 38- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI |
| 49- DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR | 39- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR |

Bu sınıftaki hesapların çoğunda kısa vadeli hale gelen tutarların aktarması yapılacağından, 3 grubuna ait hesaplara paralel bir bölümleme yapıldığına dikkat edilmesi uygulamayı kolaylaştıracaktır.

**A) Mali Borçlar**

Bilânço düzenlendiği tarihte vadesine bir yıldan fazla süre kalan, banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan krediler ile işletme tarafından borçlanma amacıyla ihraç edilmiş menkul değerlerin yer aldığı hesap grubudur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

**40 MALİ BORÇLAR**

**400 Banka Kredileri**

İşletmenin banka ve diğer finans kuruluşlarından aldığı uzun vadeli kredilerden oluşan hesaptır.

**401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar**

Bu hesap, kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi 1 yılı aşan borçlarının izlendiği hesaptır.

**402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)**

Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan ve vadesi bir yılı aşan borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz ödenmemiş finansal kiralamaya ait borçlanma maliyetlerinin izlendiği hesaptır.

**403**

**404**

**405 Çıkarılmış Tahviller**

İşletme tarafından çıkarılan vadesi bir yılı aşan tahvillerin izlendiği hesaptır.

**406**

**407 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler**

İşletme tarafından çıkarılmış olan katılma intifa senedi ile özkaynak niteliğindeki diğer menkul kıymetler dışındaki, vadeleri bir yıldan uzun olan diğer menkul değerler bu hesapta izlenir.

**408 Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)**

Nominal değerinin altında (iskontolu) ihraç edilen tahvil, senet ve diğer uzun vadeli menkul kıymetlerin nominal değerleri ile satış fiyatı arasındaki farkın gelecek yıllara ait olan kısmı bu hesapta izlenir.

**409 Diğer Mali Borçlar**

"40 Mali Borçlar" grubundaki hesap kalemlerinin hiç birine girmeyen değerlerin toplandığı hesaptır.

**Banka Kredileri**

"300- Banka Kredileri"ne paralel olarak açılan, işletmenin banka ve diğer finans kuruluşlarından aldığı bir yıl ve daha uzun vadeli kredilerden oluşan hesaptır. Uzun vadeli banka kredileri kayıtlı değerleriyle değerlenirler.

Hesap aşağıdaki durumlarda alacaklanır:

i. Uzun vadeli kredinin nakden veya hesaben çekilmesi,

ii. Faiz ve komisyonların kredilerin anaparasına eklenmesi,

iii. Yabancı para ile ifade edilen krediler için yapılan değerleme (evalüasyon) dolayısıyla kredinin Türk Lirası karşılığında artış meydana gelmesi.

Hesap aşağıdaki durumlarda ise borçlanır:

i. Uzun vadeli kredinin bilanço düzenlendiği tarihte bir yıl içinde ödenecek anapara taksitleri ile vadesi bir yıla inen tutarların "303- Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri" hesabının alacağına aktarılması,

ii. Kredinin vadesi dolmadan ödenmesi,

iii. Yabancı para ile ifade edilen krediler için yapılan değerleme (evalüasyon) dolayısıyla kredinin Türk Lirası karşılığında azalma meydana gelmesi.

***Örnek:*** İşletme A Bankası'ndan kefalet karşılığı 5 yıl vadeli, anaparası vade sonunda ve faizi dönem sonlarında ödemeli 250.000 TL'lik bir kredi almıştır.

1. Kefaletin muhasebeleştirilmesi

| | | |
|---|---|---|
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | 250.000 | |
| - Kefaletten Borçlular | | |
| 9XX- NAZIM HESAPLAR | | 250.000 |
| - Kefaletten Alacaklılar | | |

2. Kredinin çekilmesi

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 250.000 | |
| 400- BANKA KREDİLERİ | | 250.000 |
| - A Bankası Türk Lirası Krediler | | |

İşletmede yıl sonunda aşağıdaki envanter işlemleri yapılır:

i. Henüz istenilebilir duruma gelmemiş faiz borçları, faizler dönem sonu ödemeli ise "381- Gider Tahakkukları" hesabının alacağı karşılığında gider yazılır. Eğer faizler hesaplandığında, bilanço düzenlendiği tarihten itibaren bir yıl içinde ödenmeyecek ise "481- Gider Tahakkukları" hesabının alacağı karşılığında gider yazılır.

***Örnek:*** İşletme önceki yıl %20 faizle 5 yıl vadeli olarak aldığı 200.000 TL'lik uzun vadeli kredi için dönem sonunda faiz tahakkuk ettirmiştir. Anlaşma gereği faizler dönem sonu ödemelidir.

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 40.000 | |
| - Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri | | |
| 381- GİDER TAHAKKUKLARI | | 40.000 |
| - Finansman Giderleri Tahakkuku | | |
| (200.000 x 20) / 100 = 40.000 | | |

Aynı kredinin faizinin vade sonunda ödeneceği varsayılırsa aşağıdaki kaydın yapılması gerekir:

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ<br>- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri<br>481- GİDER TAHAKKUKLARI<br>- Finansman Giderleri Tahakkuku<br>(200.000 x 20) / 100 = 40.000 | 40.000 | <br><br><br>40.000 |

İstenilebilir duruma gelen faiz borçları ise "303- Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri" hesabına kaydedilir.

ii. Dövize endeksli kredi kullanılması halinde kredinin dövize endeksli tutarı ile kayıtlara alındığı tutar arasındaki fark "481- Gider Tahakkukları" hesabının alacağına karşılık gider kaydedilir.

iii. Yabancı paralı olarak alınıp da alındığı tarihteki kur üzerinden değerlenerek hesaba aktarılan TL karşılıklarının tutarı bilanço günündeki kurlarla değerlenerek bilanço günü tutarına getirilir.

***Örnek:*** İşletme dönem içinde 1 yabancı para (YP) 1,50 TL üzerinden 15.000 YP uzun vadeli kredi almıştır. Dönem sonunda 1 YP 1,55 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ<br>- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri<br>400- BANKA KREDİLERİ<br>- B Bankası Yabancı Paralı Krediler<br>15.000 x (1,55 – 1,50) = 750 | 750 | <br><br>750 |

**Çıkarılmış Tahviller**

İşletme tarafından çıkarılan vadesi bir yılı aşan tahvillerin izlendiği hesaptır. İşletme tarafından hisse senedi ile değiştirilebilir ve erken paraya çevrilebilir tahviller çıkarılması durumunda, bunların tutarları ve nitelikleri dipnotlarda ayrıca belirtilmelidir.

Çıkarılan tahviller nominal bedelleri ile bu hesaba alacak kaydedilir. Bilançonun düzenlendiği tarihten itibaren bir yıl içinde ödenecek tahvil, anapara borç ve taksitleri bilanço döneminde "304- Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri" hesabına aktarılarak bu hesaba borç kaydı yapılır.

***Örnek:*** İşletme 1 Ocak tarihinde yıllık %20 faizli 5 yıl vadeli 300.000 TL'lik tahvil ihraç etmiş ve banka aracılığıyla başabaş fiyattan satmıştır. Faiz ve anapara eşit olarak beş yıl içinde itfa edilecektir.

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR<br>- A Bankası<br>405- ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER<br>- Çıkarılmış TL Tahviller | 300.000 | <br><br>300.000 |

Dönem sonunda tahvillerin vadesi 1 yılın altına inen kısmı için aşağıdaki kayıt yapılacaktır:

| | | |
|---|---|---|
| 405- ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER | 60.000 | |
| - Çıkarılmış TL Tahviller | | |
| 304- TAHVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ | | |
| - Tahvil Taksit ve Faizleri | | 60.000 |

Dönem sonunda faiz tahakkuk kaydı da yapılacaktır:

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 48.000 | |
| - Tahvil Faizleri | | |
| 381- GİDER TAHAKKUKLARI | | 48.000 |
| - Tahvil Taksit ve Faizleri | | |
| (240.000 x 20) / 100 = 48.000 | | |

1 Ocak tarihinde 1 yıllık vade sonunda anaparanın beşte biri ile yıllık faiz ödemesi aşağıdaki şekilde muhasebeleşecektir:

| | | |
|---|---|---|
| 381- GİDER TAHAKKUKLARI | 48.000 | |
| - Finansman Giderleri Tahakkuku | | |
| 304- TAHVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ | 60.000 | |
| - TL Tahvil Taksit ve Faizleri | | |
| 102- BANKALAR | | 108.000 |

***Örnek:*** İşletme 1 Ocak tarihinde 150.000 TL'lik 5 yıl vadeli, anaparası vade sonunda ödemeli tahvil ihraç etmiş ve bir banka aracılığıyla 100.000 TL fiyattan satmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 100.000 | |
| - Finansman Giderleri Tahakkuku | | |
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ | 10.000 | |
| - Tahvil Faizleri | | |
| 308- MENKUL KIYMET İHRAÇ FARKLARI | 10.000 | |
| 408- MENKUL KIYMET İHRAÇ FARKLARI | 30.000 | |
| 405- ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER | | 150.000 |
| - Çıkarılmış TL Tahviller | | |

Dönem sonunda, çıkarılmış tahvillere ilişkin olarak aşağıdaki işlemler yapılır.

i. Henüz istenilebilir duruma gelmemiş tahvil faiz borçları, faizler dönem sonu ödemeli ise "381- Gider Tahakkukları" hesabının alacağı karşılığında gider yazılır. Faizler vade sonu ödemeli ise ve bilanço düzenlendiği tarihten itibaren bir yıl içinde ödenmeyecek ise dönem sonunda hesaplanan faiz, "481- Gider Tahakkukları" hesabının alacağı karşılığında gider yazılır.

***Örnek:*** İşletme 1 Ocak tarihinde %10 faizli 2 yıl vadeli 200.000 TL'lik, dönem sonu faiz ödemeli tahvil ihraç etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ<br>- Tahvil Faizleri<br>381- GİDER TAHAKKUKLARI<br>- Finansman Giderleri Tahakkuku<br>(200.000x10) / 100 = 20.000 | 20.000 | <br><br>20.000 |

ii. Dövize endeksli olarak çıkarılmış tahvillerin dövize endeksli tutarı ile kayıtlı değeri arasındaki fark "481- Gider Tahakkukları" hesabının alacağı karşılığında gider yazılır.

iii. Yabancı paralı olarak çıkartılıp da çıkarıldığı tarihteki kur üzerinden değerlenerek hesaba aktarılan tahvillerin TL karşılıklarının tutarı bilanço günündeki kurlarla değerlenerek bilanço günü tutarına getirilir.

***Örnek:*** İşletme dönem içinde 1 yabancı para (YP) 2 TL üzerinden 20.000 YP'li tahvil ihraç etmiştir. Dönem sonunda 1 YP 2,1 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 780- FİNANSMAN GİDERLERİ<br>- Tahvil Faizleri<br>405- ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER<br>- D Bankası Yabancı Paralı Krediler<br>20.000 x (2,1 - 2) = 2.000 | 2.000 | <br><br>2.000 |

**Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler**

İşletme tarafından çıkarılmış olan katılma intifa senedi ile özkaynak niteliğindeki diğer menkul kıymetler dışındaki, vadeleri bir yıldan uzun olan (varlığa dayalı menkul kıymet, kâr ve zarar ortaklığı belgesi gibi) diğer menkul değerler bu hesapta izlenir. Çıkarılmış diğer menkul kıymetler kayıtlı değerleriyle değerlenirler.

"40 Mali Borçlar" grubunda tanımlananlar dışında çıkarılmış diğer menkul kıymetler nominal bedelleriyle bu hesaba alacak kaydedilirler. Bilanço düzenlendiği tarihten itibaren bir yıl içinde ödenecek çıkarılmış menkul kıymet ana para borç ve taksitleri bilanço dönemlerinde "306- Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler" hesabına alınmak suretiyle bu hesaba borç kaydedilir.

İşletmenin katılma intifa senedi ihraç etmesi halinde "katılma intifa senedi sermayesi", "5 Öz Kaynaklar" grubunda "500- Sermaye" hesabında, geri satın alınan intifa senetleri ise "1 Dönen Varlıklar" grubunda "11 Menkul Kıymetler" grubu içinde gösterilir.

Çıkarılmış diğer menkul kıymetler için yapılacak dönem sonu işlemleri çıkarılmış tahvillerin dönem sonu işlemlerinden farklılık göstermez.

**Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)**

Nominal değerinin altında (iskontolu) ihraç edilen tahvil, senet ve diğer uzun vadeli menkul kıymetlerin nominal değerleri ile satış fiyatı arasındaki farkın gelecek yıllara ait olan kısmı bu hesapta izlenir.

Nominal değerinin altında ihraç edilen tahvil, senet ve uzun vadeli diğer menkul kıymetlerin nominal değeri ile satış fiyatı arasındaki fark bu hesaba borç kaydedilir. Bu satış farklarından gelecek dönemde itfa edilecek kısım, bilanço tarihinde "308- Menkul Kıymetler İhraç Farkı" hesabına aktarılarak bu hesaba alacak kaydedilir.

***Örnek:*** İşletme dönem sonunda daha önce 408 nolu hesaba aldığı tutardan önümüzdeki dönem gidere dönüşmesi gereken 10.000 TL'lik kısmı ilgili hesaba aşağıdaki şekilde aktarmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 308- MENKUL KIYMET İHRAÇ FARKLARI | 10.000 | |
| 408- MENKUL KIYMET İHRAÇ FARKLARI | | 10.000 |

**Diğer Mali Borçlar**

"40 Mali Borçlar" grubundaki hesap kalemlerinin hiçbirine girmeyen değerler bu başlık altında toplanır. Hesaba borcun doğması halinde alacak, ödenmesi halinde borç kaydedilir.

**B) Ticari Borçlar**

Bilanço düzenlendiği tarihten itibaren vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan ticari borçlar bu hesap grubunda yer alır. Ticari borç niteliğinde olsa bile iştiraklere ve bağlı ortaklıklara olan borçlar tutarlarıyla birlikte dip notlarda gösterilir.

Bu gruptaki hesaplar alacak kaydıyla açılır. Ticari borçlarda artış olmasıyla birlikte hesaplar alacaklanır. Vadelerine bir yıl ve daha az süre kalan borçlar "32 Ticari Borçlar" grubundaki paralel hesabına aktarılırken "42 Ticari Borçlar" grubundaki hesaplar borçlanır.

Bu grup aşağıdaki biçimde bölümlenmiştir.

**42 TİCARİ BORÇLAR**

**420 Satıcılar**

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan bilanço düzenlenme tarihinde vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetsiz borçlarının izlendiği hesaptır.

**421 Borç Senetleri**

İşletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan, vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetli borçların izlendiği hesaptır.

**422 Borç Senetleri Reeskontu (-)**

Bilanço gününde, senetli borçların ve ileri tarihli çeklerin tasarruf değeriyle (bilanço günündeki değeriyle) değerlenmesini sağlamak amacıyla, borç senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlendiği hesaptır.

**423**

**424**

**425**

**426 Alınan Depozito ve Teminatlar**

Üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı, nakit olarak alınan uzun vadeli depozito ve teminatların izlendiği hesaptır.

**427**

**428**

**429 Diğer Ticari Borçlar**

"42 Ticari Borçlar" grubunda bulunan hesap kalemlerinin hiç birisinin kapsamına alınamayan ticari borçların izlendiği hesaptır.

**Satıcılar**

İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan bilanço düzenlenme tarihinde vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetsiz borçlarının izlendiği hesaptır. Mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan uzun vadeli senetsiz borçların işletmenin ortaklarına, ana kuruluşuna, iştiraklerine veya bağlı ortaklıklarına olması halinde, bu borçlar ticari borçlar kapsamında 420 nolu hesapta muhasebeleştirilir ancak bunlar bilanço dipnotlarında gösterilir. Satıcılara olan borçlar mukayyet değerleri ile değerlenir.

Aşağıdaki tutarlar hesabın alacağına kaydedilir:

i. Alışın gerçekleşmesi ile birlikte, satışa konu olan mal ve hizmet bedelleri,

ii. Anlaşma gerektiriyorsa, satıcı tarafından ödenen giderler,

iii. Anlaşma gerektiriyorsa, cari hesaba yürütülen faizler,

iv. Yabancı paralı bir borcun, değerleme kuru ile değerlenmesi dolayısıyla, artan Türk parası tutarı

v. Borcu artıran diğer sebepler.

Hesap aşağıdaki hallerde borçlanarak işletmenin satıcılara olan senetsiz uzun vadeli borcu azalır.

i. Bilanço düzenleme tarihinde vadeleri bir yılın altına düşenler,

ii. Satıcıya nakden veya hesaben yapılan ödemeler,

iii. Satın alınan malın iadesi,

iv. Satıcının uyguladığı iskontolar,

v. Yabancı paralı bir borcun, değerleme kuru ile değerlenmesi dolayısıyla, azalan Türk parası tutarı,

vi. Diğer sebepler.

Kredili olarak satın alınan mal ve hizmetin işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgisi olup olmadığı önemlidir. Ana faaliyet konusu dışındaki alımlar için yapılan borçlanmalar bu hesapta değil "436- Diğer Çeşitli Borçlar" hesabında izlenir.

Satıcılar hesabıyla ilgili olarak dönem sonunda aşağıdaki işlemler yapılır:

i. Satıcılar ile mutabakat sağlanarak kayıtlarda görülen borç tutarının doğruluğu araştırılır. Mutabakat işlemleri sırasında ortaya çıkan farklar nedeniyle işletmenin yapması gereken düzeltme kayıtları varsa bunlar yapılarak mutabakat sağlanır.

ii. Ticari borcun izleyen yıl içinde ödenmesi gereken bölümü bu hesaptan "320- Satıcılar Hesabı"nın alacağına aktarılır.

iii. Anlaşma gereği yapılan faiz tahakkukları hesaba yansıtılır.

iv. Satıcılara olan yabancı paralı borçlar bilanço günündeki değerleme kuru ile değerlenerek bilanço günündeki değerine getirilir.

v. Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketlerde 3 aydan uzun vadeye sahip senetsiz borçlar reeskont işlemine tabi tutulurlar.

**Borç Senetleri**

İşletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan, vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetli borçların izlendiği hesaptır. Ortaklar, ana kuruluş, iştirakler ve bağlı ortaklıklara olan senetli ticari borçlar da bu hesapta yer alırken, ayrıca bunların dökümü bilanço dipnotlarında gösterilmelidir.

İşletmenin keşide ettiği vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan çekler de bu hesapta izlenir.

Hesap, işletmenin faaliyet konusu mal ve hizmet alımları karşılığında imzalanan bonolarla, işletme üzerine düzenlenmiş ve işletme tarafından kabul edilmiş poliçelerin nominal tutarları üzerinden (yabancı paralı olanlarda TL karşılığı üzerinden) alacaklanır. Bilanço tarihinde vadeleri bir yılın altına düşenler bu hesaba borç kaydedilerek "321- Borç Senetleri" hesabının alacağına aktarılır.

Senedin imzalanması veya işletme üzerine düzenlenmiş poliçenin kabulü ile hesap alacaklanır, ödenmesi veya bilanço tarihinde vadelerinin bir yılın altına düşmesi nedeniyle borçlanır.

Borç senetleri hesabında da satın alınan mal ve hizmetin işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili olmalıdır. Ana faaliyet konusu dışındaki alımlar için imzalanan senetler bu hesapta değil "436- Diğer Çeşitli Borçlar" hesabında izlenir.

Uzun vadeli borç senetlerine dönem sonunda aşağıdaki işlemler yapılır.

i. Uzun vadeli senetlerden izleyen yıl içinde ödenmesi gereken bölümü dönem sonunda bu hesaptan "321- Borç Senetleri" hesabının alacağına aktarılır.

ii. Vadesi gelecek döneme sarkan borç senetlerinin bilanço günü ile vade arasında geçecek süreye ilişkin faiz hesaplanarak "422- Borç Senetleri Reeskontu" hesabına alınır.

iii. Yabancı paralı uzun vadeli senetler bilanço günündeki kur ile değerlendirilerek, tutarları bilanço günü değerine getirilir. Senedin düzenlendiği günkü kur ile bilanço günündeki kur arasında azalma yönünde bir fark varsa senete yansıyan tutar "646- Kambiyo Kârları" hesabında, dönem sonu kurunda artış varsa "656- Kambiyo Zararları" hesabında muhasebeleştirilir.

**Borç Senetleri Reeskontu (-)**

Bilanço gününde, senetli borçların ve ileri tarihli çeklerin tasarruf değeriyle (bilanço günündeki değeriyle) değerlenmesini sağlamak amacıyla, borç senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlendiği hesaptır.

Borç senetleri için hesaplanacak reeskont tutarları bu hesaba borç, "647- Reeskont Faiz Gelirleri" hesabına alacak kaydedilir. Ertesi yıl bu kayıt "657- Reeskont Faiz Giderleri" hesabına aktarılarak kapatılır.

**Alınan Depozito ve Teminatlar**

Üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı, nakit olarak alınan uzun vadeli depozito ve teminatların izlendiği hesaptır. Teminat olarak menkul kıymet, senet, emtia gibi değerlerin alınması halinde bunlar nazım hesaplarda izlenir. Alınan depozito ve teminatlar, mukayyet değeri ile değerlenir.

Alınan depozito ve teminatlar bu hesabın alacağına kaydedilirken, geri verilenler veya hesaba sayılanlar ile bilanço gününde vadeleri bir yılın altına düşenler borcuna kaydedilir.

Dönem sonunda alınan depozito ve teminatların mutabakatı yapılır. Yabancı paralı depozito teminatlar bilanço günündeki değerleme kurları üzerinden değerlenerek karşılığı TL tutarları bilanço günündeki değerine getirilir.

**Diğer Ticari Borçlar**

"42 Ticari Borçlar" grubunda bulunan hesap kalemlerinin hiç birisinin kapsamına alınamayan ticari bir borcun doğması halinde bu hesaba alacak kaydedilirken, vadesi bir yılın altına düşen tutarlar "329- Diğer Ticari Borçlar" hesabına aktarılarak borç kaydedilir.

Dönem sonunda mutabakat işlemlerinin yapılmasından sonra yabancı paralı diğer ticari borçların TL karşılığı, değerleme günü kuruna getirilir.

**C) Diğer Borçlar**

Bu hesap grubu, işletmenin ana faaliyet konusu dışındaki bir nedenle meydana gelmiş, vadeleri bir yıldan fazla süreli bulunan borçların kaydedildiği hesapları kapsar.

Diğer borçlarda artış olmasıyla birlikte hesaplar alacaklanır. Vadelerine bir yıl ve daha az süre süre kalan borçlar "33 Diğer Borçlar" grubundaki paralel hesabına aktarılırken "43 Diğer Borçlar" grubundaki hesaplar borçlanır. Bu paralelliği bozan bir tek hesap vardır, o da "368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler" hesabıdır.

| **43. DİĞER BORÇLAR** | **33. DİĞER BORÇLAR** |
|---|---|
| 431 ORTAKLARA BORÇLAR | 331 ORTAKLARA BORÇLAR |
| 432 İŞTİRAKLERE BORÇLAR | 332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR |
| 433 BAĞLI ORT. BORÇLAR | 333 BAĞLI ORT. BORÇLAR |
| 436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR | 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR |
| 438 KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR | 368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER |

Bu grup aşağıdaki biçimde bölümlenmiştir:

**43 DİĞER BORÇLAR**

**431 Ortaklara Borçlar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklara senetli veya senetsiz olarak borçlu bulunduğu, vadeleri bir yıldan fazla süreli tutarların izlendiği hesaptır.

**432 İştiraklere Borçlar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla iştiraklerine senetli veya senetsiz olarak borçlu bulunduğu, vadeleri bir yıldan fazla süreli tutarların izlendiği hesaptır.

**433 Bağlı Ortaklıklara Borçlar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla bağlı ortaklıklarına senetli veya senetsiz olarak borçlu bulunduğu, vadeleri bir yıldan fazla süreli tutarların izlendiği hesaptır.

**434**

**435**

**436 Diğer Çeşitli Borçlar**

Ticari nitelikte olmayıp "43 Diğer Borçlar" grubundaki hesaplardan hiçbirisinin kapsamına alınmayan çeşitli uzun vadeli borçların izlendiği hesaptır.

**437 Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)**

Bilanço gününde, diğer borçlar grubundaki senetli borçların tasarruf değeriyle değerlemesini sağlamak amacı ile uzun vadeli borç senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlendiği hesaptır.

**438 Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar**

Kamuya olan vergi ve benzeri borçlardan vadesinde ödenmeyip ertelenmiş veya takside bağlanmış olup bir yıldan daha uzun bir sürede ödenecek olan tutarların izlendiği hesaptır.

**Ortaklara Borçlar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklara senetli veya senetsiz olarak borçlu bulunduğu, vadeleri bir yıldan fazla süreli tutarların izlendiği hesaptır.

Borcun doğması halinde hesaba alacak kaydı yapılırken, vadenin bir yılın altına düşmesi halinde 331 nolu hesaba aktarılarak borç kaydedilir. Erken ödeme yapılması durumunda da hesap borçlanır.

**İştiraklere Borçlar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla iştiraklerine senetli veya senetsiz olarak borçlu bulunduğu, vadeleri bir yıldan fazla süreli tutarların izlendiği hesaptır.

Borcun doğması halinde hesap alacaklandırılır, vadenin bir yılın altına düşmesi halinde 332 nolu hesaba aktarılarak borç kaydedilir. İştirake erken ödeme yapılması durumunda da hesap borçlanır.

**Bağlı Ortaklıklara Borçlar**

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla bağlı ortaklıklarına senetli veya senetsiz olarak borçlu bulunduğu, vadeleri bir yıldan fazla süreli tutarların izlendiği hesaptır.

Borç doğduğunda hesaba alacak, vadesi bir yılın altına düştüğünde 333 nolu hesaba aktarılarak borç kaydedilir. Bağlı ortaklığa erken ödeme yapılması durumunda da hesap borçlanır.

**Diğer Çeşitli Borçlar**

Ticari nitelikte olmayıp "43 Diğer Borçlar" grubundaki hesaplardan hiçbirisinin kapsamına alınmayan (kira, komisyon, faiz borçları gibi) çeşitli uzun vadeli borçların izlendiği hesaptır.

Bu hesaba, borcun doğması halinde alacak, vadenin bir yılın altına düşmesi halinde 336 nolu hesaba aktarılarak borç kaydı yapılır. Borcun erken ödenmesi durumunda da hesap borçlanır.

**Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)**

Bilanço gününde, diğer borçlar grubundaki senetli borçların tasarruf değeriyle değerlemesini sağlamak amacı ile uzun vadeli borç senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının izlendiği hesaptır.

Hesaplanan reeskont tutarları bu hesaba borç kaydedilirken, "647- Reeskont Faiz Gelirleri" hesabına alacak kaydedilir. İzleyen dönemde bu hesap "657- Reeskont Faiz Giderleri" hesabına aktarılır.

**Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar**

Kamuya olan vergi ve benzeri borçlardan vadesinde ödenmeyip ertelenmiş veya takside bağlanmış olup bir yıldan daha uzun bir sürede ödenecek olan tutarların izlendiği hesaptır.

Bir yıldan uzun vadeli kamuya olan ertelenmiş veya taksitlendirilmiş borçlar ile "368- Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler" hesabından vadeleri bir yılı aşan borçlar hesaba alacak; vadesi bir yılın altına düşenler ve erken ödenenler bu hesaba borç kaydedilir.

Bu hesapta izlenen vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin tecil faizleri dönem sonu çalışmaları sırasında tahakkuk yolu ile giderlere eklenirken faizin ödeme zamanı dikkate alınır. Eğer ödemesi tahakkuk tarihinden itibaren bir yılı aşıyorsa bu hesabın alacağına, aksi taktirde kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesabın alacağına kaydedilir.

**D) Alınan Avanslar**

Satış sözleşmeleri ve diğer nedenlerle işletmenin üçüncü kişilerden aldığı, vadeleri bir yılı aşan avansların izlendiği hesap grubudur.

Alınan uzun vadeli avanslarda artış olmasıyla birlikte hesaplar alacaklanır. Vadelerine bir yıl ve daha az süre süre kalan borçlar "34 Alınan Avanslar" grubundaki paralel hesabına aktarılırken "44 Alınan Avanslar" grubundaki hesaplar borçlanır.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

**44 ALINAN AVANSLAR**

**440 Alınan Avanslar**

İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil edilen vadeleri bir yılı aşan tutarların izlendiği hesaptır.

**449 Alınan Diğer Avanslar**

Sipariş avansı dışında, işletmenin aldığı her türlü uzun vadeli avansların izlendiği hesaptır.

**Alınan Sipariş Avansları**

İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil edilen vadeleri bir yılı aşan tutarların kayıtlı değerleriyle izlendiği hesaptır.

Alıcılardan alınan avanslar bu hesabın alacağına, vadesi bir yılın altına düştüğünde "340- Alınan Avanslar" hesabına aktarılarak borç kaydedilir.

Dönem sonunda yabancı paralı olan alınan avansların kayıtlı değeri, bilanço günündeki değerine getirilir.

**Alınan Diğer Avanslar**

Sipariş avansı dışında, işletmenin aldığı her türlü uzun vadeli avans bu hesabın alacağına kaydedilirken, vadesinin bir yılın altına düşmesi halinde "349- Alınan Diğer Avanslar" hesabına aktarılarak hesabın borcuna kaydedilir.

Alınan diğer avanslar kayıtlı değerleriyle değerlenirler. Yabancı paralı alınan diğer avanslar bilanço günündeki kurla değerlenir.

Dönem sonunda yabancı paralı diğer avansların kayıtlı değeri, bilanço günündeki değerine getirilir.

**E) Borç ve Gider Karşılıkları**

Bilanço düzenlendiği tarihte belirgin olarak ortaya çıkan, ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinemeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinemeyen uzun vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan karşılık hesapları aktifi düzenleyici nitelikte değildir. Bu nedenle aktif karakterli değil, pasif karakterli hesaplardır.

Vadelerine bir yıl ve daha az süre süre kalan borç ve gider karşılıkları "37 Borç ve Gider Karşılıkları" grubundaki paralel hesabına aktarılırken "47 Borç ve Gider Karşılıkları" grubundaki hesaplar borçlanır.

Bu gruptaki hesaplarda, doğmuş bulunan ancak izleyen yıldan sonra ödenme aşamasına gelecek borçlar yer alır.

Bu gruba alınmış borçların alacaklısı ile irtibatı sağlanmadığı, dolayısıyla onlar açısından nakden veya hesaben elde edilme durumu ortaya çıkmadığı için borç ve gider karşılığı ayrılmasında vergi ve fon kesintisi söz konusu olamaz (Vergi kesintisi nakden ödeme veya alacaklının hesabına alacak kaydetme aşamasında yapılır).

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

**47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**

**472 Kıdem Tazminatı Karşılığı**

Belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılacak kıdem tazminatları karşılıklarının izlendiği hesap kalemidir.

**479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları**

Uzun vadeli diğer borç ve gider karşılıkları bu hesapta izlenir.

**Kıdem Tazminatı Karşılığı**

İş kanunu çerçevesinde hesaplanan kıdem tazminatları yanında diğer sosyal güvenlik mevzuatı çerçevesinde hesaplanan emeklilik ikramiyeleri karşılıkları ve çeşitli mevzuat veya sözleşme gereğince çalışanların işletmeden ayrılmalarına bağlı olarak hesaplanacak ödemeler için ayrılan karşılıklar da bu hesapta izlenir.

Kıdem tazminatı karşılıkları tahakkuk ettirildiğinde ilgili gider hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir. İzleyen yıl içinde ödeneceği planlanan emeklilik tazminatları, yıl sonunda 472 nolu hesabın borcuna karşılık kısa vadeli olan "372- Kıdem Tazminatı Karşılığı" hesabına alınır. Ödemeler yapıldıkça 372 nolu hesaba borç kaydı yapılır. Böylece daha önce 472 nolu hesaba alındıkça gider kaydedilen tutarlar tekrar gider yazılmaz. Tahminlerdeki yanılma sonucunda ödemelerin 372 nolu hesaba aktarılan tutarı aşması halinde, herhangi bir aktarma yapmadan 472 nolu hesabın borcu karşılığında ödeme tamamlanır.

***Örnek:*** İşletmede her yıl kıdem tazminatları hesaplanarak karşılık ayrılmaktadır. Dönem sonunda ayrılması gereken karşılık tutarı 18.000 TL olarak hesaplanmıştır. Yine yapılan çalışmalardan izleyen yılda muhasebecinin emekli olacağı, bu personele ilişkin ödenmesi gereken tazminat tutarının 8.500 TL olduğu hesaplanmıştır. İzleyen yılın Nisan ayında emekliye ayrılan personele 8.700 TL ödeme yapılmıştır.

1. Kıdem tazminatı karşılığı ayrılması

| | | |
|---|---|---|
| 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 18.000 | |
| - Memur Ücret ve Giderleri | | |
| 472- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | | 18.000 |
| - Kıdem Tazminatı Karşılığı | | |

2. Emekliye ayrılacak personele ilişkin tazminatın aktarılması

| | | |
|---|---|---|
| 472- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | 8.500 | |
| - Kıdem Tazminatı Karşılığı | | |
| 372- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | | 8.500 |
| - Kıdem Tazminatı Karşılığı | | |

3. İzleyen yılda ödemenin yapılması

| | | |
|---|---|---|
| 372- KIDEM TAZM. KARŞILIĞI | 8.500 | |
| - Kıdem Tazminatı Karşılığı | | |
| 472- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | 200 | |
| - Kıdem Tazminatı Karşılığı | | |
| 100- KASA | | 8.700 |

**Diğer Borç ve Gider Karşılıkları**

Kıdem tazminatı karşılığı dışında kalan ve önemlilik kavramı gereğince de ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi mümkün olmayan borç ve gider karşılıkları doğduğunda bu hesaba alacak kaydedilirken, izleyen dönemde ödenmesi beklenen borç ve gider karşılığı tutarları bu hesabın borcuna kaydedilir.

***Örnek:*** İşletme aleyhine 100.000 TL tutarında bir tazminat davası açılmıştır. Hukukçulara danışıldığında davanın 2 yıl içinde ve % 70 olasılıkla işletmenin aleyhine sonuçlanabileceği bilgisi alınmıştır.

1. Beklenen tazminat tutarının zarar kaydedilmesi

| | | |
|---|---|---|
| 689- DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR | 70.000 | |
| - Ödenecek Diğer Tazminatlar | | |
| 479- DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | | 70.000 |
| - Tazminatlar | | |

İhtiyatlılık kavramı gereğince beklenen zararın tazminatı gerektiren olayın cari dönemde olması nedeniyle ilgili yılın giderleri arasına alınması böyle bir kayıtla mümkün olacaktır.

2. İzleyen dönemde mahkemenin sonuçlanacağı beklentisi ile aktarma kaydı

| | | |
|---|---|---|
| 479- DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | 70.000 | |
| - Tazminatlar | | |
| 379- DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI | | 70.000 |
| - Tazminatlar | | |

Mahkeme sonuçlandığında beklenen tazminat tutarı aynen ödendiği taktirde 379 nolu hesaba borç kaydedilerek hesaplar kapatılır. Beklenenden fazla bir tazminat ödenmesi durumunda 379 nolu hesabın bakiyesi kapatılır. Arta kalan tutar, tazminat geçmiş yıllarla ilgili olduğundan "681- Önceki Dönem Gider ve Zararları" hesabında muhasebeleştirilir. Tersine tazminatın beklenenden az olması durumunda 379 nolu hesap kapatılırken aradaki önceki dönemlerde gider kaydedilmiş fark, "671- Önceki Dönem Gelir ve Kârları" hesabına alınır. Burada söz konusu olan karşılıklar aktifi düzenleyici karşılıklar olmadığından, iptal edilen giderlerin de "644- Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabı içerisinde gelir kaydedilmemesi gerekmektedir.

**F) Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları**

Bilânçonun düzenlendiği dönemi izleyen yıldan daha sonraki bilanço dönemlerine ait olup peşin tahsil olunan gelirler ile faaliyet dönemine ait olup da gelecek bilanço dönemlerinde ödenecek giderlerden oluşur.

Bu grup bilânçoda dönemsellik kavramı gereğince yer alan, dönem ayırıcı işlemler grubundan dördüncüsüdür. İçinde bulunulan dönemde ortaya çıkan, ancak gelecek yıllara ait gelirler ile içinde bulunulan döneme ait olup ödenmesi gelecek yıllarda yapılacak giderler bu grupta yer alır.

Vadelerine bir yıldan az süre kalan gelecek yıllara ait gelirler ile gider tahakkukları, "38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları" grubundaki paralel hesabına aktarılırken "48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları" grubundaki hesaplar borçlanır.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar bulunmaktadır.

**48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI**

**480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler**

Gelecek bilânço dönemlerine ait olup da peşin tahsil edilen gelirlerin bir yıldan uzun süreye isabet eden kısmının izlendiği hesaptır.

**481 Gider Tahakkukları**

İçinde bulunulan döneme ait olup da ödemesi gelecek yıllarda yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır.

**Gelecek Yıllara Ait Gelirler**

Gelecek bilânço dönemlerine ait olup da peşin tahsil edilen gelirlerin bir yıldan uzun süreye isabet eden kısmının izlendiği hesaptır.

Peşin olarak tahsil edilen gelirler bu hesabın alacağına kaydedilir. Kısa vadeli nitelik kazanan gelirler ise bu hesaba yapılacak borç kaydı karşılığında "380 Gelecek Aylara Ait Gelirler" hesabına aktarılır.

***Örnek:*** Dönem sonunda yapılan çalışmalarda izleyen dönemi ilgilendiren ve önceki yıl tahsil edildiğinde 480 nolu hesaba alınmış 24.000 TL'lik bir kira geliri olduğu saptanmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 480- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER | 24.000 | |
| - Gelecek Yılllara Ait Kira Gelirleri | | |
| 380- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER | | 24.000 |
| - Gelecek Aylara Ait Kira Gelirleri | | |

İzleyen dönemde 380 nolu hesap da kapatılarak kira geliri "649- Olağan Gelir ve Kârlar" hesabı aracılığıyla, tahsil edildiği değil ait olduğu dönemde gelir kaydedilmiş olacaktır.

**Gider Tahakkukları**

İçinde bulunulan döneme ait olup da ödemesi gelecek yıllarda yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır.

Dönem içinde yapılan tahakkuklar ilgili gider ve zarar hesaplarına borç, bu hesaba alacak, işletmeden bir yıllık süre içinde istenebilir duruma gelen tutarlar ise 381 nolu hesaba alınırken bu hesaba borç kaydedilir.

***Örnek:*** Daha önce alınıp da faizi vade sonu ödemeli olduğundan 481 nolu hesapta tahakkuk ettirilmiş olan bir kredinin vadesinin izleyen yılda dolacağı, faizin de anapara taksitiyle birlikte ödeneceği dönem sonu çalışmaları sırasında anlaşılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 400- BANKA KREDİLERİ | 200.000 | |
| - A Bankası Türk Lirası Krediler | | |
| 481- GİDER TAHAKKUKLARI | 30.000 | |
| - Finansman Gider Tahakkukları | | |
| 303- UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ | | 200.000 |
| - TL Krediler Anapara Taksit ve Faizleri | | |
| 381- GİDER TAHAKKUKLARI | | 30.000 |
| - Finansman Gider Tahakkukları | | |

Vade dolduğunda anapara ve faiz ödemesi yapılacak (işletmenin bankadaki mevduat hesabından yapıldığı varsayılarak), ancak ödeme sırasında faiz giderine ait gider kaydı yapılmayacak, zaten ilgili olduğu dönemde gider kaydedilerek tahakkuk ettirildiği için yalnızca "381 Gider Tahakkukları" hesabının kapatılması ile yetinilecektir.

**G) Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**

"4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubunda tanımlanamamış olan diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar bu grupta yer alır.

Diğer uzun vadeli yabancı kaynaklarda artış olmasıyla birlikte hesaplar alacaklanır. Vadelerine bir yıl ve daha az süre kalan borçlar "39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubundaki ilgili hesaba aktarılırken "49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubundaki hesaplar borçlanır. Bu paralelliği 3 grubunda karşılığı bulunmayan "493- Tesise Katılma Payları" hesabı bozmaktadır.

Bu bölümde aşağıdaki hesaplar yer alır:

**49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**

**490**

**491**

**492 Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek Katma Değer Vergisi**

Bu hesap, teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ilgili mevzuat gereği ertelenen Katma Değer Vergisi ile imalatçı teşebbüsler tarafından imal ettikleri mallardan ihraç edilmek kaydı ile ihracatçılara yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan ve düzenlenen fatura ve fatura yerine geçen belgelerde mevzuat gereği ihracatçılardan tahsil edilmeyen ve tamamının indirim konusu yapılmaması nedeniyle gelecek bilanço dönemlerine kadar tecil olunan katma değer vergisinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

**493 Tesise Katılma Payları**

İşletmeye ait tesislerden yararlanmak amacıyla üçüncü kişilerin, tesis bedellerine katılmaları nedeniyle ortaya çıkan payların kayıtlandığı ve izlendiği hesaptır.

**494**

**495**

**496**

**497**

**498**

**499 Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**

"49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubunda tanımlanamamış olan diğer çeşitli uzun vadeli yabancı kaynakların izlendiği hesaptır.

**Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek Katma Değer Vergisi**

Bu hesap, teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ilgili mevzuat gereği ertelenen Katma Değer Vergisi ile imalatçı teşebbüsler tarafından imal ettikleri mallardan ihraç edilmek kaydı ile ihracatçılara yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan ve düzenlenen fatura ve fatura yerine geçen belgelerde mevzuat gereği ihracatçılardan tahsil edilmeyen ve tamamının indirim konusu yapılmaması nedeniyle gelecek bilanço dönemlerine kadar tecil olunan katma değer vergisinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

Bu hesap aşağıdaki durumlarda alacaklanarak açılır:

i. Teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesinin mümkün olacağı gelecek bilanço dönemlerine kadar ertelenen katma değer vergisini doğuran olay ortaya çıktığında.

ii. Üretim işletmeleri tarafından ürettikleri mallardan ihraç edilmek kaydı ile ihracatçılara yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan ve düzenlenen fatura ve fatura yerine geçen belgelerde mevzuat gereği ihracatçılardan tahsil edilmeyen ve tamamının indirim konusu yapılmaması nedeniyle gelecek bilanço dönemlerine kadar tecil olunan katma değer vergisi doğduğunda.

Bu hesap bilanço düzenlendiğinde kısa vadeli hale gelen tutarların "392- Diğer Katma Değer Vergisi" hesabına aktarılması karşılığında borçlandırılarak çalıştırılır.

**Tesise Katılma Payları**

İşletmeye ait tesislerden yararlanmak amacıyla üçüncü kişilerin, tesis bedellerine katılmaları nedeniyle ortaya çıkan payların kayıtlandığı ve izlendiği hesaptır.

Katılma paylarının tahsilinde bu hesaba alacak yazılarak üçüncü kişilerin tesisteki payları muhasebeleştirilir. Katılınan tesisin ömrü süresine göre belirlenecek itfa tutarları "649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabına alınarak bu hesaba borç kaydedilir.

***Örnek:*** İşletme bir başka işletmeden yeraltı düzeninden yararlandırılması karşılığında 50.000 TL tesise katılma payı tahsil etmiştir. Yeraltı düzeninin ekonomik ömrü 20 yıldır.

1. Tesise katılma payının tahsil edilmesi

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 50.000 | |
| 493- TESİSE KATILMA PAYLARI | | 50.000 |
| - Yeraltı Düzenlerine Katılma Payları | | |

İşletme tahsil ettiği tutarı tahsil ettiği dönemde gelir olarak kaydetmeyip, dönemsellik kavramı gereği yıllara yaymak amacıyla bu hesapta muhasebeleştirmiştir. Bu hesap ekonomik ömrü boyunca amortisman tutarı kadar tutarda her yıl itfa edilerek gelire dönüştürülecektir. Bu açıklama çerçevesinde işletmenin dönem sonunda amortisman ayırmak yerine yapacağı gelir kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

2. Yıllık payların gelire aktarılması

| | | |
|---|---|---|
| 493- TESİSE KATILMA PAYLARI | 2.500 | |
| - Yeraltı Düzenlerine Katılma Payları | | |
| 649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR | | 2.500 |
| - Diğer Çeşitli Olağan Gelir ve Kârlar | | |
| 50.000 x (1/20) = 2.500 | | |

**Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**

"49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubunda tanımlanamamış olan diğer çeşitli uzun vadeli yabancı kaynak tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kaydedilirken, vadesi bir yılın altına inen tutarlar "399- Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar" hesabına aktarılarak borç kaydedilir.

### 1.3.3.5. Özkaynaklar

İşletmenin sahip veya ortaklarının bilanço düzenlenme tarihinde işletmeye tahsis ettikleri sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları, geçmiş yıllar zararları ve dönemin net kâr veya zararını kapsar.

Bu grupta aşağıdaki hesap grupları yer alır:

50- Ödenmiş Sermaye

52- Sermaye Yedekleri

54- Kâr Yedekleri

57- Geçmiş Yıllar Kârları

58- Geçmiş Yıllar Zararları

59- Dönem Net Kârı (Zararı)

Bu gruptaki hesaplar alacak kalanı veren pasif karakterli hesaplardır. Özkaynaklarda artış olmasıyla birlikte hesaplar alacaklanır. Azalışlar hesapların borcuna kaydedilir.

#### A) Ödenmiş Sermaye

İşletmede ortakların taahhüt ettikleri sermaye ile yerine getirilmemiş sermaye taahhütlerinin farkı ödenmiş sermayeyi oluşturur. Bu grupta aşağıdaki hesaplar bulunmaktadır:

**50 ÖDENMİŞ SERMAYE**

**500 Sermaye**

Ortaklar tarafından işletmeye tahsis edilen veya işletmelerin ana sözleşmelerinde yer alan ve Ticaret Siciline tescil edilmiş bulunan sermaye tutarı bu hesapta yer alır. Kayıtlı sermaye sistemine alınan ortaklıklarda bu hesapta çıkarılmış sermaye gösterilir. Ayrıca kayıtlı sermaye tavanı da dipnotlarda açıklanır.

**501 Ödenmemiş Sermaye (-)**

İşletmeye tahsis edilen veya ortaklar tarafından taahhüt edilip de henüz sermaye taahhüdünün yerine getirilmeyen kısmıdır.

**502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları**

Bu hesap ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu farkların izlendiği hesaptır.

**503- Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)**

Bu hesap ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

**Sermaye**

Ortaklar tarafından işletmeye tahsis edilen veya işletmelerin ana sözleşmelerinde yer alan ve Ticaret Siciline tescil edilmiş bulunan sermaye tutarı bu hesapta yer alır. Kayıtlı sermaye sistemine alınan ortaklıklarda bu hesapta çıkarılmış sermaye gösterilir. Ayrıca kayıtlı sermaye tavanı da dipnotlarda açıklanır.

Ortakların taahhüt ettikleri sermaye tutarı, ister kuruluş sırasında, isterse sermayenin artırılması sırasında olsun, bu hesaba alacak, ödenmemiş sermaye hesabına borç kaydedilir. Şahıs işletmelerinde ise kuruluş veya sermaye artırımında, doğrudan işletme sahibinin koyduğu değerlerin karşılığı bu hesaba alacak kaydedilir. Sermaye azaltılması söz konusu olduğunda hesap borçlandırılır.

***Örnek:*** İşletme ortakları toplam 100.000 TL sermaye taahhüt ederek işletmeyi kurmuşlardır.

| | | |
|---|---|---|
| 501- ÖDENMEMİŞ SERMAYE | 100.000 | |
| 500- SERMAYE | | 100.000 |

***Örnek:*** Bayan Ülkü Gözet, 20.000 TL nakit, 50.000 TL'lik demirbaşı tahsis ederek bir dershane açmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 20.000 | |
| 255- DEMİRBAŞLAR | 50.000 | |
| 500- SERMAYE | | 70.000 |

**Ödenmemiş Sermaye (-)**

İşletmeye tahsis edilen veya ortaklar tarafından taahhüt edilip de henüz sermaye taahhüdünün yerine getirilmeyen kısmıdır.

Taahhüt edilen sermaye tutarı "500 Sermaye" hesabının alacağı karşılığında bu hesaba borç, ödenen tutarlar ise alacak kaydedilir.

***Örnek:*** "Sevil Berberi" üç ortaklı olarak 300.000 TL sermaye ile açılmıştır. Ortak A 100.000 TL nakit, Ortak B 70.000 TL'lik bir vadesiz mevduat ile 30.000 TL'lik malzeme, Ortak C ise 20.000 TL'lik devlet tahvilini sermaye olarak koymuştur.

1. Sermayenin ortaklar tarafından taahhüt edilmesi

| | | | |
|---|---|---|---|
| 501- ÖDENMEMİŞ SERMAYE | | 300.000 | |
| - Ortak A | 100.000 | | |
| - Ortak B | 100.000 | | |
| - Ortak C | 100.000 | | |
| 500- SERMAYE | | | 300.000 |

2. Ortakların sermaye taahhütlerini yerine getirmesi

| | | | |
|---|---|---|---|
| 100- KASA | | 100.000 | |
| 102- BANKALAR | | 70.000 | |
| 112- KAMU KESİMİ TAH. SEN. VE BONO. | | 20.000 | |
| 150- İLK MADDE VE MALZEME | | 30.000 | |
| 501- ÖDENMEMİŞ SERMAYE | | | 220.000 |
| - Ortak A | 100.000 | | |
| - Ortak B | 100.000 | | |
| - Ortak C | 20.000 | | |

Ortak C henüz taahhüdünün yalnızca 20.000 TL'lik kısmını yerine getirmiştir. Bu durumda ödenmemiş sermaye hesabının borcunda görünen 80.000 TL'lik kalan, ortaklardan birisinin henüz yerine getirmediği sermaye taahhüdünü göstermektedir.

501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı'nın Yardımcı Hesapları:

| 501.10 Ortak A | | 501.20 Ortak B | | 501.30 Ortak C | |
|---|---|---|---|---|---|
| 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 100.000 | 20.000 |

**B) Sermaye Yedekleri**

Hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları ve yeniden değerleme değer artışları gibi sermayeyi artırıcı hareketler dolayısıyla ortaya çıkan ve işletmede bırakılan tutarların izlendiği hesap grubudur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

**52 SERMAYE YEDEKLERİ**

**520 Hisse Senedi İhraç Primleri**

Yeni çıkarılan hisse senetlerinin nominal değerinden daha yüksek bir fiyatla (emisyon primli) satışından kaynaklanan tutarlar bu hesapta izlenir.

**521 Hisse Senedi İptal Karları**

Taahhüdünü yerine getirmeyen ortağın iptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra artan kısmın izlendiği hesaptır.

**522 M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları**

İşletmenin aktifine kayıtlı maddi duran varlıklarının yeniden değerlenmesinden kaynaklanan değer artışlarının izlendiği hesaptır.

**523 İştirakler Yeniden Değerleme Artışları**

İşletmenin iştirakleri ile bağlı ortaklıkları yeniden değerleme yapıp da bunları sermayeye eklerlerse, sermayelerindeki artış oransal olarak işletmenin payını da artıracaktır. Bu hesap bu tür değer artışlarının izlendiği hesaptır.

**524**

**525**

**526**

**527**

**528**

**529 Diğer Sermaye Yedekleri**

"52 Sermaye Yedekleri" grubunda sayılanların dışında kalan diğer sermaye yedeklerinin izlendiği hesaptır.

**Hisse Senedi İhraç Primleri**

Yeni çıkarılan hisse senetlerinin nominal değerinden daha yüksek bir fiyatla (emisyon primli) satışından kaynaklanan tutarlar bu hesapta izlenir.

Hisse senedinin üzerinde yazılı fiyatı ile satış fiyatı arasındaki fark bu hesabın alacağına, bu tutarların (primlerin) sermayeye ilavesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda borç kaydedilir.

***Örnek:*** Şirket ortakları kuruluş sırasında 200.000 TL nominal değerli hisse senetlerini 220.000 TL'den almayı taahhüt etmiş ve bu taahhütlerini bankaya yatırmak suretiyle yerine getirmişlerdir.

1. Ortakların primli sermaye taahhüdü

| | | |
|---|---|---|
| 131- ORTAKLARDAN ALACAKLAR | 20.000 | |
| 501- ÖDENMEMİŞ SERMAYE | 200.000 | |
| 500- SERMAYE | | 200.000 |
| 520- HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ | | 20.000 |

2. Ortakların taahhütlerini yerine getirmesi

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 220.000 | |
| 131- ORTAKLARDAN ALACAKLAR | | 20.000 |
| 501- ÖDENMEMİŞ SERMAYE | | 200.000 |

Daha sonra ortaklar bu primlerin sermayeye eklenmesi kararını alabilirler. Bu durumda "520 Hisse Senedi İhraç Primleri" hesabı borçlanır, "500 Sermaye" hesabı alacaklanır.

**Hisse Senedi İptal Kârları**

Taahhüdünü yerine getirmeyen ortağın iptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra artan kısmın izlendiği hesaptır.

Elde edilen hisse senedi iptal kârları bu hesaba alacak, bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka amaçlarla kullanılması durumunda hesaba borç kaydedilir.

***Örnek:*** İşletme, 30.000 TL'lik sermaye taahhüdünün 1/3'ünü yerine getirmeyen ortağın hissesini iptal etmiş ve bu hisseyi yeni bir ortağa 35.000 TL'den satmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 35.000 | |
| 501- ÖDENMEMİŞ SERMAYE | | 10.000 |
| 521- HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI | | 25.000 |

**Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları**

İşletmenin aktifine kayıtlı maddi duran varlıklarının yeniden değerlenmesinden kaynaklanan değer artışlarının izlendiği hesaptır.

Yeniden değerleme net değer artışı bu hesaba alacak, bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda hesaba borç kaydedilir.

**İştirakler Yeniden Değerleme Artışları**

İşletmenin iştirakleri ile bağlı ortaklıkları yeniden değerleme yapıp da bunları sermayeye eklerlerse, sermayelerindeki artış oransal olarak işletmenin payını da artıracaktır. Bu hesap bu tür değer artışlarının izlendiği hesaptır.

İşletmenin iştirakleri ve bağlı ortaklıklarında yapılan yeniden değerleme sonucunda oluşan sermayeye eklenmiş değer artışlarından işletmeye düşen pay bu hesabın alacağına, bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda hesabın borcuna kaydedilir.

İştirakler ve bağlı ortaklıkların sermayesindeki bu artış işletmenin de varlıklarını artırdığından 523 hesap alacaklanırken aktifte "242 İştirakler" veya "245 Bağlı Ortaklıklar" hesaplarına borç kaydı yapılır.

**Diğer Sermaye Yedekleri**

"52 Sermaye Yedekleri" grubunda sayılanların dışında bir sermaye yedeği ortaya çıktığında bu hesaba alacak, bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda hesaba borç kaydedilir.

**C) Kâr Yedekleri**

Kanun, işletmenin ana sözleşme hükümleri ya da ortaklıkların yetkili organları tarafından alınan kararlar gereğince, ortaya çıkması muhtemel riskleri karşılayabilmek amacıyla işletmede bırakılan kârlar bu hesap grubunda gösterilir.

Bu gruptaki hesaplarda izlenen öz kaynakların ortak özelliği işletmenin önceki dönemde elde ettiği karlardan ayrılmış olmalarıdır. Dolayısıyla bu bölümdeki hesaplar "570 Geçmiş Yıllar Karları" hesabının borçlandırılmaları karşılığında (duran varlık satışı veya sigortaca tazmini nedeniyle doğan kârların doğrudan bu gruptaki hesaba alınması durumu hariç) alacaklanırlar. Bu bölümdeki yedekler sermayeye eklendiklerinde, kâr payı olarak dağıtıldıklarında ya da başka bir şekilde kullanıldıklarında borçlanırlar.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır.

**54 KÂR YEDEKLERİ**

**540 Yasal Yedekler**

Kanun hükümleri uyarınca ayrılan yedeklerin izlendiği hesaptır.

**541 Statü Yedekleri**

Ana sözleşme hükümleri gereğince ayrılan yedekler bu hesapta içinde yer alırlar.

**542 Olağanüstü Yedekler**

Sermaye şirketlerinde Genel Kurul tarafından ayrılmasına karar verilen olağanüstü yedek akçeler ile dağıtılmayıp işletmede bırakılmasına karar verilen kârlar bu hesapta yer alır.

**543**

**544**

**545**

**546**

**547**

**548 Diğer Kâr Yedekleri**

"54 Kâr Yedekleri" grubunda tanımlanamamış olan kârdan ayrılan diğer yedekler bu hesapta izlenir.

**549 Özel Fonlar**

İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu tutulan yasal fonlar ile diğer amaçlarla ayrılan fonların izlendiği hesaptır.

**Yasal Yedekler**

Kanun hükümleri uyarınca ayrılan yedeklerin izlendiği hesap kanun gereğince ayrılan yedeklerin türüne göre "I. Tertip Yedek Akçe" ve "II. Tertip Yedek Akçe" şeklinde bölümlenebilir.[7]

Yedekler faaliyet yılı kârı ile karşılaştırılarak bu hesaba alacak kaydedilir.

Türk Ticaret Kanunu gereğince, sermaye şirketleri her yıl safi kârlarının %5'ini ödenmiş sermayenin beşte birini buluncaya kadar yedek akçe olarak ayırırlar. Buna I. tertip yedek akçe denilmektedir.

Yine Türk Ticaret Kanunu gereğince, ortaklara ve kârdan pay alan diğer kişilere dağıtılmasına karar verilen kârın %10'u kadar yedek ayrılır ki buna da II. tertip yedek akçe denilmektedir. Her iki yedek akçenin de ayrılma sebebi her ne kadar kârın tamamının dağıtılmayıp bir kısmının işletmede bırakılmasını sağlayarak işletme sermayesini güçlendirmek olsa da özellikle sermaye şirketleri için zorunlu tutulması, kanun koyucunun işletme ile ilişkili olan üçüncü kişileri koruma amacına da hizmet etmektedir. Sermaye şirketlerinde ortakların sorumluluklarının koydukları sermaye ile sınırlı olması, böyle bir koruma önlemini gerekli kılmaktadır. Hemen tüm yedekleri bu çerçevede değerlendirmek de olasıdır.

***Örnek:*** Şimdiye kadar ayırdığı I. Tertip Yedek akçe tutarı 50.000 TL, sermayesi 550.000 TL, dönem net kârı 300.000 TL ve dağıtılması kararlaştırılmış kârı 200.000 TL olan bir işletme yasal yedeklerini aşağıdaki gibi hesaplayıp muhasebeleştirecektir.

1. I. Tertip yedek akçenin hesaplanması

I. tertip yedek akçe sınırı: 550.000 x (1/5) = 110.000 TL

İşletme bu yıla kadar 50.000 TL I. tertip yedek akçe ayırdığına göre (110.000 - 50.000) 60.000 TL daha yedek akçe ayırması gerekmektedir.

Bu yıl ayırması gereken yedek akçe: 300.000 x %5 = 15.000 TL (60.000 TL sınırının içinde kaldığından bu tutarın tamamı yedek akçe olarak ayrılacaktır)

2. II. Tertip yedek akçenin hesaplanması

(200.000 - (300.000 x 0.05)) x 1/10 = 18.500 TL

3. Muhasebe kaydı

| | | | |
|---|---|---|---|
| 570- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI | | 33.500 | |
| 540- YASAL YEDEKLER | | | 33.500 |
| - I. Tertip Yedek Akçe | 15.000 | | |
| - II. Tertip Yedek Akçe | 18.500 | | |

İşletme yedek akçenin muhasebeleştirmesini yeni dönemde yapacağı için "590 Dönem Net Kârı" hesabında bulunan tutarı yeni dönemin başında "570 Geçmiş Yıllar Kârları" hesabına aktarmış durumda olduğundan, yedekler bu hesaptan ayrılacaktır. Aktarmanın henüz yapılmamış olması durumunda doğaldır ki 590 nolu hesap borçlandırılacaktır.

[7] *6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda, her iki yedek akçe de "genel kanuni yedek akçe" olarak yer almaktadır.*

**Statü Yedekleri**

"540 Yasal Yedekler" hesabında olduğu gibi ana sözleşme hükümleri gereğince ayrılacak yedekler faaliyet yılı kârı ile karşılaştırılarak bu hesaba alacak kaydedilir.

***Örnek:*** İşletmede ana sözleşme gereği ayrılacak yedek 5.000 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 570- GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI | 5.000 | |
| 541- STATÜ YEDEKLERİ | | 5.000 |

**Olağanüstü Yedekler**

Sermaye şirketlerinde Genel Kurul tarafından ayrılmasına karar verilen olağanüstü yedek akçeler ile dağıtılmayıp işletmede bırakılmasına karar verilen kârlar bu hesapta yer alır.

Bu hesap "540 Yasal Yedekler Hesabı" gibi faaliyet yılı kârı ile karşılaştırılır. Hesapta biriken yedeklerin sermayeye eklenmesi, temettü olarak dağıtılması ya da herhangi bir şekilde kullanılması halinde borç kaydedilir.

***Örnek:*** İşletmede genel kurulda alınan karar gereğince ayrılması gereken yedek 3.000 TL, dağıtılmayıp işletmede bırakılan kâr ise 2.500 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 570- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI | 5.500 | |
| 542- OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER | | 5.500 |

***Örnek:*** İşletmenin 1.500 TL'lik dönem net zararının olağanüstü yedeklerden karşılanması kararlaştırılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 542- OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER | 1.500 | |
| 580- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI | | 1.500 |

**Diğer Kâr Yedekleri**

"54 Kâr Yedekleri" grubunda tanımlanamamış olan kârdan ayrılan diğer yedekler bu hesaba alacak, mahsubunda borç kaydı yapılır.

**Özel Fonlar**

İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu tutulan yasal fonlar ile diğer amaçlarla ayrılan; "Sabit Kıymet Yenileme Fonları", "Yatırım Fonu", "Sermaye İtfa Fonu" ve diğer özel fonların izlendiği hesaptır.

Kârdan ayrılan tutarlar bu hesaba alacak, mahsup edildiğinde borç kaydedilir.

***Örnek:*** 180.000 TL'ye yenilenmek amacıyla satılan taşıtın birikmiş amortismanı 120.000 TL, maliyet bedeli 200.000 TL'dir.

1. Taşıtın satış kaydı

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 180.000 | |
| 257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | 120.000 | |
| 254- TAŞITLAR | | 200.000 |
| 549- ÖZEL FONLAR | | 100.000 |

Yasa gereği ayrılan fonlar üç yıl boyunca sermayenin bir unsuru olarak bu hesapta tutulabilir. Üç yıl içerisinde varlığın yenilenmesi ile fon, tükeninceye kadar birikmiş amortismanların ayrılmasında kullanılır.

***Örnek:*** Yukarıdaki işletme izleyen yıl aynı nitelikteki taşıtı 250.000 TL'ye satın almıştır. Normal amortisman yöntemini uygulayan işletmede amortisman oranı %20'dir.

Amortisman ayrılması

| | | |
|---|---|---|
| 549- ÖZEL FONLAR | 50.000 | |
| 257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | | 50.000 |
| 250.000 x 0.20 = 50.000 | | |

Yıl sonunda özel fonlarda hâlâ 50.000 TL kaldığı için ertesi yıl amortisman kaydı aynı şekilde yapılacak, daha sonraki yıllarda ise artık fon sıfırlanacağından amortismanlar gider kaydedilebilecektir.

**D) Geçmiş Yıllar Kârları ve Zararları**

Geçmiş yıllarda oluşan ve henüz dağıtılmamış kârların gösterildiği gruptur.

**Geçmiş Yıllar Kârları**

Geçmiş dönemlerde ortaya çıkan ve dağıtılmamış bulunan kârlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarların izlendiği hesaptır.

Önceki faaliyet döneminde oluşan net kâr, yeni dönemde bu hesabın alacağına aktarılırken, "590 Dönem Net Kârı" hesabı borçlandırılır. Kârın dağıtımı, yedeklerin ayrılması gibi durumlarla hesaba borç kaydı yapılır.

***Örnek:*** Önceki faaliyet dönemi kârı olan 25.000 TL açılış kaydının ardından devredilmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 590- DÖNEM NET KÂRI | 25.000 | |
| 570- GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI | | 25.000 |

**Geçmiş Yıllar Zararları (-)**

Geçmiş faaliyet dönemlerinde oluşan net zararların izlendiği hesaptır.

Önceki yılın zararı, "591 Dönem Net Zararı" hesabından bu hesaba aktarılır. Zararın yedeklerle karşılanması veya izleyen dönemlerde net kârdan mahsup edilmesi durumunda hesap alacaklanır.

Önceki faaliyet döneminde oluşan dönem net zararı, yeni dönemde aktif karakterli bu hesabın borcuna aktarılırken, "591 Dönem Net Zararı" hesabı alacaklandırılır. Zararların kapatılması halinde ise hesap alacaklandırılır.

***Örnek:*** Önceki faaliyet dönemine ilişkin 20.000 TL'lik dönem net zararı, açılış kaydının ardından ilgili hesaba devredilmiş, nisan ayında yapılan genel kurulda alınan bir kararla da olağanüstü yedekler kullanılarak kapatılmasına karar verilmiştir.

1. Dönem net zararının sonraki döneme aktarılması

| | | |
|---|---|---|
| 580- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI<br>591- DÖNEM NET ZARARI | 20.000 | <br>20.000 |

2. Nisan ayında alınan karar gereği zararın kapatılması

| | | |
|---|---|---|
| 542- OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER<br>580- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI | 20.000 | <br>20.000 |

**E) Dönem Net Kârı (Zararı)**

Bu grup işletmenin nihai faaliyet sonucunu gösteren hesaplardan oluşur. Grup dönemin net kâr veya zararını gösteren iki hesaptan ibarettir:

**59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)**

**590 Dönem Net Kârı**

İşletmenin faaliyet dönemine ait vergi sonrası net kâr tutarının izlendiği hesaptır.

**591 Dönem Net Zararı (-)**

İşletmenin faaliyet dönemine ait net zarar tutarlarının izlendiği hesaptır.

**Dönem Net Kârı**

"690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabı alacak bakiyesi verdiğinde, bakiye tutar "692 Dönem Net Kârı veya Zararı" hesabının alacağına aktarılır. 692 nolu hesabın borcuna dönem için hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları da aktarıldıktan sonra netleşen 692 hesaba borç kaydı yapılarak kapatılırken bu hesap alacaklandırılır. "570 Geçmiş Dönem Kârları" hesabına aktarılması durumunda ise borçlanır.

***Örnek:*** Dönem sonunda bazı hesapların durumu aşağıdaki gibidir. İşletme kapanış (envanter) çalışmalarını yapmaktadır.

| 690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI | |
|---|---|
| 500.000 | 700.000 |

| 691 DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ. | |
|---|---|
| 50.000 | |

| | | |
|---|---|---|
| 690- DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI | 200.000 | |
| 691- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI | | 50.000 |
| 692- DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | | 150.000 |
| 692- DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | 150.000 | |
| 590- DÖNEM NET KÂRI | | 150.000 |

**Dönem Net Zararı (-)**

Sonuç hesaplarında yer alan "692 Dönem Net Kârı veya Zararı" hesabından aktarılan tutarlar bu hesaba borç, aynı hesaba alacak kaydedilir.

İşletmenin tüm gelir ve giderleri (vergi ve yasal yükümlülük karşılıkları dahil) bir gelir tablosu hesabı olan 692 nolu hesapta toplandıktan sonra borç kalanı verirse; bu kalan, söz konusu hesabın alacaklandırılarak kapatılması karşılığında bir bilanço hesabı olan bu hesaba borç yazılır. Bu hesaptaki kalan, yeni yılın açılış maddesinde "580 Geçmiş Yıllar Zararları" hesabının borçlandırılması şeklinde kayıt yapılarak söz konusu hesaptaki tutar yeni yıla devredilir (Dönem net zararının açılış maddesinde 591 nolu hesaba aktarılması da mümkündür).

"690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabı borç bakiyesi verdiğinde, bakiye tutar "692 Dönem Net Karı veya Zararı" hesabının borcuna aktarılır. 692 nolu hesabın borcuna varsa dönem için hesaplanan vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları da eklendikten sonra 692 hesap alacak kaydı yapılarak kapatılırken bu hesap borçlandırılır. "580 Geçmiş Dönem Zararları" hesabına aktarılması durumunda ise alacaklanır.

***Örnek:*** Dönem sonunda bazı hesapların durumu aşağıdaki gibidir. İşletme kapanış (envanter) çalışmalarını yapmaktadır.

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI

| | |
|---|---|
| 700.000 | 600.000 |

691 DÖN. KÂRI VERGİ VE DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.

| | |
|---|---|
| 10.000 | |

| | | |
|---|---|---|
| 692- DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | 100.000 | |
| 690- DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI | | 100.000 |
| 692- DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | 10.000 | |
| 691- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI | | 10.000 |
| 591- DÖNEM NET ZARARI | 110.000 | |
| 692- DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | | 110.000 |

### 1.3.3.6. Gelir Tablosu Hesapları

İşletmenin faaliyette bulunduğu döneme ait brüt satışlarını, satış indirimlerini, satışların maliyetini, faaliyet giderlerini, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlarını, diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlarını, finansman giderlerini, olağandışı gelir ve kârlar ile olağandışı gider ve zararlarını gösteren hesapların oluşturduğu bir bölümdür.

Bu bölümde yer alan hesap grupları aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

60- Brüt Satışlar

61- Satış İndirimleri (-)

62- Satışların Maliyeti (-)

63- Faaliyet Giderleri (-)

64- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar

65- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)

66- Finansman Giderleri (-)

67- Olağandışı Gelir ve Kârlar

68- Olağandışı Gider ve Zararlar (-)

69- Dönem Net Kârı ve Zararı

Gelir tablosu hesapları; gelir hesapları ve gider hesapları olmak üzere iki farklı hesap türünden oluşmaktadır. İşletme faaliyetleri hakkında bir sonuç bildirilmesine yaradığından sonuç hesapları olarak da anılan bu hesaplar özellikleri gereği farklı karakterlere sahiptirler.

Gelir hesapları, dönem içinde alacaklı çalışan hesaplardır. Düzeltme amacıyla yapılan kayıtlar dışında borçlu çalışmaz. Dönem sonunda tüm gelir hesapları "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilerek kapatılır.

Gider hesapları ise, dönem içinde daima borçlu çalışan hesaplardır. Düzeltme amacıyla yapılan kayıtlar dışında alacaklı çalışmaz. Bazı giderler doğrudan ilgili olduğu gider hesabına kaydedilirken, faaliyet giderleri "7 Maliyet Hesapları" bölümündeki ilgili hesaplara kaydedildikten sonra "6 Gelir Tablosu Hesapları" bölümündeki hesabına kaydedilir. Dönem sonunda tüm gider hesapları "690 Dönem Kâr veya Zararı" hesabına devredilerek kapatılır.

"690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilen gelir ve gider hesapları netleştirilerek dönem boyunca yapılan faaliyetlere ilişkin sonuç ortaya çıkartılır. Hesabın alacak kalanı vermesi (gelirlerin giderlerden büyük olması) durumunda kârdan söz edilir. Net kâr özsermayeyi artırıcı bir unsur olarak bilançonun pasifinde özsermaye başlığının altındaki yerini alır. 690 nolu hesabın borç kalanı vermesi (giderlerin gelirlerden büyük olması) ise dönemin zararla kapatıldığı anlamına gelir. Net zarar her ne kadar borç karakterli bir hesap ise de analize uygun bilanço düzenlerken, özsermayeyi azaltıcı bir unsur olarak pasifte, özsermaye başlığının altında eksi işaretiyle yer alır.

Gelir tablosuna ilişkin gruplar sıralanırken görünmeyen bir sınıflandırma yapılmıştır. Buna göre ilk dört grup (60-61-62-63) işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili gelir ve gider hesaplarından oluşur. Bunların sonucu "faaliyet kâr veya zararı" olarak anılan, işletmenin faaliyet sonucunu verir. Bu grupların ardından gelen üç grup ise (64-65-66) diğer faaliyetlerden elde edilen gelirler ile gider hesaplarından oluşur. Bu üç grup arasında netleştirme yapıldığında elde edilen sonuç, "diğer faaliyetlerden kâr veya zarar"dır. Bu değere faaliyet kâr veya zararı da eklenince "olağan kâr veya zarar" tutarına ulaşılır. Son olarak 67 ve 68 nolu olağandışı gelir ve gider hesaplarından oluşan gruplar da eklendiğinde "dönem kâr veya zararı" rakamına ulaşılır.

#### A) Brüt Satışlar

İşletmenin ana faaliyet konularını oluşturan mal ve hizmet satışları karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri bu gruptaki

hesaplarda gösterilir, ancak brüt satışlara "Katma Değer Vergisi" dahil edilmez, bunlar bilançodaki ilgili hesaplarında yer alırlar.

Holding ana şirketinin kendisine bağlı ortaklıklardan elde ettiği gelirler de, ana şirketin esas faaliyet konusunu oluşturduğundan bu grupta yer alan hesaplarda izlenir.

Brüt satışlar grubundaki aşağıdaki hesaplar yer alır:

**60 BRÜT SATIŞLAR**

**600 Yurtiçi Satışlar**

Yurt içindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen değerlerin izlendiği hesaptır.

**601 Yurt Dışı Satışlar**

Yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen değerlerin izlendiği hesaptır.

**602 Diğer Gelirler**

İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. yolla elde edilen gelirlerin izlendiği hesaptır.

**Yurt İçi Satışlar**

Yurt içindeki gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen değerlerin izlendiği hesaptır.

Ana faaliyet konusu satış gerçekleştirildiğinde hesaba alacak kaydedilir, dönem sonunda "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredildiğinde borç kaydedilir.

***Örnek:*** İşletme 100.000 TL'lik bir malı, malın yarısı ile KDV'nin tamamı peşin, yarısı da senet karşılığı satmıştır. (KDV oranı %18)

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 68.000 | |
| 121- ALACAK SENETLERİ | 50.000 | |
| 600- YURT İÇİ SATIŞLAR | | 100.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 18.000 |

**Yurt Dışı Satışlar**

Yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen değerlerin izlendiği hesaptır.

Yurt dışındaki alıcılara ana faaliyet konusu satış gerçekleştirildiğinde hesaba alacak, dönem sonunda "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredildiğinde borç kaydedilir. Ayrıca para transferi gerçekleşene kadarki kur farkları satışın yapıldığı dönem içinde olması şartıyla, bu hesabın alacağına kaydedilir.

***Örnek:*** Yurt dışında bir firmaya kredili olarak 100.000 YP.lık bir mal satılmıştır. Satış tarihinde 1 YP 1,40 TL'dir. Malın parası 10 gün sonra bankaya yatırıldığında 1 YP 1,41 TL'dır.

1. Satışın yapılması

| | | |
|---|---|---|
| 120- ALICILAR | 140.000 | |
| 601- YURT DIŞI SATIŞLAR | | 140.000 |
| (100.000 YP x 1.40 TL = 14.000) | | |

2. Paranın banka hesabına yatırılması

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 141.000 | |
| 120- ALICILAR | | 140.000 |
| 601- YURT DIŞI SATIŞLAR | | 1.000 |
| (1,41-1,40) x 100.000 YP = 1.000) | | |

Yurt dışı alıcıdan olan alacak dönem sonuna kadar tahsil edilmez ise, dönem sonundaki kur farkı "120 Alıcılar" hesabına ve 601 nolu hesaba kaydedilecektir.

***Örnek:*** Yukarıdaki satışa ilişkin tahsilat yapılamamıştır. Dönem sonunda 1 YP 1.45 TL'sidir.

| | | |
|---|---|---|
| 120- ALICILAR | 5.000 | |
| 601- YURT DIŞI SATIŞLAR | | 5.000 |
| (1,45 – 1,40) x 100.000 YP = 5.000) | | |

**Diğer Gelirler**

İşletmenin korunması, ihracatı teşvik ya da hükümet politikasına uyma zorunluluğu karşısında oluşan faaliyet hasılatındaki düşüklüğü veya faaliyet zararını gidermek için, sermaye katkısı niteliğinde olmayan mali yardımlar (sübvansiyonlar), devletin bazı malları vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerden istisna etmesi yoluyla yaptığı yardımlar (vergi iadeleri) ve satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili fiyat istikrar destekleme primi vb. yolla elde edilen gelirlerin izlendiği hesaptır.

Diğer gelirler gerçekleştirildiğinde veya tahakkuk ettiğinde bu hesaba alacak kaydedilir. Dönem sonlarında hesap "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilerek kapatılır. Diğer gelir unsurlarından vade farkları, faturada ayrı olarak belirtilmişse bu hesaba alacak kaydedilir. Vade farklarının ayrıca gösterilmeyip satış fiyatına dâhil edildiği durumlarda ise vade farkı, vadeli satışın yapıldığı yere bağlı olarak 600 ya da 601 hesapların alacağına kaydedilir.

***Örnek:*** İşletme peşin fiyatı 10.000 TL olan malı 3 ay vadeli olarak 13.000 TL'ye satmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 120- ALICILAR | 13.000 | |
| 600- YURT İÇİ SATIŞLAR | | 10.000 |
| - Ticari Mal Satışları | | |
| 602- DİĞER GELİRLER | | 3.000 |
| - Vade Farkları | | |

**B) Satış İndirimleri (-)**

Net satış hasılatına ulaşabilmek için brüt satışlardan indirilmesi gereken değerleri kapsar. Bir gider kalemi olmaları sebebiyle borçlu çalışırlar ve eksi işaretiyle gelirlerde azalışa sebep oldukları ifade edilir.

Satış indirimleri grubunda aşağıdaki hesaplar bulunur:

**61 SATIŞ İNDİRİMLERİ**

**610 Satıştan İadeler (-)**

Satılan mallardan iade edilenlerin fatura tutarlarının izlendiği hesaptır.

**611 Satış İskontoları (-)**

Satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü kasa ve miktar iskontolarının izlendiği hesaptır.

**612 Diğer İndirimler (-)**

Satıcı tarafından, alıcı hesabına, malın sevki sırasında ödenen giderleri ifade eden ve satışı yapılan mallara ait olan sevk giderleri, satılan malların hatalı ve noksan olması ya da taşıma sırasında hasara uğramış olması nedeniyle, yapılması zorunlu indirimler ile satış vergileri, fonlar (KDV hariç) ve benzerlerinin izlendiği hesaptır.

**Satıştan İadeler (-)**

Satılan mallardan iade edilenlerin fatura tutarlarının izlendiği hesaptır.

Daha önce yapılan satışlarla ilgili olarak söz konusu hesaplara borç, brüt satışlardan ilgili hesaplara alacak kaydedilmiş bulunan malın fatura tutarı; malın kısmen ya da tamamen iade edilmesi durumuna göre, "610 Satıştan İadeler" hesabının borcuna kaydedilir. Dönem sonunda hesap, "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilerek alacaklandırılır.

***Örnek:*** Nakit karşılığı %18 KDV hariç 25.000 TL'ye satılan bir mal iade edilmiştir. İade bedeli keşide edilen bir çekle ödenmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 610- SATIŞTAN İADELER | 25.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 4.500 | |
| 103- VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ | | 29.500 |

**Satış İskontoları (-)**

Satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra yapılan her türlü kasa ve miktar iskontolarının izlendiği hesaptır. Kasa iskontosu, kredili satışlarda alıcının mal bedelini belirlenen vadeden önce ödemesi nedeniyle, yapılan peşin ödeme karşılığında alıcıya belirli oranlarda indirim yapılmasıdır. Miktar iskontosu ise alıcının belirlenmiş miktarları veya tutarları aşan alışlarda

bulunarak satıcının mal sürümüne katkıda bulunması nedeniyle kendisine belli oran ya da tutarlarda yapılan indirimdir.

Uygulanan kasa veya miktar iskontosu tutarı bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda 690 nolu hesaba devredilirken alacaklanarak kapatılır.

***Örnek:*** Alıcı işletmeye vadesinden önce ödeme yaptığı için 10.000 TL'lik indirim yapılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 611- SATIŞ İSKONTOLARI | 10.000 | |
| 191- İNDİRİLECEK KDV | 1.800 | |
| 120- ALICILAR | | 11.800 |

**Diğer İndirimler (-)**

Satıcı tarafından, alıcı hesabına, malın sevki sırasında ödenen giderleri ifade eden ve satışı yapılan mallara ait olan sevk giderleri, satılan malların hatalı ve noksan olması ya da taşıma sırasında hasara uğramış olması nedeniyle, yapılması zorunlu indirimler ile satış vergileri, fonlar (KDV hariç) ve benzerlerinin izlendiği hesaptır.

Satılan mal ya da hizmet bedelinden yapılan indirim bu hesaba borç kaydedilir. 690 nolu hesaba devredildiğinde hesap alacaklandırılır.

**C) Satışların Maliyeti (-)**

İşletmenin dönem içinde gerçekleştirdiği mamul, ticari mal ve hizmet satışlarının maliyetini kapsar.

Bu grupta aşağıdaki hesap yer alır:

**62 SATIŞLARIN MALİYETİ**

**620 Satılan Mamuller Maliyeti (-)**

Üretilen mamullerin maliyetinin izlendiği hesaptır.

**621 Satılan Ticari Mal Maliyeti (-)**

Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan, satılmak amacıyla alınan ticari mallar ve benzeri kalemlerin maliyetini kapsar.

**622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)**

Hizmet üretimiyle ilgili olarak yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır.

**623 Diğer Satışların Maliyeti (-)**

İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili diğer satış gelirlerinin elde edilmesi için yapılan giderlerin izlendiği hesaptır.

**Satılan Mamuller Maliyeti (-)**

Üretilen mamullerin maliyetinin izlendiği hesaptır.

Satışı yapılan mamullerin maliyet tutarı "152 Mamuller" hesabına alacak, bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda ise bu hesaba alacak "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına borç kaydedilerek kapatılır.

Aralıklı sayım (envanter) yöntemi uygulayan işletmelerde dönem içinde bu hesap kullanılmaz. Dönem sonunda yapılan fiili sayım sonucu ile "152 Mamuller" hesabının borç tutarları karşılaştırılır. Aradaki fark tek bir maddede bu hesaba borç kaydedilir.

***Örnek:*** Aralıklı sayım (envanter) yöntemini uygulayan işletmede dönem sonunda yapılan sayım sonucunda 225.000 TL tutarında mamul bulunduğu saptanmıştır. 152 nolu hesap 320.000 TL borç kalanı vermektedir.

| | | |
|---|---|---|
| 152 nolu hesabın borç kalanı | : | 320.000 |
| Sayım sonucu | : | (225.000) |
| Satılan mamul maliyeti | : | 95.000 |

| | | |
|---|---|---|
| 620- SATILAN MAMUL MALİYETİ | 95.000 | |
| 152- MAMULLER | | 95.000 |

Aralıksız sayım (sürekli envanter) yöntemini uygulayan işletmelerde ise her mamul satışında bu hesap, satılan mamulün maliyet değeriyle borçlandırılır. Aynı anda bir gelir hesabı olan "Yurtiçi (Yurtdışı) Satışlar" hesabı da satış fiyatı üzerinden alacaklandırıldığı için, bu yöntemi uygulayan işletmede her satış sonrası hem mamul mevcudu, hem de satışların maliyeti ile satış gelirlerini ayrı ayrı izlemek olasıdır.

***Örnek:*** Aralıksız sayım (sürekli envanter) yöntemini uygulayan işletmede maliyeti 120.000 TL olan bir mamul alıcılardan birisine 135.000 TL'den satılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 120- ALICILAR | 159.300 | |
| 600- YURT İÇİ SATIŞLAR | | 135.000 |
| 391- HESAPLANAN KDV | | 24.300 |
| 620- SATILAN MAMUL MALİYETİ | 120.000 | |
| 152- MAMULLER | | 120.000 |

**Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)**

Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan, satılmak amacıyla alınan ticari mallar ve benzeri kalemlerin maliyetini kapsar.

Satışı gerçekleştirilen ticari malların maliyet tutarı "153 Ticari Mallar" hesabına alacak bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda bu hesaba alacak "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına borç kaydedilerek kapatılır. Hesabın işleyişi, 620 nolu hesaptan farklılık göstermez.

**Satılan Hizmet Maliyeti (-)**

Hizmet üretimiyle ilgili olarak yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır.

Hizmet üretimi ile ilgili giderler, "7/A" seçeneğini uygulayan hizmet işletmelerinde "741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma" hesabının alacağı ile bu hesaba borç kaydedilir.

***Örnek:*** 7/A seçeneğini uygulayan bir ulaştırma işletmesinde "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabında 350.000 TL toplanmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 622- SATILAN HİZMET MALİYETİ<br>741- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA | 350.000 | <br>350.000 |

**Diğer Satışların Maliyeti (-)**

İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili diğer satış gelirlerinin elde edilmesi için katlanılan fedakârlıkların izlendiği hesaptır. Hesaplanan satışların maliyeti bu hesabın borcuna kaydedilir.

Gerçekleşen diğer satışların maliyet tutarı ilgili stok hesabına alacak, bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda bu hesaba alacak "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına borç kaydedilerek kapatılır. Hesabın işleyişi, 620 nolu hesaptan farklılık göstermez.

**D) Faaliyet Giderleri**

İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetleri ile bağlantısı kurulmayan "araştırma ve geliştirme giderleri", "pazarlama, satış ve dağıtım giderleri" ile "genel yönetim giderleri"nden oluşan hesap gurubudur. 7 nolu başlıkta izlenen esas faaliyet (dönem) giderleri, yansıtma hesapları alacağı ile dönem sonlarında bu grupta yer alan hesaplara devredilir.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

**63 FAALİYET GİDERLERİ**

**630 Araştırma Geliştirme Giderleri (-)**

Üretim maliyetinin düşürülmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerinin işletmeye uygulanması amacıyla yapılan giderlerden aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesapta yer alır.

**631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)**

Mal ve hizmetlerin pazarlanması, satılması ve dağıtımı ile ilgili olarak yapılan endirekt malzeme, endirekt işçilik, memur ücret ve giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar, amortismanlar ve tükenme paylarından oluşur.

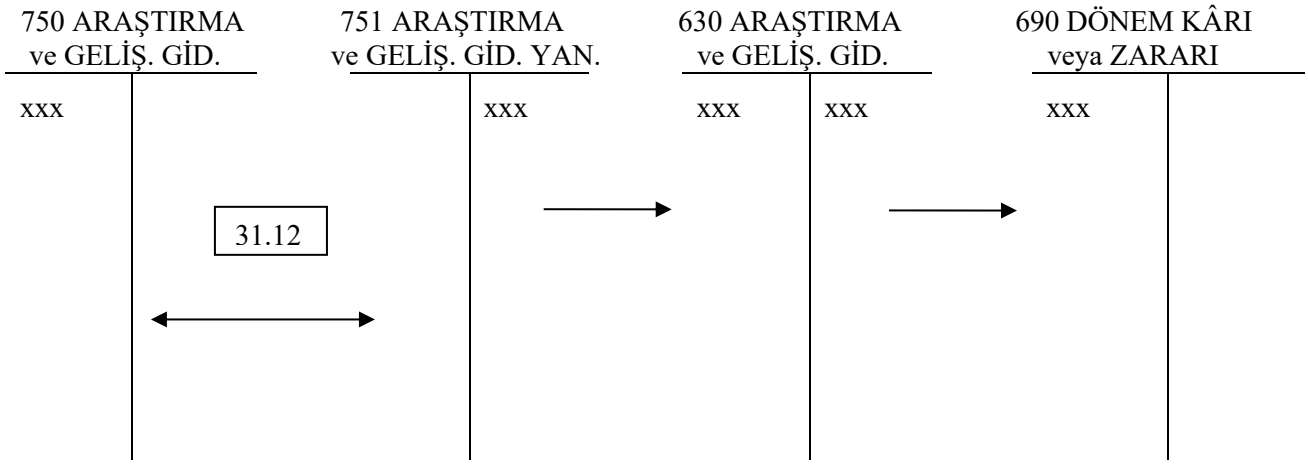
**632 Genel Yönetim Giderleri (-)**

İşletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretimle ya da satılan hizmet maliyeti ile doğrudan veya dolaylı ilişkisi kurulamayan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar, amortisman giderlerinden oluşur.

**Araştırma Geliştirme Giderleri (-)**

Üretim maliyetinin düşürülmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerinin işletmeye uygulanması amacıyla yapılan giderlerden aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesapta yer alır.

Dönem içinde oluşan araştırma ve geliştirme giderleri "750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabının borcunda izlenir. Bu tutarlar maliyet dönemi sonunda "751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma" hesabının alacağı ile bu hesabın borcuna devredilir. Dönem sonunda bu hesaba alacak "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına borç kaydedilerek kapatılır. 7/A seçeneğini uygulayan bir işletmede hesaplar arası ilişki aşağıda gösterilmiştir.



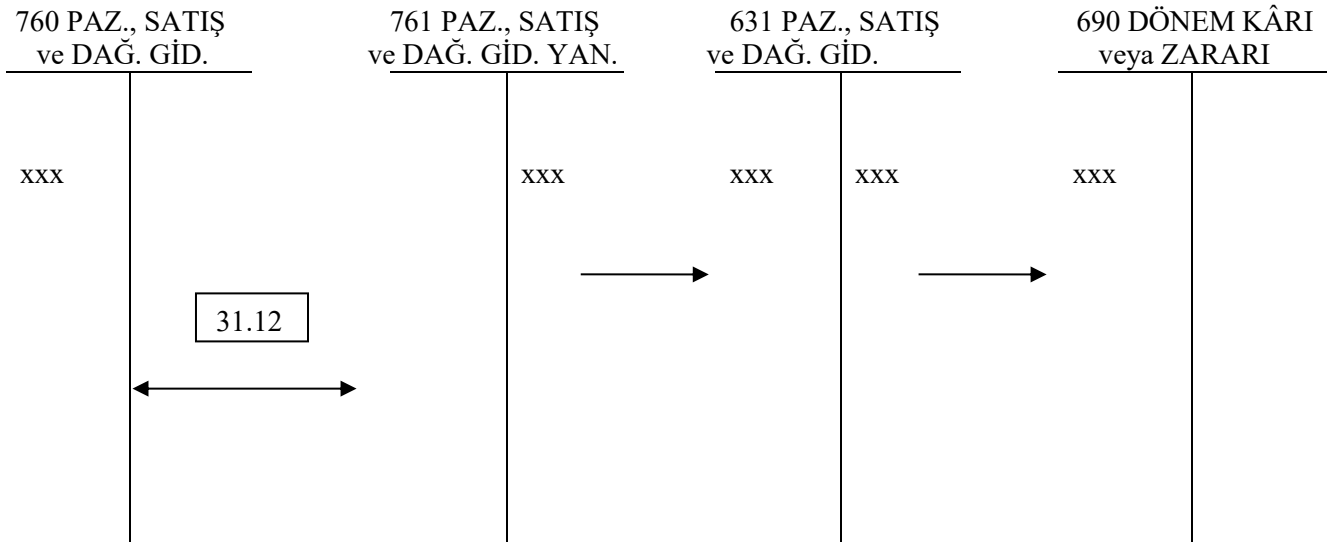

***Örnek:*** Bir işletmede dönem içinde, araştırma ve geliştirme ile ilgili 50.000 TL harcama yapılmış ve ilgili hesaplara alınmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 630- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ | 50.000 | |
| 751- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA H. | | 50.000 |

**Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)**

Mal ve hizmetlerin pazarlanması, satılması ve dağıtımı ile ilgili olarak yapılan endirekt malzeme, endirekt işçilik, memur ücret ve giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar, amortismanlar ve tükenme paylarından oluşur.

Dönem içinde yapılan pazarlama, satış ve dağıtım giderleri "760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri" hesabının borcunda izlenir. Bu tutarlar maliyet dönemi sonunda "761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma" hesabının alacağı ile bu hesabın borcuna devredilir. Dönem sonunda bu hesaba alacak "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına borç kaydedilerek kapatılır. 7/A seçeneğini uygulayan bir işletmede hesaplar arası ilişki aşağıda gösterilmiştir:



***Örnek:*** Bir işletmede dönem içinde, 60.000 TL tutarında reklam gideri yapılmış ve ilgili hesaplara alınmıştır.

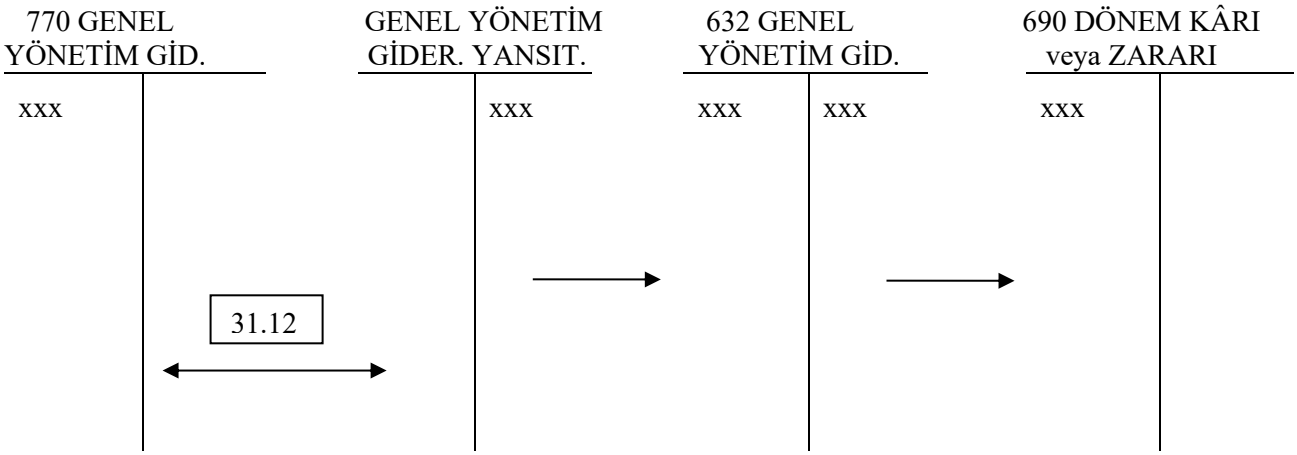
| | | |
|---|---|---|
| 631- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ | 60.000 | |
| 761- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA H. | | 60.000 |

**Genel Yönetim Giderleri (-)**

İşletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretimle ya da satılan hizmet maliyeti ile doğrudan veya dolaylı ilişkisi kurulamayan endirekt malzeme, endirekt işçilik, personel giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar, amortisman giderlerinden oluşur.

Genel yönetim fonksiyonu ile ilgili giderler 71 grubunda izlenir ve dönem sonlarında, "771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı" alacağı ile bu hesaba devredilir.

Dönem içinde genel yönetim fonksiyonu ile ilgili giderler "770 Genel Yönetim Giderleri" hesabının borcunda izlenir. Bu tutarlar maliyet dönemi sonunda "771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma" hesabının alacağı ile bu hesabın borcuna devredilir. Dönem sonunda bu hesaba alacak "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına borç kaydedilerek kapatılır. 7/A seçeneğini uygulayan bir işletmede hesaplar arası ilişki aşağıda gösterilmiştir:




***Örnek:*** Bir işletmede dönem içinde, yönetimle ilgili 70.000 TL harcama yapılmış ve ilgili hesaplara alınmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 632- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 70.000 | |
| 771- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA H. | | 70.000 |

**E) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar**

İşletmenin esas faaliyeti dışında, iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü geliri ile faiz ve diğer temettü gelirleri, temerrüt faizleri, kambiyo kârları, kira gelirleri, menkul kıymet satış kârları gibi faaliyetlerinden elde ettiği olağan gelir ve kârlardan oluşur.

Bu grupta yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir:

**64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR**

**640 İştiraklerden Temettü Gelirleri**

İşletmenin sermayelerine katıldıkları iştiraklerden elde ettikleri temettü gelirlerinin kaydedildiği hesaptır.

**641 Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri**

İşletmenin sermayelerine katıldıkları bağlı ortaklıklarından elde ettikleri temettü gelirlerinin izlendiği hesaptır.

**642 Faiz Gelirleri**

Her türlü kısa ve uzun vadeli mali yatırımlardan sağlanan faiz gelirlerinin kaydedildiği hesaptır.

**643 Komisyon Gelirleri**

Bu hesap tahakkuk eden komisyon türüne göre bölümlenebilir.

**644 Konusu Kalmayan Karşılıklar**

Aktifle ilgili olarak ayrılan karşılıklardan, kullanılmayıp iptal edilen tutarlar bu hesapta izlenir.

**645 Menkul Kıymet Satış Kârları**

Spekülatif veya yatırım amaçlı olsun, menkul kıymet satışından sağlanan kârların izlendiği hesaptır.

**646 Kambiyo Karları**

Yabancı paralı işlemlerden doğan kârların izlendiği hesaptır.

**647 Reeskont Faiz Gelirleri**

Senetler için hesaplanan reeskont faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır.

**648 Enflasyon Düzeltmesi Kârları**

Bu hesap mali tabloların enflasyon düzeltmesinden ortaya çıkan net olumlu farkların "698- Enflasyon Düzeltme Hesabından" ve yıllara yaygın inşaat işinde "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabından" aktarılarak izlendiği hesaptır.

**649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar**

"64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar" grubundaki hesaplar kapsamına girmeyen, diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelir ve kârların izlendiği hesaptır.

**İştiraklerden Temettü Gelirleri**

İşletmenin sermayelerine katıldıkları iştiraklerden elde ettikleri temettü gelirlerinin kaydedildiği hesaptır. Hisse senedi ve tahvil gibi menkul kıymet satışından doğan kârlar ya da zararlar bu hesaba alınmaz, aynı grup içerisindeki "642 Faiz Gelirleri" ya da "645 Menkul Kıymet Satış Kârları" hesaplarından ilgili olanında izlenir.

İşletmenin, sermayesinin en az %10'una, en fazla %50'sine sahip olduğu işletmelerden (iştiraklerden) alınan temettü gelirleri ilgili aktif hesaba borç, bu hesaba alacak yazılır. Hesap dönem sonunda borçlandırılarak "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

***Örnek:*** İşletme bir iştirakinden 64.000 TL temettü geliri elde etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 64.000 | |
| 640- İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ | | 64.000 |

**Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri**

İşletmenin sermayelerine katıldıkları bağlı ortaklıklarından elde ettikleri temettü gelirlerinin izlendiği hesaptır.

İşletmenin, %50'sinin üzerinde sermaye veya oy hakkına sahip olduğu işletmelerden (bağlı ortaklıklardan) alınan temettü gelirleri ilgili aktif hesaba borç, bu hesaba alacak yazılır. Hesap dönem sonunda borçlandırılarak "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

***Örnek:*** Bir işletme bağlı ortaklığından 65.000 TL temettü geliri elde etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 65.000 | |
| 641- BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ | | 65.000 |

**Faiz Gelirleri**

Her türlü kısa ve uzun vadeli mali yatırımlardan sağlanan faiz gelirlerinin kaydedildiği hesaptır.

Faiz gelirleri tahakkuk ettiklerinde ilgili aktif hesaplara borç, bu hesaba alacak yazılır. Hesaba dönem sonunda borç kaydı yapılarak "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

***Örnek:*** İşletme, bir alıcısı vadesinde ödeme yapmadığından, anlaşma gereği 64.000 TL faiz tahakkuk ettirmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 120- ALICILAR | 64.000 | |
| 642- FAİZ GELİRLERİ | | 64.000 |

**Komisyon Gelirleri**

Tahakkuk eden komisyon gelirlerinin izlendiği hesaptır.

Komisyon gelirleri tahakkuk ettikçe ilgili aktif hesaplara borç, bu hesaba alacak yazılır. Hesap dönem sonunda "690- Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

***Örnek:*** İşletme, bir mal satışına aracılık etmesi nedeniyle 63.000 TL komisyon gelirini tahsil etmiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 63.000 | |
| 643- KOMİSYON GELİRLERİ | | 63.000 |

**Konusu Kalmayan Karşılıklar**

Aktifle ilgili olarak ayrılan karşılıklardan, kullanılmayıp iptal edilen tutarlar bu hesapta izlenir.

Aktifle ilgili olarak ayrılan karşılıklar iptal edildikçe bu hesaba alacak kaydedilirken, ilgili karşılık hesabına borç kaydedilir. Hesap dönem sonunda "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

***Örnek:*** Daha önce %70 değer kaybına uğradığı saptanan 100.000 TL'lik mal için gerekli karşılık ayrılmıştır. Bu mal 40.000 TL'ye satılmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 47.200 | |
| 600 YURTİÇİ SATIŞLAR | | 40.000 |
| 391 HESAPLANAN KDV | | 7.200 |
| 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ | 40.000 | |
| 158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | 70.000 | |
| 153- TİCARİ MALLAR | | 100.000 |
| 644- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR | | 10.000 |

Daha önce 30.000 TL zarara uğranacağı düşüncesi ile ihtiyatlılık kavramı gereğince karşılık ayrılarak ilgili tutar gider yazılmıştı. Uğranılan zarar beklenilen tutarda olmamış, 10.000 TL daha eksik olmuştur (Fiili Satış tutarı - Beklenen satış tutarı = 40.000 - 30.000 = 10.000). Bu nedenle 10.000 TL'lik karşılık gideri iptali, cari dönemde gelir yazılmak amacıyla "644 Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabına alınmıştır.

**Menkul Kıymet Satış Kârları**

Spekülatif veya yatırım amaçlı olsun, menkul kıymet satışından sağlanan kârların izlendiği hesaptır.

Menkul kıymetlerin satışında, satış değeri ile defter değeri arasındaki olumlu fark bu hesaba alacak yazılır. Hesap, dönem sonunda "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

***Örnek:*** İşletme 3 ay sonra yapacağı bir ödemeye kadar elindeki parayı değerlendirmek amacıyla 120.000 TL maliyetle aldığı hisse senetlerini 135.000 TL bedelle satmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 135.000 | |
| 110- HİSSE SENETLERİ | | 120.000 |
| 645- MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI | | 15.000 |

**Kambiyo Kârları**

Yabancı paralı işlemlerden doğan kârların izlendiği hesaptır.

Kambiyo işlemlerinden doğan kârlar bu hesaba alacak, ilgili aktif hesaba borç yazılır. Hesap, dönem sonlarında "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

***Örnek:*** İşletmenin kasasında döviz büfesinden 1 YP = 1 TL kuru üzerinden alınmış 1.000 YP ile aynı gün yurt dışına yapılan bir satıştan elde edilen 10.000 YP bulunmaktadır. Bu işlemlerin yapıldığı yılın son gününde 1 YP 1,20 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 2.200 | |
| 601- YURT DIŞI SATIŞLAR | | 2.000 |
| 646- KAMBİYO KARLARI | | 200 |
| (1,20 – 1,00) x 10.000 YP = 2.000 | | |
| (1,20 – 1,00) x 1.000 YP = 200 | | |

İhracat nedeniyle elde edilen yabancı paraların değer kazanması nedeniyle sağlanan kârlar aynı dönem içinde "646 Kambiyo Kârları" hesabına değil, "601 Yurt Dışı Satışlar" hesabına kaydedilirler. Ancak ertesi dönem ortaya çıkan olumlu kur farkları bu hesaba kaydedilirler.

**Reeskont Faiz Gelirleri**

Senetler için hesaplanan reeskont faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır.

İşletmenin senetli borçları ile uygun koşulları taşıyan senetsiz borçlarına dönem sonu itibariyle uygulanan reeskont işleminden kaynaklanan faiz geliri bu hesabın alacağı karşılığında "322 Borç Senetleri Reeskontu" hesabının borcuna kaydedilir. Daha önceden ayrılmış bulunan alacak senetleri reeskontunun, izleyen dönem başında iptalinden ortaya çıkan faiz gelirleri ise bu hesaba alacak, "122 Alacak Senetleri Reeskontu" hesabına borç kaydedilir.

***Örnek:*** Dönem sonunda borç senetleri için hesaplanan reeskont tutarı 647.000 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 322- BORÇ SENETLERİ REESKONTU | 647.000 | |
| 647- REESKONT FAİZ GELİRLERİ | | 647.000 |

**Faaliyetlerle İlgili Diğer Gelir ve Kârlar**

"64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar" grubundaki hesaplar kapsamına girmeyen, diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelir ve kârların izlendiği hesaptır.

Diğer olağan faaliyetlerden gelirler doğdukça bu hesaba alacak kaydedilir. Hesap, dönem sonunda "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

***Örnek:*** İşletmenin bir binasını kiralayan kiracı aylık kira olan 20.000 TL'yi bankaya yatırmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 102- BANKALAR | 20.000 | |
| 649- DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR | | 20.000 |

**F) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)**

İşletmenin esas faaliyetleri dışında kalan, olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zarar hesaplarını içeren gruptur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

**65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR**

**653 Komisyon Giderleri (-)**

İşletme tarafından diğer olağan faaliyetlerle ilgili olarak acente, temsilci ve benzeri işletmelere ödenen komisyon giderlerinin izlendiği hesaptır.

**654 Karşılık Giderleri (-)**

Aktifle ilgili olarak; her türlü menkul kıymet değer düşüklüğü, şüpheli alacaklar, stok değer düşüklüğü, sayım ve tesellüm noksanlığı gibi sebeplerle ayrılan karşılık giderlerinin izlendiği hesaptır.

**655 Menkul Kıymet Satış Zararları (-)**

Menkul kıymet satışları nedeniyle uğranılan zararların izlendiği hesaptır.

**656 Kambiyo Zararları (-)**

Yabancı paralı işlemlerden doğan zararların izlendiği hesaptır. Borçlanma ile ilgili olumsuz kur farkları bu hesaba alınmaz, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.

**657 Reeskont Faiz Giderleri (-)**

İşletmenin senetli alacaklarının dönem sonu itibariyle tasarruf değeriyle değerlenmesi amacıyla yapılan reeskonta ilişkin faiz giderleri ile borç senetleri reeskontunun izleyen dönem başında iptalinden doğan faiz giderlerinin izlendiği hesaptır.

**658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)**

Bu hesap mali tabloların enflasyon düzeltmesinden ortaya çıkan net olumsuz farkların "698- Enflasyon Düzeltme Hesabından" ve yıllara yaygın inşaat işinde "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabından" aktarılarak izlendiği hesaptır.

**659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)**

"65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" grubundaki hesapların kapsamına girmeyen diğer olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararların izlendiği hesaptır.

**Komisyon Giderleri (-)**

İşletme tarafından diğer olağan faaliyetlerle ilgili olarak acente, temsilci ve benzeri işletmelere ödenen komisyon giderlerinin izlendiği hesaptır.

Komisyon giderleri tahakkuk ettikçe bu hesaba borç kaydedilirken, dönem sonunda hesap kapatılırken alacaklandırılarak "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

***Örnek:*** İşletme bir duran varlığının satışını gerçekleştiren komisyoncuya 53.000 TL komisyon ödemiştir.

| | | |
|---|---|---|
| 653- KOMİSYON GİDERLERİ | 53.000 | |
| 100- KASA | | 53.000 |

**Karşılık Giderleri (-)**

Aktifle ilgili olarak; her türlü menkul kıymet değer düşüklüğü, şüpheli alacaklar, stok değer düşüklüğü, sayım ve tesellüm noksanlığı gibi sebeplerle ayrılan karşılık giderlerinin izlendiği hesaptır.

Aktifle ilgili olarak ayrılan karşılık giderleri bu hesabın borcuna, ilgili değer düzeltici bilanço hesabının alacağına kaydedilir. Hesap, dönem sonunda "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

***Örnek:*** Dönem sonunda yapılan sayımda 100.000 TL değerinde stokta %8 oranında değer düşüklüğü saptanmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 654- KARŞILIK GİDERLERİ | 8.000 | |
| 158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI | | 8.000 |

**Menkul Kıymet Satış Zararları (-)**

Menkul kıymetlerin satılışında, satış değeri ile maliyet değeri arasındaki olumsuz fark bu hesaba borç yazılırken, hesap dönem sonunda "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilerek kapatılır.

***Örnek:*** İşletme spekülatif amaçla 110.000 TL maliyetle aldığı hisse senetlerini sonraki bir tarihte 105.000 TL'ye satmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 100- KASA | 105.000 | |
| 655- MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI | 5.000 | |
| 110- HİSSE SENETLERİ | | 110.000 |

**Kambiyo Zararları (-)**

Yabancı paralı işlemlerden doğan zararların izlendiği hesaptır. Borçlanma ile ilgili olumsuz kur farkları bu hesaba alınmaz, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.

Kambiyo işlemlerinden doğan zararlar bu hesaba borç yazılır.

İşletmenin kredilerle ilgili olanlar hariç, yabancı paralı işlemlerinin değerlenmesi nedeniyle ortaya çıkan olumsuz kur farkları bu hesaba borç kaydedilir. Hesap dönem sonlarında "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilerek kapatılır.

***Örnek:*** İşletmenin kasasında, defter değeri 22.000 TL olan 11.000 YP bulunmaktadır. Dönem sonunda 1 YP 1,80 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 656- KAMBİYO ZARARLARI | 2.200 | |
| 100- KASA | | 2.200 |
| (2,00 – 1,80) x 11.000 YP = 2.200 | | |

**Reeskont Faiz Giderleri (-)**

İşletmenin senetli alacaklarının dönem sonu itibariyle tasarruf değeriyle değerlenmesi amacıyla yapılan reeskonta ilişkin faiz giderleri ile borç senetleri reeskontunun izleyen dönem başında iptalinden doğan faiz giderlerinin izlendiği hesaptır.

İşletmenin senetli alacakları ile uygun koşulları taşıyan senetsiz alacaklarına dönem sonu itibariyle uygulanan reeskont işleminden doğan faiz gideri bu hesabın borcuna karşılık "122 Alacak Senetleri Reeskontu" hesabının alacağına kaydedilir. Daha önceden hesaplanmış bulunan borç senetleri

reeskontunun, izleyen dönem başında iptalinden kaynaklanan faiz giderleri ise bu hesaba borç, "322 Borç Senetleri Reeskontu" hesabına alacak yazılır.

**Örnek:** Dönem sonunda alacak senetleri için hesaplanan reeskont tutarı 657.000 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 657- REESKONT FAİZ GİDERLERİ | 657.000 | |
| 122- ALACAK SENETLERİ REESKONTU | | 657.000 |

**Diğer Olağan Gider ve Zararları (-)**

"65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" grubundaki hesapların kapsamına girmeyen diğer olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararların izlendiği hesaptır.

Diğer olağan faaliyetlerden gider ve zararlar doğdukça bu hesaba borç yazılır. Hesap, dönem sonunda "690 Dönem Karı veya Zararı" hesabına devredilir.

**G) Finansman Giderleri (-)**

İşletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderlerin muhasebeleştirildiği hesapları içeren gruptur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

**66 FİNANSMAN GİDERLERİ**

**660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)**

Bir yıla kadar vadeli borçlanmalarla ilgili olarak yüklenilen ve varlıkların maliyetine eklenmeyen faiz ve benzeri diğer giderlerin izlendiği hesaptır.

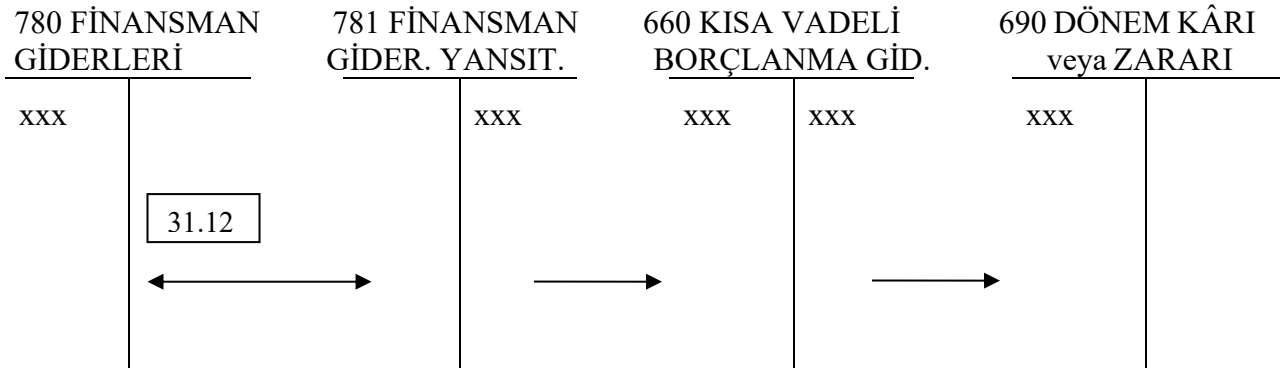
**661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)**

Bir yıldan uzun vadeli borçlanmalarla ilgili olarak yüklenilen ve varlıkların maliyetine eklenmeyen faiz ve benzeri diğer giderlerin izlendiği hesaptır.

**Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)**

Bir yıla kadar vadeli borçlanmalarla ilgili olarak yüklenilen ve varlıkların maliyetine eklenmeyen faiz ve benzeri diğer giderlerin izlendiği hesaptır.

Bir yıla kadar borçlanma ile ilgili finansman giderleri dönem içinde tahakkuk ettiğinde, "7/A" seçeneğinde "780 Finansman Giderleri" hesabının borcuna kaydedilir. Bu hesaba aktarılan tutarlar her maliyet dönemi sonunda "781 Finansman Giderleri Yansıtma" hesabının alacağı kullanılarak "660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri" hesabının borcuna aktarılır. Hesap dönem sonunda "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir. "7/A" seçeneğini uygulayan bir işletmede finansman giderlerinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir:



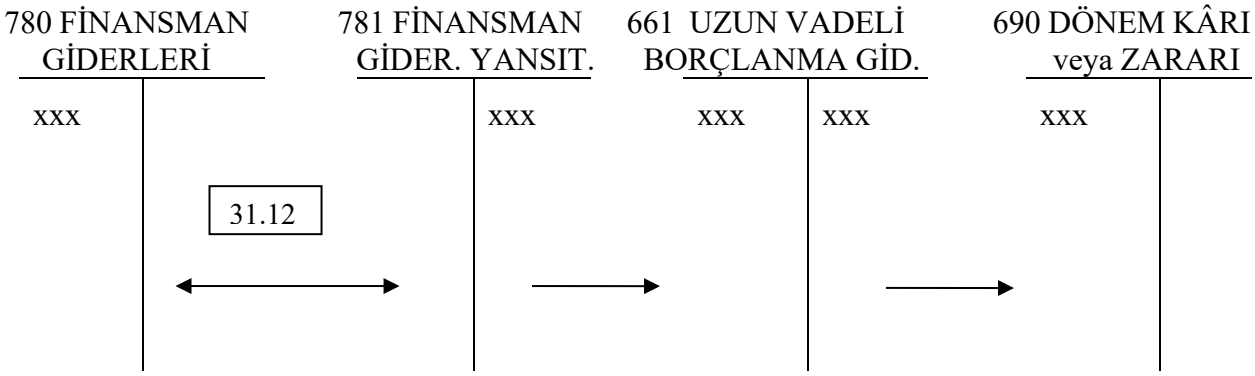

***Örnek:*** İşletmenin kısa vadeli kredileriyle ilgili olarak tahakkuk eden faiz tutarı 600.000 TL'dır ve bu tutar dönem içinde ilgili hesaplara alınmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 660- KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ<br>781- FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA H. | 600.000 | <br>600.000 |

**Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)**

Bir yıldan uzun vadeli borçlanmalarla ilgili olarak yüklenilen ve varlıkların maliyetine eklenmeyen faiz ve benzeri diğer giderlerin izlendiği hesaptır.

Bir yıldan daha uzun vadeli borçlanmalar ile ilgili finansman giderleri dönem içinde tahakkuk ettiğinde, "780 Finansman Giderleri" hesabının borcuna kaydedilir. Bu hesaba aktarılan tutarlar her maliyet dönemi sonunda "781 Finansman Giderleri Yansıtma" hesabının alacağı kullanılarak "661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri" hesabının borcuna aktarılır. Hesap dönem sonunda "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir. "7/A" seçeneğini uygulayan bir işletmede finansman giderlerinin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir:




***Örnek:*** İşletmenin uzun vadeli kredileriyle ilgili olarak tahakkuk eden faiz tutarı 700.000 TL'dir ve bu tutar dönem içinde ilgili hesaplara alınmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 661- UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ<br>781- FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA H. | 700.000 | <br>700.000 |

**H) Olağandışı Gelir ve Kârlar**

İşletmenin olağan faaliyetleri içerisinde yer almayan ve bu nedenle arızi nitelik taşıyan duran varlıkların satışlarından elde edilen kârlar ile olağandışı durumlar nedeniyle ortaya çıkan gelir ve kârların izlendiği hesapların yer aldığı gruptur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

**67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR**

**671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları**

Cari dönemden önceki dönemlere ait olup da bu dönemlerin mali tablolarına hata ya da unutulma nedenleriyle ilgili olduğu dönemde yansıtılmayan tutarların izlendiği hesaptır.

**679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar**

"Önceki dönem gelir ve kârları" hesabı dışında kalan ve arızi bir karakter taşıyan; hasar fazlası tazminat gelirleri, şartname bedeli gelirleri, alınan diğer ceza ve teminatlar, mali duran varlık satış kârları, maddi duran varlık satış kârları, gelir kaydedilen depozito ve teminatlar, sayım fazlası gelirler gibi gelir ve kârların izlendiği hesaptır.

**Önceki Dönem Gelir ve Kârları**

Cari dönemden önceki dönemlere ait olup da bu dönemlerin mali tablolarına hata ya da unutulma nedenleriyle ilgili olduğu dönemde yansıtılmayan tutarların izlendiği hesaptır.

Önceki dönemleri ilgilendiren gelir unsurları doğdukça bu hesabın alacağına kaydedilir. Dönem sonunda "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

**Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar**

"Önceki dönem gelir ve kârları" hesabı dışında kalan ve arızi bir karakter taşıyan; hasar fazlası tazminat gelirleri, şartname bedeli gelirleri, alınan diğer ceza ve teminatlar, mali duran varlık satış kârları, maddi duran varlık satış kârları, gelir kaydedilen depozito ve teminatlar, sayım fazlası gelirler gibi gelir ve kârların izlendiği hesaptır.

Diğer olağandışı gelir ve kârlar tahakkuk ettiğinde hesaba alacak kaydedilir. Hesap, dönem sonunda "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

**İ) Olağandışı Gider ve Zararlar (-)**

İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızi özellikteki işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararların yer aldığı hesap grubudur.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

**68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR**

**680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)**

Mamul ve hizmet üreten işletmelerde üretimle ilgili giderlerden çalışılmayan süreye ve çalışılmayan kısımlara ait giderlerin izlendiği hesaptır.

**681 Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)**

Cari dönemden önceki dönemlere ait olup da bu dönemlerin mali tablolarına hata ya da unutulma nedeniyle ilgili olduğu dönemde yansıtılmayan veya sonradan ortaya çıkan tutarların gösterildiği hesaptır.

**689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)**

"68 Olağandışı Gider ve Zararlar" grubunda tanımlanan hesaplar kapsamı dışında kalan diğer olağandışı gider ve zararlardan oluşur.

**Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)**

Mamul ve hizmet üreten işletmelerde üretimle ilgili direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden, çalışılmayan süreye ve çalışılmayan kısımlara ait giderlerin izlendiği hesaptır.

Mamul ve hizmet üretimiyle ilgili olan ancak çalışılmayan kısım veya sürelere ait giderler "721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma" ve "731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma" hesapları alacağı ile bu hesaba borç kaydedilir. Hesap, dönem sonunda "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

***Örnek:*** İşletmenin Temmuz ayında tahakkuk eden direkt işçilikleri 200.000 TL, bunun çalışılmayan süreye isabet eden kısmı ise 80.000 TL'dir.

| | | |
|---|---|---|
| 151- YARI MAMULLER – ÜRETİM | 120.000 | |
| 680- ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI | 80.000 | |
| 721- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA H. | | 200.000 |

**Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)**

Cari dönemden önceki dönemlere ait olup da bu dönemlerin mali tablolarına hata ya da unutulma nedeniyle ilgili olduğu dönemde yansıtılmayan veya sonradan ortaya çıkan tutarların gösterildiği hesaptır.

Cari dönemden önceki dönemleri ilgilendiren, ancak bu dönemde ortaya çıkan giderler bu hesaba borç kaydedilir. Dönem sonunda "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

**Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (-)**

"68 Olağandışı Gider ve Zararlar" grubunda tanımlanan hesaplar kapsamı dışında kalan; tazminatla karşılanamayan hasarlar, ödenen diğer ceza ve tazminatlar, elden çıkarılacak stok satış zararları, sayım noksanı giderleri, mali duran varlık satış zararları, maddi duran varlık satış zararları, irat kaydedilen depozito ve teminatlar, bağış ve yardımlar diğer olağandışı gider gibi gider ve zararlardan oluşur.

Olağandışı gider ve zararlar ortaya çıktığında bu hesaba borç yazılır. Hesap dönem sonunda "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabına devredilir.

***Örnek:*** İşletme bütün araştırmalara karşın sebebini ve sorumlusunu bulamadığı 1.000 TL'lik kasa sayım noksanını zarar kaydetme kararı almıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 689- DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR | 1.000 | |
| 197- SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI | | 1.000 |

**J) Dönem Net Kârı (Zararı)**

Bu gruptaki hesaplar yalnızca dönem sonunda ve dönem sonucunun belirlenmesini sağlamak amacıyla kullanılmaktadır.

Bu grupta aşağıdaki hesaplar yer alır:

**69 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)**

**690 Dönem Kârı veya Zararı**

Dönem sonlarında, 6 grubunda yer alan sonuç hesaplarındaki gelir ve gider hesaplarının aktarıldığı hesaptır.

**691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)**

Dönem kârı üzerinden, ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülük karşılıklarının izlendiği hesaptır.

**692 Dönem Net Kârı veya Zararı**

Bu hesap işletmenin vergi ve diğer yasal yükümlülüklerden sonraki net kârını veya net zararını gösterir.

**697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı**

Bu hesap yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hak edişlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır.

**698 Enflasyon Düzeltme Hesabı**

Bu hesap parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır. Bu hesap, alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre, (ilk enflasyon düzeltmesi uygulamasını izleyen diğer yıllarda) "648- Enflasyon Düzeltmesi Karları" veya "658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına devredilerek kapatılır.**Dönem Kârı veya Zararı**

Dönem sonlarında, 6 grubunda yer alan sonuç hesaplarındaki gelir ve gider hesaplarının aktarıldığı hesaptır. Gelir hesapları bu hesabın alacağına, gider hesapları ise borcuna kaydedilir. Hesabın kalanı işletmenin vergiden önceki dönem kârı veya zararını gösterir.

"6 Gelir Tablosu Hesapları" başlığı altında yer alan tüm gelir hesapları bu hesabın alacağına kaydedilirken, kendilerine borç kaydı yapılarak kapatılır. Aynı şekilde, tüm gider hesapları da bu hesabın alacağına kaydedilirken, kendilerine alacak kaydı yapılır ve kapatılır. Böylece hesabın kalanı vergiden önceki kâr veya zararı gösterir. Hesap kalanının borcu alacağından büyük ise giderler gelirlerden fazladır demektir ve bu fazlalık "vergi öncesi dönem zararı" olarak anılır. Hesap kalanının alacağı borcundan büyük ise gelirler giderlerden fazladır demektir ki bu fazlalık da "vergi öncesi dönem kârı"nı temsil eder.

Hesap kalanı, "691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları" hesabıyla birlikte "692 Dönem Net Kârı veya Zararı" hesabına devredilerek kapatılır.

***Örnek:*** İşletmenin bazı gelir tablosu hesaplarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

| | |
|---|---|
| 600- Yurt İçi Satışlar | 200.000 |
| 602- Diğer Gelirler | 10.000 |
| 610- Satıştan İadeler | 15.000 |
| 621- Satılan Ticari Mallar Maliyeti | 120.000 |
| 623- Diğer Satışların Maliyeti | 8.000 |
| 632- Genel Yönetim Giderleri | 40.000 |
| 642- Faiz Gelirleri | 70.000 |
| 654- Karşılık Giderleri | 60.000 |
| 660- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri | 20.000 |
| 671- Önceki Dönem Gelir ve Kârları | 5.000 |
| 689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar | 25.000 |

| | | |
|---|---|---|
| 600- YURTİÇİ SATIŞLAR | 200.000 | |
| 602- DİĞER GELİRLER | 16.000 | |
| 642- FAİZ GELİRLERİ | 70.000 | |
| 671- ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI | 5.000 | |
| 690- DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI | | 291.000 |

| | | |
|---|---|---|
| 690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI | 288.000 | |
| 610- SATIŞTAN İADELER | | 15.000 |
| 621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ | | 120.000 |
| 623- DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ | | 8.000 |
| 632- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | | 40.000 |
| 654- KARŞILIK GİDERLERİ | | 60.000 |
| 660- KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERİ | | 20.000 |
| 689- DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR | | 25.000 |

**Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)**

Dönem kârı üzerinden, ilgili mevzuat hükümlerine göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülükler bu hesabın borcuna kaydedilirken, "370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları" hesabının alacağına kaydedilir. Böylece hesaplanan vergi ve yasal yükümlülük karşılıkları hem gelir tablosunda bir indirim unsuru olarak, hem de bilançoda bir borç olarak görünür. Daha sonra bu hesap "690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabı ile birlikte kapatılarak "692 Dönem Net Karı veya Zararı" hesabına devredilerek kapatılır.

***Örnek:*** Yukarıdaki işletmede kâr üzerinden 1.400 TL'lik vergi hesaplanmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 691- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI | 1.400 | |
| 370- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI | | 1.400 |

**Dönem Net Kârı veya Zararı**

Bu hesap işletmenin vergi ve diğer yasal yükümlülüklerden sonraki net kârını veya net zararını gösterir.

"690 Dönem Kârı veya Zararı" hesabı ile "691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları" hesaplarının karşılaştırılarak kapatılması sonucu bulunan fark bu hesaba kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "590 Dönem Net Kârı" veya "591 Dönem Net Zararı" hesabına devredilerek kapatılır. Böylece dönemin net faaliyet sonucu bilançoda özsermayeyi artırıcı (Dönem Net Kârı) veya azaltıcı (Dönem Net Zararı) bir unsur olarak yerini alır.

***Örnek:*** Yukarıdaki işletme kapanış kayıtları öncesinde gerekli kayıtları yapmıştır.

| | | |
|---|---|---|
| 690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI | 3.000 | |
| 691- DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI | | 1.400 |
| 692- DÖNEM NET KARI | | 1.600 |
| 692- DÖNEM NET KARI | 1.600 | |
| 590- DÖNEM NET KARI | | 1.600 |

### 1.3.4. Dönem Sonu İşlemleri

Finansal muhasebe çerçevesinde, işletmelerin karşı karşıya kaldıkları değer hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde yeri geldikçe dönem sonundaki işlemler de incelenmiştir.

Muhasebe akım şemasındaki sıralamaya uygun olarak değer hareketlerinin muhasebeleştirilmesindeki sıra izlenmiştir. Buna göre dönem içindeki işletmelerin gerçekleştirdikleri değer hareketleri genel geçici mizanda aktarıldıktan sonra envanter kayıtları yapılacak ve genel kesin mizan hazırlanacaktır.

***Genel Geçici Mizan***

Muhasebe defterlerine yapılan kayıtlar gerçek değer hareketlerine ve ticari işlemlere uygun olmalıdır. Bu kayıtlar muhasebe örgütünün elinde bulunan veya bulunmayan nedenlerden ötürü işletmede yapılan değer hareketlerini ve ticari işlemleri yansıtmayabilirler. Kayıtlar ile işlemler arasındaki uygunluğun kontrolü mizanlarla yapılır.

Mizan, genel olarak şu şekilde tanımlanabilir: "Bir işletmenin belli bir dönemine ilişkin büyük defter hesaplarının borç ve alacak tutarlarına ilişkin toplamlar ile bunlara ilişkin kalanları (bakiyeleri) düzenli bir şekilde gösteren cetvele mizan" denir.

Mizanlar, günlük defterden büyük defterdeki hesaplara geçirilen kayıtların doğruluğunun kontrol edilmesine olanak vermektedirler. Bu bakımdan mizanın düzenlendiği döneme ilişkin günlük defter kayıtlarının borç ve alacak tutarlarının toplamları büyük defterden mizana geçirilen hesapların borç ve alacak tutarları toplamlarına eşit olmaktadır. Günlük defterdeki kayıtların borç ve alacak tutarlarına ilişkin toplamların birbirine eşit olması, iki yanlı (muzaaf) kayıt yönteminin bir sonucudur. Aynı nedenle de mizanda yer alan bir döneme ilişkin hesapların borç ve alacak tutarlarına ilişkin toplamlar birbirine eşit olmaktadır. Günlük defter ile büyük defterdeki kayıtlar, bir işletmenin belli bir döneminde yapılan değer hareketlerinin iki farklı şekilde muhasebeleştirilmelerini ifade etmektedir. Bunun sonucu, her iki defterdeki kayıtların borç ve alacak tutarlarına ilişkin toplamlar, döneme ilişkin mizanda gösterildiğinden günlük defter ile mizan tutarları arasındaki eşitlik şu şekilde belirtilebilir:

GDT = BT = AT

GDT = Günlük defter borç ve alacak tutarlar toplamları

BT = Mizan borç tutarlar toplamı

AT = Mizan alacak tutarlar toplamı

Mizanın borç ve alacak tutarlar toplamı birbirine eşit olduğundan bunlara ilişkin kalanlar da birbirine eşit olmaktadır:

BK = AK

BK = Borç tutarlar kalanı

AK = Alacak tutarlar kalanı

Mizan tutarlarının birbirine ve günlük defter tutarlarına eşit olması, hesap tutarlarının kesinlikle doğru olduğuna işaret etmez. Mizan unutulma, kayma, vb. nedenlerden meydana gelen rakam hatalarının saptanmasını sağladığı halde, aynı nedenlerle veya diğer şekillerde meydana gelen hesap hatalarını göstermemektedir.

Bu sütunları kapsayan mizan, şekil olarak aşağıdaki gibidir:

..... İŞLETMESİ

..... / ..... / 20XX - TL

| Hesap No | Hesap Adları | Tutarlar | | Kalanlar | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Borç | Alacak | Borç | Alacak |
| | | | | | |
| | Toplam | XX XXX | XX XXX | XXX | XXX |

Mizanlar çeşitli öğeler göz önünde bulundurularak iki şekilde sınıflandırılabilirler: Birinci şekildeki ayrıma esas alınan öğe, mizanın kapsadığı dönemdir. Buna göre mizanlar şu şekilde sınıflandırılabilirler:

- Günlük mizanlar,
- Haftalık mizanlar,
- Aylık mizanlar,
- Yıllık mizanlar.

İkinci şekildeki ayrımda mizanın envanter kayıtları ile ilişkisi göz önünde bulundurulur. Buna göre de mizanlar ikiye ayrılır:

1- Genel geçici mizan,

2- Genel kesin mizan.

Ülkemizdeki işletmeler aylık mizan çıkartmaktadırlar. Mizan eklenik (kümülâtif) rakamları kapsamaktadır. Örneğin, Nisan ayı sonunda çıkarılan mizan, Nisan ayı mizanı olmasına karşın, o yıla ilişkin dört ayın rakamlarını da içine almaktadır. Aralık ayı mizanı on iki aya ilişkin verileri içerdiğinden "Genel Mizan" olarak adlandırılmaktadır. O yıla ilişkin envanter kayıtlarından önce düzenlenen bu mizana "Genel Geçici Mizan" veya "Envanter Öncesi Mizan" da denmektedir.

Envanter kayıtları yapıldıktan sonra, o döneme ilişkin büyük defter hesaplarının kalanları değişeceğinden yeniden mizan düzenlenir. 12 aylık kayıtlarla birlikte envanter kayıtlarını da kapsayan mizan "Genel Kesin Mizan" veya "Envanter Sonrası Mizan" olarak tanımlanır. Genel kesin mizan çıkarıldıktan sonra, o döneme ilişkin muhasebe defterlerine herhangi bir kayıt yapılmamaktadır. Genel kesin mizandaki verilerden yararlanarak o döneme ilişkin gelir tablosu ile dönemsonu bilançosu düzenlenmektedir.

***Envanter İşlemleri ve Genel Kesin Mizan***

Bir işletmenin dönem başındaki kayıtları gerçek durumunu yansıtmaktadır. Dönem içinde ise çeşitli nedenlerden ötürü muhasebe kayıtları ile yapılan ticari işlemler arasında farklılıklar meydana gelmektedir. Bu bakımdan; dönem sonunda muhasebe kayıtlarına dayanarak hazırlanan genel geçici mizanın kalanları, işletmenin o tarihteki gerçek durumunu göstermekten uzaktır. Bunun için de dönem sonunda envanter işlemleri yapılır.

Faaliyetleri sürekli olan işletmeler iki türlü envantere yer vermektedirler:

1- Dönem başı envanteri,

2- Dönem sonu envanteri.

İlk işe başlayan işletmelerde, dönem başı envanterine "işe başlama envanteri" denmektedir. "İşe başlama envanteri" fiilen yapılan bir sayım işlemine dayanmaktadır. İşletmenin ilk faaliyet yılını izleyen yıllarda fiilî sayıma dayanan bir dönem başı envanterine gereksinme yoktur çünkü bir yılın dönem sonu envanteri, onu izleyen yılın dönem başı envanteri olmaktadır. Dönem başı envanterine "açılış envanteri" veya "başlangıç envanteri" de denmektedir. İşletmenin faaliyetleri, çeşitli şekillerde sona erebileceğinden, o anda düzenlenen envantere aşağıdaki adların biri verilebilir:

1- İşi bırakma envanteri,

2- Tasfiye envanteri,

3- İflâs envanteri.

Dönem sonu envanter işlemleri, özelliklerine göre ikiye ayrılır:

- Muhasebe dışı envanter işlemleri,
- Muhasebe içi envanter işlemleri.

**A) Muhasebe Dışı Envanter İşlemleri**

Envanter işlemlerinin bu evresinde, işletme mevcutları, alacakları ve borçlarının fizikî sayımına gidilerek muhasebe kayıtlarında yer alan ekonomik değerler ile işletme kaynaklarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı saptanır. Bu işlem sonunda muhasebe kayıtları ile gerçek durum arasındaki farklar da ortaya konmuş olur. Bu envantere kayıt dışı envanter de denir.

**B) Muhasebe İçi Envanter İşlemleri**

Muhasebe dışı envanterin tamamlanmasından sonra, saptanılan durumlara göre muhasebe kayıtlarında gerekli düzeltmeler yapılır. Bu düzeltme kayıtlarından sonra, gelir ve gider hesapları kâr ve zarar hesabı ile karşılaştırılarak ilgili döneme ilişkin faaliyet sonucu saptanır. Bu kayıtlar da muhasebe içi envanter işlemlerini meydana getirmektedir. Muhasebe dışı envanter sırasında saptanan yanlış kayıtların ve hesap hatalarının düzeltilmesine ilişkin kayıtlar da muhasebe içi envanter işlemlerinin kapsamında yer almaktadır.

Hesaplar itibariyle hesap hatalarının düzeltilmesi dışındaki muhasebe içi envanter işlemlerini inceleyelim:

**1- Ticari Mallar Hesabı:** Yıl sonunda malla ilgili sayım yapılırken mal kapsamına işletmenin mülkiyetindeki tüm mallar alınmalıdır. İlgili malın fiilen işletmede olup olmaması önemli değildir. Önemli olan malın işletmenin mülkiyetinde olmasıdır. Bu nedenle, envanter işlemlerinde konsinye mallar, yoldaki mallar, komisyoncudardaki mallar, mülkiyeti işletmeye ait olup çeşit nedenlerle işletmede bulunmayan diğer mallar da mal stoku kapsamına alınır. Satın alınan veya imal edilen mallar maliyet bedeli ile değerlendirilir.

**A) Aralıklı Sayım Yöntemi:** Aralıklı sayım yönteminde mal hesabına hem değer hem de sonuç fonksiyonu verildiğinden, bu yöntemde stok kontrolünün yapılması mümkün değildir. Bu durum, yöntemin sahip olduğu özelliklerin bir sonucudur. Aralıklı sayım yönteminde envanter işlemleri sırasında fiziki sayımla hesaplanan mal miktarı dönem sonu stokudur. Bu stok tutarının, mal hesabı borç tutarı toplamından çıkarılması yoluyla bulunan tutar o yılın satılan mallar maliyeti olarak kabul edilir. Yöntemin özelliği, stok sayım fazlalarını veya noksanlarını saptamak, nedenlerini araştırmak ve gerekli önlemleri almak için olanak tanımamaktadır. Bu nedenle, sayım sonucu bulunan mal miktarı, o yılın dönem sonu stokudur. Bu stok, o yıla ilişkin satılan ticari mallar maliyeti ile mal satış kârı veya zararının hesaplanmasına temel alınır.

**B) Aralıksız Sayım Yöntemi:** Bu yöntemde, mal hareketlerine ilişkin değer ve sonuç fonksiyonları ayrı ayrı hesaplarda izlenilmektedir. Değer ve sonuç fonksiyonu iki ayrı hesaba verildiğinden mal hesabının borç kalanı, işletmede bulunması gereken stok tutarını gösterir. Diğer

yandan, işletmenin mal satış kârı veya zararı ise, mal satış hesabının kalanına eşittir. Aralıksız sayım yönteminin bu özelliği stok kontrolünün yapılmasına olanak tanır. Mal hesabının borç kalanı, işletmede olması gereken stoku gösterdiğine göre, bu tutar ile fiziki sayımda bulunan mal tutarı arasındaki fark stok sayım farkıdır. Bu fark, özelliklerine göre stok sayım fazlaları veya stok sayım noksanları olarak muhasebeleştirilir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde stok sayım noksanları ve stok sayım fazlaları ile ilgili hesaplar şu şekildedir:

19 - DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

197 - Sayım ve Tesellüm Noksanları

- Stok sayım noksanları için yardımcı hesap açılır.

199 - Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı(-)

- Stok sayım noksanlarının stok sayım fazlalarını aşan kısmı kadar ayrılan stok değer düşüklüğüne ilişkin yardımcı hesabı, bir indirim kalemi olarak burada yer alır.

29 - DİĞER DURAN VARLIKLAR

293 - Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar

294 - Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar

298 - Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

39 - DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

397 - Sayım ve Tesellüm Fazlaları

- Stok sayım noksanları için yardımcı hesap açılır.

**2- Duran Varlıklar:** İşletmeler tarafından sürekli olarak kullanılmak amacıyla elde edilen duran varlıkların dönemsel olarak maliyetlere yüklenecek kısımları amortisman yöntemleri yardımı ile envanter işlemleri sırasında saptanır. Duran varlıkların ilgili faaliyet dönemine ilişkin kullanılma paylarını temsil eden amortisman tutarları direkt veya endirekt amortisman kayıt yöntemlerine göre muhasebeleştirilirler.

Maddi duran varlıklara ilişkin sayım fazlaları ve noksanları yardımcı defter hesaplarının niteliği ve işleyişi, mala ilişkin sayım fazlaları ve noksanlarında olduğu gibidir.

**3- Kasa ve Bankalar:** Kasa mevcudunu gösteren muhasebe kayıtları ile fizikî sayım sonucu ortaya çıkan tutarlar arasındaki farklar, kasa sayım noksanları veya kasa sayım fazlaları olarak muhasebeleştirilir. Kasa sayım fazlaları ve noksanlarının mahiyeti ve işleyişi, stok sayım fazlaları ve noksanlarında olduğu gibidir.

Bankalardaki mevduat hesaplarında, bankanın gönderdiği mevduat hesap özetleri ile muhasebe kayıtları karşılaştırılır ve faizlerle ilgili muhasebe kayıtları yapılır.

**4- Menkul Kıymetler:** Bu hesap grubuna ilişkin envanter işlemleri dönem içi işlemler sırasında ele alınmıştır.

**5- Alacaklar:** İşletmeler, gerek senetli gerek senetsiz alacaklarından, normal yollarla tahsili olanaksız duruma gelenleri iki grupta toplamaktadırlar:

- Değersiz alacaklar,
- Şüpheli alacaklar.

Bu ayrım, Vergi Usul Kanunu hükümlerine de uygundur. Mevzuat, değersiz alacakları şu şekilde tanımlanmaktadır: "Kazaî bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar, değersiz alacaktır."

Bu tanım, değersiz alacakların tahsil olanağının bulunmadığını göstermektedir. Normal bir alacağın tahsil edilemeyeceği hususunda mahkeme kararının bulunması veya mektup, sözleşme, vb. yazılı belgelerle tahsiline olanak kalmadığının saptanması durumunda değersiz alacak olarak işleme tabi

tutulur. Değersiz alacaklar, mukayyet değerleri ile zarar kaydedilir. Değersiz alacak niteliğini kazanan bir alacak tasarruf değerini kaybedeceğinden, yeni durumu saptayan muhasebe kayıtları yapılır. Muhasebeleştirme işlemi, takipteki alacakların değersiz alacak niteliğini kazandığı tarihte yapılır. Bu tarih, faaliyet dönemi içinde veya sonunda olabilir. Faaliyet dönemi içinde muhasebeleştirilen değersiz alacaklar, o tarihte dönem kârı ve zararı hesabına devredilir. Muhasebe dışı envanter işlemleri sırasında saptanan değersiz alacaklar da dönem kârı ve zararı hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır.

Alacak senetleri dışındaki normal alacaklar, mukayyet değerleriyle muhasebeleştirilirler. Normal alacaklardan şüpheli alacak niteliğini kazananlar mukayyet değerle değerlendirilebilecekleri gibi vergi mevzuatı, ilgili işletmelerin şüpheli alacaklar için pasifte bir karşılık da ayırabileceklerini öne sürmektedir.

İşletme hukuku mevzuatı şüpheli alacakları şu şekilde tanımlamaktadır (V.U.K. Madde 323):

"Ticari ve zirai kazançların elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmak koşuluyla

1- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,

Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar."

Aynı maddede, tasarruf değeri göz önünde bulundurularak şüpheli alacaklar için değerleme gününde karşılık ayrılabileceği, karşılık hesabında bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğunun gösterileceği, teminatlı alacaklarda teminat dışındaki tutar için karşılık ayrılabileceği ve sonradan tahsil edilebilen şüpheli alacakların tahsil edildikleri dönemin kâr veya zarar hesabında muhasebeleştirileceği belirtilmektedir.

İşletme hukuku mevzuatının bu hükmüne göre, şüpheli alacakların o yılın zararı olarak muhasebeleştirilemeyeceği anlaşılmaktadır. Fakat bu özellikteki alacakların tahsil edilememe olasılıklarının var olması nedeniyle, yılın kârından bu riski karşılayacak bir karşılık ayrılır. Mukayyet değerleriyle muhasebeleştirilen bu karşılıklar, mevcut riskle ilgili tahminlere göre şüpheli alacağın tamamı kadar veya belli bir oranında ayrılmaktadır.

**6- Verilen Avanslar:** Verilen avanslar hesaplarındaki yanlış veya noksan kayıtların düzeltilmesi veya tamamlanması sağlanır.

**7- Mali Duran Varlıklar:** İşletmenin iştirâklerinden elde ettiği kâr envanter işlemleri sırasında saptanır ve işletme lehine tahakkuk eden iştirak kârı muhasebe içi envanter işlemleri sırasında muhasebeleştirilir.

**8- Banka Kredileri:** Banka kredileri nedeniyle işletme adına tahakkuk ettirilen veya hesaben tahsil edilmiş olan faiz giderleri muhasebe dışı envanter sırasında saptanır ve muhasebe içi envanterde muhasebeleştirilir.

**9- Borçlar:** Muhasebe dışı envanter işlemleri sırasında borçlarla ilgili durumların tam olarak saptanmasına çalışılır. Borçlar incelenirken, bu hüküm de göz önünde bulundurulur ve buna göre gerekli muhasebe içi envanter kayıtları yapılır.

Ödenmeyecek borçların muhasebeleştirildiği tarihten bu yana 3 yıl içinde işletmede yukarıda belirtilen zarardan başka zarar meydana gelmemişse, ödenmeyecek borçların kalanı kâra devredilir. Borç senetleri tasarruf değerleri ile de değerlendirilebilinirse de, genellikle mukayyet değerleri ile gösterilmeleri esas olmaktadır. Tasarruf değerinin esas alınması durumunda yapılan reeskont işlemlerinin niteliği aynen alacak senetleri reeskontunda olduğu gibidir.

**10- Alınan Avanslar:** Dönem sonunda alınan avans işlemleri muhasebe kayıtları ile karşılaştırılır. Noksan kayıtlar tamamlanır ve yanlış kayıtlar düzeltilir.

**11- Nazım Hesaplar:** Envanter sırasında nâzım hesaplara ilişkin kayıtlar da, ilgili belgeler ile karşılaştırılarak kontrol edilmelidir. Nazım hesaplarda kaydedilmesi gerekmesine karşın, nazım hesaplarda gösterilmemiş işlemler için tamamlayıcı kayıtlar yapılmalıdır. Koşullu işlem veya fer'î zilyedlik sona erdiği halde muhasebe kayıtlarında yer alan nazım hesapların kayıttan silinmesi için gerekli muhasebe kayıtlarının da yapılması sağlanmalıdır.

**12- Konsinye Mal İşlemleri:** Dönem sonunda konsinye mal işlemleri muhasebe kayıtları ile karşılaştırılarak unutulan kayıtlar yapılmalı ve noksan kayıtlar da tamamlanmalıdır.

**13- Peşin Ödenmiş Giderler ve Peşin Tahsil Edilmiş Gelirler:** Peşin ödenmiş giderler, envanter sırasında incelenir ve ilgili döneme ilişkin giderlerin gider hesabında ve gelecek dönemlere ilişkin giderlerin ise bilanço hesabında gösterilmesini sağlayacak muhasebe içi envanter kayıtları yapılır.

Peşin tahsil edilmiş gelirler de envanter sırasında incelenerek, döneme ilişkin gelirin bir gelir hesabında ve gelecek dönemlere ilişkin gelirlerin ise bilanço hesaplarında gösterilmesi için gerekli muhasebe içi envanter kayıtları yapılır.

**14- Gider ve Gelir Hesaplarının Sonuç Hesabıyla Karşılaştırılarak Kapatılmaları:** Bu kısma kadar yapılan muhasebe dışı ve muhasebe içi envanter işlemleri, bilanço ile gelir tablosu hesaplarının işletmenin gerçek durumunu göstermelerini sağlamıştır. Döneme ilişkin nihaî kâr veya zararın saptanması için sonuç hesabında görünmeyen gider ve gelirlerin de bu hesaba kaydedilmesi gerekir.

**Genel Kesin Mizanın Düzenlenmesi**

Envanter kayıtları dönem sonundaki büyük defter hesaplarının kalanlarını değiştirdiğinden, mizan yeniden düzenlenir. Dönem içi muhasebe kayıtları ile envanter kayıtlarını kapsayan bu mizana, işletmenin gerçek durumunu gösterdiği için genel kesin mizan denmektedir.

**Dönem sonu Raporlarının Düzenlenmesi**

Dönem sonunda hazırlanan finansal tabloların en önemlilerinin bilanço ile gelir tablosu olduğu bilinmektedir.

Genel kesin mizanda görülen hesap kalanları, dönem sonu bilançosunun kapsamını meydana getirmektedir. Borç kalanları aktif hesapları ve alacak kalanlar da pasif hesapları vermektedir.

**Hesapların Kapatılması**

Dönem sonu raporları düzenlendikten sonra, o döneme ilişkin muhasebe işlemleri sona erdiğinden, dönem sonu bilançosunda görünen ve açık kalan hesapların da kapatılması gereklidir.

Hesapların kapatılmasında, alacaklı kalan veren hesaplar borç ve borç kalan veren hesaplar da alacak kaydedilmek yoluyla günlük defter ile büyük defterde muhasebeleştirilirler.

**ÇALIŞMA SORULARI**

**1.** Aşağıdaki finansal tablolardan hangisi finansal durumu ölçer?

**a)** Gelir tablosu

**b)** Bilanço

**c)** Nakit akış tablosu

**d)** Özkaynak değişim tablosu

**e)** Kar dağıtım tablosu

**2.** Aşağıdaki finansal tablolardan hangisi finansal performansı ölçer?

**a)** Gelir tablosu

**b)** Bilanço

**c)** Nakit akış tablosu

**d)** Özkaynak değişim tablosu

**e)** Kar dağıtım tablosu

**3.** Aşağıdaki finansal tablolardan hangisi yardımcı finansal tablo değildir?

**a)** İşletme sermayesi tablosu

**b)** Kar dağıtım tablosu

**c)** Gelir tablosu

**d)** Nakit akış tablosu

**e)** Özkaynak değişim tablosu

**4.** İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen işletme ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması olarak tanımlanan temel kavram aşağıdakilerden hangisidir?

**a)** İşletmenin sürekliliği

**b)** Dönemsellik

**c)** Para ile ölçülme

**d)** Özün önceliği

**e)** Sosyal sorumluluk

**5.** Finansal tabloların finansal tablo kullanıcılarının doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması hangi muhasebe temel kavramına referans verir?

**a)** Tam açıklama

**b)** İşletmenin sürekliliği

**c)** Dönemsellik

**d)** Sosyal sorumluluk

**e)** Parayla ölçülme

**6.** İşletmelerin ana sözleşme hükümleri gereğince ayrılacak yedekleri hangi hesaba alacak kaydedilir?

**a)** Özel Fonlar

**b)** Hisse Senedi İhraç Primleri

**c)** Olağanüstü Yedekler

**d)** Statü Yedekleri

**e)** Yasal Yedekler

**7. Dönem içinde,** Stokta bulunan ve maliyeti 1.000.000 TL olan bir malını %25 kar marjı ile nakit satan bir işletmenin dönem sonu bilançosunda bu işlem nedeniyle meydana gelen değişikliklerden biri aşağıdakilerden hangisidir?

**a)** Varlıklar azalır, yükümlülükler aynı kalır.

**b)** Yükümlülükler azalır, özsermaye hesabı artar.

**c)** Varlıklar ve yükümlülükler azalır.

**d)** Yükümlülükler azalır, varlıklar aynı kalır.

**e)** Varlıklar ve özsermaye hesabı artar.

**8.** Aşağıdaki işlemlerinin hangisi muhasebeleştirilirken "391 Hesaplanan KDV" hesabı kullanılır?

a) Ticari mal alımı

b) Borç senedi ödemesi

c) Personele avans verilmesi

d) Kur farkı hesaplaması

e) Alınan ticari malın satıya iadesi

**CEVAPLAR: 1**-b, **2**-a, **3**-c, **4**-b, **5**-a, **6**-d, **7**-e, **8**-e

## 2. FİNANSAL RAPORLAMA

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) Türkiye ekonomisine çok önemli yenilikler getirdiği açıktır. Yeni TTK ile getirilen yeniliklerin önemli bir çoğunluğunun Türkiye ekonomisine ve Türk şirketler dünyasına önemli katkılar sağlayacağı çoğunlukça kabul edilmektedir. TTK'nın temel felsefesi şeffaflık, doğru bilgiye engelsiz ulaşmak, hesap verilebilirlik ve sorumluluk bilincidir.[8] Bu çerçevede, TTK'nın diğer katkılarının yanı sıra, Türk şirketler dünyasına getirdiği en önemli katkılardan biri de Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS)[9] uygulama kapsamının genişletilmesidir. TTK'nın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla Türkiye'de bazı işletmelerde TMS'ler hâlihazırda uygulanmaktadır. Türkiye'de TTK'nın yürürlüğüne kadar SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü düzenlemeleri çerçevesinde faaliyet gösteren şirketlerin çok büyük çoğunluğu zorunlu olarak TMS'leri uygulamaktaydı.

TTK ile uygulama kapsamı genişletilen TMS'ler; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK, Kurum) tarafından yayımlanmaktadır. KGK 2 Kasım 2011 tarihinde yayımlanan 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulduğunda Kurum muhasebe standardı yapma yetkisini de Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu'ndan (TMSK) devralmıştır. Kurum uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz olarak kurulmuştur. Kamu tüzel kişiliğini haiz bir yapı olan KGK, TMS'leri Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile önemli bir gecikme olmaksızın ülkemiz iç hukukuna aktarmaktadır.

IFRS'lerin ülkemizde TMS olarak iç hukuka aktarılması KGK'nın yayımladığı tebliğler aracılığı ile yapılmakta iken, yayım sürecindeki işlemleri kolaylaştırmak ve sürece hız kazandırmak amacıyla standartların KGK tarafından Kurul Kararı şeklinde yayımlanmasına karar verilmiştir. Bu nedenle standart metinlerinde yapılacak değişiklikler ve güncellemeler için öncelikle mevcut tebliğin yürürlükten kaldırılması, ardından yeni metnin Kurul Kararı olarak yayımlanması söz konusu olacaktır.[10]

### TTK'da Yasal Muhasebe Kayıtları ve Finansal Raporlar

TTK'nın muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri temel olarak 64, 88 ve Geçici 1 inci maddeler kapsamındadır. Yeni TTK'ya göre muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili olarak işletmelerin yasal muhasebe kayıtlarının tutulmasına ilişkin hüküm ile finansal raporlamaya ilişkin hüküm birbirinden farklılaşmıştır. Buna göre 1 Ocak 2013'den itibaren gerçek ve tüzel kişi tacirler yasal kayıtlarını temel olarak Vergi Usul Kanunu ve ona dayalı olarak yapılan düzenlemelere göre yapacakken, finansal raporlarını **TTK'nın öngördüğü çerçevede** Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlamak durumunda olacaktır. Bu kapsam TTK'nın yürürlüğe girmeden önce 26/6/2012 tarihinde yapılan değişiklikten önceki versiyonundan önemli ölçüde farklıdır. TTK'nın önceki versiyonunda yasal kayıtlar ile bireysel ve konsolide finansal tabloların TMS'lere uygun olması hükmü değişerek, yasal kayıtların temel olarak vergi kanunlarına uygun olacağı şekline dönüşmüştür.

---

[8] *Ü. Tekinalp, "Yeni Türk Ticaret Kanunun içerdiği Sermaye Ortaklıklarına İlişkin Yeni Yaklaşım",* ***Vergi Sorunları Dergisi****, Sayı: 286, Temmuz 2012, s. 9-18.*

[9] *Burada Türkiye Muhasebe Standartları kavramı ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), TMS Yorumları ve TFRS Yorumlarından oluşan standartlar seti ifade edilmektedir. Tüm bu standart ve standart yorumları yasal düzenlemelerdeki kullanılan "Türkiye Muhasebe Standartları" kavramı ve TMS kısaltması ile ifade edilmiştir. Çalışmanın bazı bölümlerinde ise kısaltma yerine Türkiye Muhasebe Standartları ifade kullanılmıştır. Bunun nedeni Yeni TTK'da Türkiye Muhasebe Standartlarını sadece TMS/TFRS'ler değil, aynı zamanda KGK'nın bu kapsamda yapacağı düzenleme ve özel standartların da Türkiye Muhasebe Standartlarının bir parçası sayılmasıdır. Bu düzenlemeye göre Türkiye Muhasebe Standardı ifadesi tüm kapsamı ifade ederken, TMS ile dar alamda IFRS'ler ile uyumlu TMS standartlar seti ifade etmektedir. Çalışmada bu ayrımı ifade edebilmek için bazı yerlerde TMS kısaltması yerine Türkiye Muhasebe Standartları ifadesi açık olarak kullanılmıştır.*

[10] *Konu hakkında KGK'nın internet sitesinde 30.04.2018 tarihli duyuru yayımlanmıştır: http://www.kgk.gov.tr//ContentAssingmentDetail/1434/1/0/Resmi-Gazete'de-Yayımlanan-Muhasebe-ve-Denetim-Standartları-Hakkında-Duyuru-(30/04/2018)*

**TTK'da Yasal Muhasebe Kayıtları**

İşletmelerin yasal muhasebe kayıtlarının nasıl tutulacağı TTK'nın 64'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre "bu kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175'inci ve mükerrer 257'nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm çerçevesinde herhangi bir işletme muhasebe kayıtlarını VUK ve VUK'a dayalı olarak çıkarılan Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğlerine uygun şekilde tutmak zorundadır. Bu çerçeveden bakıldığında, muhasebe uygulamalarının vergi düzenlemeleri ile bağı beklentilerin aksine daha da kuvvetlendirilmiştir.

Yasal muhasebe kayıtlarının vergi düzenlemelerine göre yapılmasını düzenleyen TTK'nın 64/5'inci maddesinin devamında yasa koyucu "Bu kanunun [TTK] defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerleme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun [VUK] ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez" hükmünü koymuştur. Bu çerçevede işletmelerden yasal muhasebe kayıtlarına dayalı olarak vergi matrahının tespitine yönelik olarak veya tespit edilen vergi matrahının dayalı olduğu muhasebe kayıtlarından elde edilen finansal tabloların hazırlanması da istenebilecektir.

**TTK'da Finansal Tablolar**

İşletmelerin TTK'ya göre "yasal" finansal tabloları Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlanan finansal tablolardır. TTK 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü addolunur. Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler. Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar tarafından yapılan ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.

**TTK Kapsamında Uygulanacak Türkiye Muhasebe Standartları**

Finansal raporlama sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanılması gerekliliğinin doğal uzantısı TMS'lerin kapsamının ne olduğunun belirlenmesidir. Uygulanacak TMS'lerin kapsamının ne olacağı temel olarak Geçici 1'inci madde çerçevesinde düzenlenmiştir. Buna göre KGK'nın belirleyeceği Türkiye Muhasebe Standartları iki temel bileşenden oluşmaktadır.

Söz konusu maddenin birinci fıkrasına göre; Türkiye Muhasebe Standartları;

- Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve yorumlarından,

- Kurum tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerden,

oluşur.

Buna göre; finansal raporlama sürecinde kullanılacak Türkiye Muhasebe Standartları kavramı dar anlamıyla TMS'lerden ve KGK'nın yayımlayacağı "özel" standart ve diğer düzenlemelerden oluşmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartlarının ikinci bileşeni olan "değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemeler" ifadesi Kanunun yürürlük maddesi olan 1534'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında açıkça "yayımlanan veya yayımlanacak olan özel Türkiye Muhasebe Standartları" kavramı ile ifade edilmiştir.

Bunlara ek olarak 88 inci maddenin 1 inci fıkrasında kavramsal çerçeve de standartların ayrılmaz parçası olarak düzenlenmiştir.

**Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanma Kapsamındaki Şirketler**

Türkiye Muhasebe Standartlarının kapsamı kadar bu standart ve düzenlemelerin işletmelerde nasıl uygulanacağı da önemlidir. Kanunun Geçici 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında TMS'leri uygulayacak işletmeler belirlenmiştir. Buna göre; Türkiye Muhasebe Standartlarının birinci bileşeni olan TMS'leri uygulayacak işletmeler ile değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemeleri uygulayacak işletmeler birbirinden ayrılmıştır. Buna göre; TMS'leri uygulayacak işletmeler şunlardır:

**a)** Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,

**b)** Bankacılık Kanununun 3'üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,

**c)** 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,

**d)** 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleridir.

Bu işletmelere ek olarak TMS uygulama zorunluğu olmadığı halde uygulamayı tercih eden işletmeler de bu kapsamda sayılmıştır.

Kurum tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemeleri uygulayacak işletmeler ise; TMS uygulama zorunluluğu olmayan ve işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler olarak belirlenmiştir. Buna ek olarak TMS'yi uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ/TFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler de özel standart ve düzenlemeleri uygulayacak işletmeler kapsamındadır.

KGK, standartların belirlenmesi ve yayımlanmasına ilişkin yetkisinin yanı sıra değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar itibarıyla Türkiye Muhasebe Standartlarından muaf olacakları tespit etmeye veya bunlar için ayrı düzenlemeler yapmaya da yetkili kılınmıştır (Geçici 1/4). Bu çerçevede KGK'nın 2014 yılında aldığı, 26/8/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurul kararı, KGK'nın 19.09.2018 tarihli duyurusunda da belirtildiği üzere; Bobi FRS'nin 29.07.2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere üzere yürürlüğe girmesi ve ayrıca 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nın 192 nci maddesiyle TTK'nın 397 nci maddesinin dördüncü fıkrasında bağımsız denetime tabi işletmelerin "Cumhurbaşkanınca" belirlenmesine ilişkin olarak yapılan değişiklik sonrasında, (19.09.2018 tarih ve 30540 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan) 13.09.2018 tarihli ve 03/161 sayılı "Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı" kararı (13.09.2018 tarihli KGK Kararı) ile yürürlükten kaldırılmıştır.

13.09.2018 tarihli KGK kararının 3'üncü maddesine aşağıda yer verilmekte olup, TFRS uygulamakla yükümlü kurum, kuruluş ve işletmelere ilişkin ekli liste (yürürlükten kaldırılmış olan 2014 tarihli KGK kararı ile) aynı olup, karar şu şekildedir:

a) Ekli listedeki kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TFRS'lerin uygulanmasına,

b) Bağımsız denetime tabi olup, ekli listede yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında BOBİ FRS'nin uygulanmasına; ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerin isteğe bağlı olarak TFRS'leri uygulayabileceğine,

c) Yukarıdaki kapsama dâhil olmayan kurum, kuruluş ve işletmelere yönelik Kurum tarafından henüz bir TMS yayınlanmadığından bunların münferit ve/veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında yürürlükteki mevzuatın uygulanmasına; ancak söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit ve/veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında isteğe bağlı olarak TFRS'leri ya da BOBİ FRS'yi uygulayabileceğine

karar verilmiştir.

**EKLİ LİSTE**

1- 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

a) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler,

b) Sermaye piyasası araçlarını sadece nitelikli yatırımcılara satan ve sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem görmeyen şirketler,

c) Pay dışındaki sermaye piyasası araçlarını tahsisli olarak ihraç eden halka açık olmayan şirketler,

d) Yatırım kuruluşları,

e) Kolektif yatırım kuruluşları,

f) Portföy yönetim şirketleri,

g) İpotek finansmanı kuruluşları,

h) Bağımsız denetim kuruluşları,

i) Gayrimenkul değerleme kuruluşları,

j) Derecelendirme kuruluşları,

k) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları,

l) Varlık kiralama şirketleri,

m) Merkezî takas kuruluşları,

n) Merkezî saklama kuruluşları,

o) Veri depolama kuruluşları,

p) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:

- Aktif toplamı onbeş milyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası.
- Çalışan sayısı elli ve üstü.

2- 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

a) Bankalar,

b) Finansal kiralama şirketleri,

c) Faktöring şirketleri,

d) Finansman şirketleri,

e) Varlık yönetim şirketleri,

f) Derecelendirme kuruluşları,

g) Finansal holding şirketleri,

h) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler,

i) Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları.

3- 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4- a) Hazine ve Maliye Bakanlığınca faaliyet izni verilmiş A grubu yetkili müesseselerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:

– Brüt satış toplamı 250 milyon ve üstü Türk Lirası,

– Aktif toplamı 7,5 milyon ve üstü Türk Lirası,

– Çalışan sayısı 25 ve üstü.

b) Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen yetkili müesseseler, kıymetli maden aracı kurumları ve kıymetli maden üretimi veya ticaretiyle iştigal eden anonim şirketler.

**Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)**

"Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ" ve eki "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı" 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının, 19/12/2012 tarihli ve 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı[11] ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca bağımsız denetime tabi olup, 26/8/2014 tarihli ve 29100 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurul Kararı kapsamında TFRS uygulamayan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanması zorunludur. BOBİ FRS'nin amacı gerçeğe uygun, finansal bilgi ihtiyacına uygun ve karşılaştırılabilir finansal tablolar düzenlenmesini sağlamaktır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 88'inci ve Geçici 1'inci maddeleri uyarınca tâbi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin, münferit veya konsolide finansal tablolarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun olarak hazırlamaları gerektiği öngörülmüştür. Ayrıca aynı maddelerde KGK değişik işletme büyüklükleri ve sektörler için özel standartlar koymaya ve düzenlemeler yapmaya yetkili kılınmıştır.

Söz konusu maddeler uyarınca KGK 2013 yılı hesap dönemine ilişkin olarak; bağımsız denetime tâbi olan işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarında TFRS uygulamalarını öngörmüştür. Ancak TFRS uygulama kapsamının bağımsız denetim kapsamıyla aynı olarak belirlenmesinin, sonraki yıllarda bağımsız denetim kapsamının genişletilmesiyle belirli büyüklüğün altındaki çok sayıda işletmeyi daha karmaşık bir standart seti olan TFRS'yi uygulamak zorunda bırakacağı ve bunun da sözkonusu işletmelere ilave maliyet yükleyeceği değerlendirilmiştir. Diğer

[11] *23/1/2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2012/4213 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı"; 26/05/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.01.2018 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı" ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu defa, 2018/11597 sayılı Karar 01.01.2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 30/11/2022 tarih ve 32029 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yayımlanarak yürürlüğe giren 29.11.2022 tarihli ve 6434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlükten kaldırılmıştır.*

taraftan, Avrupa Birliği (AB) ülkeleri ve diğer gelişmiş ülke uygulamalarına bakıldığında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) uygulama kapsamının sadece borsada işlem gören işletmelerle sınırlandırıldığı ve borsada işlem görmeyen farklı büyüklükteki işletmeler için UFRS'lere kıyasla uygulanması daha az maliyetli ve daha basit olan finansal raporlama çerçeveleri oluşturulduğu görülmektedir.

Bahsedilen bu nedenlerle, KGK 2014 yılında TFRS uygulama kapsamını bağımsız denetim kapsamından ayrıştırarak diğer ülke uygulamaları gibi TFRS uygulama kapsamını genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırmıştır. Bunun yanı sıra, KAYİK'ler dışında kalan işletmelerin de isteğe bağlı olarak TFRS uygulamalarına izin verilmiştir. TFRS uygulamayan işletmelerin ise KGK tarafından bir belirleme yapılıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulamalarına karar verilmiştir. Bu çerçevede TFRS uygulamayan işletmelerin uygulayacakları geçerli finansal raporlama çerçevesi, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ilki 26/12/1992 tarih, 21447 (M) sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri (MSUGT) olarak belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanununa dayanılarak çıkarılan MSUGT'larda öncelikli amacın, mali tabloların mükelleflerin vergi karşısındaki durumunun gösterilmesi olması sebebiyle finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlama amacından uzaklaştığı görülmüştür. Bu sebeple KGK tarafından kapsamlı bir düzenleme yapılıncaya kadar söz konusu eksikliklerin giderilebilmesi amacıyla bağımsız denetime tâbi olup TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında MSUGT'lara ek olarak uygulanmak üzere 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı KGK Kararıyla "TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" yayımlanmıştır. Bu düzenlemeyle MSUGT'larda yer almayan veya ihtiyari bırakılan hususlarla ilgili temel kurallar (amortisman ve kıdem tazminatı karşılığı ayılmasının zorunlu hale gelmesi gibi) getirilmesi amaçlanmıştır.

BOBİ FRS, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerde MSUGT ve İlave Hususlar'ın yerini alacaktır. Diğer bir ifadeyle, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan şirketlerin TTK uyarınca genel kurullarına sunulacak finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak finansal raporlama çerçevesi BOBİ FRS olacaktır. BOBİ FRS, 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.[12].

BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler iki yıl geçmedikçe isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayamazlar. Diğer taraftan isteğe bağlı olarak TFRS'yi uygulayan işletmelerin BOBİ FRS'yi uygulayabilmeleri için en az iki yıl TFRS'yi uygulamış olması zorunludur.

BOBİ FRS 2021 Sürümü hakkında **Kurul Kararı** 30/3/2021 tarihli ve 31439 sayılı (Mükerrer) Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu sürümde 2024 yılında enflasyon muhasebesi[13] uygulaması sonrası ortaya çıkan gereklilikler nedeniyle ve kripto varlıklara ilişkin değişiklikler yayımlanmıştır.

BOBİ FRS'nin uygulanması açısından, 2025 yılı için, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilir:[14]

a) Aktif toplamı 1Milyar ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı 2 milyar ve üstü Türk Lirası.

c) Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

---

[12] *http://www.kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1349/Büyük-ve-Orta-Boy-İşletmeler-İçin-Finansal-Raporlama-Standardı-Resmi-Gazetede-Yayımlandı*

[13] Türkiye'de yüksek enflasyon koşullarının oluşması nedeniyle, KGK tarafından TMS 29'un yeniden uygulanmasına karar verilmiş olup, TFRS'ye tabi işletmeler 2023 hesap döneminden itibaren finansal tablolarını enflasyon etkilerine göre düzelterek hazırlamakta ve 2025 raporlama döneminde de bu uygulamaya devam etmektedir.

[14] https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-BOBI%CC%87-FRS-2021-Su%CC%88ru%CC%88mu%CC%88

.

Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında işletmenin ve bağlı ortaklıklarının BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları dikkate alınır. Bununla birlikte işletmenin BOBİ FRS'ye göre finansal tablo hazırlamayan bağlı ortaklıkları varsa bu bağlı ortaklıkların vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlanıp vergi dairelerine sunulan finansal tabloları esas alınır.

Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında konsolide olmayan finansal tabloların kullanılması durumunda, BOBİ FRS'nin Konsolide Finansal Tablolar Bölümünde 22.25 paragrafının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen eliminasyonlar yapılabilir. Eliminasyonların yapılmaması durumunda birinci fıkradaki aktif toplamı ve net satış hasılatı tutarına ilişkin eşik değerler yüzde 20 artırılarak dikkate alınır.

Büyük işletme tanımını karşılayan bir işletme, birinci fıkradaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerinin art arda iki raporlama döneminde altında kalması durumunda büyük işletme olarak değerlendirilmez.

Ortalama çalışan sayısının hesabında Bağımsız Denetime Tâbi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair 2022/6434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı dikkate alınır.

6'ncı maddenin birinci fıkrasına göre büyük işletme tanımının karşılanıp karşılanmadığı değerlendirilirken TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları bulunmayan işletmeler, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri ile 30/12/2014 tarihli ve 29221 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlara göre hazırlanmış finansal tablolarını kullanırlar.

Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususların 6'ncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca önceki hesap dönemlerine ilişkin kıdem tazminatı tutarlarını eşit taksitlerle finansal tablolarına yansıtan işletmeler bu uygulamaya aynı şekilde devam edebilir. Bu durumda tahmin edilen kıdem tazminatı toplam tutarı ile bu tutarın finansal tablolara yansıtılmayan kısmı dipnotlarda açıklanır.

**Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı**

2017 yılında yayımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca bağımsız denetime tâbi olup TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tabloları açısından geçerli finansal raporlama çerçevesi hâline gelmiştir. Böylece, KAYİK'ler ile büyük ve orta boy işletmeler için gerçeğe ve ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir sunum sağlayan finansal raporlama çerçevesi oluşturulma amacına ulaşılmıştır. Diğer taraftan 16/1/2023 tarihli ve 32075 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) ile ise Türk Ticaret Kanunu'na göre bağımsız denetime tabi olmayıp ihtiyari olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını veya Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını uygulamayan, TTK'nın 64 ilâ 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilerin finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek amaçlanmıştır. KÜMİ FRS, 29/11/2022 tarihli ve 6434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" uyarınca bağımsız denetime tabi olmayan gerçek ve tüzel kişi tacirler tarafından aşağıdaki finansal tablolarda uygulanacaktır:

i) Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar kapsamı dışında olup diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetime tabi olarak hazırlanan finansal tablolarda ve

ii) Belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşlarca talep edilen denetimden geçmiş veya Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan standartlara atıf yapılarak hazırlanması istenen finansal tablolarda.

Bununla birlikte (i) ve (ii) dışındaki küçük ve mikro işletmeler TTK uyarınca hazırlayacakları finansal tablolarda KÜMİ FRS'yi ihtiyari olarak uygulamayı tercih edebilirler. KÜMİ FRS, 1/1/2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

KÜMİ FRS'nin genel özellikleri KGK tarafından aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

- 22 Bölüm ve 104 sayfadan oluşmaktadır.

- AB Direktifinde yer alan "önce küçükleri düşün" yaklaşımı muhafaza edilmiş ve KÜMİ FRS uygulaması, TFRS ve BOBİ FRS ile karşılaştırıldığında uygulayıcılar açısından daha az maliyetli olacak şekilde tasarlanmıştır.

- Genel itibarıyla maliyet esaslı bir yaklaşım benimsenmiştir.

- Finansal tablo formatlarına ve terimler sözlüğüne yer verilmiştir.

- Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla tutarlıdır.

KÜMİ FRS'de 2024 yılında enflasyon muhasebesi uygulaması sonrası ortaya çıkan gereklilikler nedeniyle değişiklikler yayımlanmıştır.

**Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı**

KGK tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluşların finansal tablolarını IFRS ile tam uyumlu TFRS'ye göre; bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerin finansal tablolarını BOBİ FRS'ye göre; bağımsız denetime tabi olmayıp ihtiyari olarak TFRS veya BOBİ FRS'yi uygulamayan, TTK'nın 64 ilâ 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilerin finansal tablolarını KÜMİ FRS'ye göre hazırlamaları öngörülmüştür.

Bağımsız denetime tabi işletmeler finansal tablolarını TFRS ya da BOBİ FRS'ye göre hazırlamakla birlikte, bu finansal bilgilerin üretildiği defter kayıtlarını 1992 yılında yayımlanan MSUGT'ta yer alan tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planına uygun olarak tutmakta ve bu çerçevede muhasebe sistemlerini oluşturmaktadır. İşletmeler yasal zorunluluk gereği MSUGT'a göre tuttukları ticari defterlerinden hareketle vergi idaresine sunmaları gereken finansal tablolarına ulaşmaktadır. Ancak mevcut hesap planı TFRS ya da BOBİ FRS'ye uygun finansal tablolara doğrudan muhasebe sisteminden ulaşılabilmesi için yeterli olmamaktadır.

Bu doğrultuda; KGK tarafından 2019 yılında Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlu Hesap Planını taslak olarak yayımlanarak kamuoyu görüşüne açmıştır. 30.07.2024 tarih ve 2024-51 sayılı KGK Duyurusunda "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı"nın yayımlanmasına karar verildiği; söz konusu hesap planının finansal kuruluşlar dışındaki bilanço esasına göre defter tutan ve geçerli finansal raporlama çerçevesi TFRS veya BOBİ FRS olan işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olduğu, hesap planının uygulanmasının zorunlu olmayıp, finansal tablolarını TFRS veya BOBİ FRS'ye göre hazırlayan işletmeler tarafından ihtiyari olarak kullanılabileceği, hesap planının hazırlanmasında bankacılık faaliyeti yürüten kuruluşlar, finansal holding şirketleri, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri, ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları ile sigortacılık, bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak üzere kurulan finansal kuruluşlar ile sermaye piyasası kurumlarından, tabi olunan otorite tarafından yayımlanmış sektörel hesap planı bulunanların ihtiyaçlarının kapsam dışında tutulmuş olduğu belirtilmiştir.

## 2.1. FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

### 2.1.1. Finansal Raporlamanın Amacı ve Finansal Tablo Kullanıcıları

Finansal tabloların içerdiği finansal bilgileri kullanan taraflara *finansal tablo kullanıcıları* denir. Finansal raporlamanın temel amacı da finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte finansal bilgilerin hazırlanarak raporlanmasıdır. Daha geniş bir bakış açısıyla, finansal raporlamanın amacı, finansal tablo kullanıcılarına işletmeye kaynak sağlama ve diğer kararları verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak olarak ifade edilebilir. Finansal tablo kullanıcılarına sunulan taraflar aynı zamanda işletmenin paydaşlarıdır. İşletmenin paydaşları olmaları işletme ile ilgili çıkar sahibi olmalarının doğal bir sonucudur. İşletmelerin kullanıcılara raporladıkları finansal tablolar genel amaçlı

finansal tablolardır. Bunun dışında tabi olarak işletmeler özel amaçlı finansal tablolar da hazırlayabilirler. Bu tablolar işletmelerin çoğunlukla içindeki kullanıcıların bilgi ihtiyaçları için hazırlanmış olduğundan, finansal raporlama düzenlemelerinde kapsamda yer almaz. Bu nedenle finansal tablolar ifadesi aksi belirtilmedikçe genel amaçlı finansal tabloları ifade eder.

Finansal tabloları kullananlar mevcut ve potansiyel yatırımcılar, yöneticiler ve çalışanlar, borç verenler, satıcılar ve diğer tedarikçiler, müşteriler, hükümetler ile genel olarak kamudur. Bunlar finansal raporları değişik bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için kullanırlar. Finansal tablolar genel amaçlı olduğu için bilgi, finansal raporlama sisteminin farklı bilgi ihtiyaçlarına sahip olan kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelikte olması gerekir. Finansal raporlamaya ilişkin kurallar ve düzenlemeler de bu gerekliliği karşılamak amacındadır.

***Yatırımcılar***

Sermayeyi sağlayarak sermaye riskini üstlenenler ve onların yatırım yapma aşamasında danışmanlığını yapanlar (analistler) yatırımın taşıdığı risklerle ve yatırımın getirisi ile ilgilenirler. Bu nedenle finansal tablo kullanıcılarından ilki yatırımcılardır. İşletmenin yatırımcıları olarak şu an yatırım yapmışlar (mevcut yatırımcılar) ile gelecekte yatırım yapma potansiyeli olanlar (potansiyel yatırımcılar) ifade edilmektedir. Yatırımcıların satın alma, elde tutma veya satma kararlarını vermelerine yardımcı olacak bilgilere ihtiyaçları vardır. Bir işletmenin hisse sahipleri aynı zamanda bu işletmenin kendilerine kâr payı ödeme gücünü anlamalarını sağlayacak bilgilere de ihtiyaç duyarlar. Yatırımcıların ihtiyaçları olan bu bilgiler önemli ölçüde finansal tablolardan elde edilir.

***Borç ve kredi verenler***

İşletmeye borç verenler hem kredi veren banka ve benzeri finansal kuruluşları hem de işletmeye borç veren diğer kesimleri içerir. Ancak kullandırdıkları fonların büyüklüğü ve kurumsal yapıları nedeniyle borç verenlerin önemli kısmını banka ve benzeri kuruluşlar oluşturur. Borç verenler verdikleri borçları ve borçlara ilişkin faizleri zamanı geldiğinde tahsil edebilme imkânlarını belirlemek amacındadır. Bu bilgiye ulaşmak için kullanacakları en önemli kaynak finansal tablolardır.

***Çalışanlar***

Çalışanlar ve onları temsil eden gruplar işletmenin devamlılığı ve karlılığı ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyarlar. Çalışanlar aynı zamanda çalıştıkları işletmenin kendilerine ücretlerini, emeklilik gibi işten ayrılma durumlarında, işletmelerin yükümlülüklerini ödeme kabiliyetlerini ve işletmenin iş sağlama imkânlarını anlamalarını sağlayacak bilgilerle de ilgilenirler. Her ne kadar çalışanların işletmedeki pozisyonlarına göre bilgi ihtiyacının düzeyi değişse de nihai olarak finansal tablolardan edinecekleri bilgiler oldukça fazladır.

Yöneticiler karar alırken, geleceğe yönelik planlar yaparken muhasebenin sağladığı bilgileri kullanmak durumundadır. Verilen kararların sonuçlarının kontrolü de yine muhasebenin sağladığı bilgilerle mümkün olabilmektedir. Günümüzde giderek büyüyen ve bünyeleri karmaşık bir hal alan işletmelerin, muhasebe bilgileri olmaksızın üretim, pazarlama, finans yöneticisinin doğru ve tutarlı kararlar vermesi ve verilen kararların sonuçlarının kontrol edilmesi düşünülemez. Dolayısıyla işletme yönetiminin bilgi ihtiyaçlarının karşılanması, muhasebe uygulamalarının en önemli gerekçelerinden biri olmaktadır. Ancak yönetim ihtiyaç duyduğu bilgiyi işletme içi kaynaklardan elde edebileceğinden, yönetimin sadece genel amaçlı finansal raporlarda sunulan bilgiye bağlı kalması gerekmez.

***Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler***

Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler işletmenin kendilerine olan borçlarını zamanı geldiğinde ödeme gücünü belirlemelerini sağlayacak bilgilerle ilgilenirler. Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler bir şekilde işletmeye fon kullandırır. Bunlar işletmeye finansal borç verenlere nazaran bir işletmenin kısa vadedeki performansı ile daha çok ilgilenirler.

***Müşteriler***

Müşteriler özellikle uzun süredir iş yaptıkları ve kendi işleri için devamlılığına ihtiyaç duydukları işletmenin devamlılığına ilişkin bilgilerle ilgilenirler.

***Hükümetler***

Hükümetler ekonomide kaynakların tahsisinin doğru olmasına çalışır ve bunun sağlanmasına yönelik politikalar oluşturur. Ekonomide kaynak tahsisinin doğru yapılabilmesi için ekonominin önemli aktörleri olan işletmelerin faaliyetlerinin izlenerek gerekli bilgilerin toplanması gerekir. Dolayısıyla hükümetler işletmenin faaliyetleri ile ilgilenmek durumundadır. İşletmenin faaliyetlerine ilişkin yasal düzenleme yapmak, vergi politikasını belirlemek, ulusal gelir ve diğer istatistikleri oluşturmak için de bilgi ihtiyacı bulunur.

***Kamu***

İşletme genel olarak kamu olarak adlandırılan toplumu etkileyebilecek birçok faaliyet gösterebilir. Örneğin işletme bulunduğu bölgenin ekonomik yaşamına o bölge insanlarını çalıştırmak ve bölgesel tedarikçilerden mal veya hizmet almak gibi birçok şekilde katkı yapabilir. Finansal tablolar işletmenin başarıları ile ilgili geçmişteki eğilimler, en son gelişmeler ve işletmenin faaliyet konuları hakkında bilgi sunarak kamuya yardımcı olabilir.

Finansal tablo kullanıcılarından mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi verenler *asli kullanıcı* olarak nitelenmektedir. Bunların finansal raporların yöneltildiği asli kullanıcılar olarak nitelenmesinin temel nedeni, işletmelerden doğrudan kendilerine bilgi sağlanmasını talep etme imkânı bulunmamasıdır. Bu nedenle bu kullanıcıların ihtiyaç duydukları finansal bilginin çoğu için finansal raporlara güvenmekten başka bir rasyonel yol bulunmaz.

Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç ve kredi verenlerin dışındaki finansal tablo kullanıcıları da genel amaçlı finansal raporlardan yararlanabilir. Ancak, genel amaçlı finansal raporlar öncelikli olarak bu gruplara yönelik değildir. İşletmenin yönetimi de işletmeye ilişkin finansal bilgiye ihtiyaç duyar.

Finansal tabloları kullananların finansal bilgilere olan ihtiyaçları esas olarak işletme ile ilgili verecekleri kararlara yardımcı olması içindir. Bunun nedeni de finansal tabloların finansal tablo kullanıcılarının karar vermelerine yardımcı olacak bilgiler içermesidir. Ancak burada önemli bir kısıt bulunmaktadır. Bu kısıt da finansal tablo kullanıcılarının vermeleri gereken kararların önemli ölçüde birbirinden farklı olmasıdır.

Bunlar şu şekilde ifade edilebilir:

- Sermayede payı temsil eden yatırımları satın almaya, elde tutmaya veya satmaya karar verme
- Yönetimin yeterliliğini ve sorumluluğunu değerlendirme
- İşletmenin, çalışanların ücret ve diğer menfaatlerini sağlayabilecek güçte olup olmadığını değerlendirme
- İşletmeye borç verilen fonların emniyette olup olmadığını belirleme
- Vergi politikalarını belirleme
- Dağıtılabilir kâr ve temettü tutarlarını belirleme
- Ulusal gelir istatistiklerini hazırlama ve kullanma
- İşletmelerin faaliyetlerini yasal açıdan düzenleme

Finansal tablo kullanıcılarının vermeleri gereken kararlar bu şekilde birbirinden farklılık gösterirken finansal tabloların bu kararları vermelerine yardımcı olacak nitelikte olması gerekir. Finansal tabloların da esas iddiası budur. Buna karşın işletmelerin hazırladıkları finansal tablolar genel amaçlı finansal tablolar olduğu için, finansal tablolar finansal tablo kullanıcılarının her türlü bilgi ihtiyacını karşılayamaz. Doğal olarak finansal raporların ihtiyaç duyulan tüm bilgileri sağlaması da beklenemez. Bunun için kullanıcıların bazı durumlarda diğer kaynaklardan elde edilecek genel ekonomik duruma, ekonomik beklentilere, siyasi olaylara, siyasi duruma, işletmenin bulunduğu endüstriye ve işletmeye ilişkin bilgiler gibi ek bilgileri de göz önünde bulundurması gerekir.

Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, özkaynağa dayalı finansal araçlar ile borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararlarını, bu araçlara yapılan yatırımlardan bekledikleri getirilere (örneğin temettü ödemelerinden, anapara ve faiz ödemelerinden ya da piyasa fiyatında

meydana gelen artışlardan elde edilen getiriler gibi) bağlı olarak alırlar. Benzer şekilde, mevcut ve potansiyel borç verenler ile kredi veren diğer taraflar, kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını, bekledikleri anapara ve faiz getirilerine ya da diğer getirilere bağlı olarak alırlar. Yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların getirilere yönelik beklentileri, işletmeye yönelik gelecekteki net nakit girişlerinin tutarına, zamanlamasına ve belirsizliğine (başka bir ifadeyle işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerine) ilişkin yaptıkları değerlendirmelere bağlıdır. Buna dayalı olarak, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar, işletmeye yönelik gelecekte beklenen nakit akışlarının değerlendirilmesinde kendilerine yardımcı olacak bilgiye ihtiyaç duyarlar.

Finansal tablo kullanıcıları açısından özellikle asli kullanıcılar açısından finansal raporlardan elde edilen bilgiler ve bunlara dayalı olarak verilen kararlar uzun dönemde işletmenin *nakit yaratma kabiliyeti*nin tahmin edilmesinde kullanılır. Bir başka ifadeyle işletme ile ilgili taraflar açısından işletmenin raporladığı finansal bilgilerden daha çok işletmenin ne kadar nakit yaratacağının bilinmesi daha önemlidir. Bunun için kullanıcılar esasında işletmenin nakit yaratma kabiliyetini tahmin etmek için finansal bilgileri kullanırlar.

### 2.1.2. Muhasebe Bilgilerinin (Faydalı Finansal Bilginin) Niteliksel Özellikleri

Muhasebenin temel kavramları muhasebe uygulamalarına yön veren kavramsal zemin olmasına rağmen, muhasebe bilgilerinin üretilmesi sürecinde muhasebe bilgilerinin kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için niteliksel birtakım özellikleri taşıması gerekir. Bu anlamda; finansal bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına faydalı olabilmesi için, ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir. Bunun yanı sıra; finansal bilgi karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilirse ve zamanında sunulmuşsa söz konusu bilginin kullanıcılar için faydası arttırılmış olacaktır.

Bu bakış açısından hareketle, muhasebe bilgilerinin niteliksel özellikleri, temel niteliksel özellikler ve destekleyici niteliksel özellikler olarak gruplandırılabilir.

**Temel niteliksel özellikler**

Muhasebe bilgilerinin temel niteliksel özellikleri, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunumdur.

***İhtiyaca uygunluk***

Finansal raporlama sürecinde ihtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahip bilgi olarak tanımlanabilir. İhtiyaca uygun bilgi kavramı geniş olarak yorumlanmalıdır. Bazı kullanıcıların bilgiden faydalanmayı tercih etmemeleri veya bilgiyi diğer kaynaklardan elde etmiş olmaları durumunda dahi bilgi, verilen kararları etkileme gücüne sahip olabilir.

Her bilginin kararları etkileyebilme gücü bulunmaz. Finansal bilgi; tahminlerde kullanılabilme, teyit etme veya her iki özelliği birden taşıyorsa, verilen kararları etkileme gücüne sahiptir. Bu çerçevede finansal bilgi, gelecekteki sonuçlar tahmin edilirken kullanıcılar tarafından bir veri olarak kullanılabiliyorsa, tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahiptir. Finansal bilginin tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olması için bir tahmin olması gerekmez. Tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olan finansal bilgi, kullanıcılar tarafından öngörüde bulunurken kullanılan bilgidir. Finansal bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyorsa (yani önceki değerlendirmeleri doğruluyor ya da değiştiriyorsa) teyit etme özelliğine sahiptir.

Finansal bilginin tahminlerde kullanılabilme özelliği ve teyit etme özelliği birbiri ile ilişkilidir. Tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olan bilgi, genellikle teyit etme özelliğine de sahiptir.

İhtiyaca uygunluk niteliği *önemlilik* kavramı ile birlikte anlam kazanır. Bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi kullanıcıların belirli bir raporlayan işletmeye ilişkin finansal bilgiye dayanarak verecekleri kararları etkileyebiliyorsa bu bilgi önemlidir. Önemlilik ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü halidir. Bilginin önemli olup olmadığına yönelik değerlendirme, bireysel bir işletmenin finansal raporu dikkate alınarak, bilginin ilgili olduğu kalemlerin niteliğine veya büyüklüğüne ya da her ikisine birden bağlı olarak yapılır. Bu nedenle önemlilik için standart bir sayısal eşik belirlenmez veya özellikli bir

durumda hangi bilginin önemli olabileceği önceden belirtilemez. Bunlar işletmeden işletmeye, işlemden işleme farklılaşır.

***Gerçeğe uygun şekilde sunum***

Finansal raporlarda, ekonomik olaylar kalemler ve bu kalemlerin tutarları ifade edilir. Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için ilgili olayları sunması yeterli değildir. Ayrıca açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun, tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir. Buna göre sunum tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır. İşletmelerin finansal raporlama sürecinde uyguladıkları muhasebe kuralları (muhasebe standartları) ile bu özelliklerin mümkün olduğunca en üst seviyeye çıkarılması hedeflenir.

Finansal raporlarda tam bir sunum, ekonomik olayın bir kullanıcı tarafından anlaşılması için tanımlamalar ve açıklamalar da dâhil olmak üzere gerekli tüm bilgilerin içerilmesi anlamına gelir. Bazı kalemler için ise tam bir sunum, kalemlerin özelliği ve niteliğine ilişkin önemli bilgileri, söz konusu kalemlerin özelliğini ve niteliğini etkileyebilecek unsur ve durumları ve rakamsal açıklamayı belirlemekte kullanılan sürece ilişkin açıklamaları da gerektirebilir.

Tarafsız sunum, finansal bilginin seçiminde ve gösteriminde önyargı taşımamasıdır. Tarafsız sunum finansal bilginin kullanıcılar tarafından olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi olasılığını arttıracak şekilde yönlendirici olmaması anlamına da gelir. Bu anlamda tarafsız bilgi, kararlar üzerinde etkisi olmayan ya da belirli bir amaca yönelik olmayan bilgi anlamına gelmez. Aksine, ihtiyaca uygun finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileme gücüne sahip bilgidir.

Bilginin gerçeğe uygun şekilde sunulması her açıdan doğru olduğu anlamına gelmez. Hatasız sunum; ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir. Bu bağlamda hatasız sunum, her açıdan kesin bir doğruluğa sahip değildir. Örneğin, gözlemlenemeyen bir fiyat ya da değere ilişkin tahminin doğru olup olmadığı söylenemez. Ancak tahmini tutarın açıkça ve doğru bir şekilde tanımlanması, tahminde kullanılan sürece ilişkin yapı ve sınırlamaların açıklanması ve tahminin yapılması için uygun olan sürecin seçiminde ve uygulanmasında hata yapılmamış olması durumunda bu tahminin sunumu gerçeğe uygun olabilir.

Tek başına gerçeğe uygun sunumun faydalı bilgi sağlaması beklenemez. Raporlayan işletmenin uygun süreci doğru bir şekilde uygulaması, tahmini doğru bir şekilde tanımlaması ve söz konusu tahmini önemli ölçüde etkileyen belirsizlikleri açıklamış olması durumunda, bu tahmin, gerçeğe uygun bir şekilde sunulmuş olabilir. Ancak, böyle bir tahmine ilişkin belirsizliğin seviyesi önemli ölçüde fazla ise, söz konusu tahmin faydalı olmayacaktır.

**Destekleyici niteliksel özellikler**

Destekleyici niteliksel özellikler; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik finansal bilginin faydasını arttıran niteliksel özelliklerdir. Bunun yanı sıra, destekleyici niteliksel özellikler, bir ekonomik olayın sunumunda kullanılabilecek iki yöntemin de aynı derecede ihtiyaca uygun bilgi ürettiği ve gerçeğe uygun şekilde sunum sağladığı durumlarda, yöntemlerden hangisinin kullanılması gerektiğinin belirlenmesinde de faydalı olur.

***Karşılaştırılabilirlik***

Kullanıcılar, bir yatırımın satılması ya da elde tutulması veya yatırım yapılacak işletmenin seçimi gibi alternatifler arasında tercih yapmayı gerektiren kararlar verirler. Bu doğrultuda, raporlayan işletmeye ilişkin bilgiler diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin başka bir döneme ya da başka bir tarihe ait benzer bilgileri ile karşılaştırılabiliyor ise daha faydalıdır.

Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir. Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak, karşılaştırılabilirlik tek bir kalemle ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki kalem gereklidir.

Tutarlılık, karşılaştırılabilirlik ile ilgilidir fakat aynı anlama gelmemektedir. Tutarlılık, raporlayan işletme bünyesinde dönemden döneme ya da işletmeler arasında tek bir dönemde, aynı

kalemler için aynı yöntemlerin kullanılması anlamına gelir. Karşılaştırılabilirlik bir amaçtır; tutarlılık ise bu amacı gerçekleştirmeye yardımcı olur. Bilginin karşılaştırılabilir olması için, benzer şeylerin benzer, farklı şeylerin ise farklı olarak görünmesi gerekir. Finansal bilginin karşılaştırılabilirliği benzer şeylerin farklı gösterimi ile arttırılamayacağı gibi farklı şeylerin benzer gösterimi ile de arttırılamaz.

Temel niteliksel özelliklerin sağlanması ile birlikte belirli bir seviyede karşılaştırılabilirliğe ulaşmak mümkündür. İlgili bir ekonomik olayın gerçeğe uygun bir şekilde sunumu ile benzer bir ekonomik olayın başka bir raporlayan işletme tarafından gerçeğe uygun olarak sunumunun, kendiliğinden belirli bir seviyede karşılaştırılabilirliği sağlaması gerekir.

Tek bir ekonomik olayın birden fazla yöntemle gerçeğe uygun bir şekilde sunumu sağlanabilir. Bununla birlikte aynı ekonomik olay için alternatif muhasebe yöntemlerine izin verilmesi, karşılaştırılabilirliği azaltır.

***Doğrulanabilirlik***

Doğrulanabilirlik, kullanıcıların, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun bir şekilde sunduğundan emin olmasına yardımcı olur. Doğrulanabilirlik, farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleri (gözlemcilerin tam bir uzlaşmaya varmaları gerekmez) anlamına gelir. Sayısal bilginin doğrulanabilir olması için tek bir nokta tahmini olması gerekmez. Bir dizi olası tutarlar ve ilgili olasılıklar da doğrulanabilir niteliktedir.

Doğrulama, doğrudan ya da dolaylı olabilir. Doğrudan doğrulama, nakit tutarının sayılması gibi doğrudan yapılan gözlem ile bir tutarın ya da diğer bir sunumun doğrulanması anlamına gelir. Dolaylı doğrulama, bir modelde, formülde ya da diğer bir yöntemde kullanılan verilerin kontrol edilmesi ve aynı yöntem kullanılarak sonuçların yeniden hesaplanması anlamındadır. Verilerin (miktar ve maliyetler) kontrol edilerek stokların defter değerinin doğrulanması ve aynı maliyet akış varsayımı kullanılarak (örneğin, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılarak) dönem sonu stokunun yeniden hesaplanması dolaylı doğrulamaya örnek olarak gösterilebilir.

Bazı açıklamaların ve ileriye yönelik finansal bilgilerin gelecekteki bir döneme kadar doğrulanması mümkün olmayabilir. Bu tür bilgileri kullanıp kullanmayacakları kararını vermelerinde kullanıcılara yardımcı olmak amacıyla temel varsayımların, bilgilere ilişkin derleme yöntemlerinin ve bilgileri destekleyen diğer faktörlerin ve durumların açıklanması gerekir.

***Zamanında Sunum***

Zamanında sunum, bilginin, karar verenler açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması anlamına gelir. Genellikle, bilgi eskidikçe faydası da azalır. Ancak, bazı bilgiler, bazı kullanıcıların eğilimleri belirlemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi nedenlerle raporlama dönemi sona erdikten uzun süre sonra da kullanışlı olmaya devam edebilir.

***Anlaşılabilirlik***

Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılır kılar. Bazı ekonomik olaylar, doğası gereği karmaşıktır ve basitleştirilemezler. Bu tür olaylara ilişkin bilgilerin finansal raporların dışında bırakılması, raporlardaki bilgilerin daha kolay anlaşılmasını sağlayabilir. Ancak böyle bir durumda, bu raporlar, eksik olmalarından dolayı yanıltıcı olabileceklerdir.

### 2.1.3. Finansal Tablo Kalemlerinin Tahakkuku

Finansal tabloların tam ve gerçeğe uygun bilgi sunabilmesi için finansal tabloları oluşturan kalemlerin tam ve gerçeğe uygun muhasebeleştirilmesi gerekir. Muhasebeleştirmenin tam ve gerçeğe uygun olması finansal tablo kalemlerinin tahakkuk zamanlarının doğru belirlenmesi anlamına gelecektir. Finansal tablo kalemlerinin tahakkuku uygun hesabın belirlenmesi ile bunun parasal tutar olarak tanımlanmasını ve bu tutarın bilanço ve kar veya zarar tablosu toplamları içine dâhil edilmesini içerir.

Finansal tablo kalemi tanımına giren bir kalemin belirli ölçüt veya koşullara uygun olması halinde bilançoda veya kar veya zarar tablosunda raporlanır. Bu ölçüt ve koşullar şu şekilde ifade edilebilir:

Finansal tablo kalemi tanımına giren kalemin gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlama veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olma ihtimali olmalıdır (gelecekte ekonomik yarar olasılığı).

Söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir (bilgi tam, tarafsız ve hatasız olduğunda güvenilirdir) bir şekilde ölçümlenebilmelidir (ölçümlemenin güvenirliği).

Finansal tablo kalemlerinin tahakkukunda ön koşullar olarak ifade edilebilecek bu koşulların sağlanamaması durumu da söz konusudur. Bu durumlarda kalemlerin finansal tablo unsuru olarak muhasebeleştirilmesi söz konusu olmayacaktır.

***Gelecekteki Ekonomik Yarar Olasılığı***

Gelecekte ekonomik yarar ihtimali, bir kalemle ilgili olarak gelecekte işletmeye bir ekonomik yarar girişi ya da işletmeden bir ekonomik yarar çıkışı olmasının muhtemel olmasını ifade eder. Buradaki ihtimal kavramında işletmenin faaliyetlerini sürdürdüğü ortamdaki belirsizliklerin dikkate alınması söz konusudur. İşletmeler gelecekteki ekonomik yarar akışlarındaki belirsizliğin düzeyini finansal tablolar hazırlanırken elde bulunan verilere dayanılarak kararlaştırır. Örneğin, bir işletmeden olan alacağın tahsilinin olası görünmesi ve aksi bir durumu belirten herhangi bir kanıt olmaması, alacağın bir varlık olarak tahakkuk ettirilmesini gerektirir. Çok sayıda alacak bulunması durumunda ise normal olarak belli orandaki alacakların tahsil edilememe olasılığının varlığı esas alınır. Bu nedenle, ekonomik yararda olması beklenen azalma kadar bir tutar gider olarak tahakkuk ettirilir.

***Ölçümlemenin Güvenilirliği***

Bir kalemin tahakkuk ettirilebilmesi için gereken ikinci şart, bu kalemin güvenilir bir şekilde tespit edilen bir maliyeti veya bir değeri olması şartıdır. Birçok durumda maliyet veya değerin tahmin edilmesi gerekir. Burada işletmenin ölçümleme yapabilmek için bir takım değer tahminleri yapmasını zorunlu kılabilir. Burada esas olan, yapılan bu tahminlerin makul olmasıdır. Makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların güvenilirliğini zayıflatmaz. Makul bir tahminin yapılamaması durumunda ilgili kalem bilançoda veya gelir tablosunda tahakkuk ettirilmez. Örneğin, başkaları aleyhine açılan bir davadan beklenen tahsilat hem varlık hem de gelir olarak tanımlanmak için gereken ölçütleri ve olasılık ölçütlerini de taşıyabilir. Bununla beraber, tazminat tutarı güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa bir varlık ve bir gelir tahakkuklarının yapılmaması gerekir.

**Varlıkların Tahakkuku**

Bir varlığın gelecekte işletmeye ekonomik yarar girişine neden olacağı muhtemelse ve maliyeti ya da değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bu varlık bilançoda raporlanır. Yapılan bir harcamanın, içinde bulunulan muhasebe döneminden sonraki dönemlerde, işletmeye ekonomik yarar girişi sağlaması mümkün değilse, bilançoda varlık olarak raporlanamaz. Bunun yerine bu harcama gelir tablosunda gider olarak gösterilir.

**Borçların Tahakkuku**

Mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik yarar sağlanabilecek kaynakların işletmeden çıkışı gerçekleşecekse ve ortadan kalkacak yükümlülük güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bilançoda borç tahakkuku yapılır.

**Gelir ve Giderlerin Tahakkuku**

Karar verecek taraflar açısından belli bir dönemdeki işletme faaliyetlerinin sonucunun, bir başka değişle, işletme performansının tam olarak kar veya zarar tablosunda raporlanması gerekir. İşletme performansını oluşturan gelir ve giderlerinin tahakkukunda iki nokta doğrudan etkilidir. Bunlar şu şekilde ifade edilebilir:

Gelir ve giderler kime göre tanımlanacak? Gelir ve giderler hangi döneme ilişkin olacak?

Gelir ve giderlerin tanımlanması, işletmelerin bir dönemde elde ettikleri gelir ve katlandıkları giderlerin içeriklerinin belirlenmesi anlamına gelir. Gelir ve giderlerin içeriklerinin belirlenmesi sonuç

olarak işletmenin bir dönemde yarattığı değerin üzerinde doğrudan etkiye sahip olacaktır. Gelir ve giderlerin tanımlarının doğru bir şekilde yapılması oluşacak karın gerçeğe uygun olmasını sağlayacaktır. Bu aynı zamanda gelir ve giderlerin tanımlarının finansal tablo kullanıcılarının bir veya birkaçının çıkarlarını korumak için değil tamamen muhasebe kuramının gereklerine göre yapılması anlamına gelecektir. Ülkemiz muhasebe uygulamalarına bakıldığında gelir ve giderlerin tanımlarında çoğunlukla vergi düzenlemelerinin belirleyici olduğu görülmektedir. Vergi düzenlemelerine göre gelir ve giderlerin yapılması, gelir tablosunda raporlanan dönem karının vergi otoritesinin önceliklerine göre hesaplanması ile sonuçlanacaktır.

Gelir ve giderlerin hangi döneme ilişkin olduklarının saptanması da gelir ve giderlerin tanımları kadar oluşacak dönem karı üzerinde doğrudan etkiye sahip olacaktır. Gelir ve giderlerin dönemlerinin saptanmasında yararlanılan iki esas vardır. Bunlar nakit esası ve tahakkuk esası olarak ifade edilir. Nakit esası; kısaca, gelirlerin, hangi dönemde elde edilirse edilsinler, tahsil edildikleri dönemin geliri ve giderlerin de hangi dönemde yapılırsa yapılsınlar, ödendikleri dönemin gideri sayılmaları olarak tanımlanır. Tahakkuk esasında ise; satışların ve hizmetlerin yapıldığı dönemde gelir, giderlerin meydana geldiği dönemde gider yapılmış kabul edilir. Tahakkuk esasında işletme faaliyetlerinin doğru bir biçimde değerlendirilebilmesi için hasılatın gerçekleşme noktası ile giderlerin tahakkuk noktası kesin olarak belirtilmelidir.

Tahakkuk esasına göre değer hareketlerinin muhasebeleştirilmesi ve gelir ve giderlerin gelir tablosunda raporlanmasında ilk olarak muhasebeleştirmenin yapılacağı dönemin seçilmesi, ilgili gelir akımı ile buna ait gider akımının saptanması gerekir. Bunu sağlayacak mekanizma ise muhasebe teorisinde dönemsellik varsayımı ile açıklanmıştır. Dönemsellik varsayımı, işletme faaliyet sonuçlarının objektif olarak değerlendirilmesini sağlayacak ilkelerin uygulanmasını zorunlu kılar. Bu ilkeler hesap kesimi, tahakkuk esası, gelirin gerçekleşme noktası, gelirin ilgili gider ile karşılaştırılmasına ait esaslardan oluşur. Böylece dönemsellik varsayımı, dönemde ilgili gelir, maliyet, gider ve zararların o dönemin finansal tablolarında raporlanmasını sağlar.

### 2.1.4. Finansal Tablo Kalemlerinin Tahakkukunda Kullanılan Ölçüm Esasları

Finansal tablo kalemlerinin ölçümü, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve raporlanacakları parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini gerektirir.

Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esası vardır. Bu ölçüm esasları şu şekilde ifade edilebilir:

**Tarihi Maliyet**

Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, gelir vergilerinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

**Cari Değer**

Cari değer ölçümleri, ölçümleme yapılan tarihteki koşulları yansıtacak şekilde güncellenmiş bilgileri kullanarak varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler hakkında parasal bilgiler sağlamaktadır. Güncelleme nedeniyle varlık ve yükümlülüklerin cari değerleri, bir önceki ölçüm tarihinden bu zamana kadar meydana gelen nakit akış tahminlerinde ve söz konusu cari değerlerde yansıtılan diğer faktörlerde meydana gelen değişiklikleri yansıtmaktadır. Cari değer ölçüm esasları:

a) **Gerçeğe uygun değer:** Piyasada yer alan katılımcılar arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışıyla elde edilecek veya bir yükümlülüğün devriyle ödenecek fiyattır.

b) **Kullanım değer ve ifa değeri:** Kullanım değeri, işletmenin bir varlığı kullanımıyla ve nihai olarak elden çıkarmasıyla elde etmeyi beklemiş olduğu nakit akışlarının ya da diğer ekonomik faydalarının bugünkü değeridir. İfa değeri ise işletmenin bir yükümlülüğü yerine getirmesiyle birlikte devretmek zorunda olmayı düşündüğü nakit ya da diğer ekonomik kaynakların bugünkü değeridir.

c) **Cari Maliyet:** Bir varlığın cari maliyeti ölçüm tarihinde sözü edilen varlık için ödenecek bedel ile o tarihte katlanılabilecek işlem maliyetlerinin toplamından oluşmaktadır. Bir yükümlülüğün cari maliyeti ise ölçüm tarihi itibariyle sözü edilen yükümlülüğe denk bir yükümlülük için alınabilecek olan bedelden o tarihte yüklenilebilecek işlem maliyetlerinin çıkarılmasıyla oluşur.

### 2.2. TMS/TFRS[15] (Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları)[16]

**Kavramsal Çerçeve ve finansal tabloların sunuluşu standardında**[17], işletmelerin finansal tablolarının, gerçeğe uygun sunumunu sağlamak amacıyla finansal tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin esaslar düzenlenmektedir. Bu kapsamda finansal tabloların sunumuna ilişkin genel kurallar, finansal tablolar aracılığıyla sağlanan bilgilerin taşıması gereken özellikler ve finansal tablolarda bulunması gereken asgari içerikler ele alınmaktadır[18]. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne etkinlikte kullandıklarını gösteren bilgiler sağlamaktır.

Finansal tablolar asgari olarak: a) Finansal Durum Tablosu, b) Kâr veya Zarar Tablosu, c) Nakit Akış Tablosu, ç) Özkaynak Değişim Tablosu ve d) Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardan oluşmaktadır.

Finansal tablolar bu standart hükümlerine uygun olarak, açık ve anlaşılır bir şekilde hazırlanmalıdır. Finansal tabloların bu standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğu dipnotlarda açık bir şekilde belirtilmelidir.

İşletmelerin bu standardın hükümlerine uygun olarak ve gerektiğinde ilave açıklamaları da yaparak finansal tablolarını sunması durumunda gerçeğe uygun sunumun sağlandığı varsayılmaktadır. Ancak bu Standardın herhangi bir hükmünün uygulanmasının gerçeğe uygun sunum amacıyla çelişki yaratacak şekilde yanlış bir uygulamaya yol açacağının düşünüldüğü çok nadir durumlarda, söz konusu hüküm uygulanmaz. Bu durumda dipnotlarda aşağıdakiler açıklanmalıdır:

---

[15] İlgili bölümün hazırlanmasında BOBİ FRS (Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standartları) ve TMS/TFRS'den faydalanılmıştır.

[16] KGKtarafından yayımlanan Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS), 01.01.2024 tarihinden itibaren kademeli olarak yürürlüğe girmiştir. TSRS, işletmelerin çevresel, sosyal ve yönetişim (ESG) unsurlarına ilişkin sürdürülebilirlik bilgilerini raporlamasını zorunlu kılmakta olup, TMS/TFRS uyarınca hazırlanan finansal tablolarla tutarlı, karşılaştırılabilir ve finansal etkilerle ilişkilendirilebilir bilgi sunulmasını amaçlamaktadır. Bu çerçevede TSRS kapsamında açıklanan riskler, fırsatlar ve varsayımlar; finansal tablo kalemlerinin ölçümü, tahminler ve dipnot açıklamaları bakımından TMS ve TFRS hükümleriyle doğrudan ilişkilidir.

[17] "TFRS 18 Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklama" 08.05.2025 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanmış olup, bu standardın 01.01.2027 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi ile birlikte halihazırda uygulanmakta olan "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" yürürlükten kalkacaktır. TFRS 18; finansal tabloların işletmenin varlıklarını, yükümlülüklerini, özkaynaklarını, gelirlerini ve giderlerini gerçeğe uygun bir şekilde yansıtarak ihtiyaca uygun bilgiler sağlamasına yardımcı olmak amacıyla bu tablolardaki bilgilerin sunulmasına ve açıklanmasına ilişkin hükümleri belirlemektedir. TFRS 18'in öngördüğü önemli değişiklikler aşağıda özetlenmektedir:

- Kâr veya zarar tablosunda sunulacak gelir ve giderlerin; esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri bölümlerinden birinde sınıflandırılması.
- Kâr veya zarar tablosuna "Esas Faaliyet Kârı" ve "Finansman ve Vergi Öncesi Kâr" olmak üzere iki ara toplamın eklenmesi.
- İşletmenin finansal tablolar dışında kamuya açık iletişimlerde kullandığı performans ölçütlerinin (yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin) belirlenerek bu ölçütlere ilişkin dipnot açıklamalarının yapılması.
- Finansal tablolardaki kalemlerin birleştirilmesi ve ayrıştırılmasına ilişkin ilave rehberlik sağlanması.

*Kaynak: https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/5093/TFRS-18-Finansal-Tablolarda-Sunum-ve-Ac%CC%A7%C4%B1klaman%C4%B1n-Resmi%CC%82-Gazetede-Yay%C4%B1mlanmas%C4%B1-*

[18] KGK tarafından Faizsiz Finans Muhasebe Standartlarının uygulanması ve faizsiz finans kuruluşlarının yüksek kaliteli finansal muhasebe bilgilerinin oluşmasını sağlamak amacıyla 2024 yılından itibaren ayrıca Katılın Finans Muhasebe Standartları (KFMS) yayımlanmaktadır.

a) Uygulanmayan hüküm, b) Hükmün uygulanmamasının nedeni, c) Uygulanmayan hüküm yerine benimsenen uygulamanın niteliği ile işletmenin varlıklarına, yükümlülüklerine, finansal durumuna ve faaliyet sonuçlarına etkisi, ç) Uygulanmayan hüküm dışında bu standardın diğer hükümlerine uygun hareket edildiği.

Genel raporlama ilkeleri:

İşletmenin Sürekliliği: İşletme yönetimi finansal tabloları hazırlarken işletmenin faaliyetlerini devam ettirebilme gücünü değerlendirir. Yönetimin, işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetlerine son verme niyetinin ya da zorunluluğunun bulunmadığı durumlarda finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanmaktadır.

Tahakkuk Esası: Nakit Akış Tablosu hariç, tüm finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenir. Tahakkuk esası, nakit giriş ve çıkışlarının gerçekleştiği döneme bakılmaksızın, işlem ve olayların işletmenin ekonomik varlık ve kaynaklarına etkileri gerçekleştiğinde finansal tablolarda gösterilmesini gerektirmektedir.

İhtiyatlılık: Belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha fazla, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan daha düşük belirlenmemesi için gerekli dikkatin gösterilmesini ifade etmektedir.

Finansal Tabloların Sunumunda Önemlilik: Nitelik veya fonksiyonları itibarıyla benzer özelliklere sahip işlem ve olayların bir araya getirilmesiyle oluşturulan her bir önemli hesap sınıfı, finansal tablolarda ayrı olarak gösterilmektedir. Münferit bir finansal tablo kaleminin önemli olup olmadığı benzer diğer kalemlerle karşılaştırılmak suretiyle belirlenmektedir.

Mahsup Yasağı: Bu standartla zorunlu tutulan veya izin verilen hâller dışında, varlık ve yükümlülükler veya gelir ve giderler birbirlerinden mahsup edilmemektedir.

Raporlamanın Sıklığı: Finansal tabloların yılda en az bir defa sunulması gerekmektedir. Raporlama dönemi sonunun değişmesi sonucu yıllık finansal tabloların bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir süre için sunulması durumunda, aşağıdaki hususlar dipnotlarda açıklanmalıdır:

a) İşletmenin raporlama döneminin değiştiği, b) Daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni ve c) Finansal tablolarda yer alan tutarların (dipnotlar da dâhil olmak üzere) tam anlamıyla karşılaştırılabilir olmadığı.

Karşılaştırmalı Bilgi: Aksine bir hüküm bulunmadıkça, cari dönem finansal tablolarında yer alan tutarların tamamının önceki döneme ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak sunulması gerekmektedir. Cari dönem finansal tablolarının anlaşılması açısından gerekli olduğu durumlarda, dipnotlarda yer alan açıklayıcı nitelikteki bilgiler için de karşılaştırmalı bilgi verilmektedir.

Sunumda Tutarlılık: Finansal tablo kalemlerinin sunumunda ve sınıflandırılmasında dönemler itibarıyla herhangi bir değişiklik yapılamaz. Ancak, işletmenin varlıklarının, yükümlülüklerinin, özkaynaklarının, faaliyet sonuçlarının ve nakit akışlarının gerçeğe uygun bir şekilde sunumunun sağlanması amacıyla, istisnai durumlarda bu ilke uygulanmayabilir. Bu ilkeden sapma, gerekçeleriyle birlikte dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.

Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler:

Finansal tablolar ve dipnotlar, varsa, birlikte yayımlandığı belgelerden açıkça ayırt edilecek şekilde gösterilmektedir. Aşağıdaki bilgilere finansal tablolarda açık bir şekilde yer verilir ve sunulan bilgilerin anlaşılması açısından gerekli hallerde söz konusu bilgiler tekrarlanmalıdır:

a) Raporlayan işletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminden bu yana unvanda meydana gelen değişiklikler, b) Finansal tabloların tek bir işletmenin finansal tabloları mı yoksa konsolide finansal tablolar mı olduğu, c) Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem, ç) Finansal tabloların sunulduğu para birimi ve d) Finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapılmış ise, yuvarlamanın derecesi.

Finansal Durum Tablosu:

Finansal Durum Tablosu, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur.

Finansal Durum Tablosunun unsurları varlıklar, yükümlülükler ve özkaynaklardır. Varlıklar, geçmişte meydana gelen olaylar sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olup gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir. Yükümlülükler, geçmişte meydana gelen olaylardan kaynaklanan ve yerine getirilmesi durumunda ekonomik faydası olan değerlerin işletmeden çıkışına neden olacak mevcut mükellefiyetlerdir. Özkaynaklar ise işletme varlıklarından işletmeye ait tüm yükümlülüklerin indirilmesi sonucunda geriye kalan paylar olarak ifade edilmektedir.

Finansal Durum Tablosunun Sunumu:

Finansal Durum Tablosu kısa vade-uzun vade ayrımı yapılarak sunulmaktadır. Bir varlığın veya yükümlülüğün Finansal Durum Tablosunda yer alan birden fazla kalemle ilgili olması durumunda, söz konusu varlık veya yükümlülüğün başka kalemlerle ilişkisi dipnotlarda açıklanmaktadır. Dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükler, Finansal Durum Tablosunda ayrı sınıflar şeklinde sunulmaktadır. Aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan varlıklar dönen varlık olarak sınıflandırılır:

a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi, b) Esas olarak ticari amaçla elde tutulması, c) Raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi veya ç) Nakit veya nakit benzeri olması (raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde bir varlığın takası veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için kullanılması konusunda bir kısıtlama altında olmadığı durumlarda).

Yukarıdaki özellikleri taşımayan diğer tüm varlıklar ilgili kalemleri itibarıyla duran varlık olarak sınıflandırılmaktadır. Duran varlıklar; uzun vadeli maddi, maddi olmayan ve finansal varlıklardan oluşmaktadır. Aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan yükümlülükler, kısa vadeli olarak sınıflandırılır:

a) Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi, b) Esas olarak ticari amaçla üstlenilmesi, c) Raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde yerine getirilecek olması veya ç) Ödenmesinin raporlama döneminden sonraki en az on iki ay süreyle ertelenebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkın mevcut olmaması.

Kâr veya Zarar Tablosu:

Kâr veya Zarar Tablosu, işletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablodur.

Kâr veya Zarar Tablosunun Unsurları:

Kâr veya Zarar Tablosunun unsurları gelirler ve giderlerdir. Gelirler; ortakların yaptığı katkılar hariç olmak üzere, varlık girişi veya varlıkların değerinde artış ya da yükümlülüklerde azalma şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen artışlardır. Giderler ise, ortaklara yapılan dağıtımlar hariç olmak üzere, varlık çıkışı veya varlıkların değerinde azalış ya da yükümlülüklerde artış şeklinde özkaynaklarda raporlama dönemi boyunca meydana gelen azalışlardır.

Özkaynak Değişim Tablosu:

Özkaynak Değişim Tablosu, finansal durum tablosunda yer alan özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Özkaynak Değişim Tablosunda, finansal durum tablosunda yer alan özkaynak kalemleri için birer sütun açılarak bu kalemlerin her birinin dönem başı bakiyesi, dönem içinde bu kalemlerde meydana gelen artış veya azalışlar ile dönem sonu bakiyesi bu sütun içerisinde izlenmektedir. Özkaynak kalemlerindeki artış veya azalışlara neden olan hususlar ise Özkaynak Değişim Tablosunun satırlarında gösterilmektedir.

**Bir raporlama dönemi içindeki nakit veya nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışları, bunların kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablolara nakit akış tabloları adı verilmektedir.** Nakit akış tablosu standardında, nakit akış tablolarında yer alması gereken bilgiler ve bu bilgilerin ne şekilde

sunulması gerektiği düzenlenmiştir. Nakit Akış Tablolarında, nakit ve nakit benzerlerindeki giriş ve çıkışlar; esas faaliyetler, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri itibarıyla ayrı olarak gösterilmektedir. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı ifade etmektedir. Nakit benzerleri, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır. Nakit benzerleri, yatırım veya diğer amaçlardan ziyade kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla elde tutulmaktadır. Bir yatırım kısa vadeye (örneğin edinim tarihinden itibaren üç ay veya daha kısa bir vadeye) sahip olduğunda genellikle nakit benzeri olarak nitelendirilir. Bununla birlikte özkaynak araçları genellikle nakit benzeri olarak değerlendirilmemektedir. Bankalar nezdindeki kredili cari mevduat hesabı borçlanmaya benzediğinden genellikle finansman faaliyeti olarak nitelendirilmektedir. Ancak, talep üzerine geri ödenebilecek olmaları ve işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaları durumunda, söz konusu cari hesaplar nakit ve nakit benzerlerinin bir bileşeni olarak değerlendirilmektedir.

Nakit Akış Tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları esas faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları şeklinde sınıflandırılarak sunulmaktadır.

Esas faaliyetler, bir işletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleridir. Ayrıca işletmenin yatırım ve finansman faaliyeti olarak nitelendirilmeyen diğer faaliyetleri de esas faaliyet olarak kabul edilmektedir. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, genellikle etkileri kâr veya zarara yansıtılan işlem ve olayların sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Yatırım faaliyetleri, uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerlerine dâhil edilmeyen diğer yatırımların edinimi ve elden çıkarılmasıdır. Yalnızca Finansal Durum Tablosunda bir varlığın kayda alınmasına neden olan harcamalar yatırım faaliyetinden kaynaklanan nakit çıkışı olarak sınıflandırılabilir. Finansman faaliyetleri, işletmenin özkaynaklarının ve yükümlülüklerinin tutarında ve içeriğinde değişikliğe neden olan faaliyetlerdir.

**Finansal tablolarda sunum ve açıklama standardı,** 01/01/2027 tarihi ve sonrasında başlayan raporlama dönemleri için uygulanacaktır. Bu standart TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardının daha önce düzenlemediği bazı alanlarda ilk kez düzenleme yapmaktadır.

Standardın en önemli düzenleme getirdiği alan gelir tablosu (kâr – zarar tablosu) formatıdır.

Standardın getirdiği yeni uygulamaya göre İşletme, kâr veya zarar tablosunda yer alan gelir ve giderleri beş bölümden birinde sınıflandırır.

(a) Esas faaliyetler bölümü

(b) Yatırım faaliyetleri bölümü

(c) Finansman faaliyetleri bölümü

(d) Vergi bölümü

(e) Durdurulan faaliyetler bölümü .

İşletmelere temel finansal tablolarda özellikle gelir tablosunda ara toplam gösterimi yapma zorunluluğu getirilmiştir.

Finansal tablo kullanıcılarının işletmelerin durumunu analiz ederken bütünsel bir bakış açısına sahip olmasını sağlamak amacıyla yönetimin tanımladığı performans ölçütlerinin dipnotlarda açıklanması zorunluluğunu getirmiştir.

Yönetimin tanımladığı performans ölçütlerine ilişkin açıklamaların amacı, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdakileri anlamasına yardımcı olacak bilgilerin sağlanmasıdır:

(a) Yönetimin bakış açısı çerçevesinde, yönetimin tanımladığı performans ölçütü vasıtasıyla iletilen finansal performansın yönü ve

(b) Yönetimin tanımladığı performans ölçütünün TFRS'ler tarafından tanımlanan ölçütlerle nasıl karşılaştırıldığı.

Yönetimin belirlediği performans ölçütleri, finansal tablolar dışında kamuya açık iletişimlerde kullanılan, bir bütün olarak işletmenin finansal performansının belirli bir yönüne ilişkin yönetimin bakış açısının, finansal tablo kullanıcılarına iletilmesi için kullanılan ve Finansal tablolarda sunum ve açıklama standardında veya TFRS'ler tarafından sunulması veya açıklanması özellikle zorunlu kılınmamış olan ölçütlerden oluşmaktadır.

**Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar standardında,** muhasebe politikalarının seçilmesi, uygulanması ve değiştirilmesi ile muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin ve yanlışlıkların düzeltilmesine ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamaları ifade etmektedir. Bu standart kapsamında herhangi bir işlem veya olay için belirlenmiş bir muhasebe politikası varsa bu muhasebe politikası uygulanmaktadır. Bu Standart, herhangi bir işlem veya olaya uygulanacak bir muhasebe politikası öngörmemişse, işletme söz konusu işlem ve olaya uygulanacak muhasebe politikasını kendi takdirini kullanarak belirlemektedir. Bu durumda işletme, "Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar" bölümünde düzenlenen faydalı finansal bilginin özelliklerini taşıyan bilgiler sağlayan ve kendi şartlarına en uygun olan muhasebe politikasını belirlemesi gerekmektedir.

İşletmeler, finansal tablolarda gerçeğe uygun bir sunumun sağlanması amacıyla uyguladıkları muhasebe politikalarının kendi şartları açısından en uygun politikalar olup olmadığını düzenli bir şekilde gözden geçirmeleri gerekmektedir. Finansal tabloların, işlem ve olayların işletmenin finansal durumu veya faaliyet sonuçları üzerindeki etkisi hakkında gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayacak olması durumunda, işletmeler politika değişikliğine gitmelidir. Ancak yeni bir politikanın mevcut politikadan daha uygun olup olmadığı değerlendirilirken tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik hususları da ön planda tutulmalıdır. Muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilmesi durumunda politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanmaktadır.

Geriye dönük uygulamada dikkat edilmesi gereken yeni muhasebe politikasının işlem ve olaylara bu politika baştan beri kullanılıyormuş gibi uygulanmasıdır. Buna göre, bir muhasebe politikasındaki değişiklik geriye dönük olarak uygulandığında, karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemlere ait finansal tablolardaki değişiklikten etkilenen kalem veya kalemler yeni muhasebe politikasına göre düzeltilmelidir.

Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler:

İşletme faaliyetlerinin doğasında yer alan belirsizliklerin sonucu olarak birçok finansal tablo kaleminin değeri tam olarak ölçülemez ancak tahmin edilebilmektedir. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılmaktadır. Örneğin; şüpheli alacakların, stoklardaki değer düşüklüğünün, finansal varlıkların veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin, garanti yükümlülüklerinin ve amortismana tabi varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesinde muhasebe tahminleri kullanılmaktadır. Muhasebe tahminlerindeki değişiklik, varlık veya yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilişkili olarak beklenen faydaların ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucu ilgili varlık veya yükümlülüğün defter değerinde veya varlığın dönemsel tüketiminde yapılan değişikliklerdir.

Tahminlerin dayandırıldığı şartlarda değişiklikler meydana gelmesi, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda, tahminlerde değişikliğe gidilmesi gerekli olabilir. Yapısı gereği, tahminlerde yapılan değişiklikler önceki dönemlerle ilgili değildir ve bu nedenle yanlışlık düzeltmesi olarak nitelendirilemez.

Yanlışlıklar:

Yanlışlıklar, finansal tablo kalemlerinin kayda alınmasında, ölçümünde, sunumunda veya açıklanmasında yapılan hata veya hileden ortaya çıkmaktadır. Finansal tabloların, önemli bir yanlışlığı ya da finansal durumun, faaliyet sonuçlarının veya nakit akışlarının belirli bir şekilde gösterilmesi amacıyla kasıtlı olarak yapılmış olan önemsiz bir yanlışlığı içermesi durumunda söz konusu finansal tablolar bu Standartla uyumlu olmamaktadır. Yanlışlıklar, matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, bilgilerin gözden kaçırılması veya yanlış

yorumlanmasını ve ayrıca hileleri içermektedir. Cari dönemde yapılan yanlışlıklar finansal tablolar onaylanmadan önce tespit edilirse cari dönemde düzeltilmektedir. Ancak bazı durumlarda yanlışlıklar yapıldığı dönemde fark edilememekte; bunlar geçmiş dönem yanlışlıkları olarak ifade edilmektedirler.

Geriye Dönük Düzeltme:

Geriye dönük düzeltme; geçmiş dönem yanlışlıkları hiç yapılmamış gibi finansal tablo kalemlerine ilişkin tutarların kayda alınmasında, ölçümünde ve açıklanmasında gerekli düzeltmelerin yapılmasıdır. Buna göre, önemli bir geçmiş dönem yanlışlığına ilişkin geriye dönük düzeltme aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir:

a) Yanlışlığın yapıldığı döneme veya dönemlere ait finansal tablolardaki karşılaştırmalı tutarlar düzeltilir veya b) Yanlışlığın, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana geldiği durumda, sunulan en erken döneme ilişkin yanlışlıktan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilmektedir.

**Raporlama döneminden sonraki olaylar standardı,** raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yönetim organları tarafından onaylandığı tarihler arasında işletme lehine ve aleyhine meydana gelen olayların düzenlenmesiyle ilgilidir. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile finansal tabloların yönetim organı tarafından onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade etmektedir. Raporlama döneminden sonraki olaylar düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar, raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan durumları teyit eden olaylardır. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların etkisinin yansıtılması amacıyla ilgili dipnotlar dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlar düzeltilmektedir. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların etkisinin yansıtılması amacıyla raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlarda herhangi bir değişiklik yapılmaz.

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar raporlama döneminden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylardır. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların etkisinin yansıtılması amacıyla raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlarda herhangi bir değişiklik yapılmaz.

**Hasılat standardı**, işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda meydana gelen belirli işlem ve olaylardan elde edilen hasılatların muhasebeleştirilmesi, hasılatın kayda alınma zamanının ve ölçümünün düzenlenmesiyle ilgilidir. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir. Bu bölümde, Mal satışı (satış amacıyla işletme tarafından üretilen ya da yeniden satılmak üzere satın alınan malların satışı), hizmet sunumu, işletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kâr payı gibi hasılatların kayda alınması yer almaktadır.

Mal satışına ilişkin hasılat, belirtilen ölçütlerin tümü sağlandığında kayda alınır: a) Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması b) Satılan mallar üzerinde bir kontrolün sürdürülmemesi. Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade etmektedir. c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi. d) İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması İşleme ilişkin katlanılan veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hizmet sunumuna ilişkin hasılat belirtilen ölçütlerin tümü sağlandığında kayda alınır: a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi, b) İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması, c) Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi, d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla sözleşme kapsamındaki faaliyetin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Kâr veya zarara yansıtılacak hasılat ve maliyetlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma düzeyinin dikkate alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılmaktadır. Bu yöntemde tamamlanan işe isabet eden hasılat, maliyet ve kârın raporlanması sağlanmaktadır. Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve faturaların tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir biçimde tahmin edilmesini gerektirmektedir.

Faiz; nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılması karşılığında talep edilen bedeldir. İsim hakkı; patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi işletmenin uzun vadeli varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilen bedeldir. Kâr payı ise kârın, özkaynak aracı hamillerine, aracın ait olduğu sermaye sınıfı içindeki payları oranında dağıtılmasıdır. Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri, hasılata ilişkin genel kayda alma ölçütlerini karşıladığında finansal tablolara yansıtılmaktadır.

**Stoklar standardında**, işletmelerin stoklarına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu standart kapsamında stokların ilk kayda alınmasının düzenlenmesi ve maliyetlerinin belirlenmesi ayrıca stok değer düşüklüğüne uğradığında ve ilgili hasılat elde edildiğinde bu maliyetlerin giderleştirilmesi konuları ele alınmaktadır. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Stoklar, olağan iş akışı içerisinde satılmak üzere elde tutulan, olağan iş akışı içerisinde satılmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıkları ifade etmektedir. Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerin toplamından oluşmaktadır.

Tüm satın alma maliyetlerini: satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından daha sonra vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç olmak üzere) ile mamul, malzeme ve hizmetlerin edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen taşıma, yükleme-boşaltma ve diğer maliyetleri içermektedir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzer kalemler satın alma maliyetleri belirlenirken indirim konusu yapılmaktadır. Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içermektedir. Diğer maliyetler, sadece stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesi için katlanıldığı ölçüde stok maliyetine dâhil edilmektedir. Örneğin, üretimle ilgili olmayan genel giderlerin veya özel müşteriler için ürünlerin tasarlanmasına ilişkin maliyetlerin, stokların maliyetine dâhil edilmesi uygun olmaktadır.

Stokların maliyetine dâhil edilemeyen ve meydana geldikleri dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılan maliyetler ise:

- Normalin üstünde gerçekleşen; hammadde fire ve kayıpları, işçilik ve diğer üretim maliyetleri,

- Üretim süreci içerisinde bir sonraki üretim aşamasından önce gerekli olanlar dışında kalan depolama maliyetleri,

- Stokların mevcut konumuna ve durumuna getirilmesinde herhangi bir katkısı olmayan genel yönetim giderleri,

- satışların giderleridir.

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilmektedir. Ortak ürünlerin üretildiği veya bir ana ürün ile bir yan ürünün üretildiği durum buna örnektir. Her bir ürünün hammadde veya dönüştürme maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılmaktadır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin; her bir ürünün ayrı olarak belirlenebilir hale geldiği 41 üretim aşamasındaki veya üretimin tamamlandığı andaki nispi satış değerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla, yapıları gereği önemsizdirler. Önemsiz olması durumunda, söz konusu yan ürünler net gerçekleşebilir değeri üzerinden ölçülür ve bu tutar ana ürünün maliyetinden indirilmektedir.

Hizmet sağlayan işletmelerin stok maliyeti, hizmet işletmeleri, eğer varsa stoklarını bunların üretimi için katlanılan maliyetler üzerinden ölçülmektedir. Bu maliyetler esas olarak, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan çalışanların ücret ve diğer maliyetleri ile hizmet sunumuyla ilişkilendirilebilen giderleri içermektedir. Satış ve genel yönetimle ilgili işçilik ücretleri ve diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmez; bunlar gerçekleştikleri dönemde gider olarak kayda alınmaktadır.

Maliyet Ölçüm Teknikleri:

Mamul maliyetleri üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenmektedir. Ancak sonuçlar fiili maliyete yakınsa, standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi stok maliyeti ölçüm yöntemleri kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ham madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilir ve gerektiği takdirde mevcut şartlara göre yeniden belirlenir. Perakende yönteminde maliyet, stokların satış değerinden uygun brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunmaktadır.

Ticari mallarla ilgili bilanço tarihinde yapılan ölçme (değerleme işlemleri) finansal tabloların gerçeği yansıtması açısından önemlidir. Bu açıdan ticari malların hangi değerle bilançoda raporlanacağı önem kazanmaktadır. Satın alma anında maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilen, elden çıkarıldıklarında yine maliyet bedelleriyle kayıtlardan çıkarılan ticari malların raporlama tarihindeki değerleri maliyet bedellerinden farklı olabilmektedir.

Ticari mallar bilançoda maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerinin küçük olanıyla ölçülür. Net gerçekleşebilir değerin nasıl belirleneceği işletme tarafından finansal raporlamada kullanılan temel ilkelere bağlıdır. Örneğin muhasebe standartlarına göre raporlama yapan bir işletme bu konuda TMS-2 Stoklar standardında öngörülen uygulamayı esas alması gerekmektedir. Buna göre net gerçekleşebilir değer; "işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlama ve satışın gerçekleştirilebilmesi için gerekli tahmini satış giderlerinin indirilmesi ile bulunan tutar"dır. Tanımdaki "tahmini tamamlama giderleri" üretim işletmelerindeki mamul stoklarını ilgilendirmektedir. O halde ticari mallarla ilgili olarak net gerçekleşebilir değer, ticari malların tahmini satış fiyatından tahmini satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri oluşturmaktadır.

Değer Düşüklüğü:

Her raporlama dönemi sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi, tamamlanma maliyetinin artması ya da tahmini satış maliyetlerinin yükselmesi gibi nedenlerle stoklar değer düşüklüğüne uğrayabilir. Stokların değer düşüklüğüne uğraması durumunda, stokların defter değeri net gerçekleşebilir değerine indirilir. Bu indirim tutarı, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve Kâr veya Zarar Tablosunda "Satışların Maliyeti" kalemine yansıtılır.

Stoklara ilişkin değer düşüklüğü testi genellikle her bir stok kalemi için ayrı ayrı gerçekleştirilir. Ancak bazı durumlarda, benzer veya ilişkili kalemleri gruplandırmak uygun olabilir. Örneğin, benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip stok kalemlerinin aynı coğrafi bölgede üretilip pazarlanması ve bu stokların değerlemesinin aynı üretim hattındaki diğer ürünlerden ayrı olarak yapılamaması durumunda gruplandırma yapılabilir.

Değer düşüklüğüne uğramış olan ve Finansal Durum Tablosunda izlenmeye devam edilen stokların net gerçekleşebilir değeri izleyen raporlama tarihlerinde yeniden değerlendirilmektedir. Daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan şartların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik şartlar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğuna dair açık bir göstergenin bulunması durumunda, ayrılan değer düşüklüğü zararının tamamı veya bir kısmı iptal edilmektedir. Değer düşüklüğünün iptal edilecek kısmı, ilgili stokun maliyet bedeli esas alınarak belirlenmektedir. Stokun, değer düşüklüğünden sonra belirlenen değeri, stokun maliyet bedelini aşamaz.

**Tarımsal faaliyetler standardında,** tarımsal faaliyetlerde bulunan işletmelere ait canlı varlıkların ve hasat dönemlerinde elde edilen tarımsal ürünlerin kayda alınması ve ölçümüne ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

**Finansal araçlar standardında**, standart kapsamında tanımlanan finansal varlık ve finansal yükümlülüklere ilişkin muhasebe ilkeleri ve işletmelerin ihraç etmiş olduğu özkaynak araçlarının muhasebeleştirilmesi esas alınmaktadır. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Finansal araçlar, bir işletmenin bir finansal varlığının, başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmelerdir.

Finansal varlık, aşağıdaki varlıklardan herhangi biridir:

a) Nakit,

b) Başka bir işletmenin özkaynak aracı,

c) Aşağıdakilerden herhangi birine ilişkin olarak ortaya çıkmış olan sözleşmeden doğan hak: (i) Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alınması (örneğin ticari ve diğer alacaklar, tahvil, bono v.b. menkul kıymetler) veya (ii) Finansal varlık veya yükümlülüklerin, işletmenin lehine olabilecek şartlarda, başka bir işletme ile takas edilmesi.

ç) İşletmenin kendi özkaynak aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve: (i) İşletmenin değişken sayıda kendi özkaynak aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme veya (ii) İşletmenin sabit sayıda kendi özkaynak aracı karşılığında önceden belirlenmiş sabit bir tutarda nakit ya da başka bir finansal varlığın takas edilmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir sözleşme. Bu amaçla, işletmenin özkaynak araçları, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatına ya da teslimatına ilişkin sözleşmeleri içermez.

Finansal yükümlülük, aşağıdaki yükümlülüklerden herhangi biridir:

a) Sözleşmeden doğan; (i) Başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi yükümlülüğü veya (ii) Finansal varlık veya yükümlülüklerin, işletmenin aleyhine olabilecek şartlarda, başka bir işletme ile takas edilmesi yükümlülüğü.

b) İşletmenin kendi özkaynak aracıyla ödenecek veya ödenebilecek olan ve: (i) İşletmenin değişken sayıda kendi özkaynak aracını vermek zorunda olduğu ya da olabileceği bir sözleşme veya (ii) İşletmenin sabit sayıda kendi özkaynak aracı karşılığında önceden belirlenmiş sabit bir tutarda nakit ya da başka bir finansal varlığın takas edilmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir sözleşme. Bu amaçla, işletmenin özkaynak araçları, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatına ya da teslimatına ilişkin sözleşmeleri içermez.

Özkaynak aracı, işletmenin tüm yükümlülükleri çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir hakkı temsil eden sözleşmedir.

Bu standart kapsamında özellikle finansal araçların değerlemesi amacıyla üç ölçüt verilmiştir. İtfa edilmiş maliyet değeri, gerçeğe uygun değer ve maliyet değeri:

İtfa edilmiş maliyet değeri: Finansal varlık veya finansal borcun;

- ilk muhasebeleştirilme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten

- belirtilen ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirim yapılmasından sonra geriye kalan tutarını ifade etmektedir.

Etkin faiz yöntemi**,** finansal varlık veya borcun itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve oluşan faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir. Etkin faiz oranı, finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatlarını, tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır. Bu oran finansal aracın iç verim oranı olarak ifade edilmektedir.

Maliyet değeri: İşletmenin edindiği finansal varlıkların ve yükümlülüğe girdiği finansal borçların tutarıdır. İşlem maliyetleri (komisyon benzeri ödemeler) maliyet değerine dahil edilmektedir.

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade etmektedir.

Gerçeğe uygun değerin hesaplanmasında kullanılabilecek göstergeler:

- Aktif bir piyasa (borsadan, satıcıdan, simsardan, sanayi grubundan, fiyatlama hizmeti yapan veya düzenleyici bir kuruluştan elde edilmesinin mümkün olması)
- Son dönemlerde gerçekleştirilen piyasa işlemleri
- Büyük ölçüde aynı olan başka bir finansal araca ilişkin gerçeğe uygun değerin referans olarak alınması
- İskonto edilmiş nakit akışı analizleri
- Opsiyon fiyatlama modelleri gibi…

Bir finansal varlık, sadece aşağıdaki durumlardan biri veya birkaçı gerçekleştiğinde finansal tablo dışı bırakılır:

a) Finansal varlıktan kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin sözleşmeden doğan hakların süresi dolduğunda ya da söz konusu haklar elde edildiğinde,

b) Finansal varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakını karşı tarafa devredildiğinde,

c) İşletme, finansal varlığın sahipliğinden kaynaklanan bazı önemli risk ve getirileri elinde tutmasına rağmen varlığın kontrolünü diğer bir tarafa devretmesi, devralan tarafın da varlığın tamamını ilişkisiz üçüncü bir tarafa satma kabiliyetinin bulunması ve söz konusu satışı tek taraflı olarak ve varlığın devrine ilişkin ilave bir kısıtlama öngörmeksizin gerçekleştirebilmesi durumunda; varlık finansal tablo dışı bırakılmakla birlikte devir sırasında elde tutulan veya ortaya çıkan herhangi bir hak ve mükellefiyet ayrı olarak kayda alınır.

ç) Bir finansal varlığın değerinin kısmen ya da tamamen geri kazanılmasına ilişkin makul beklentilerin bulunmaması.

Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması:

Bir finansal yükümlülük (veya finansal yükümlülüğün bir kısmı) sadece, ilgili yükümlülük ortadan kalktığı zaman; diğer bir ifadeyle, sözleşmede belirlenen yükümlülük yerine getirildiğinde, iptal edildiğinde veya zamanaşımına uğradığında, finansal tablo dışı bırakılır.

Mevcut bir borçlu ile alacaklı arasında önemli ölçüde farklı şartlara sahip finansal araçların takas edilmesi durumunda, başlangıçtaki finansal yükümlülük ortadan kalkar ve yeni bir finansal yükümlülük kayda alınır. Benzer şekilde, mevcut bir finansal yükümlülüğün şartlarının tamamında veya bir kısmında önemli bir değişiklik yapılması durumunda (borçlunun yaşadığı finansal güçlükle ilişkili olsun ya da olmasın) başlangıçtaki finansal yükümlülük ortadan kalkar ve bunun yerine yeni bir finansal yükümlülük kayda alınır. Ortadan kalkan veya diğer bir tarafa devredilen finansal yükümlülüğün (veya finansal yükümlülüğün bir kısmının) defter değeri ile söz konusu yükümlülüğe ilişkin olarak ödenen tutar (devredilen her türlü nakit dışı varlık veya üstlenilen her türlü yükümlülük de dâhil) arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır

**İştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar standardında**, adi ortaklık gibi tüzel kişiliğe haiz olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere yatırım yapan işletmelerin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu iştirak yatırımlarına ilişkin muhasebe ilkelerinin düzenlenmesini esas almaktadır. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Bu standart kapsamında özellikle iştirak ve iş ortaklığı tanımı ve bu tarz yatırımların değerlenmesi amacıyla kullanılan özkaynak yöntemi hakkında bilgiler verilmiştir.

İştirak, yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletme olarak ifade edilmektedir. Burada belirleyici olan kavram "önemli etki" kavramıdır. Bir işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak (Örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının yüzde 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulamadığı sürece, söz konusu işletmenin önemli etkisinin bulunduğu kabul edilmektedir.

İştirakler, ilk kayda almada maliyet bedeli üzerinden ölçülmektedir. Maliyet yönteminin tercih edildiği durumlarda iştirakler, varsa "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" bölümüne göre hesaplanan birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek maliyet bedelleri üzerinden ölçülmektedir. İştiraklerden elde edilen kâr payı veya diğer dağıtımlar, bu dağıtımların iştirakin edinim tarihinden önce veya sonra ortaya çıkan birikmiş kârlarından kaynaklanıp kaynaklanmadığı dikkate alınmaksızın, Kâr veya Zarar Tablosunda "Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müşterek Girişimlerden Kâr Payları" kaleminde gösterilmektedir. İştiraklerin maliyet yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda yatırım yapan işletme ile iştirak arasında gerçekleşen işlemlerin sonuçları elimine edilmez. İşletme iştiraki üzerindeki önemli etkisini kaybettiğinde, yatırımın finansal tablolarda iştirak olarak izlenmesine son verilmektedir.

İş Ortaklığı, İki veya daha fazla tarafın müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişimdir ve bu girişim sözleşmeye dayalı bir düzenleme ile bağlanmış olması gerekmektedir.

Müşterek kontrol; bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrolün sadece, stratejik faaliyetlerle ilgili kararların kontrolü paylaşan tarafların (müşterek girişimcilerin) oy birliğiyle mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilmektedir. Müşterek girişimler oluşum biçimlerine göre müştereken kontrol edilen faaliyetler, müştereken kontrol edilen varlıklar veya müştereken kontrol edilen işletmeler olmak üzere üç farklı türde sınıflandırılmıştır.

İştirak ve iş ortaklığı yatırımlarında özkaynak yöntemi kullanılabilmektedir. Özkaynak yöntemine göre, iştirak veya iş ortaklığı yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilmektedir. Edinme tarihinden sonra ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararındaki payı yatırımın defter değeri artırılarak ya da azaltılarak finansal tablolara yansıtması gerekmektedir. Özkaynak yöntemine göre değerleme yapıldığında iktisap tarihinde sonrada belirli şartlar oluşması halinde düzeltmeler yapılabilmektedir. Standart dört adet düzeltme üzerinde durmaktadır:

- Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin (iştirak) kar/zararından alacağı pay yatırımcının kar/zararı olarak muhasebeleştirilir.
- İştirakten alınan dağıtımlar (kar payı gibi) yatırımın defter değerini azaltır.
- İştirakin kar/zararına henüz yansıtılmamış tutarların (MDV yeniden değerlemesi, kur farkları gibi) yatırımcıya düşen payları yatırımcının özkaynaklarında muhasebeleştirilir.
- Potansiyel oy haklarında mevcut sahiplik durumu dikkate alınması gerekmektedir.

**Maddi duran varlıklar standardında,** mal veya hizmet üretiminde kullanmak, başkalarına kiraya vermek veya idari amaçlar içerisinde kullanmak üzere elde tutulan ve birden fazla dönemde faydalanılması öngörülen fiziki kalemler olan maddi duran varlıkların ilk kayda alım işlemleri, defter değerlerinin belirlenmesi ve bu varlıklara ilişkin amortisman ve değer düşüklüğüne ait muhasebe ilkelerini düzenlemektedir. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Yedek parça ve bakım malzemeleri, maddi duran varlık tanımını karşılaması durumunda bu bölüm kapsamında ele alınmaktadır. Aksi halde bu varlıklar, stoklar içerisinde sınıflandırılmaktadır. Varlığın ekonomik ömrünü uzatarak veya kapasitesini genişleterek kendisinden gelecekte elde edilecek faydayı artıran harcamalar varlığın defter değerine dâhil edilmektedir. Bu tür harcamalar, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda yenileme harcamalarını ve büyük çaplı kontroller için yapılan harcamaları içermektedir.

Maddi duran varlıklar, ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Satın alınan maddi duran varlığın maliyet bedeli; ticari iskontolar ve indirimler çıkarıldıktan sonraki satın alma fiyatından,

satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderlerden ve varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda kullanılabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerden oluşmaktadır.

Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülmektedir. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülmektedir.

Standartda özellikle maddi duran varlıkların aktife alındıktan sonra değerlemesi ile ilgili olarak iki yönteme değinilmiştir. Bunlar maliyet modeli ve yeniden değerleme modelidir. Burada özellikle dikkat edilmesi gereken hususlardan biri işletmelerin maddi duran varlıklarının değerlemesi için seçmiş oldukları politikaları ilgili maddi duran varlık sınıfının tümüne uygulaması gerekliliğidir.

Maliyet modeli ile bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilmektedir.

Yeniden değerleme modeli ise gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilmektedir. Yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu itibariyle gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur. Bir maddi duran varlığın önemli bir parçası, maddi duran varlıktan farklı bir faydalı ömre sahip olabilir ve/veya bu parça için maddi duran varlık için kullanılan amortisman yönteminden farklı bir amortisman yöntemi kullanılması gerekli olabilmektedir. Bu durumda bu tür önemli parçalar ayrı bir şekilde amortismana tâbi tutulmaktadır. Arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından amortismana tâbi değildir.

Amortismana tâbi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerleme sonrası bulunan tutarından kalıntı değerin indirilmesi suretiyle belirlenmektedir. Kalıntı değer; bir varlık tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır. Kalıntı değer, önemsiz olması durumunda amortismana tâbi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz.

Amortisman uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri bu yöntemlere örnek olarak verilebilir. Doğrusal yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri faydalı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılmaktadır.

**Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardı**, işletmeler edinmiş oldukları bazı gayrimenkullerini (arazi, bina veya her ikisini birden) faaliyetlerde kullanmak amacından farklı olarak, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek üzere yatırım amacıyla da tutabilmektedirler. Bu özellikleri taşıyan varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak adlandırılmakla birlikte ve bu bölümde muhasebeleştirilme, ölçüm ve açıklama ilkeleri düzenlemektedir. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Yatırım amaçlı gayrimenkuller (mevcut gayrimenkullerin sınıf değiştirdiği durumlar hariç) ilk kayda almada "Maddi Duran Varlıklar" bölümünün ilk kayıt hükümleri uygulanarak maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Bununla birlikte finansal kiralama yoluyla elde tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk kayda alma sırasındaki değeri, kiracı tarafından finansal kiralamaların ilk ölçümüne ilişkin "Kiralamalar" bölümündeki hükümler uygulanarak belirlenmektedir.

Geleneksel kiralama yoluyla elde tutulan bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılaması durumunda, bu gayrimenkullere ilişkin haklar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak

sınıflandırılabilmektedir. Bu durumda bu gayrimenkullere ilişkin haklar ilk kez kayda alınırken, "Kiralamalar" bölümündeki geleneksel kiralamaya ilişkin hükümler yerine finansal kiralamaya ilişkin hükümler uygulanmaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilk kayda almadan sonra gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi uygulanarak ölçülebilmektedir. Bu seçim muhasebe politikası tercihi olup seçilen yöntem yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamına uygulanmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması durumunda daha sonra muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilerek yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet yöntemiyle ölçülmemektedir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülmesi durumunda tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi ve bu değerleri üzerinden Finansal Durum Tablosunda gösterilmesi gerekmektedir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde tutulma amacının farklılaşması durumunda yeni elde tutulma amacına uygun olarak, bu varlıklar maddi duran varlıklara ya da stoklara aktarılmaktadır

**Maddi olmayan duran varlıklar standardında**, fiziksel niteliğe haiz olmayan ancak tanımlanabilir nitelikte parasal olmayan varlık olarak adlandırılan maddi olmayan duran varlıkların ilk kayda alınma işlemleri, defter değerlerinin belirlenmesi, bu varlıklara ait itfa paylarının hesaplanması ve değer düşüklüğü konuları esas alınmaktadır. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Tekdüzen muhasebe sistemi açısından önemli bir farklılık göstermeyen ama standartlar açısından çok net bir şeklilde ayrılmış olan konulardan biri de araştırma ve geliştirme safhaları ve bu safhalarda muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceğidir. Standartlarına göre araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir. İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik fayda sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu harcamalar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir. Araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Standartlara göre geliştirme ise; ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasını ifade etmektedir. Bu çerçevede yapılan harcamaların geliştirme faaliyeti olarak kabul edilmesi ve bir maddi olmayan duran varlık olarak raporlanabilmesi için, aşağıdaki koşulların tamamının varolması beklenir:

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,

- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,

- Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması,

- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağının belirli olması; ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması,

- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması,

- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Sonuç olarak standartlar açıcısından geliştirme, araştırmadan daha ileri bir aşamayı ifade eder. Araştırma harcamalarında izleyen dönemlerde işletmeye bir ekonomik fayda sağlanacağına ilişkin kesin bir bulgu veya beklenti sözkonusu değildir. Geliştirme aşamasında ise işletme, bir maddi olmayan duran varlığı tespit etmiştir ve ilgili varlığın gelecekte ekonomik fayda sağlayacağı beklenmektedir.

**Kiralama standardında,** kiralamaların finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasına ilişkin ilkeler belirlenmektedir. İşletme, sözleşmenin başlangıcında, sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığını ya da kiralama işlemi içerip içermediğini değerlendirir. Sözleşmenin, bir bedel karşılığında tanımlanan varlığın kullanımını kontrol etme hakkını belirli bir süre için devretmesi durumunda bu sözleşme, bir kiralama sözleşmesidir ya da bir kiralama işlemi içerir. Standartta sözleşmenin kiralama sözleşmesi olup olmadığının veya bir kiralama işlemi içerip içermediğinin değerlendirilmesi hakkında ilkeler yer almaktadır.

Standarda göre kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte finansal tablolarına bir kullanım hakkı varlığı ve bir kira yükümlülüğü yansıtır. Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte kullanım hakkı varlığını maliyeti üzerinden ölçer. Kullanım hakkı varlığının maliyeti aşağıdakileri içerir:

(a) Standartta açıklandığı şekilde kira yükümlülüğünün ilk ölçüm tutarı[19],

(b) Kiralamanın fiilen başladığı tarihte veya öncesinde yapılan tüm kira ödemelerinden, alınan tüm kiralama teşviklerinin düşülmesiyle elde edilen tutar,

(c) Kiracı tarafından katlanılan tüm başlangıçtaki doğrudan maliyetler ve

(d) Dayanak varlığın sökülmesi ve taşınmasıyla, yerleştirildiği alanın restore edilmesiyle ya da dayanak varlığın kiralamanın hüküm ve koşullarının gerektirdiği duruma getirilmesi için restore edilmesiyle ilgili olarak kiracı tarafından katlanılacak tahmini maliyetler (bu maliyetlerin stok üretimi için katlanıldığı durumlar hariç). Kiracı, kiralamanın fiilen başladığı tarihte ya da dayanak varlığı belirli bir süre kullanmasının sonucu olarak bu maliyetlere ilişkin yükümlülüğe katlanır.

Kullanım hakkı varlığın sonraki ölçümünde maliyet yöntemi veya ilgili varlığın yatırım amaçlı gayrimenkul veya maddi duran varlık olmasına göre (işletmenin sahip olduğu benzer varlıklara TMS 40 veya TMS 16 kapsamında gerçeğe uygun değer veya yeniden değerleme yönteminin uygulanıyor olması halinde) gerçeğe uygun değer veya yeniden değerleme yöntemi uygulanır.

Standartta kira yükümlülüğünün sonraki ölçümüne ilişkin olarak ise şu düzenleme yer almaktadır:

*"Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra kiracı, kira yükümlülüğünü aşağıdaki şekilde ölçer:*

*(a) Defter değerini, kira yükümlülüğündeki faizi yansıtacak şekilde artırır,*

*(b) Defter değerini, yapılan kira ödemelerini yansıtacak şekilde azaltır ve*

*(c) Defter değerini, 39-46 paragraflarında belirtilen tüm yeniden değerlendirmeleri ve kiralamada yapılan değişiklikleri yansıtacak şekilde ya da revize edilmiş özü itibarıyla sabit kira ödemelerini yansıtacak şekilde yeniden ölçer (bakınız: B42 paragrafı)."*

Kiraya veren açısından ise Standartta,

- Kiralamaların faaliyet kiralaması ya da finansal kiralama olarak sınıflandırılacağı,

- Bir kiralamanın, dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmesi halinde finansal kiralama olarak sınıflandırılacağı; dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirileri önemli ölçüde devretmemesi halinde faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılacağı,

- Finansal kiralamalarda kiraya verenin, kiralamanın fiilen başladığı tarihte, finansal kiralama kapsamında elde tutulan varlıkları finansal durum tablosuna alacağı ve bunları net kiralama yatırımına eşit tutarda bir alacak olarak sunacağı; kiralama süresi boyunca ise finansman gelirini net kiralama yatırımına ilişkin sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre finansal tablolarına alacağı,

[19] Standardın 26 nolu paragrafına göre; *"Kiralamanın fiilen başladığı tarihte kiracı, kira yükümlülüğünü o tarihte ödenmemiş olan kira ödemelerinin bugünkü değeri üzerinden ölçer. Kira ödemeleri, kiralamadaki zımnî faiz oranının kolaylıkla belirlenebilmesi durumunda, bu oran kullanılarak iskonto edilir. Kiracı, bu oranın kolaylıkla belirlenememesi durumunda, kiracının alternatif borçlanma faiz oranını kullanır."* Kira ödemelerine dahil olan unsurlar 27 nolu paragrafta ayrıca belirtilmiştir.

- Faaliyet kiralamalarında ise kiraya verenin, faaliyet kiralamalarından elde ettiği kira ödemelerini doğrusal olarak ya da başka bir sistematik esasa göre finansal tablolarına yansıtacağı, başka bir sistematik esasın dayanak varlığın kullanımından kaynaklanan faydadaki azalma şeklini daha iyi temsil etmesi durumunda bu esası uygulayacağı

belirtilmektedir.

Bir işletmenin bir varlığı diğer bir işletmeye satması ve aynı varlığı sattığı işletmeden geri kiralaması durumunda ise satan işletme geri kiralamadan kaynaklanan kullanım hakkı varlığını, elde tuttuğu kullanım hakkı varlığının önceki defter değeri oranı üzerinden ölçer. Buna göre satan işletme yalnızca satın alan ve kiraya veren işletmete devredilen haklarla ilişkili kazanç veya kayıp tutarını finansal tablosuna yansıtır. Satan işletme satış ve geri kiralama işleminden sonra kira yükümlülüğünü yeniden ölçerken, bu yeniden ölçüm satıştan kaynaklanan kazanç veya kaybın yeniden muhasebeleştirilmesine yol açamaz.

**Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması standardı,** faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların karşılanması durumunda, kaynak transferi şeklinde işletmelere yapılan devlet yardımlarına ilişkin muhasebe ilkelerinin düzenlenmesidir. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Devlet teşvikleri, faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların karşılanması durumunda, kaynak transferi şeklinde işletmelere yapılan devlet yardımlarıdır. Devlet teşvikleriyle, münhasıran belirli şartları karşılayan bir işletmeye veya işletmeler grubuna ekonomik faydalar sağlanması amaçlanmaktadır. Devlet teşvikleri, makul bir biçimde bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını ve devlet ile yapılan normal ticari işlemlerden ayırt edilemeyen nitelikteki işlemleri kapsamamaktadır. Yine ayrıca, vergilendirilebilir kârın veya vergi zararının belirlenmesinde dikkate alınan veya vergi borcuna bağlı olarak belirlenen ya da vergi borcuyla sınırlı olarak sağlanan faydalar niteliğindeki devlet yardımlarını kapsamamaktadır.

Devlet teşvikleri: a) İşletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda kâr veya zarara yansıtılmaktadır. b) İşletmenin gelecekte belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Bu teşvikler alındıkları andan kâr veya zarara yansıtılıncaya ya da performans şartları karşılanamadığı için iade edilene kadar Finansal Durum Tablosunda "Ertelenmiş Gelirler" kalemi içerisinde gösterilmektedir.

**Borçlanma maliyetleri standardı**, finansal araçlar ve özkaynaklar standardında tanımlanan faiz giderleri, finansal kiralamalara ilişkin faiz giderleri ve yabancı para ile borçlanmalarda yer alan kur farkları gibi maliyetlerin kayda alınmasına ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlenmesi esasına dayanmaktadır. Bu standart kapsamında özellikli varlıklara ve aktifleştirme kavramının üzerinde özellikle durulmaktadır. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dâhil edilmektedir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilebilmektedir.

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dâhil edilmektedir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilebilmektedir.

İşletmelerce borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aktifleştirme koşullarının sağlandığı tarihte başlamaktadır. Aktifleştirmenin başlama tarihi, işletmenin aşağıdaki koşulların tümünü sağladığı tarihtir:

(a) İşletme, varlık için harcama yaptığında;

(b) Borçlanma maliyetleri oluştuğunda;

(c) İşletme, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında.

İşletmelerce bir özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilebilinmesi standart kapsamında öngörülmektedir.

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmektetedir.

**Varlıklarda değer düşüklüğü standardı**, varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerde finansal tablolarda yer almaması için değer düşüklüklerine ilişkin muhasebeleştirme süreçlerini düzenlemektedir. Bu amaçla bu standart kapsamında varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararlarının belirlenmesi ve hesaplanması ile bu zararların iptal edilmesi konuları bulunmaktadır. Bu standart kapsamında özellikle geri kazanılabilir tutar ve kullanım değeri kavramlarından bahsedilmektedir. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Geri kazanılabilir tutar, varlığın (veya nakit yaratan birimin) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Varlıklar, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarla Finansal Durum Tablosunda izlenemez. Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarından büyük olması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşmaktadır.

Geri kazanılabilir tutar, her bir varlık için ayrı ayrı belirlenmektedir. Ancak bir varlığın geri kazanılabilir tutarının ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı hesaplanabilmektedir. Bir varlığın nakit yaratan birimi, diğer varlıkların veya varlık gruplarının oluşturduğu nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız olarak nakit akışları oluşturan tanımlanabilir en küçük varlık grubu olarak ifade edilmektedir.

Her raporlama dönemi sonunda varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olup olmadığı değerlendirilmektedir. Bu tür bir göstergenin mevcut olması durumunda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarı belirlenmektedir. Belirsiz faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar da dâhil olmak üzere varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin herhangi bir göstergenin bulunmadığı durumlarda geri kazanılabilir tutarın belirlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının meydana geldiğine ilişkin herhangi bir göstergenin mevcut olup olmadığı belirlenirken asgari olarak aşağıdaki göstergeler değerlendirilmektedir: Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair bir göstergenin bulunması, varlık için herhangi bir değer düşüklüğü zararı kayda alınmayacak olsa bile, söz konusu varlığın geri kalan faydalı ömrünün, amortisman veya itfa yönteminin ve kalıntı değerinin gözden geçirilmesi gerektiğini gösterebilir.

Bir varlığın hem satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin hem de kullanım değerinin belirlenmesi, her zaman gerekli değildir. Bu tutarlardan biri varlığın defter değerini aşıyorsa, varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarı tahmin etmeye gerek yoktur.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, bir varlığın, bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında piyasa şartları çerçevesindeki satış tutarından, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek tutardır. Bu doğrultuda, karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bir satış anlaşmasındaki fiyat veya faal bir piyasadaki fiyat, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değere ilişkin gerçekçi bir kanıt sağlamaktadır.

Ayrıca standartta kullanım değeride tanımlanmıştır: Kullanım değeri bir varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir. Kullanım değeri belirlenirken aşağıdaki hususlar dikkate alınmaktadır.

a) İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışları,

b) Söz konusu nakit akışlarının tutarında veya zamanlamasında beklenen muhtemel sapmalar,

c) Paranın zaman değeri (risksiz cari piyasa faiz oranı üzerinden gösterilen),

ç) Varlığa özgü belirsizliklere katlanmanın bedeli,

d) Piyasa katılımcılarının, işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar (örneğin varlığın likiditesinin azalması)

Kullanım değerinin hesaplanması: a) Varlığın kullanımı süresince ve nihai olarak elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini ve b) Söz konusu nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanmasıdır.

Kullanım değerinin hesaplanmasında ilk aşamayı oluşturan gelecekteki nakit akışları tahminleri: a) Varlığın kullanımından sağlanacak nakit girişlerine ilişkin tahminler, b) Varlığı kullanıma hazır hale getirmek için yapılan nakit çıkışları dâhil olmak üzere, varlığın kullanımından sağlanacak nakit girişlerinin elde edilmesi için gereken gelecekteki nakit çıkışları ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen veya makul ve tutarlı bir temele dayalı olarak varlığa atfedilebilen nakit çıkışlarına ilişkin tahminler ve c) Varlığın, faydalı ömrü sonunda, piyasa şartlarında karşılıklı pazarlık ortamında elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi (veya ödenmesi) beklenen net nakit akışlarından oluşmaktadır.

Nakit akışlarını tahmin etmek için, varsa, geleceğe yönelik finansal bütçeler veya tahminler kullanılabilir. Gelecekteki nakit akışları, varlığın mevcut durumu göz önünde bulundurularak tahmin edilir. Gelecekteki nakit akışlarının tahmininde; henüz taahhüt edilmemiş gelecekteki bir yeniden yapılandırmadan ya da varlığın performansının geliştirilmesinden kaynaklanması beklenen tahmini nakit akışları dikkate alınmaz. Ayrıca, gelecekteki nakit akışlarının tahminleri, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları ile gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin ödeme ve iadeleri içermez.

**Karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklar standardı**, karşılıklara, şarta bağlı yükümlülüklere ve şarta bağlı varlıklara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Karşılıkların kayda alma ve ölçümü ile şarta bağlı varlık ve şarta bağlı yükümlülüklerin finansal tablolara nasıl yansıtılacağı konusu bu standardın esasını oluşturmaktadır. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Standart kapsamında yükümlülük, geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülükler olarak ifade edilmektedir. Yükümlülüğün oluşması sorumluluk doğuran olayın çıkışına bağlı olmaktadır.

Sorumluluk doğuran olay ise işletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması sonucunu doğuran, hukuki veya zımni bir kabulden doğan yükümlülük yaratan olayları göstermektedir.

Zımnen kabulden doğan yükümlülük, geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi, ve bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması söz konusu olduğunda doğmaktadır.

Geçmiş olaylardan kaynaklanan yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin kesin olmaması veya yükümlülük tutarının yeterince güvenilir olarak ölçülememesi durumunda ise koşullu borç olmaktadır. Koşullu borçların bir ileri seviyesi olan karşılıklar ise gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir. Her karşılık tanımı gereği koşullu borçtur, ancak her koşullu borç karşılık olma şartlarını taşıyamaz.

Karşılık olma şartları:

a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan yükümlülük,

b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması (Kesin olması durumunda ticari borç olacaktır)

c) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olmasıdır.

Gelecekte ortaya çıkabilecek olan gerçek bir yükümlülüğü üstlenme taahhüdüdür. Koşullu borçların gelecekte ne zaman ortaya çıkacaklarını tahmin etmek zor olduğu gibi, bu borçların genellikle ortaya çıkma olasılıklarını da test etmek oldukça güçtür.

Koşullu varlıklar, genellikle, ekonomik faydaların işletmeye girişi olasılığını doğuran, planlanmamış veya diğer beklenmeyen olaylardan oluşmaktadır. Koşullu varlıkların finansal tablolarda gösterilmeleri, hiçbir zaman elde edilemeyecek bir gelirin muhasebeleştirilmesi sonucunu doğurabileceğinden, sözü edilen varlıklar finansal tablolarda yer almazlar.

**Kur değişim etkileri standardında,** işletmelerin yabancı para cinsiyle gerçekleştirmiş oldukları işlemlere ilişkin muhasebe ilkeleri ve işletmelerin hazırlamış olduğu finansal tablolarında ağırlıklı olarak kullandıkları para birimi dışında başka bir para birimi cinsiyle sunum yapmaları durumunda yapılması gereken çevrim işlemlerine ilişkin esaslar düzenlenmektedir. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

İşletmenin fiyatları yabancı bir para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması, borç ya da alacak tutarları yabancı bir para biriminde belirlenen kredi alması ya da borç vermesi veya yabancı bir para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ile bu tür yükümlülüklerin doğması veya ifa edilmesi işlemleri yabancı paralı işlem kapsamındadır.

Bir işletmenin yabancı para birimi tanımlaması yapabilmemiz için ilk olarak geçerli para biriminin tanımlanması gerekmektedir. Geçerli para birimi, bir işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre, genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. Bir işletme, geçerli para biriminin tespitinde aşağıdaki faktörleri dikkate alınmaktadır:

(a) Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir (mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının çoğunlukla bağlı olduğu ve gerçekleştiği para birimidir) ve

(b) Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.

(c) Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir (sıklıkla, bu tür maliyetlerin oluştuğu ve ödendiği para birimidir).

Yabancı para birimine dayalı olarak gerçekleştirilen işlemlerin bilançoda hangi değerle raporlanacağı (hangi döviz kuru kullanılarak ölçüleceği) yabancı paralı kalemlerin parasal kelem olup olmamasına bağlı olarak değişkenlik göstermektedir.

Parasal kalemler elde tutulan parayla sabit veya belirlenebilir bir tutarda alınacak veya ödenecek varlık ve borçlar olarak tanımlanmaktadır. Parasal bir kalemin temel niteliği sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı içermesi ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. İşletmenin kasasındaki ve banka mevduatında tutulan nakit varlığı, alacak ve borç senetleri, çekleri gibi kalemler parasal kalemlere örnek olarak verilebilir.

Parasal olmayan bir kalemin temel niteliği ise, bu kalemde sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmaması durumudur. Mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar (avanslar), şerefiye, stoklar, maddi duran varlıklar maddi olmayan duran varlıklar ve parasal olmayan bir varlığın teslimatıyla sonuçlanacak karşılıklar parasal olmayan kalemlere örnek olarak verilebilir.

Yabancı paralı parasal kalemler kapanış kurudan çevrilerek ölçülür. Kapanış kuru raporlama dönemi sonundaki (bilanço tarihindeki) geçerli döviz kurudur. Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, kural olarak, oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Parasal olmayan kalemlerin ölçümü ise tarihi maliyet ya da gerçeğe uygun değer yaklaşımlarına göre farklılık gösterecektir. Bilançoda tarihi maliyet ile ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak işletmenin para birimine çevrilir. Buna göre bilanço tarihinde tarihi maliyet ile ölçülen parasal olmayan kalemlerin kur değişim etkileri bağlamında yeniden değerlenmesi söz konusu olmayacak ve kur farkı da ortaya çıkmayacaktır.

Bilanço tarihinde gerçeğe uygun değer ile ölçülen parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değerin belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak geçerli para birimine çevrilmektedir.

**Bireysel finansal tablolar standardı,** bireysel finansal tabloların hazırlanmasında; bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde uyulması gereken kurallar ve açıklama gereken hükümleri düzenlemektedir.

**Gelir vergileri standardında,** kurumların kazançları üzerinden hesaplanan gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinin düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinin esasını ise cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının doğurmaktadır. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde karşılaşılan en önemli konular ise aşağıda belirtilen durumların ortaya çıkmasıyla meydana gelen cari ve ileriki dönemlerin vergisel sonuçlarının belirlenmesidir:

(a) Bir işletmenin finansal durum tablosunda yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin ve

(b) Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları.

Finansal raporlama yapan kuruluşlar, bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceği beklentisindedirler. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edileceği veya borç ödeneceğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bu standart kapsamında ve bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirmesini zorunlu kılmaktadır.

Ertelenmiş vergi ticari kar (muhasebe kuramı üzerinden hesaplanan) ile mali kar (vergi kuramı üzerinden hesaplanan) arasındaki farktan meydana gelir. Özü itibariyle ticaret kanununları ile vergi kanununları arasındaki muhasebeleştirme farkından kaynaklanmaktadır ve dönemsellik ilkesinin bir sonucudur.

Standartta ifade edilen ertelenmiş vergi iki yönlü olarak ortaya çıkmaktadır. Birincisi ertelenmiş vergi varlığı ikincisi ise ertelenmiş vergi borcu (yükümlülüğü) dür.

Ertelenmiş vergi farklarının kaynakları:

- Geçici farklar (Bir varlığın veya borcun defter değeri ile vergiye esas değerinin birbirinden farklılaşmasına neden olan herhangi bir dönemde indirilebilecek veya vergilendirilebilecek olan farkları ifade etmektedir),
- Kullanılmamış mali zararlar
- Kullanılmamış vergi avantajlarıdır.

Ara dönem finansal raporlama standardında, bir yıldan daha kısa süreyi kapsayan finansal raporlama dönemlerinde (ara dönemlerde) sunulan finansal raporların asgari içeriği ile ara dönem finansal raporlarda uygulanacak ölçüm ve kayda alma ilkeleri düzenlenmektedir.

**Yüksek Enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama standardında**, ağırlıkla kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir. Bu tür işletmelerin, yüksek enflasyonun etkilerine göre düzeltilmiş finansal tablolarını sunmaları gerekir. İşletmeler enflasyon düzeltmesine tâbi tuttukları finansal tablolarıyla birlikte bu tabloların enflasyon düzeltmesinden önceki hâllerini sunamazlar. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmeler, Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) artışının, içinde bulunulan dönem dâhil son üç raporlama döneminde %100'den ve içinde bulunulan raporlama döneminde %10'dan fazla olması halinde finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar.

Ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmelerden bu Standarda göre ara dönem finansal tablolarını hazırlayanlar, ara dönem sonu itibarıyla yüksek enflasyonun tespitinde ilgili

paragrafında yer alan hükümleri uygularken; son üç raporlama dönemi yerine, ara dönemin son ayı dâhil önceki otuz altı ayı ve içinde bulunulan raporlama dönemi yerine, son on iki ayı dikkate almaları gerekmektedir.

Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi:

Ağırlıkla kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan işletmelerin finansal tablolarında yer alan tüm tutarlar raporlama dönemi sonundaki cari değeri (satın alma gücü) üzerinden ifade edilmektedir. Ayrıca önceki raporlama dönemlerine ilişkin sunulan karşılaştırmalı bilgiler de raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilmektedir. Finansal tabloların bu bölüme göre düzeltilmesi sırasında genel bir fiyat endeksinin kullanılması gerekir. Bu kapsamda ağırlıkla kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmeler genel fiyat endeksi olarak Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan TÜFE'yi kullanırlar. Diğer işletmeler ise genel satın alma gücüne ilişkin değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksini kullanılmaktadır.

**Çalışanlara sağlanan faydalar standardı,** çalışanlara sağlanan çeşitli faydaların muhasebeleştirilmesi ve gerekli açıklamalara ilişkin hususların düzenlenmesidir.

**İlişkili taraf açıklamaları standardını**, işletmenin finansal durumu ve meydana gelen kâr veya zararı, söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve işletme ile ilişkili taraflar arasındaki taahhütler dahil olmak üzere işletmenin finansal tablolarında yer almasını ilişkin muhasebe ilkelerinin düzenlenmesi oluşturmaktadır.

**Hisse bazlı ödemeler standardı**, hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletme tarafından yapılması gereken finansal raporlamaya ilişkin hususların düzenlenmesidir.

**İşletme birleşmeleri standardında**, raporlayan işletmelerin hazırladıkları finansal tablolarında gerçekleştirilen işletme birleşmelerine ve bunun etkilerine ilişkin sağladığı bilginin ihtiyaca uygunluğunu, güvenilirliği ve karşılaştırılabilirliği hususlarının düzenlenmektedir.

**Sigorta sözleşmeleri standardı**, sigortacıların yapması gereken sınırlı sayıdaki iyileştirmeleri ve sigortacının finansal tablolarındaki sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan tutarları belirleyen, açıklayan ve nakit akımlarının tutarlarını, zamanlamasını ve belirsizliğini bu finansal raporların kullanıcılarının anlamasına yardımcı olan açıklamaların düzenlenmesidir.

**Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler standardı,** işletmelerin satış amacıyla elde tuttukları varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir.

**Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi standardı**, maden, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların aranması ve değerlendirilmesine ilişkin ölçüm ve kayda alma esasları düzenlenmektedir.

**Faaliyet bölümleri standardı**, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan esasların düzenlenmesidir.

**Konsolide finansal tablolar standardı**, bir işletmenin bir ya da daha fazla işletmeyi kontrol etmesi durumunda düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin finansal raporlama ilkelerinin düzenlenmesidir. Bu bölümde özellikle bağlı ortaklıklar tanımlanmakta ve bu yatırımlara ilişkin muhasebe ilkeleri ile konsolide finansal tablolar hazırlanmasına ilişkin ilkeler düzenlenmektedir. Bu kısım aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

Bağlı ortaklık, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği bulunmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, başka bir işletme (bir ana ortaklık) tarafından kontrol edilen işletmedir. Dolayısıyla bir veya daha fazla bağlı ortaklığı bulunan bir işletme de ana ortaklık olarak nitelendirilmektedir. Ana ortaklık ile onun tüm bağlı ortaklıklarından oluşan işletmeler grubu ise topluluk olarak adlandırılmaktadır. Kontrol, faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.

Yatırımcının, bir işletmedeki oy haklarının yarısından fazlasına sahip olması durumunda, aksi açıkça ortaya konulamadığı sürece bu işletme üzerinde kontrolünün bulunduğu kabul edilmektedir.

Ayrıca yatırımcının, yatırım yapılan işletmenin oy haklarının yarısına veya daha azına sahip olsa bile aşağıdaki durumların varlığı halinde bu işletme üzerinde kontrolünün bulunduğu varsayılmaktadır:

a) Yatırımcının diğer pay sahipleriyle yapılan bir anlaşma çerçevesinde oy haklarının yarısından fazlasını kontrol etmesi, b) Yatırımcının bir düzenleme veya sözleşme ya da yatırım yapılan işletmenin ana sözleşmesi uyarınca bu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücünün bulunması, c) Yatırımcının, yatırım yapılan işletmenin kontrolünü sağlayan yönetim kurulu veya benzer bir yürütme organı üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma gücüne sahip olması ç) Cari ve önceki raporlama dönemi boyunca ve konsolide finansal tabloların düzenlendiği tarihe kadar görevde bulunmuş olan ve yatırım yapılan işletmenin kontrolünü sağlayan yönetim kurulu veya benzer yürütme organı üyelerinin çoğunluğunun, yatırımcının oy haklarının kullanımı sonucunda atanmış olması. Ancak bu durumda üçüncü bir tarafın işletmedeki oy haklarının yarıdan fazlasına veya (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilen haklara sahip olmaması gerekmektedir.

**Müşterek anlaşmalar standardı,** müştereken kontrol edilen anlaşmalarda ya da müşterek anlaşmalarda pay sahibi olan işletmeler tarafından uyulması gereken finansal raporlamanın ilkelerini belirlemektedir.

**Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar standardı,** Finansal tablo kullanıcılarının (a) işletmenin diğer işletmelerde sahipliği bulunduğu paylarının niteliği ile bu paylara ilişkin riskler ve (b) söz edilen payların işletmenin finansal durumuna, finansal performansına ve nakit akışlarına etkileri hususunu taşımaktadır.

**Gerçeğe uygun değer ölçümü standardı**, finansal raporlama standartlarının gerçeğe uygun değerinin ölçümünü ya da gerçeğe uygun değere ilişkin açıklama yapılmasının zorunlu tutulduğu durumlara ait uygulamaları düzenlemektedir.

**Kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmayan bağlı ortaklıklar: Açıklamalar Standardı,**

1/01/2027 tarihi ve sonrasında başlayan raporlama dönemlerinde kullanılmaya başlanacaktır. Bu standart kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmayan bağlı ortaklıkların finansal raporlamasında yer alacak bilgiler ve finansal sonuçlar için genel bir çerçeve oluşturmaktadır. Bu standardı aşağıdaki kriterleri taşıyan işletmeler uygulayacaktır.

İşletme, raporlama döneminin sonunda yalnızca aşağıdaki koşulların tamamı sağlandığında, bu Standardı konsolide, ayrı veya bireysel finansal tablolarında uygulamayı tercih edebilir:

(a) İşletmenin bağlı ortaklık olması,

(b) İşletmenin kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmaması ve

(c) İşletmenin kamunun kullanımına açık TFRS'lere uygun konsolide finansal tablo hazırlayan bir ana ortaklığa veya ara kademe bir ana ortaklığa sahip olması

Aşağıdaki şartların sağlanması durumunda bir işletmenin kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır:

(a) İşletmenin borçlanma veya özkaynak araçlarının kamuya açık bir piyasada işlem görmesi veya kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar dahil olmak üzere yerli veya yabancı bir borsa veya tezgâh üstü piyasa) işlem görmek üzere bu tür araçları ihraç etme sürecinde olması veya

(b) İşletmenin temel faaliyetlerinden biri olarak işletme dışı geniş bir grup için emanetçi sıfatıyla varlık bulundurması (örneğin, bankalar, kredi birlikleri, sigorta şirketleri, menkul kıymet aracıları, yatırım fonları ve yatırım bankaları genellikle bu şartı karşılar).

Bu standart kapsamına giren (kamuya hesap verme sorumluluğu bulunmayan) işletmeler açıklayacakları finansal tablolarda standartta belirlen kriterleri uygulamak zorundadır.

## 2.3. SERMAYE PİYASASINDA FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN ESASLAR TEBLİĞİ (II-14.1)

13.06.2013 tarih ve 28676 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Tebliğ)" ile kamunun zamanında, yeterli ve doğru bir şekilde aydınlatılmasını teminen, Tebliğde tanımlanan işletmeler tarafından düzenlenecek finansal raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke, usul ve esaslar belirlenmiştir.

Tebliğde "işletme", yatırım fonları ile konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları dışında kalan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları olarak tanımlanmıştır. SPKn.'da "ihraççı", kitle fonlaması platformları aracılığıyla para toplayanlar hariç olmak üzere, sermaye piyasası araçlarını ihraç eden, ihraç etmek üzere Kurula başvuruda bulunan veya sermaye piyasası araçları halka arz edilen tüzel kişileri ve Kanuna tabi yatırım fonlarını ifade etmektedir. Sermaye piyasası kurumları ise Kanun'un 35'inci maddesinde düzenlenmiş olup, aşağıdaki kuruluşları kapsamaktadır.

a) Yatırım kuruluşları

b) Kolektif yatırım kuruluşları

c) Sermaye piyasasında faaliyette bulunacak bağımsız denetim, değerleme ve derecelendirme kuruluşları

ç) Portföy yönetim şirketleri

d) İpotek finansmanı kuruluşları

e) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları

f) Varlık kiralama şirketleri

g) Merkezî takas kuruluşları

ğ) Merkezî saklama kuruluşları

h) Veri depolama kuruluşları

ı) Kuruluş ve faaliyet esasları Kurulca belirlenen diğer sermaye piyasası kurumları

Sermaye piyasası aracının işlem sırası geçici olarak durdurulan işletmeler, Tebliğin uygulaması bakımından sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletme olarak kabul edilir.

Pay dışındaki sermaye piyasası araçlarını yurt içinde ihraç eden halka açık olmayan işletmeler, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa tarihine kadar Tebliğ hükümlerine tabidir. Bu hükmün uygulanmasında ilgili finansal raporun kamuya açıklanmasına ilişkin son bildirim tarihi dikkate alınır.

İhraç belgesinin veya izahnamesinin geçerlilik süresi bulunmasına karşın, ilgili finansal raporların kamuya açıklanmasına ilişkin son bildirim tarihi itibarıyla tedavülde sermaye piyasası aracı bulunmayan halka açık olmayan işletmeler, onaylı ihraç belgesi veya izahnamenin geçerlilik süresi boyunca Tebliğ hükümlerine tabidir.

Halka açık olmayan ortaklıkların, münhasıran yurt dışında gerçekleştirecekleri pay dışındaki sermaye piyasası aracı ihraçlarında, finansal raporlama yükümlülükleri bakımından Tebliğ hükümleri uygulanmaz.

Tebliğe göre işletmeler, finansal tablolarının hazırlanmasında KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'yi esas alırlar (m.5/1). Finansal raporlama ilke, usul ve esaslarının, açık ve anlaşılabilir hale gelmesini veya uygulama birliğinin sağlanmasını teminen, gerekli görülmesi halinde uygulamayı belirlemek üzere Kanunun 14'üncü maddesi kapsamında Kurulca kararlar alınır. İşletmeler bu kararlara uymakla yükümlüdürler (m.5/2).

**Yıllık ve ara dönem finansal rapor düzenleme yükümlülüğü**

Tebliğde işletmelerin finansal rapor düzenleme yükümlülüğü, yıllık finansal raporlar ve ara dönem finansal raporlar açısından düzenlenmiştir.

Tebliğ kapsamındaki işletmeler Tebliğde düzenlenen esaslara uygun olarak yıllık finansal raporlarını düzenlemekle yükümlüdürler. Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan

yatırım ortaklıkları, yıllık konsolide finansal tabloları ile birlikte yıllık bireysel finansal tablolarını da hazırlamakla yükümlüdürler. Buna ek olarak, ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmeler, yatırım kuruluşları, yatırım ortaklıkları, portföy yönetim şirketleri ve ipotek finansmanı kuruluşları Tebliğde düzenlenen esaslara uygun olarak 3, 6 ve 9 aylık dönemler itibarıyla ara dönem finansal rapor düzenlemekle yükümlüdürler. Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan yatırım ortaklıkları, ara dönem konsolide finansal tabloları ile birlikte ara dönem bireysel finansal tablolarını da hazırlamakla yükümlüdürler.

**Yıllık ve ara dönem faaliyet raporları**

İşletmeler, yıllık ve ara dönem yönetim kurulu faaliyet raporu da hazırlamak durumundadır. Yıllık faaliyet raporlarını 28/8/2012 tarihli ve 28395 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik" hükümlerine uygun olarak hazırlarlar. Ancak, anılan raporların hazırlanması ve kamuya açıklanmasında süreler bakımından, Tebliğ hükümleri uygulanır. Bu kapsamda hazırlanacak yıllık faaliyet raporlarının ilgili bölümlerinde aşağıdaki hususlara da yer verilir:

a) Yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilerin yetki sınırları, görev süreleri (başlangıç ve bitiş tarihleriyle), toplu sözleşme uygulamaları, personel ve işçilere sağlanan hak ve menfaatler,

b) İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve bu sektör içerisindeki yeri hakkında bilgi, işletmenin üretim birimlerinin nitelikleri, satış miktar ve fiyatlarına ilişkin genel açıklamalar, satış koşulları ve bunlarda yıl içinde görülen gelişmeler, verimlilik oranları ve geçmiş yıllara göre bunlardaki önemli değişikliklerin nedenleri,

c) Yatırımlardaki gelişmeler, teşviklerden yararlanma durumu, yararlanılmışsa ne ölçüde gerçekleştirildiği,

ç) İşletmenin finansman kaynakları ve varsa çıkarılmış bulunan sermaye piyasası araçlarının niteliği ve tutarı,

d) Dönem içinde esas sözleşmede yapılan değişiklikler ve nedenleri,

e) Mevzuat uyarınca Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Raporu düzenleme yükümlülüğünün bulunması veya isteğe bağlı olarak hazırlanmış olması halinde, söz konusu Rapor,

f) Mevzuat uyarınca ilişkili taraf işlemleri ve bakiyelerine ilişkin ortaklara sunulması zorunlu bilgiler,

g) Finansal tablolarda yer almayan ancak kullanıcılar için faydalı olacak diğer hususlar.

Ara dönem faaliyet raporlarında, yıllık faaliyet raporlarında yer verilmesi gereken hususlardan, ara dönemi ilgilendiren önemli olaylar ile bunların finansal tablolara etkilerine ve hesap döneminin geri kalan kısmı için bu hususlardaki önemli risk ve belirsizliklere yer verilir.

Faaliyet raporlarında açıklanacak bilgilerden ticari sır niteliğinde olanlara, ticari sır niteliğini korudukları süre boyunca faaliyet raporlarında yer verilmeyebilir; söz konusu bilgiler ticari sır niteliğini kaybettikleri tarihten sonraki ilk faaliyet raporlarında açıklanır.

Yıllık ve ara dönem finansal raporların, Tebliğ hükümlerine uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan işletme ile kusurlarına ve durumun gereklerine göre işletmenin yönetim kurulu üyeleri sorumludur. İşletme yönetim kurulunun, hazırlanacak finansal tablo ve faaliyet raporlarının kabulüne dair ayrı bir karar alması gerekir.

İşletme yönetim kurulu, Kurumsal Yönetim İlkeleri uyarınca seçilecek denetim komitesini, denetim komitesi bulunmaması halinde ise üyeleri arasından en az bir üyeyi, finansal raporlamadan sorumlu olarak belirler. Ancak bu husus, yönetim kurulunun finansal raporların hazırlanması, sunulması ve gerçeğe uygunluğuna ilişkin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal raporlara, finansal tablo ve faaliyet raporları ile birlikte; finansal raporlamadan sorumlu yönetim kurulu üyeleri ile işletme genel müdürü veya finansal raporlamadan sorumlu yöneticinin aşağıdaki açıklamaları içeren beyanları eklenir:

a) Finansal tablo ve faaliyet raporunun kendileri tarafından incelendiği,

b) İşletmedeki görev ve sorumluluk alanında sahip oldukları bilgiler çerçevesinde, finansal tablo ve faaliyet raporunun önemli konularda gerçeğe aykırı bir açıklama veya açıklamanın yapıldığı tarih itibarıyla yanıltıcı olması sonucunu doğurabilecek herhangi bir eksiklik içermediği,

c) İşletmedeki görev ve sorumluluk alanında sahip oldukları bilgiler çerçevesinde, bu Tebliğ uyarınca hazırlanmış finansal tabloların -varsa konsolidasyon kapsamındakilerle birlikte-işletmenin aktifleri, pasifleri, finansal durumu ve kâr ve zararı ile ilgili gerçeği dürüst bir biçimde yansıttığı ve faaliyet raporunun işin gelişimi ve performansını ve -varsa konsolidasyon kapsamındakilerle birlikte-işletmenin finansal durumunu, karşı karşıya olunan önemli riskler ve belirsizliklerle birlikte, dürüstçe yansıttığı.

İşletme yönetim kurulu; finansal tablo ve faaliyet raporlarını imzalamakla yükümlü olan görevlilerin, işletmeyle ve konsolide finansal tablolar kapsamına giren bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıkları ile ilgili önemli bilgilere ulaşmasını sağlayacak tedbirleri almakla yükümlüdür. İmza yükümlüsü görevliler, gerek işletmenin iç kontrol sistemiyle, gerekse kendilerinin bilgiye ulaşma sistemiyle ilgili eleştiri ve önerilerini işletme yönetim kuruluna, denetimden sorumlu komiteye, işletmenin denetimini yapmakta olan bağımsız denetim kuruluşuna bildirmekle ve raporu incelemeleri sırasında kullandıkları iç kontrol sistemi hakkında bilgi vermekle yükümlüdürler.

**Yıllık ve ara dönem finansal raporların bildiriminde süreler**

Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmeler, yıllık finansal raporlarıyla bunlara ilişkin Kurulun bağımsız denetim düzenlemelerinde öngörülen bağımsız denetim raporlarını;

a) Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunmadığı durumlarda, hesap dönemlerinin bitimini izleyen 60 gün,

b) Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda, hesap dönemlerinin bitimini izleyen 70 gün içinde bildirir.

Halka açık ortaklıklar, yıllık finansal raporlarıyla bunlara ilişkin Kurulun bağımsız denetim düzenlemelerinde öngörülen bağımsız denetim raporlarını, söz konusu finansal raporların görüşüleceği genel kurul tarihinden en az 3 hafta önce; bunların dışında kalan diğer işletmeler ise TTK'nın 437'nci maddesinde belirlenen süreye (genel kurulun toplantısından en az on beş gün önce) uymak suretiyle bildirir. Ancak her halükârda, yıllık finansal raporlar ilgili hesap döneminin bitimini takip eden üçüncü ayın sonuna kadar bildirilir. Finansal raporların son bildirim gününün resmî tatil gününe denk gelmesi halinde, resmî tatil gününü takip eden ilk iş günü, son bildirim tarihidir.

Konsolide finansal tablo hazırlamakla yükümlü yatırım ortaklıkları, yıllık bireysel finansal tablolarını yıllık konsolide finansal tabloları ile birlikte bildirmekle yükümlüdürler.

İşletmeler, ara dönem finansal raporlarını ise

a) Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunmadığı durumlarda, ilgili ara dönemin bitimini izleyen 30 gün,

b) Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda, ilgili ara dönemin bitimini izleyen 40 gün içinde bildirir.

Ara dönem finansal tabloların, Kurulun bağımsız denetim düzenlemelerine göre sınırlı bağımsız denetime (incelemeye) tabi olduğu hallerde, yukarıda düzenlenen sürelere; sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmeler için 10 gün, diğer işletmeler için ise 15 gün eklenir. Finansal raporların son bildirim gününün resmi tatil gününe denk gelmesi halinde, resmi tatil gününü takip eden ilk iş günü, son bildirim tarihidir.

Konsolide finansal tablo hazırlamakla yükümlü yatırım ortaklıkları, ara dönem bireysel finansal tablolarını ara dönem konsolide finansal tabloları ile birlikte bildirmekle yükümlüdürler.

**Finansal raporların bildirimi ve kamuya açıklanması**

1) Aşağıdaki işletmeler, finansal raporlarını kamuya açıklanmak üzere KAP'a bildirir.

a) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmeler,

b) Portföy yönetim şirketleri,

c) Yatırım kuruluşları.

2) Aşağıdaki işletmeler, finansal raporlarını Kurula bildirmekle yükümlüdür.

a) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem görmeyen halka açık ortaklıklar,

b) Sermaye piyasası araçlarını sadece nitelikli yatırımcılara satan ve sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem görmeyen işletmeler,

c) Pay dışındaki sermaye piyasası araçlarını tahsisli olarak ihraç eden halka açık olmayan işletmeler,

ç) Paylarını halka arz etmek veya nitelikli yatırımcılara satmak üzere kurulmuş veya dönüşmüş olan ancak paylarının halka arzını veya nitelikli yatırımcılara satışını henüz gerçekleştirmemiş yatırım ortaklıkları,

d) Varlık kiralama şirketleri,

e) Bağımsız denetim kuruluşları,

f) Gayrimenkul değerleme kuruluşları,

g) Derecelendirme kuruluşları,

ğ) İpotek finansmanı kuruluşları,

h) Merkezi takas kuruluşları,

ı) Merkezi saklama kuruluşları,

i) Veri depolama kuruluşları,

j) Kuruluş ve faaliyet esasları Kurulca belirlenen diğer sermaye piyasası kurumları.

Yukarıda 2'nci maddede yer alan işletmeler, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem görmesi durumunda ve bu niteliği taşıdıkları süre boyunca bildirim yükümlülükleri bakımından sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmelerin tabi olduğu esaslara uymak zorundadır.

Sermaye piyasası araçlarını sadece nitelikli yatırımcılara satan ve sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem görmeyen işletmeler ile pay dışındaki sermaye piyasası araçlarını tahsisli olarak ihraç eden halka açık olmayan işletmelerin, tüm ihraçları itfa edilene kadar yatırımcılar arasında eşitsizliğe yol açmamak kaydıyla, kendileri tarafından belirlenen ve ihraç belgesinde yer verilen bir yöntem dahilinde yatırımcılarının finansal raporlara erişimini sağlamaları gerekmektedir. Bu işletmeler, finansal raporlarını KAP'a bildirmeyi de tercih edebilirler. Bu durumda, Tebliğde düzenlenen finansal raporların bildirimi yükümlülüklerini yerine getirmiş sayılırlar.

Kurul, sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem görmeyen halka açık ortaklıkların finansal raporlarını internet sitesinde kamuya açıklar. Yukarıda ikinci maddede yer alan diğer işletmelerin finansal raporlarından gerekli görülenler Kurul tarafından internet sitesinde kamuya açıklanır.

**Finansal raporların bildiriminde usul**

Tebliğ kapsamında KAP'a veya Kurula yapılacak finansal rapor bildirimlerinin;

a) Bağımsız denetimden geçmiş finansal raporlar için, bağımsız denetim raporuyla birlikte, bağımsız denetim kuruluşunu temsil ve ilzama yetkili kişinin imzasını taşıyan bir yazı ekinde işletmeye ulaştığı ve aynı gün finansal raporların kabulüne ve bildirimine dair yönetim kurulu kararının alındığı,

b) Bağımsız denetimden geçmemiş finansal raporlar için ise, finansal raporların kabulüne ve bildirimine dair yönetim kurulu kararının alındığı

tarihi izleyen ilk iş günü sonuna kadar yapılması gerekir.

Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmelerin, Tebliğ kapsamında kamuya açıklanmak üzere KAP'a yapacakları bildirimleri, seans saatleri dışında yapmaları zorunludur.

Yıllık ve ara dönem finansal raporların bildirimi için belirlenmiş sürelere uyulmak kaydıyla finansal tabloların yönetim kurulu faaliyet raporundan önce bildirimi mümkündür. Bu takdirde hem finansal tablolar hem de yönetim kurulu faaliyet raporu için ayrı ayrı yönetim kurulu kararı alınması ve ayrı ayrı sorumluluk beyanı düzenlenmesi gerekmektedir.

Bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirak niteliğinde bulunan işletmelerin, finansal raporlarını, bu Tebliğde belirtilen süreler içinde kalmak kaydıyla, ana ortaklığı, ortak girişimcisi veya yatırımcı şirketi ile aynı anda veya daha önce bildirmeleri esastır. Ana ortaklığı, ortak girişimcisi veya yatırımcı şirketi yurt dışında yerleşik olan işletmeler, finansal rapor bildirimlerini ana ortaklığı ile aynı anda veya öncesinde yapamamaları durumunda Tebliğde belirtilen esaslara uyarlar.

Tebliğ kapsamında bildirimi yapılan finansal raporlar ile genel kurulda kabul edilen finansal raporlar arasında fark bulunması halinde, bağımsız denetim raporunun ve sorumluluk beyanının yeniden düzenlenmesi beklenmeksizin genel kurulda kabul edilen finansal raporların tekrar bildirimi ve ilanı zorunludur. Ancak bu hüküm, genel kurulun Tebliğde belirtilen hükümlere aykırı karar almasına yol açacak şekilde uygulanamaz.

Kurulca kabul edilecek makul gerekçelerin varlığı halinde, işletmenin varsa Kurumsal Yönetim İlkeleri kapsamında oluşturulan denetimden sorumlu komitesi, yoksa işletmenin finansal raporlamadan sorumlu yönetim kurulu üyesi veya genel müdürü tarafından başvurulması şartıyla, ara dönem ve yıllık finansal raporların kamuya açıklanmasına ilişkin olarak işletmelere ek süre verilebilir.

**Finansal raporların internet sitesinde ilanı**

Finansal raporlarını kamuya açıklanmak üzere KAP'a bildiren işletmeler, yıllık ve ara dönem finansal raporlarını, finansal rapor kullanıcıları tarafından kolaylıkla ulaşılabilecek şekilde, kamuya açıklandıktan sonra kendilerine ait internet sitelerinde ilan etmek zorundadır. Bu bilgilerin, söz konusu internet sitelerinde en az 5 yıl süreyle kamuya açık tutulması zorunludur.

İşletmelerin birden fazla internet sitesinin bulunması durumunda, finansal raporlar tescil edilen internet sitesinde zorunlu, diğer internet sitelerinde ise ihtiyari olarak ilan edilir. Tescil edilen internet sitesinde, finansal raporların ilan edildiği diğer internet sitelerinin bağlantı adreslerine yer verilir.

Payları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem görmeyen halka açık ortaklıkların, TTK'nın ilgili hükümleri uyarınca zorunlu veya ihtiyari olarak internet sitelerinin bulunması durumunda, yukarıda belirtilen ilan yükümlülüklerine uymaları zorunludur.

Halka açık ortaklıkların yıllık finansal raporları ve ilgili bağımsız denetim raporları, genel kurul toplantılarından en az üç hafta önce ortakların incelemesine sunulur. Bu amaçla, yıllık finansal raporlar ile ilgili bağımsız denetim raporunun yeterli sayıda bastırılarak, ortaklık merkez ve şubelerinde hazır bulundurulması ve isteyen ortaklara gönderilmesi zorunludur. Bu durumda, dileyen ortaklıklar söz konusu raporları talep eden ortaklardan basım ve ulaştırma maliyetlerinin bedelini isteyebilirler. Halka açık ortaklıklar dışındaki işletmeler hakkında TTK'nın 437 nci maddesi uygulanır.

**Finansal raporlardan türetilmiş özet bilgilerin açıklanması**

Finansal raporların Tebliğde belirtilen şekilde kamuya açıklanmış olması şartıyla, işletmeler, finansal raporlardan türetilmiş özet bilgileri kamuya açıklayabilirler. Bu takdirde, özet bilgide esas alınan finansal raporlara ne şekilde ulaşılabileceği konusunda bilgi verilmesi zorunludur. Bu tür özet

bilgilerin, önceden belirlenmiş bir sonucu elde etmek amacına yönelik olarak hazırlanmaması ve finansal rapor kullanıcılarının ekonomik karar almalarında yanıltıcı veya yanlış bilgi içermemesi zorunludur.

**Diğer mevzuat uyarınca hazırlanan finansal tablolar**

İşletmelerin Vergi Mevzuatı gibi diğer mevzuatta öngörülen finansal tabloları hazırlamaları mümkündür. Ancak Sermaye Piyasası Mevzuatı uyarınca kamuya açıklanacak finansal tabloların, Tebliğdeki esaslara uygun olarak hazırlanması zorunludur. Söz konusu finansal tablo bilgilerinin, bilgi sunulan kamu kurum ve kuruluşu tarafından kamuya açık olarak tutulması ve ilgili döneme ilişkin daha önceden bu Tebliğ uyarınca finansal tablo hazırlanıp kamuya açıklanmamış olması halinde, işletmelerin, bu bilgileri ilgili mercilerle birlikte eş zamanlı olarak kamuya açıklamaları gerekmektedir.

İşletmelerin herhangi bir yolla kamuya yapacakları açıklamalarda, Tebliğe uygun olarak hazırlanmamış finansal raporlar veya bu raporlarda yer alan veriler kullanılamaz. Kullanılması halinde, sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyecek önemli hususlara ilişkin gerçeğe aykırı veya eksik bilgi verilmiş sayılır.

**Sermaye piyasası muhasebe defteri**

Finansal tabloların Tebliğ uyarınca hazırlanmasına ilişkin hesaplamalar nedeniyle, işletmelerin diğer mevzuat uyarınca tutmakla mükellef oldukları kanuni defter ve belgelere yeni kayıtlar yapılamaz veya bu defter ve belgelerde yer alan kayıtlar değiştirilemez. Finansal tabloların Tebliğ hükümleri uyarınca hazırlandığı dönemlerde, işletmeler, muhasebe defter ve kayıtları ile hazırlanmış finansal tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl finansal tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri tutarlar. Muhasebe kayıtlarından, Tebliğ uyarınca hazırlanan finansal tablolardaki tutarlara ulaşılırken yapılan tüm açılış ve cari dönem düzeltme ve sınıflandırma kayıtlarının Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri'ne ayrı ayrı kaydedilmesi gerekir.

Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri, elektronik ortamda veya yazılı olarak tutulabilir. Yazılı olarak tutulan Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri sayfaları müteselsil sıra numarası taşıyacak şekilde düzenlenir, işletmeyi temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır ve TTK'da ticari defterlerin saklanması için öngörülen süre kadar saklanır. Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri'nin elektronik ortamda tutulması durumunda, işletmenin yönetim kurulu, bilgilerin değiştirilmemesi ve belirtilen süre kadar saklanması konusunda gerekli önlemi almak zorundadır.

İşletmeler, muhasebe kayıtlarının geçerliliği için Vergi Mevzuatı ve TTK'da öngörülen belgeleri temin ederek söz konusu mevzuatta öngörülen süreler boyunca saklarlar. Ancak, finansal tabloların Tebliğ uyarınca hazırlandığı durumlarda işletmeler, ilgili mevzuatta istenmese dahi, bu Tebliğ uyarınca hazırlanacak finansal tablo kalemlerinin geçerliliği için gerekli olan belgeleri temin etmek ve bunları Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri ile sistematik bir biçimde ilişkilendirerek, Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri ile birlikte TTK'da öngörülen süre boyunca saklamak zorundadırlar.

**Finansal raporların bağımsız denetimi**

Bu Tebliğ uyarınca hazırlanacak finansal raporların bağımsız denetiminde Kurulun bağımsız denetimle ilgili düzenlemelerine uyulur. Konsolide finansal raporların bağımsız denetimi kapsamında bağımsız denetim kuruluşunun ihtiyaç duyacağı bilgi ve belgelerin temini ana ortaklığın sorumluluğundadır. Yıllık ve ara dönem yönetim kurulu faaliyet raporunun bağımsız denetimi, faaliyet raporlarında yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığını kapsar.

**Muafiyetler**

İlgili ara dönem finansal raporlarının son bildirim tarihi itibarıyla aşağıdaki kategorilerden herhangi birine giren işletmeler, Tebliğ kapsamında ara dönem finansal rapor düzenleme yükümlülüğünden muaftırlar:

a) Sermaye piyasası araçlarının işlem sıraları 30 günden fazla süre ile durdurulan işletmeler,

b) Sermaye piyasası araçları borsa kotundan sürekli olarak çıkarılan işletmeler,

c) Faaliyetleri geçici durdurulan sermaye piyasası kurumları,

ç) Tasfiye halinde bulunan işletmeler.

Borsa İstanbul A.Ş. düzenlemeleri kapsamında payları Piyasa Öncesi İşlem Platformunda işlem gören işletmeler, sermaye piyasası araçları borsanın ilgili pazarında sadece nitelikli yatırımcılar arasında işlem gören işletmeler, sermaye piyasası araçlarını sadece nitelikli yatırımcılara satan yatırım ortaklıkları ile paylarını halka arz etmek veya nitelikli yatırımcılara satmak üzere kurulmuş veya dönüşmüş olan ancak paylarının halka arzını veya nitelikli yatırımcılara satışını henüz gerçekleştirmemiş yatırım ortaklıkları 3 ve 9 aylık ara dönem finansal rapor düzenleme yükümlülüğünden muaftır.

Borsa İstanbul A.Ş. düzenlemeleri kapsamında payları Piyasa Öncesi İşlem Platformunda işlem gören işletmeler ile sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya diğer teşkilatlanmış pazar yerlerinde işlem görmeyen yatırım kuruluşları ara dönem faaliyet raporu düzenleme yükümlülüğünden muaftırlar.

Kurul Karar Organının i-SPK. II-17.6 (15.10.2020 tarihli ve 64/1284 s.k.) sayılı ilke kararı ile fiili dolaşım oranının %5'in altında olması sebebi ile Piyasa Öncesi İşlem Platformu'na alınan/alınabilecek ortaklıklar ile Gelişen İşletmeler Pazarı'ndan Alt Pazar'a alınan ortaklıkların finansal raporlama, bağımsız denetim ve kurumsal yönetim düzenlemeleri açısından yükümlülükleri belirlenmiştir. Bu çerçevede;

1) Gelişen İşletmeler Pazarının (GİP) kaldırılması nedeniyle, bu pazarda işlem gören ortaklıklar, finansal raporlama ve bağımsız denetim bakımından Alt Pazar için belirlenen yükümlülüklere tabi olacaktır. Alt Pazar'a alınan GİP şirketleri, Kurulumuzun II-14.1 sayılı "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği"nin (II-14.1 Tebliği) 22'nci maddesi kapsamında yalnızca 30.09.2020 tarihli ara dönem finansal tabloların hazırlanması ve kamuya açıklanması yükümlülüklerinden muaf tutulmuştur.

2) Fiili dolaşım oranının %5'in altına düşmesi nedeniyle payları Piyasa Öncesi İşlem Platformu'na (PÖİP) alınacak ortaklıklar için, Kurulumuzun II-14.1 Tebliği'nin 22'nci maddesinde ve Seri:X, No:22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği"nin "Başlangıç Hükümleri" Kısmının 5'inci maddesinde yer alan 3 ve 9 aylık ara dönem finansal raporlar ve 6 aylık ara dönem faaliyet raporlarının hazırlanması ve kamuya açıklanması ile 6 aylık ara dönem finansal tabloların sınırlı bağımsız denetime tabi olma yükümlülüğüne ilişkin muafiyetler uygulanmayacaktır.

Bu kapsamda Tebliğde yer verilen muafiyetlere ilişkin esasların anılan ilke kararı ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

**Tasfiye halindeki işletmeler**

İflas ya da başka bir sona erme halinin oluşması sonucunda tasfiyeye giren işletmelerin 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu, TTK ve ilgili diğer mevzuat hükümleri çerçevesinde tasfiyeye ilişkin mevzuatta öngörülen finansal raporlar yerine geçen belgeleri düzenlemesi, bu Tebliğ çerçevesinde finansal rapor hazırlama yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hükmündedir. Kanunun 16 ve 33'üncü maddesi hükümleri saklıdır. Bu kapsamda hazırlanan finansal raporlar yerine geçen belgeler Kurula bildirilir ve Kurul tarafından internet sitesinde kamuya duyurulur. Tasfiye halindeki işletmeler, internet siteleri bulunması halinde, finansal raporlar yerine geçen belgelerini internette ilan ederler.

**Payları borsada işlem görmeyen halka açık ortaklıkların finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak standartlar**

KGK düzenlemeleri uyarınca TMS/TFRS'ye uygun olarak finansal tablo düzenleme yükümlülüğü bulunmayan payları borsada işlem görmeyen halka açık ortaklıklar, payları borsada işlem görünceye veya Kanun kapsamından çıkıncaya kadar geçen süre içerisinde, finansal tablolarını TTK'nın 88 inci ve geçici 1 inci maddeleri çerçevesinde KGK tarafından belirlenen esaslara göre hazırlarlar. Bu ortaklıklar, isteğe bağlı olarak finansal tablolarının hazırlanmasında KGK tarafından

yayımlanan TMS/TFRS'yi esas alabilirler. Finansal tablolarını bu şekilde hazırlamayı seçen halka açık ortaklıklar, makul bir gerekçeleri bulunmadığı sürece uyguladıkları finansal tablo standardını değiştiremezler.

**ÇALIŞMA SORULARI**

**1.** Bir kalemle ilgili olarak gelecekte işletmeye bir ekonomik yarar girişi ya da işletmeden bir ekonomik yarar çıkışı olmasının muhtemel olması aşağıdakilerden hangisidir?

**a)** Güvenilir ölçülme

**b)** Sürekliliği

**c)** Maliyet esası

**d)** Devamlılık

**e)** Gelecekteki ekonomik yarar olasılığı

**2.** Varlıkların elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlendiği değerleme ölçütü nedir?

**a)** Tarihi maliyet

**b)** Gerçeğe uygun değer

**c)** Piyasa değeri

**d)** Yerine koyma değeri

**e)** Cari maliyet değeri

**3.** Varlıkların, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterildiği değer nedir?

**a)** Tarihi maliyet

**b)** Piyasa değeri

**c)** Bugünkü değer

**d)** Yerine koyma değeri

**e)** Cari maliyet değeri

**4.** Mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik yarar sağlanabilecek kaynakların işletmeden çıkışı gerçekleşecekse ve ortadan kalkacak yükümlülük güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bilançoda hangi kalemin tahakkuku yapılır?

**a)** Varlık tahakkuku

**b)** Borç tahakkuku

**c)** Gelir tahakkuku

**d)** Gider tahakkuku

**e)** Sermaye tahakkuku

**5.** Varlıkların aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilmesi hangi ölçüm esasının kullanılması anlamına gelir?

**a)** Cari maliyet

**b)** Tarihi maliyet

**c)** Gerçeğe uygun değer

**d)** Piyasa değeri

**e)** Yerine koyma değeri

**6.** SPK mevzuatına göre, finansal tablolar internet sitesinde ne kadar süre ile yayınlanmalıdır?

**a)** 5 yıl

**b)** 3 yıl

**c)** 6 ay

**d)** 2 yıl

**e)** 9 ay

**7.** Finansal tabloların hazırlandığı dönemlerde, işletmeler, muhasebe defter ve kayıtları ile hazırlanmış finansal tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl finansal tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere hangi defteri tutarlar?

**a)** Düzeltme defteri

**b)** Envanter defteri

**c)** Defteri kebir

**d)** Sermaye piyasası defteri

**e)** TFRS defteri

**8.** Aşağıdakilerden hangisi TMS-2 stoklar standardına göre stokların maliyetine dahil edilemeyen ve meydana geldikleri dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılan maliyetlerden biri değildir?

**a)** Normalin üzerinde gerçekleşen hammadde fire ve kayıplar

**b)** Bir sonraki üretim aşamasından önce gerekli olanlar dışındaki depolama maliyetleri

**c)** Stokların mevcut duruma veya konuma getirilmesinde herhangi bir katkısı olmayan genel yönetim giderleri

**d)** Satışların maliyetleri

**e)** Özel müşterilerin talep etmesi halinde ürün tasarımına ilişkin maliyetler

**9.** İki veya daha fazla tarafın müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişimlere ne ad verilmektedir?

**a)** İştirakler

**b)** İş ortaklıkları

**c)** Bağlı ortaklıklar

**d)** İş birleşmeleri

**e)** Bağlı menkul kıymetler

**CEVAPLAR: 1**-e, **2**-a, **3**-c, **4**-b, **5**-a, **6**-a, **7**-d, **8**-e, **9**-b

## 3. BAĞIMSIZ DENETİM

### 3.1. TEMEL KAVRAMLAR

#### 3.1.1. Bağımsız Denetim Çerçevesi

Denetim işlevi, çağdaş yapısıyla kalkınmanın, sosyal refaha ulaşmanın, hesap verme (accountability) ve sorumluluk (responsibility) ilkelerine dayalı çağdaş demokratik yönetim yapısına kavuşmanın etkili bir aracı konumundadır (Köse, 2007). Denetim, tarihsel kökenleri çok eski çağlara kadar dayanan, bir yandan ticaretin yaygınlaşması ve özellikle denizaşırılaşması, öte yandan da devlet aygıtının örgütsel yapısının gelişmesiyle birlikte kurumsal nitelik kazanmaya başlayan, ancak bugünkü anlamda siyasal, yönetsel ve sosyo- ekonomik boyutlara sahip niteliğini demokratik gelişim sürecinde kazanan, dinamik ve sürekli değişime açık bir olgudur. Özel sektörde işletmelerin faaliyet alanlarının artması ve coğrafi yönden genişlemelerinin bir sonucu olarak özellikle Sanayi Devrimi'nden sonra önemini artıran bağımsız denetim işlevi, kamusal alanda halka dayalı yönetim düşüncesinin uygulama alanı bulmasıyla, 13. yüzyıldan itibaren kurumsal bir nitelik kazanmaya başlamıştır (Köse, 2007: 1).

Gerek uygulamada, gerekse kanun metinlerinde yer verilen denetim tanımlarından hemen hepsi denetim türleri itibariyle yapılmış tanımlardır. Denetim kavramı, günlük dilde çoğu zaman teftiş, kontrol, revizyon gibi benzer deyimlerle aynı anlamda kullanılmakta ise de denetim, bunların ötesinde amaç ve yöntemleri içeren ve genellikle bunların sonuçlarından da yararlanan, çeşitli hata ve yolsuzlukları ve bunların sorumlularını ortaya çıkarmaktan ziyade, denetlenen birimlerde hata ve yolsuzluk riskini en aza indirgeyecek, mal ve hizmet üretiminde kullanılan kaynakların daha etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlayacak yöntem ve uygulamalar hakkında rehberlik etmeyi, iyi uygulama örneklerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi suretiyle daha iyi bir yönetim için yol göstermeyi amaçlayan bir eylemdir (Köse, 2007: 6).

Denetimin tarihi muhasebe tarihine yakın bir zamana kadar uzanmaktadır. Uygarlıkların gelişmesi diğerlerinin yaptıkları eylemlerin doğruluğunun denetlenmesi konusunda birisine güvenilmesi ihtiyacını doğurmuştur (Brown, 1905: 75). Denetim finansal bilgilere duyulan güveni sağlamlaştırmak ve itimadı artırmak konusunda oldukça önemli bir amaca hizmet etmektedir. Vekâlet teorisi olarak tanımlanan asil-vekil (principal-agent) ilişkisi denetimin nasıl geliştiğini anlamak açısından önemlidir. Vekâlet teorisinin temellerinin Max Weber'e dayandığı söylenebilir. Vekâlet teorisi, yazarın, "Ekonomi ve Toplum" (1920) isimli kitabının üçüncü cildinde atanmış bürokratların, seçilmiş siyasetçilerin hedeflediği amaçlardan saparak resmi gizlilikler yaratması olarak tanımlanmıştır. Shavell (1979) 'e göre ise asil-vekil sözleşmesi kısaca, bir kişi veya kurum adına (asil-principal) diğer bir kişinin (vekil-agent) bir hizmeti yapması ve bunun karşılığında bir ücret almasını ifade eden bir sözleşme olarak tanımlanmaktadır. Asil-vekil problemi vekâlet teorisinin ayrılmaz bir parçası ve sözleşmenin bir uzantısıdır. Asil-vekil problemlerinin genellikle asilin, vekilin işlemleri, çabası ve hizmet sonuçları hakkında tam bilgi sahibi olmaması, bilgi sahibi olunmasının çok maliyetli olması, söz konusu hizmetin vekil tarafından risk üstlenimini veya paylaşımını içeren bir konu olması, hizmetin sonuçları ile vekilin çabası ve vekilin aldığı ücret arasında doğrusal bir ilişki olmaması, hizmet sırasında vekilin çıkar çatışmasına düşmesi ve ahlaki tehlike probleminin varlığı halinde ortaya çıktığı söylenebilir (Aktaran: Çelik ve Bedük, 2014: 34).

Farklı motivasyonlar ve bilgi asimetrisi, asillerin vekillerine duydukları güven derecesini etkileyen bilgi güvenilirliği ile ilgilenmeye öncülük etmektedir. Asil ve vekillerin çıkarlarını düzenlemek amacıyla kullanılabilecek olan çeşitli mekanizmalar bulunmaktadır. Bu mekanizmalar asillere, vekillerin davranışlarını kontrol etme ve ölçme fırsatı sunmakta ve vekillere duyulan güveni sağlamlaştırmaktadır. Denetim çalışması vekillerin çalışmaları ve vekiller tarafından sağlanan bilgiler üzerinde bağımsız bir kontrol sağlamakta, güven ve itimadın elde edilmesine yardım etmektedir.

İşletmelerde ekonomik kararlar mevcut bilgiler doğrultusunda alınmakta ve bu bilgilerin güvenilirliği denetim ile desteklenmektedir. Bağımsız denetim, denetçi tarafından işletmelerin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve diğer muhasebe temellerine uygun şekilde hazırlandığı konusunda makul bir güvence sağlamak amacıyla yeterli ve uygun kanıtların toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda bir denetim görüşünün ortaya konulmasıdır (Whittington ve Pany, 2001: 4). Finansal tabloların denetiminde bağımsızlık, güvenilirliğin sağlanmasında ön koşuldur.

Denetimin tarafsızlıktan uzak olması, çıkar ilişkilerine dayalı, taraflı şekilde sunulan görüşler ise finansal tablo kullanıcılarının yanlış kararlar almasına sebep olmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) yayınlamış olduğu Seri:X, No:22 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'e göre bağımsız denetim; işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla Bağımsız Denetim Standartları'nda (BDS) öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir.

### 3.1.2. Bağımsız Denetimin Amacı ve Faydası

Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları derleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2000: 5). Denetim mesleğinin nasıl uygulanacağı konusunda ayrıntılı rehberler yayınlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Amerikan Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) ise denetimin ne olduğu konusunda açık bir tanım yapmak yerine aşağıdaki şekilde denetim amacını belirtmekle yetinmektedirler (Şirin, 2012: 8).

Denetimin amacı, hedef kullanıcıların (finansal tablo kullanıcılarının) finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. BDS'lere ve etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin denetim görüşünü oluşturmasını sağlar (BDS, 200.03).[20]

Bağımsız denetim başta işletme olmak üzere, finansal tablo kullanıcılarının tamamına çeşitli faydalar sağlar. Bu faydalar şu şekilde özetlenebilir (Cömert ve Diğerleri; 2013: 11):

- Yönetime doğru bilgi akışı sağlar.

- Yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin ve analiz yapmasında, geleceğe ait sağlıklı kararlar almasında yardımcı olur.

- Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını gösterir.

- İşletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmasının önlenmesine yardımcı olur.

- Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır.

- Bağımsız dış denetimden geçen bir şirkete tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur.

Yönetim, hazırlamış olduğu finansal tabloların Genel Kabul Körmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun olduğunu iddia etmekte ve bağımsız denetçi de bu iddiaların doğruluğunu araştırmaktadır. Örneğin, yönetim finansal tablolarda yer alan varlıkların gerçekten var olduğunu, borçların tablolara doğru şekilde yansıtıldığını, değerlemelerin doğru şekilde hesaplandığını, değer düşüklüklerinin doğru şekilde gösterildiğini, sınıflamaların doğru şekilde yapıldığını belirtmektedir. Bağımsız denetçi de yeterli ve uygun kanıtları toplayarak hazırlanan finansal tablolarda yer alan bilgilerin kendisine sunulan yönetim iddiaları ile tutarlılığını inceleyerek bilgilerin tam ve açıklayıcı olması konusuna değinmektedir (Whittington ve Pany, 2001: 6).

[20] ***BDS 200:*** *Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi*

### 3.1.3. Denetim ve Denetçi Türleri

**Denetim Türleri**

Muhasebe denetiminde amaç, işletme ilgilileri için finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusunda bir görüş ortaya koymaktır. Finansal tablo kullanıcılarının ilgi alanlarına göre yapılacak denetim çalışması da farklılık göstermektedir (Bozkurt, 1998: 27). Denetim, temel olarak finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

**Finansal Tablo Denetimi**

Finansal tablo denetimi işletmelerin bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu gibi finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesidir. Finansal tablo denetimi sonucunda oluşturulan raporlardan yönetim, yatırımcılar, bankalar, kredi veren kuruluşlar, finansal analistler ve resmî kuruluşlar faydalanmaktadırlar (Whittington ve Pany, 2001: 11). Denetçi finansal tabloların belirlenen ölçütlere uygunluğunu değerlendirerek tablolarda önemli hataların ya da yanıltıcı bilgilerin yer alıp almadığı konusunda bir rapor oluşturmaktadır (Elder, 2010: 15).

Finansal tablo denetimi işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgiyi doğrulamak, kanıtlamak, onların geçerliğini denetlemek ya da teyit etmek amacıyla gerçekleştirilmektedir. Finansal tablo denetimi, malî yılsonunda işletmenin geleceği ile ilgili âdil ve doğru bir bakış açısı kazanılmasını ve işletmenin kâr ya da zarar durumunun ortaya konulmasını sağlamaktadır (Boczko, 2012: 361).

İşletmelerin yapısı karmaşıklaştıkça yalnızca muhasebe işlemlerine odaklanmak yeterli olmamaktadır. Denetimde bütünsel yaklaşım hem yanlış beyan riskini hem de yanlış beyanları önlemek için tasarlanan işlem kontrollerini dikkate almaktadır. Denetçinin, işletme ve çevresi hakkında bir anlayış edinmesi gerekmektedir. Bu anlayış, işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri ve onun düzenleyicileri ile müşteriler, kredi sağlayanlar ve tedarikçiler gibi dış bağlantılar da dâhil olmak üzere çalışma ortamı hakkında edinilen bilgiyi kapsamaktadır. Denetçi iş stratejileri ve süreçleri ile bu stratejilerle ilgili başarı faktörlerini de dikkate almaktadır. Denetim çalışmasında yapılan kapsamlı bir analiz, denetçinin, finansal tabloların âdil şekilde sunulup sunulmadığını etkileyen işletme stratejileri ile ilişkili riskleri tanımlamasına yardım etmektedir (Elder, 2010: 15).

**Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, denetlenen işletmenin faaliyetlerini sürdürürken kendisinden yüksek bir otorite tarafından belirlenen yöntem, kural ve düzenlemelere uygun hareket edip etmediğinin denetlenmesidir. İşletme personelinin işletmede konulan kurallara uyup uymadığının incelenmesi, maaşların asgari ücretlere göre ayarlanıp ayarlanmadığının tespiti, üçüncü kişilerle yapılan anlaşmalarda yasal gerekliliklerin yerine getirilip getirilmediğinin araştırılması uygunluk denetimi konularına örnek gösterilebilir (Elder, 2010: 14).

Uygunluk denetiminde belirlenen yöntem ve düzenlemelere uyum öncelikli olarak yönetimi ilgilendirdiği için çoğunlukla işletmeye bağlı birimlerde görev yapan personel tarafından gerçekleştirilmektedir ve denetim sonuçları dış kullanıcılara değil, yönetime raporlanmaktadır (Elder, 2010: 14). Vergi otoriteleri tarafından gerçekleştirilen gelir vergisi beyannamelerinin denetimi bir uygunluk denetimidir. Denetçi vergi beyanının, vergi hukuku ve vergi otoriteleri düzenlemelerine uyumunu değerlendirmekte ve denetçinin ulaştığı sonuçlar, raporlar aracılığı ile vergi mükellefine iletilmektedir (Whittington ve Pany, 2001: 11).

İşletmelerde olası güvenlik tehditleri ya da finansal olarak zararlı oluşumların önlenmesi amacıyla yapılan iç kontrol yöntemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi de uygunluk denetiminin bir örneğidir. Gerçekleştirilen denetim, işletmelerde işlem ve faaliyetleri geliştirdiği kadar bağımsız denetçilerin çalışmalarına da destek olacak niteliktedir (Boczko, 2012: 362).

İşletmeler süreçleri yönetirken ve onları kontrol ederken uygun düzenlemeler, hazırlanan kurallar ve uygulama ilkeleri ile uyumlu çalışmalıdırlar. Bu uyumun sağlanması için işletme içerisindeki otoritelerce paydaşların haklarını, işletme yöneticilerinin sorumluluklarını da içeren kapsamlı bir çerçeve hazırlanması ve bağımsız denetçinin hazırlanan bu çerçeveye uyumu da dikkate alması

gerekmektedir. Denetimler, şeffaflık ve açıklığın garanti altına alınmasını, doğruluk, dürüstlük ve güvenin ilerlemesini ve sorumluluk ile hesap verebilirlik konusunda çalışanlara cesaret kazandırılmasını sağlamaktadır (Boczko, 2012: 362-363).

**Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi işlemlerin yöntem ve metotlarının etkinlik ve verimliliğini değerlendirmektedir. Denetim sonucunda yönetim, denetçiden işlemlerin geliştirilmesi ile ilgili tavsiye beklemektedir. Faaliyet denetimi yalnızca muhasebe ile sınırlı olmamaktadır. Denetçi bilgisayar işlemleri, örgüt yapısı, üretim metotları, pazarlama gibi donanımlı olduğu alanlarda da değerlendirmelerde bulunmaktadır. İşlemlerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek subjektif bir yargı gerektirdiği için faaliyet denetimi, denetimden daha ziyade yönetim danışmanlığı gibi düşünülmektedir (Elder, 2010: 13-14).

Yönetim, faaliyet performanslarının belirlenen amaç ve diğer ölçütlere uyumu, kaynak israfı gibi işletim kontrollerindeki zayıflıklar, plan ve yöntemlerin etkin, verimli ve ekonomik olarak işletilme şekilleri hakkında objektif bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Amaç, program, bütçe ve yönerge gibi planların kapsamlı ve tutarlı olması ve bu planların çalışma düzeyinde de anlaşılması da yönetim tarafından beklenmektedir. Bu gereklilikler işletmedeki unsurların, belirlenen örgüt amaçlarını sürdürmesini garanti altına almak ile ilgilidir ve faaliyet denetimi, yönetimin ilgili ihtiyaçlarına cevap verecek nitelikte çalışmaktadır (Whittington ve Pany, 2001: 783).

Faaliyet denetiminde etkinlik, işlemlerin amaçlara ulaşma ve yükümlülükleri yerine getirme derecesidir. Verimlilik ise kaynakların etkin şekilde kullanılmasıdır. Etkinlik ve verimlilik kavramları için Genel Kabul Gören Muhasebe İlkeleri ya da yasal düzenleme ve kurallar bulunmaz. Faaliyet denetimindeki yargıların subjektifliği de buradan gelir (Whittington ve Pany, 2001: 11).

**Denetçi Türleri**

Denetçi, denetim çalışmalarını etkili şekilde yürütecek yeterlikteki mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olan, görevini yerine getirirken bağımsızlık ilkesinden ödün vermeyen ve denetim konusunda uzman niteliğinde olan kişidir. Denetçileri bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olarak sınıflandırmak mümkündür.

**Bağımsız Denetçi**

Bağımsız denetçi, herhangi bir kişiye veya kuruluşa bağlı olmadan çalışan ve kendisine verilen denetim yetkisi ile işletmelerin finansal tablo ve finansal bilgilerinin önceden belirlenen ölçütlere uygunluğu ve doğruluğu hususunda araştırma yapan uzmandır. Bağımsız denetçi, denetim çalışmasında makul düzeyde güvence sağlayacak uygun ve yeterli sayıda bağımsız denetim kanıtı elde etmeyi amaçlar ve denetim standartlarında belirtilen ve gerekli olan tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygular. Bağımsız denetçi, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetimini gerçekleştirir ve elde ettiği bulguları değerlendirilerek sonucu denetim raporu şeklinde ilgili taraflara açıklar.

**İç Denetçi**

İşletmelerde üst yönetimin çalışmalarına destek olmak amacıyla denetim ve danışmanlık hizmeti veren ve işletme organizasyonunun bir parçası olan denetçilere iç denetçi denmektedir. İç denetçiler finansal tablo ve bilgilerde olası hataları önleyip ortaya çıkardıkları için denetim çalışmasında risk seviyesinin belirlenmesinde önemli bir konumdadır. İşletmelerde yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yapmak, denetim sonuçları doğrultusunda üst yönetim faaliyetlerini eleştirmek ve gerek gördüğü durumlarda önerilerde bulunmak iç denetçinin görevleri arasındadır.

**Kamu Denetçisi**

Kamu denetçisi bir kamu kurumuna bağlı olarak çalışan ve çalıştığı kamu kurumu yararına denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçidir. Kamu denetçisi bağlı çalıştığı kurum tarafından oluşturulan yasa, yönetmelik ve genel politikaları referans olarak kullanır ve kurum içi iç denetimi gerçekleştirir.

### 3.1.4. Denetim Standartlarının Tanımı ve Yararları

Denetimin amacı, denetlenen kurum veya kuruluşun faaliyetlerini inceleyip bir değerlendirme yapmak ve bu çalışmanın sonucunda bir görüş ortaya koymaktır. Denetçi tarafından oluşturulan görüş ve değerlendirmeler inandırıcı ve güvenilir olmalıdır. Bunun için gereken önkoşul sunulan görüş ve değerlendirmenin açık, belirgin ve objektif olmasıdır. Objektiflik ise önceden belirlenen ölçütlere uygun davranarak sağlanır. Bu ölçütler genel olarak denetim standartlarını oluştururlar. (Köse, 2007: 50).

Denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yol gösterici olan ve gerçekleştirdiği denetim çalışmasına katkı sağlayan genel ilkelere denetim standartları denilmektedir. Gerçekleştirilen denetim çalışmasının uygun ve kabul edilebilir olması belirlenen standartlara uyulmasına bağlıdır. 1947 yılında çok geniş olarak kabul edilen ve günümüze gelinceye kadar çok az bir değişikliğe uğrayan bu standartlara "genel kabul görmüş denetim standartları" denilmektedir (Gürbüz, 1995:34, Aktaran; Tuan, 2009: 6). Söz konusu standartlar, genel olarak, kaliteli bir denetimin sınırlarını ve içeriğini belirler. Bu bakımdan, kaliteli ve güvenilir bir denetim eylemi genel kabul görmüş denetim standartlarına (GKGDS) uygun olduğu takdirde amacına ulaşmış sayılmaktadır (Tuan, 2009: 6-7).

Denetçilerin denetim mesleklerini gerçekleştirirken uymaları gereken temel ilke ve kurallar denetim standartları aracılığıyla belirlenmektedir. Denetim standartları denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, denetçilerden beklenen çalışmaları genel düzeyde belirleyen asgari kurallardır. Denetim çalışmasının kalitesini en üst düzeyde tutma amacı taşıyan denetim standartları, denetim çalışmaları açısından kısıtlayıcı nitelikte olmayıp denetçi için yalnızca yol göstericidir. Standartların içerik ve kapsamı denetçinin takdirine bırakılmıştır. Denetim standartlarının yararları aşağıdaki şekilde açıklanabilir (Özveren, 2004: 3-4) :

- Denetimi gerçekleştirecek kuruluşun veya meslek mensuplarının görev, yetki ve sorumlulukları ile denetim aşamalarının ve prosedürlerinin ayrıntılı biçimde adına denetim yapılan kuruluşlar, kamuoyu, diğer denetim organları ve birimleri ile denetlenen kamu kurum ve kuruluşları tarafından daha derinlemesine anlaşılmasını ve denetleyenin çalışmalarına ve ürünlerine güven duyulmasını sağlar.

- Denetimlerin uygun kalitede yapılmasını sağlayacak genel bir çerçeve oluşturur.

- Denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi bakımından ortak ve homojen bir zemin yaratır.

- Denetim faaliyetinin yönlendirilmesinde temel oluşturup denetçinin denetim sırasında uygulayacağı yöntemlerin ve denetim aşamalarının sınırlarını belirler.

- Denetim standartlarından denetim faaliyetinin kalitesinin değerlendirilmesinde ölçüt olarak yararlanılır.

- Denetimlerden süzülerek gelmiş ve denetim metodoloji alanında genel kabul görmüş çözümleri bütünleştirir ve denetim uygulamalarını geliştirir.

- Denetim faaliyetlerinin uluslararası genel kabul görmüş bir düzeyde yürütülmesine yardımcı olur.

Günümüzün küresel dünyasında, birçok alanda olduğu gibi denetim alanında da ulusal sınırlarda kalan belirleyiciler yetersiz hale gelmekte ve denetim çalışmaları uluslararası organizasyonları ihtiyaç haline getirmektedir. Sosyal ve siyasal alanda uluslararası örgütlerin ve dünya kamuoyunun ulusal yönetimler üzerindeki baskısının her geçen gün artması, denetimin uluslararası boyutunu öne çıkarmaktadır (Köse, 2007: 3).

IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), kamuda, özel sektörde ve eğitim alanında çalışan muhasebeciler ile meslekle ilgili diğer özel grupları temsil eden ulusal muhasebe örgütlerinin oluşturduğu bir organizasyondur. IFAC, 2 milyondan fazla muhasebecinin temsil edildiği 113 ülkeden 155 üye örgüte sahiptir (Köse ve Yılmaz, 2007)[21]. IFAC'ın yapı ve faaliyetleri üye örgütlerin temsilcileri

[21] *IFAC'in internet sitesinde yer alan mevcut bilgiye göre, 130'dan fazla ülkeden 175 in üzerinde üyeye sahiptir(https://www.ifac.org/about-ifac) (Erişim tarihi:11.07.2018)*

tarafından belirlenmektedir. IFAC, muhasebecilerin yaptıkları kamu görevinin yüksek kalitede olmasını sağlamak üzere, belirlediği standartları uluslararası düzeyde uyumlaştırmaya ve mesleği geliştirmeye çalışmaktadır.

IFAC tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de muhasebe ve denetim uygulamalarına katkı sağlayan bir kurum olarak faaliyet göstermektedir. Kurum kapsamında kurulan komiteler aracılığıyla muhasebe standartları, meslek mensuplarının etik kuralları ve Uluslararası Denetim Standartları belirlenmektedir (Başpınar, 2005: 40). Belirlenen Uluslararası Denetim Standartları, denetimin performansını ölçmede kullanılan bir standartlar serisidir. IFAC'ın denetim sürecine ilişkin olarak belirlediği standartlar denetimin temel evrelerini esas almıştır. Bunlar; planlama, denetim programının yerine getirilmesi ve raporlamadır. Uluslararası Denetim Standartları listesi aşağıdaki şekildedir:

**UDS 200**: Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Yürütülmesi

**UDS 210**: Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi

**UDS 220**: Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol

**UDS 230**: Denetimin Belgelendirilmesi

**UDS 240**: Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile Ve Usülsüzlüğe İlişkin Sorumluluğu

**UDS 250**: Finansal Tabloların Denetiminde Kanun Ve Düzenlemelerin Dikkate Alınması

**UDS 260:** Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilerle Görüşülmesi

**UDS 265:** İç Kontrol İle İlgili Eksikliklerin Yönetimden Sorumlu Kişilere Ve Yönetime İletilmesi

**UDS 300:** Finansal Tablolar Denetiminin Planlanması

**UDS 315:** İşletmenin Ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi Ve Değerlendirilmesi

**UDS 320:** Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik

**UDS 330:** Belirlenen Risklere Karşı Denetçinin Uygulayacağı Prosedürler

**UDS 402:** Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı

**UDS 450:** Denetim Sırasında Tanımlanan Yanlış Beyanların Değerlendirilmesi

**UDS 500:** Denetim Kanıtı

**UDS 501:** Denetim Kanıtı – İlave Konulara İlişkin Önemli Hususlar

**UDS 505:** Dış Kaynaktan Doğrulamalar

**UDS 510:** İlk Denetim – Açılış Bakiyeleri

**UDS 520:** Analitik İnceleme Prosedürleri

**UDS 530:** Denetim Örneklemesi

**UDS 540:** Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Ve İlgili Dipnot Açıklamaları Dâhil Muhasebe Tahminlerinin Denetimi

**UDS 550:** İlişkili Taraflar

**UDS 560:** Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

**UDS 580:** Yazılı Teyitler

**UDS 600:** Özel Hususlar – Grup Finansal Tablolarının Denetimi

**UDS 610:** Denetlenen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarının Kullanılması

**UDS 620:** Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması

**UDS 700:** Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma ve Raporlama

**UDS 701:** Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi

**UDS 705:** Bağımsız Denetim Raporunda Denetçi Görüşünün Değişikliğe Uğraması

**UDS 706:** Bağımsız Denetim Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Diğer Hususlar Ve Diğer Açıklamalar

**UDS 710:** Karşılaştırılmalı Bilgiler – Önceki Dönem Tutarları Ve Karşılaştırılmalı Finansal Tablolar

**UDS 720:** Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler

**UDS 800:** Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

**UDS 805:** Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi

**UDS 810:** Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler

Ulusal düzeyde de her ülke kendi denetim sistemini geliştirme çabasına girişmiş, özellikle gelişmiş ülkeler geleneksel denetim yapısından sıyrılarak uluslararası ölçütlere uyum sağlamaya başlamışlardır. Ekonomik kalkınma politikalarına bağlı olarak gelişmekte olan ülkelerde denetim sistemlerinin yeniden yapılandırılması ihtiyacı doğmuş ve bu kurumların yapısal özellikleri ve işlevleri birbirine yaklaşmıştır. Bunun sonucunda farklı ülkelerin deneyimleri tüm yüksek denetim kurumları için daha fazla değer taşımaya başlamıştır (Köse, 2007: 3).

Söz konusu denetim standartları KGK tarafından ülkemiz mevzuatına kazandırıldığında "BDS-Bağımsız Denetim Standartları" olarak isimlendirilmiştir.

### 3.1.5. Bağımsız Denetim Yaklaşımları

Bağımsız denetim genel ilke olarak denetim işinin kabul edilmesiyle başlamakta ve denetim raporunun sunulmasıyla sona ermektedir. Bağımsız denetimde önceleri planlama, kanıt toplama, değerlendirme ve raporlama olmak üzere çeşitli alt aşamalardan oluşan geleneksel denetim yaklaşımı benimsenmekte ve uygulanmaktaydı. Denetimin kilit noktalarından birisi olan ve denetim sürecinin en etkili şekilde neticelenmesi için denetim çalışmasının merkezinde değerlendirilmesi gereken risk unsurunun önemine bağlı olarak zaman içerisinde geleneksel denetim yaklaşımından risk tabanlı denetim yaklaşımına bir geçiş olmuştur. Mevcut Uluslararası Denetim Standartları'nda açıklanan denetim çalışmalarında da risk tabanlı denetim yaklaşımı benimsenmektedir.

#### Geleneksel Denetim Yaklaşımı

Denetim çalışmasında gerçekleştirilen faaliyetler iç denetçiler, dış denetçiler veya kamu denetçileri açısından farklılık göstermemektedir. Bilgi sistemleri temelli, finansal temelli ya da yönetimsel temelli olarak gerçekleştirilen denetim çalışmaları birbirleri ile benzerlik göstermektedir. Denetim hangi alt başlıklara ayrılırsa ayrılsın denetimin genel süreci temelde aynı olmaktadır (Cushing ve Romney, 1994: 698). Bu anlamda bağımsız denetim süreci planlama, kanıt toplama, kanıt değerlendirme ve raporlama olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır.

#### Planlama

Denetçinin amacı denetimi, etkin yürütülmesini sağlayacak şekilde planlamaktır (BDS 300.04). Planlama faaliyeti, gerçekleştirilecek denetim sürecinin başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Finansal tablo denetiminde başarıyı yakalamak için sadece süreç içerisinde etkili çalışmak yetmemektedir. Bağımsız denetçi, denetim çalışmaları henüz başlamadan bir yol haritası çizmekte ve denetim sürecinin ana hatlarını açık şekilde ifade eden bir taslak hazırlamaktadır.

Denetim kapsamının belirlenmesi ve denetim planının hazırlanması risk değerlendirme çalışmalarının bir sonucu olduğu için denetim sürecinin en etkili kısmını oluşturur (Koutoupis ve Tsamis, 2008: 122). Denetimin planlanması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin

oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini içerir. Yeterli bir planlama, finansal tabloların denetimine aşağıdakiler de dâhil olmak üzere, çeşitli yönlerden katkıda bulunur (BDS 300.02):

- Denetimin önemli alanlarına dikkatini yoğunlaştırması konusunda denetçiye yardımcı olmak,
- Muhtemel problemlerin zamanında belirlenmesi ve çözüme kavuşturulması konusunda denetçiye yardımcı olmak,
- Denetimin etkin ve verimli biçimde yürütülmesi için denetimin düzgün biçimde düzenlenmesi ve idare edilmesi konusunda denetçiye yardımcı olmak,
- Denetim ekibi üyelerinin, öngörülen risklere karşılık verecek uygun seviyede kabiliyet ve yeterlik sahibi kişilerden seçilmesi ve bu kişiler arasında uygun bir iş dağılımı yapılması konularında denetçiye yardımcı olmak,
- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesini, gözetimini ve yaptıkları çalışmanın gözden geçirilmesini kolaylaştırmak,
- Uygun hâllerde topluluğa bağlı birimlerin denetçileri ile uzmanlar tarafından yapılan çalışmanın koordinasyonunda yardımcı olmak.

Koşullara uygun şekilde ve yeterli seviyede denetim kanıtı toplanmasını sağlamak, denetim çalışmasının maliyetini makul seviyelerde tutmak ve denetlenen işletme ile ilgili anlaşmazlıkları önlemek de denetim planı oluşturmanın başlıca nedenleri olarak ifade edilmektedir (Elder, 2010: 210).

Denetimin kim tarafından, ne zaman, nasıl ve ne için gerçekleştirileceğinin belirlendiği aşama olan planlama aşamasının ilk adımı denetimin amacının ve kapsamının belirlenmesidir. Amaç ve kapsam belirlenirken denetim raporlarından faydalanacak grubun niteliği ve ne tür bir denetim beklendiğinin bilinmesi önem taşır. Örneğin, bağımsız denetimin hisse senedi sahipleri açısından amacı, hisse senedi sahiplerinin faydalanacağı şekilde şirkete ait finansal tabloların doğru şekilde sunulduğunun denetçi tarafından açıklanmasıdır (Cushing ve Romney, 1994: 698).

Denetimin amaç ve kapsamı tanımlandıktan sonra, denetim çalışmasını tamamlayacak tecrübe ve uzmanlığa sahip personelden oluşan denetim ekibi oluşturulur. Denetim ekibinin oluşturulmasının ardından denetim ekibi üyeleri denetleyecekleri işlem biriminin faaliyetlerini tanımalıdırlar. Yönetsel personel ve işletme personeli ile yapılan görüşmeler bu amaç için faydalı olur. Özet belgeler ve işlem bilgileri de test edilmelidir. Önceki denetimlerden elde edilen sonuç ve bulguların incelenmesi de faydalı olabilir (Cushing ve Romney, 1994: 698). Denetimde görev alacak denetçiler, denetlenen işletmenin bulunduğu endüstri hakkında da bilgi sahibi olmalıdırlar. Bazı denetim sözleşmelerinde birden fazla uzmanlık alanı istenebilir veya denetim firmasının farklı yerlerdeki ofislerinde çalışan denetçiler de sözleşmeye dâhil edilebilir (Elder, 2010: 215).

Denetim ekibi oluşturma sürecinde istatistiksel örnekleme, iş değerlemesi, bilgisayar risk değerlemesi gibi teknik alanlar için ek uzman ataması yapılır. Örneğin değerli taşların yenileme masrafını değerlemek için değerli taş uzmanından veya sigorta karşılıkları konusunda sigorta uzmanından yardım alınır. Denetim sözleşmelerinin yasal olarak uygulanması sırasında bir avukat atanması veya gerçeğe uygun değer muhasebesi uygulamaları için, bir uzmanının atanması da yaygın olarak karşılaşılan örneklerdir. Bir uzmana ihtiyaç duyulması halinde denetçinin, uzmanın profesyonel niteliklerini ve uzmanın atandığı işin amaç ve kapsamını iyi analiz etmesi gerekir. Uzmanın tarafsızlığını zayıflatan durumlar da dâhil olmak üzere uzmanın denetlenecek işletme ile ilişkisini incelemek de oldukça önemlidir. Denetim sözleşmesinde bir uzmanın yer alması denetçinin sorumluluğunu değiştiren bir unsur değildir. Uzman raporu denetim görüşünün değişmesine yol açmadıkça, denetim raporunda da uzman referans olarak gösterilmemelidir (Elder, 2010: 215).

Denetim planının eksiksiz olarak hazırlanması için denetçilerin yüksek riskli alanlara odaklanmasını sağlayan etkili bir risk değerlemesi gerekmektedir (Koutoupis ve Tsamis, 2008:106). Denetimin kapsamı ve kimler tarafından gerçekleştirileceği belirlendikten sonra denetlenecek işlem birimi kapsamında önemli risk faktörleri ortaya çıkartılmaktadır. Denetçinin risk değerlendirmesi yaparak en riskli alanları belirlemesi ve bir denetim planı hazırlaması denetçinin kaynaklarını verimli kullanması anlamına gelmektedir. Risklerin önemine bağlı olarak denetim görevlerinin sıralanması,

minimum çaba ile en iyi sonucun alınması, etkili ve etkin bir denetimin gerçekleştirilmesini sağlamaktadır (Koutoupis ve Tsamis, 2008).

Kabul edilebilir denetim riski ve doğal risk, denetim planlaması aşamasında denetçi açısından önemli olan iki risk unsurudur. Kabul edilebilir denetim riski, denetçinin denetim sonrasında yanlış görüş belirtme olasılığını yani finansal tablolarda önemli bir yanlışlık olduğu halde olumlu görüş beyan etme olasılığını kabul etme derecesidir. Denetçi kabul edilebilir denetim riski seviyesini düşük belirlediği oranda finansal tablolarda önemli bir yanlışlık olmadığı konusunda o kadar kesinlik ister. Riskin sıfır olması kesinliğin, %100 olması ise belirsizliğin ifadesidir (Elder, 2010: 210).

Doğal risk ise herhangi bir ilgili kontrolün dikkate alınmasından önce, bir işlemler grubu, hesap bakiyesi ya da açıklama hakkındaki bir yönetim beyanının, yalnız başına veya diğer yanlış beyanlarla bir araya geldiğinde önemli olabilecek bir yanlış beyana karşı olan duyarlılığıdır. Doğal risk, Uluslararası Denetim Standartları'nda kontrol riski ile birlikte ele alınır ve iki risk unsuru önemli yanlış beyan riskleri olarak adlandırılır. Kontrol riski, bir işlemler grubu, hesap bakiyesi ya da açıklama hakkındaki bir yönetim beyanının oluşabilecek ve işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında önlenemeyecek veya tespit edilemeyecek ve düzeltilemeyecek, yalnız başına veya diğer yanlış beyanlarla bir araya geldiğinde önemli olabilecek bir yanlış beyan riskidir (BDS, s: 37). Denetçi bir muhasebe hesabında değişen ekonomik koşullara bağlı olarak önemli yanlış beyanların olma ihtimalini yüksek olarak tespit ederse doğal risk seviyesini yüksek olarak değerler. Denetçinin kabul edilebilir denetim riski ve doğal risk seviyesini değerlemesi toplanacak denetim kanıtı tutarının belirlenmesi ve denetim işine atanacak personel sayısı ve niteliklerinin tespiti açısından önem taşır (Elder, 2010: 210).

Risklerin yüksek, orta, düşük olarak tanımlanması sırasında riskin spesifik bir alana etkisi ile bütünüyle denetlenen alana etkisinin birbirinden ayrı olarak incelenmesi gerekmektedir (Koutoupis ve Tsamis, 2008: 110). Örneğin bir risk faktörü alacaklar hesabı üzerinde yüksek riskli olarak belirlenirken finansal tablodaki hesapların geneline bakıldığında riskli olarak ifade edilmeyebilir. Denetim gereksinimleri belirlenirken, risk ile ilgili nitel ve nicel faktörler kadar, denetçinin risk tanımlama konusunda kazandığı önceki tecrübeleri de etkili olmaktadır (Koutoupis ve Tsamis, 2008: 111).

Planlama aşamasının son adımı ise başlangıç niteliğinde bir denetim programı hazırlamaktır. Denetim programı, denetim riskini en aza indirecek ve arzu edilen denetim amaçlarını gerçekleştirecek denetim testlerinin ve yöntemlerinin doğasını, kapsamını ve zamanlamasını açıkça ifade etmelidir. Planlama aşaması ile bağlantılı olarak hazırlık niteliğinde bir denetim bütçesi oluşturulmalı ve personel ilgili denetim görevlerine atanmalıdır. Denetim süreci içerisinde süre ve personel değişikliğine gidilmesi de olasıdır (Cushing ve Romney, 1994: 700).

Bağımsız denetçi denetim sürecinde beklenmedik bir problemle karşılaşabilir. Böyle bir durumda bağımsız denetçi denetim planını revize etmek durumunda kalabilir (Whittington ve Pany, 1995: 144). Denetim sürecinde planlama aşamasının genel hatları ve içeriği denetim öncesinde belirlenmiş olsa dahi bağımsız denetçi ihtiyaç duyulması halinde planlama aşamasının içeriğine yeni adımlar dâhil edebilir veya birtakım adımları denetim planından çıkarabilir.

**Denetim Kanıtının Toplanması**

Kanıt, herhangi bir iddiayı doğrulayan ya da onu çürüten bilgi anlamına gelmektedir (Whittington ve Pany, 2001: 140). Denetçinin amacı, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır. (BDS 500.04). Denetimin doğası ve denetim çalışmasının maliyetinden dolayı denetçinin savunulan iddia ile ilgili olarak tam anlamıyla ikna olması beklenmemektedir. Denetim kanıtı, savunulan iddianın doğruluğu hakkında makul bir güvence oluşturmak için toplanmaktadır (Elder, 2010: 176).

Denetim görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken denetçi tarafından kullanılan bilginin tümü denetim kanıtı olarak kabul edilir. Denetim kanıtları, finansal tablolara dayanak(temel) oluşturan muhasebe kayıtlarında yer alan bilgiler ile diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri içerir (BDS, 500.05). Denetim çalışmalarında bir bilginin kanıt olarak kabul edilebilmesi için o bilginin uygun ve geçerli olması gerekir. Kanıtın uygunluğu, kanıtın test edilen denetim amacı ile ilişkili olması durumunu ifade eder (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 140).

İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve ilgili açıklamalarla ilişkili olarak denetim amaçlarını karşılamada yüksek oranda anlamlı ve güvenilir olan kanıtlar denetçiyi finansal tabloların kurallara uygun şekilde sunulduğu konusunda ikna etmektedir. Kanıtların ikna ediciliği, uygunluk ile birlikte niteliksel bir faktör olan kanıt sayısından da etkilenmektedir. Denetçinin seçtiği örneklem büyüklüğü ne kadar çok olursa o örneklemden elde edilen kanıtlar da o ölçüde güvenilir olmaktadır (Elder, 2010: 178). Geçerlilik ise kanıtın elde edildiği koşulları ifade eden bir kavramdır. Geçerliliği genellemek mümkün olmasa bile aşağıdaki şekilde kıyaslamalar yapılabilir (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 140):

- Denetlenen işletmeden bağımsız bir kaynaktan elde edilen kanıt, yalnızca işletme içerisinde sabitlenmiş olan kaynaktan sağlanan kanıta göre, güvenilirlik konusunda daha yüksek güvence sağlar.
- Etkili bir iç kontrole sahip işletmelerde muhasebe kayıtları ve işletme tarafından oluşturulan belgeler daha güvenilir olarak kabul edilir.
- Gözlem, hesaplama, inceleme, fiziksel muayene gibi yöntemlerle doğrudan elde edilen kanıtlar dolaylı olarak sağlanan kanıtlardan daha ikna edicidir.

Denetim çalışmasında bağımsız denetçinin en fazla çaba harcayacağı aşama kanıt toplama aşamasıdır. Bu aşamada bağımsız denetçi birbirinden farklı test ve yöntemleri kullanarak kanıt toplar. Bağımsız denetçinin kullandığı kanıt toplama yöntemleri aşağıdaki şekilde örneklendirilebilir (Cushing ve Romney: 700-701):

- Denetlenen işlem biriminde çalışanların faaliyetlerini gözlemlemek,
- Bir bilgi sistemi ya da iç kontrol sisteminin nasıl çalışması gerektiği konusunda detaylı bir anlayış oluşturmak için belgeleri gözden geçirmek,
- Belirli yöntemlerin uygulanması konusunda çalışanlarla görüşme yapmak,
- Varlıkların fiziksel tutarlarını tespit etmek,
- Müşteri, kredi verenler gibi bağımsız gruplarla iletişim kurarak bilgilerin doğruluğunu kesinleştirmek,
- Kayıtlı niceliksel bilgileri doğrulamak için hesapları yeniden çalıştırmak,
- Tüm yardımcı belgeleri test ederek işlemlerin geçerliliğini garantilemek,
- Finansal bilgiler ve işletim bilgileri arasındaki eğilimleri belirlemek ve aralarındaki ilişkileri anlamlandırmak için bu bilgilerin analitik incelemesini yapmak ve böylece daha kapsamlı araştırma gerektiren unsurları keşfetmek.

Kanıt toplama yöntemleri tek başlarına işletmenin tüm unsurlarının denetiminde etkin rol oynamayabilir. Denetim çalışması bu yöntemlerin ve daha farklı kanıt toplama yöntemlerinin bir araya gelmesiyle gerçekleşmekte ve yapılacak denetimin amacına bağlı olarak kullanılan yöntemler de farklılık göstermektedir (Cushing ve Romney, 1994: 700; Elder, 2010: 179).

**Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi**

Yeterli ve etkili denetim kanıtının toplanmasının ardından toplanan kanıtlar denetim amacı ile ilişkili olarak tüm yönleriyle değerlendirilir. Bağımsız denetçi gerekli değerlendirmenin ardından toplanan kanıtların ne tür bir sonucu desteklediği konusunda bir karara varır. Denetim kanıtları denetlenen bilgi, işlem ya da kontroller açısından istenen bir sonucu destekleyeceği kadar, olumsuz görüşü gerektirecek bir sonucun belirleyicisi de olabilir. Bağımsız denetçinin denetim kanıtlarını etkisiz olarak değerlendirmesi de olasıdır. Bu durumda bağımsız denetçi görüş oluşturmasına imkân verecek düzeyde ve nitelikte denetim kanıtı toplamaya devam eder (Cushing ve Romney, 1994: 701).

Bağımsız denetçinin kanıt değerlendirme aşamasında önemlilik ve makul seviyede güvence kavramlarını dikkate alması gerekmektedir (Cushing ve Romney, 1994: 701). İhmal edilen, yanlış ifade edilen ya da ortaya çıkartılamayan bilgi, finansal rapor kullanıcılarının sınırlı kaynakların dağıtımı ile ilgili alacağı kararları ve yönetim veya yönetim kurulunun hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesini (discharge of accountability) olumsuz olarak etkileme potansiyeline sahipse o bilgi önemli kabul edilmektedir (AUS 306.03).

Denetimde hangi unsurların önemli olduğunun belirlenmesi denetçinin mesleki yargısına bağlıdır ve mesleki yargı finansal tablo kullanıcılarının kimlikleri ve onların ihtiyaçlarından etkilenir. Denetçi önemliliği belirlerken yasal ve düzenleyici gereklilikler kadar yapılan yanlışlıkların ölçüsünü ve niteliğini de göz önünde bulundurur. Denetim Standartları, önemliliği, hem finansal rapor seviyesinde hem de hesap bakiyeleri ve açıklamalarla ilişkili olarak spesifik bir seviyede değerlendirmek için gerekli olan ilkeleri açıklar (Martinov ve Roebuck, 1998: 105).

Denetlenen işlem ya da bilgide önemli sayılacak düzeyde bir hata ya da eksikliğin olmaması durumu denetçinin amaçladığı makul güvence kavramını ifade eder. Denetçi, aşırı maliyetli olmasından dolayı, denetimde mükemmel bir güvenceyi amaçlamaz ve denetim sonucunun yanlış olması ile sonuçlanacak bir takım riskleri kabul eder. Doğal risk ya da kontrol riskinin yüksek olduğu durumlarda denetçi daha yüksek bir belirsizlikle karşı karşıya kalır ve bu belirsizliği dengelemek için denetim yöntemlerinden daha yüksek bir güvence elde etmek ister. Denetçinin yapacağı risk değerlemesi önemlilik seviyesi ile ilişkilidir ve amaçlanan güvence seviyesini etkiler (Cushing ve Romney, 1994: 701).

Doğal risk, iç kontrolün olmadığı varsayımı altında hesap sınıflarında bir yanlışlığın olma ihtimalini ifade eder (Elder, 2010: 210). Kontrol riski ise işletmenin iç kontrol yapısının olası hataları önleyememe veya mevcut hataları tespit edememe ihtimalidir (Whittington ve Pany ve Pany, 1995: 192). Sistemde hata veya eksikliğin ortaya çıkması bazı durumlarda kaçınılmaz olduğu için denetçi yalnızca yönetim üzerinde önemli bir etkiye sahip olan hata ve eksiklikleri ortaya çıkarmaya ve raporlamaya odaklanır. Bağımsız denetçi planlama aşamasında da gerekli olan denetim çalışması düzeyine karar verirken önemlilik ve makul seviyede güvence kavramlarını göz önünde bulundurur (Cushing ve Romney, 1994:701). Denetime konu olan bir unsur, yönetim kararlarını etkilediği boyutta önemlidir ve önemliliği derecesinde bağımsız denetçinin denetim alanına girer.

**Denetim Sonuçlarının İletimi**

Finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde denetçinin genel amaçları;

- Bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek ve

- Bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS'lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmaktır (BDS 200.11).

Denetim amacı, etkili bir denetim çalışması ve bu çalışma sonuçlarının etkili şekilde değerlendirilmesi ile gerçekleşebilir. Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir. Bu değerlendirme, yönetimin yargılarındaki muhtemel taraflılığın göstergeleri ile birlikte, işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerini de içerir (BDS 700. 12).

Denetçi denetim yöntemlerini çalıştırdıktan sonra elde ettiği bütün kanıtları toparlar ve finansal tablolarla ilgili genel bir sonuca ulaşır. Denetçi, sonucu kesinleştirmeden önce yapmış olduğu çalışmaları yeniden inceleme yoluna gider. Denetim çalışmalarını yeniden gözden geçirmenin amacı, denetim programının tüm bölümlerinin tamamlandığını ve belgelendiğini garanti altına almak ve hedeflenen denetim amaçlarının tamamının gerçekleştiğinden emin olmaktır (Elder, 2010: 773). Ulaşılan ve kesinleşen nihai sonuç bir rapor halinde yönetime teslim edilir. Denetçinin yönetime sunacağı dosyada, denetim bulguları ve ilgili çalışma kâğıtlarındaki destekleyici kanıtlara istinaden denetçi tavsiyelerinin yazılı olduğu bir rapor da yer alır (Cushing ve Romney, 1994: 701-702).

Denetçinin finansal tabloların doğru şekilde sunulduğu ile ilgili yeterli kanıta ulaşamadığı durumlar da olabilir. Böyle bir durumda denetçi yeniden kanıt toplama yoluna gidebilir, şartlı (sınırlı olumlu) görüş bildirebilir ya da kanıt yetersizliğinden dolayı görüş bildirmekten kaçınır (Elder, 2010:

773). Denetçinin denetim raporunda sunacağı görüşler[22] aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (Whittington ve Pany ve Pany, 1995: 627; Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 679) :

• *Olumlu görüş-Standart raporlama:* Finansal tabloların yeterli düzeyde kamuyu aydınlatma ilkesini de kapsayan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun olarak sunulması ve denetimin, gerekli kanıtın toplanmasını engelleyen kapsam sınırlamasının da olmadığı, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na göre gerçekleştirilmesi durumunda sunulan görüştür.

• *Olumlu görüş-Açıklayıcı ifadeler dâhilinde:* Belli durumlarda denetçinin kanaatinde bir etkisi olmayan açıklayıcı ifadeler denetim raporuna eklenebilir. İşletme muhasebe ilkelerini değiştirdiği zaman veya işletmede işin başarılı şekilde yürütülmesi konusunda önemli bir şüphe var ise ek olarak açıklayıcı ifadelere ihtiyaç duyulur. Bu durumda denetçi, raporunda açıklayıcı ek ifadelere de yer vermek koşulu ile olumlu görüş bildirir.

• *Şartlı görüş(Sınırlı olumlu):* Finansal tabloların hazırlanmasında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nden önemli şekilde sapmalar veya denetçinin kullandığı yöntemlerin kapsamında sınırlamalar olabilir. Problem önemli olmakla birlikte, bütüne bakıldığında finansal tabloların doğruluğuna gölge düşürmeyecek durumdadır. Denetçi bu şekilde değerlendirdiği konuların etkilerini dikkate almadığında finansal tablolarla ilgili şartlı görüş bildirir.

• *Olumsuz görüş:* Olumsuz görüş finansal tabloların doğru şekilde hazırlanmadığına vurgu yapar. Finansal tablolardaki hatalar, finansal tabloların bütününün hatalı olarak değerlendirilmesine sebep olacak kadar önemli olabilir. Bu durumda denetçi finansal tabloların doğru şekilde sunumu konusunda olumsuz görüş bildirme yoluna gider.

• *Görüş bildirmekten kaçınma:* Temel belirsizliklerin olması durumunda veya denetimde önemli kapsam sınırlamalarından dolayı denetçi, finansal tabloların doğru şekilde hazırlandığı sonucuna ulaşamayabilir. Görüş bildirmekten kaçınma olumlu ya da olumsuz görüşe vurgu yapmaz, sadece denetçinin görüş bildirecek dayanaklara sahip olmadığını gösterir.

Denetim raporu sunulan görüşlerle birlikte yönetime ek olarak denetim komitesine, yönetim kuruluna ve diğer ilgili taraflara da iletilmektedir. Bazı durumlarda denetçi sunduğu raporu sözlü olarak da açıklayabilir. Denetimin ardından bağımsız denetçi kendi tavsiyelerinin uygulanması hususunda işletme üzerinde bir takip de gerçekleştirebilir (Cushing ve Romney, 1994: 701-702).

Denetçi, denetim raporunu hazırlamasının ardından finansal tablolarda önemli bir yanlışlığı fark edebilir. Bu durumda denetçi denetlenen işletmeyi yanlışlığı düzeltilmesi konusunda ikaz eder. Eğer olumlu cevap alamazsa konu ile ilgili yönetim kuruluna bilgi verir. Denetçi eğer mümkün ise finansal tablolardan faydalanacak olan tüm kesimleri de hazırlanmış olan denetim raporuna güvenmemeleri

---

*[22] BDS 700.7/c'de olumlu görüş, denetçinin; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varması durumunda verdiği görüş olarak tanımlanmaktadır. BDS 705'de olumlu görüş dışında üç görüş türü belirtilmektedir: Sınırlı olumlu(şartlı), olumsuz ve görüş vermekten kaçınma.*

*1- Sınırlı olumlu görüş: Denetçi, aşağıdaki durumlarda sınırlı olumlu görüş verir(BDS, 705/7):*

*(a) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya*

*(b) Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa.*

*2- Olumsuz Görüş: Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verir(BDS, 705/8).*

*3- Görüş vermekten kaçınma: Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır. Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.(BDS, 705/9-10)*

konusunda uyarır (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 660-661). Denetim raporunun hazırlanmasının ardından karşılaşılacak diğer bir durum ise, gerekli olan denetim yöntemlerinin çalıştırılmadığının, denetim raporu oluşturulduktan sonra fark edilmesidir. Kullanılması gereken denetim yöntemlerinin ihmal edilmesi toplanan denetim kanıtlarının yeterli olmadığı sonucunu doğurur ve sunulan denetim raporunda hatalı görüş bildirilmiş olur. Denetçi böyle bir durumda yasal sınırlara uymakla birlikte, gerekli gördüğü denetim yöntemlerini çalıştırmayı dener (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 661).

Finansal tablo denetiminde temel amaç finansal tablo kullanıcılarının çıkarlarını korumak ve onların tablolara dayanarak doğru karar almalarını sağlamak olduğu için denetçinin denetim raporu ile ilgili sorumluluğu raporun sunulmasının ardından da devam eder. Denetçi denetim görevini ister denetim sürecinde ister denetim raporunun devamında olsun devam ettirmek ve bu konuda azami derecede titiz ve ihtiyatlı davranmakla yükümlüdür.

**Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı**

Risk tabanlı denetim yaklaşımı, geleneksel denetim yaklaşımında olduğu gibi finansal tabloların tüm yönleriyle uygun finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir görüş oluşturma amacını taşımaktadır. Denetçiler hata veya hilelerden kaynaklı önemli yanlışlıkları tespit etmeye ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uyulduğu konusunda makul bir güvence oluşturmak için uygun ve yeterli sayıda kanıta ulaşmaya çalışmaktadırlar. Gelişen ve değişen iş koşulları ile birlikte teknolojinin de kaçınılmaz etkisi düşünüldüğünde, denetimin genel amacı değişmemekle birlikte denetim süreçlerinde ve kullanılan yöntemlerde farklılıklar olmaktadır.

Risk tabanlı denetim yaklaşımında yüksek riskli alanlara odaklanılarak denetim gerçekleştirilir (Koutoupis ve Tsamis, 2008: 122). Tüm denetim çalışmalarında riskli alanlar dikkate alınarak çalışma süreci belirlenir. Risk tabanlı denetim yaklaşımında risk değerleme süreci daha kapsamlı ve sistematik olarak işler (Koutoupis ve Tsamis, 2008).

Risk tabanlı denetim yaklaşımı risk değerlendirme, riske karşılık verme ve raporlama olmak üzere üç aşamadan oluşur. Geleneksel denetim yaklaşımında yer alan planlama, kanıt toplama, kanıt değerleme ve denetim sonuçlarının iletimi aşamaları risk tabanlı denetim yaklaşımında yer alan üç aşama ile bütünleşmiştir.

**Risk Türleri**

Denetçinin görevi, işletmenin finansal tabloları hakkında mantıklı bir görüş oluşturabilmektir. Bu görüşün niteliği finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkilediği için denetçi yüksek düzeyde sorumluluk baskısı altında çalışmaktadır. Yanlış bir görüş ifade edilmesinin yansımaları geniş çaplı olmaktadır ve denetçiler çeşitli risk unsurları ile karşı karşıya kalmaktadırlar (Bozkurt, 1998: 105). Denetlenen şirketin iflas etmesi durumunda yüksek maliyetli ve uzun zaman alan mahkemelerde davalı olan taraf sıklıkla denetçi olmaktadır. (Whittington ve Pany ve Pany, 1995: 145). Bu açıdan denetçi, denetim çalışmasını sürdürürken karşılaşacağı risk unsurlarının farkında olmalı ve bu risklere karşılık verecek bir denetim süreci tasarlamalıdır. Finansal tablo denetimi ile ilgili olarak denetçinin karşılaşacağı riskler; iş hayatına ilişkin riskler, hile riski ve denetim riski olarak üçe ayrılır.

**İş Hayatına İlişkin Riskler (Ticari Risk)**

İş hayatına ilişkin riskler; işletmenin amaçlarına ulaşma ve stratejilerini uygulama kabiliyetini olumsuz şekilde etkileyebilecek önemli şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliklerden ya da uygun olmayan amaç ve stratejiler belirlenmesinden kaynaklanan risktir (BDS 315. 04). İş hayatına ilişkin riskler, "önemli yanlışlık" riskini de içermekle birlikte, finansal tablolardaki "önemli yanlışlık" riskinden daha kapsamlıdır. İş hayatına ilişkin riskler, değişimden veya karmaşıklıktan kaynaklanabilir. Değişim ihtiyacının dikkate alınmaması da iş hayatına ilişkin risklere sebep olabilir. Aşağıdakiler, iş hayatına ilişkin risklerin kaynaklarına örnek olarak verilebilir (BDS 315.A38):

- Başarısızlıkla sonuçlanabilecek yeni ürün veya hizmetlerin geliştirilmesi,
- Başarılı biçimde geliştirilse bile bir ürün veya hizmet için yetersiz piyasanın bulunması,
- Bir yükümlülük veya ticari itibar riski doğurabilecek ürün veya hizmet hataları.

Bir denetçi için ise iş hayatına ilişkin risk, diğer adıyla ticari risk; denetçinin mesleki uygulamalarında bir zarara kalma olasılığını ifade eder. Hukuksal davalar, özel veya kamusal düzenleyici kuruluşlarca uygulanan yaptırımlar veya olumsuz tanıtımın bir sonucu olarak ortaya çıkan zedelenmiş mesleki itibar ticari riskin unsurlarına örnek oluşturabilir. Denetçiye, denetimin ve finansal tabloların mesleki standartlarla uyumlu olup olmadığına bakmaksızın dava açılması da ticari risk olarak ifade edilebilir (Brumfield ve diğerleri, 1983: 60). Denetim, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na uygun olarak yapılsa dahi ticari risk ortaya çıkabilir. Örneğin, denetçi geçmişte gerçekleştirmiş olduğu denetim ile ilgili kendisine açılmış olan davayı kazansa bile mesleki itibarı zedelenecektir (Kepekçi, 2000: 38).

Ticari risk, denetim riski ile ilişkili fakat ondan farklı bir risk grubudur. Denetim riski, denetçinin önemli şekilde yanlış beyan edilen finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirme ihtimalidir. Uygun olmayan bir görüş denetçinin mesleki uygulamalarında zarara sebep olan önemli bir faktör olabileceği için, denetim riski, ticari riski etkiler. Ek denetim çalışmasının (daha fazla kanıt toplama gibi) yanlış görüş sunma ihtimalini azaltacağını bilen denetçi, mesleki uygulamalarında zarar olasılığını azaltmak için Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nda gerek duyulan minimum seviyeden daha fazla çalışmayı tercih edebilir. Ticari risk ise belirli sınırlar içinde, denetçinin kabul edilebilir denetim riski seviyesi değerlemesini etkiler. Denetçi, ticari riski yüksek olarak algılarsa, yanlış görüş belirtme riskine karşı ek önlem isteyebilir (Brumfield ve diğerleri, 1983: 60). Ticari riskin yüksek olarak algılanması, denetçinin normalde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nı karşılamak için gerekli görünen denetim çalışmasından daha fazla çalışmasını gerektirir. Düşük değerlenen ticari risk ise denetçinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nın önerdiği minimum seviyeden daha az çalışmasının yeterli olması anlamına gelmez (Brumfield ve diğerleri, 1983: 68).

İş hayatına ilişkin çoğu riskin finansal sonuçları olduğundan ve dolayısıyla bu riskler finansal tabloları etkilediğinden, işletmenin karşılaştığı iş hayatına ilişkin risklerin anlaşılması, "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenme ihtimâlini artırır. Ancak, iş hayatına ilişkin risklerin tamamı "önemli yanlışlık" risklerine sebep olmadığından, denetçinin iş hayatına ilişkin tüm riskleri belirleme ve değerlendirme sorumluluğu yoktur (BDS, 315. A39).

**Hile Riski**

SAS No: 47 (AU 312) hatayı, kasıtlı olmayan yanlışlıklar veya finansal tablolardaki hesap tutarlarına ve beyanlarına ilişkin olarak ortaya çıkan ihmal olarak açıklar. Hatalar veri toplama ve işlemede yapılan yanlışlıkları, gerçeklerin yanlış yorumlanmasını, bazı unsurları gözden kaçırmaktan kaynaklanan makul olmayan muhasebe tahminlerini veya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin yanlış uygulanmasını içerebilir (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 39). Hile ise finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan kasıtlı faaliyetlerle ilişkilidir (SAS No: 47).

Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hata veya hileden kaynaklanabilir. Hata ile hileyi birbirinden ayıran unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır. Hile çok geniş bir hukuki kavram olmakla birlikte, denetçi, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olan hileyle ilgilenir. Denetçiyi ilgilendiren iki tür kasıtlı yanlışlık bulunmaktadır: Hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar. Her ne kadar denetçi hilenin varlığından şüphelenebilir veya ender durumlarda hilenin varlığını tespit edebilirse de, hilenin gerçekten olup olmadığına dair yasal bir hüküm veremez (BDS 240.02-03).

Yönetim ve çalışanlar hileli davranışlara birtakım faktörlerin etkisinde kalarak yönelirler. Bu faktörler baskı veya teşvik, fırsat ve davranışı makul hale getirmedir. Üç faktörün bileşimi hile üçgeni kavramını oluşturur. Hile üçgeni kavramı ilk olarak 1940'lı yıllarda Donald R. Cressey tarafından "The Other People's Money" aslı eserde yer almıştır. Cressey, güvenilir insanların, kimseyle paylaşamadıkları finansal problemlerle alakalı bir baskı hissettikleri zaman, güvenilir finansal ortamın ihlali sonucunda ilgili problem ortadan kalkacaksa, güvenilir insan kavramına ilişkin olarak anlayışlarını yeniden şekillendirerek hile eylemini gerçekleştirdiklerini öne sürer (Smith, 1973: 30). Yönetim veya çalışanlar finansal bir baskı hissettiklerinde ve ellerinde bu baskıyı yok edecek bir fırsat oluştuğunda veya kendilerine finansal ilerlemeyi teşvik eden bir ortam sunulduğunda zihinlerindeki suç algısını değiştirirler ve hileli davranışı gerçekleştirirler.

Denetçinin amacı finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı yapılan önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmaktır ve denetçinin bu noktada şüpheci olması beklenir. Şüphecilik, soru sormaya meraklı bir düşünce yapısını ve denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlemesini gerektirir (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 39). Denetçi hile çalışmalarında öncelikle denetlenecek işletmenin koşullarında yer alan önemli hile olasılığını değerler ve denetim planlamasını gerçekleştirirken, hileleri makul sürede ve makul maliyetle tespit etmeyi amaçlar (Kepekçi, 2000: 42).

Denetçi, yönetimin finansal tablo sunumunda dürüst davrandığı veya davranmadığı konusunda bir yargıya varmamalıdır (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 39). Dolayısı ile önemli hile riskinin yüksek değerlenmesi, yönetimin dürüstlüğü hakkında bir önyargı anlamına gelmez. Denetçi yönetimin dürüst olmadığı şeklinde bir inanışa sahipse zaten finansal tabloların denetlenemez olduğu kabul edilir (Kepekçi, 2000: 42).

Denetim çalışması finansal tablolardaki yanlışlıkların ortaya çıkarılması konusunda makul bir güvence sağlamak zorundadır. Ulaşılabilir denetim kanıtlarının, kesin şekilde şüpheleri ortadan kaldıran bir yapıda olmaması ve hilenin tespit edilme zorluğundan dolayı yanlışlıkların tespiti konusunda kesin bir garanti ise beklenemez. Örneğin yönetim, çalışanlar veya üçüncü taraflar arasında gizli anlaşmalar yapılabilir ve belgeler üzerinde yapılan oynamalarla hile unsuru gizlenebilir. Denetçiler belge denetleme konusunda uzman değildirler. Denetim çalışmalarında belge denetlemeye yani belgelerin aslına uygunluğunu kanıtlama çalışmalarına da nadiren yer verilir (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 39). Bu etmenler de belgelerde yapılan sahtekârlığın ortaya çıkarılmasını geciktirir veya engeller.

Hilenin sebep olduğu önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılması, yapısı gereği diğer önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasından daha maliyetlidir. Denetçiden beklenen yalnızca önemli hileleri ortaya çıkarmasıdır. Denetçi, yönetim veya çalışanların hileli davranışlarda bulunmasına sebep olacak etkenlerin varlığını belirler. Örneğin denetçi iş çevresinde yönetim ile ilgili negatif bir görüşün hâkim olduğu sonucuna ulaşırsa veya işletmenin kârlılık durumunun sektöre oranla yetersiz olduğunu belirlerse çalışmalarında daha ihtiyatlı davranır (Kepekçi, 2000: 42-43).

**Denetim Riski**

Denetim riski doğal risk, kontrol riski ve tespit riski olmak üzere üç riskin birleşiminden oluşur. Doğal risk, işletmede iç kontrol olmadığı varsayımı altında muhasebe kayıtlarında önemli bir yanlışlığın olma ihtimalidir. Denetçi ilgili yanlışlığın olma ihtimalini yüksek olarak değerlendirirse doğal riski yüksek olarak belirler (Elder, 2010: 261). İşletmenin ve bulunduğu endüstrinin doğası ile denetlenen tablolardaki hesapların yapısı, doğal riski etkiler. Örneğin kasa hesabı stoklar hesabına oranla yanlışlık yapılmasına veya bir hatanın gizlenmesine daha açıktır. Bu nedenle kasa hesabının doğal risk faktörleri stoklar hesabından daha yüksek belirlenir. Aşağıdaki faktörler de işletmelerin doğal risk seviyelerinin yüksek olarak değerlenmesine yol açar (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 137) :

- Endüstrideki diğer firmalara oranla elde edilen tutarsız kârlılık seviyesi,
- Ekonomik faktörlere çok duyarlı faaliyet sonuçları,
- Problemlerdeki süreklilik,
- Önceki denetim sonuçlarında tespit edilen ve önemli sayılan hatalar,
- Paranın devir hızının azımsanmayacak şekilde yüksek olması, işletme başarılarının tartışmalı olması, yönetimin yetersiz muhasebe becerileri.

Denetçi, doğal risk seviyesini belirlerken yönetim ile yaptığı tartışmaları, işletme ile ilgili edindiği bilgileri ve işletmenin daha önceki denetim sonuçlarını da dikkate alır (Elder, 2010: 261).

Kontrol riski ise, işletmenin iç kontrol yapısının, tolere edilebilir seviyenin üzerindeki önemli yanlışlıkları zamanında önleyememesi ya da bu yanlışlıkları ortaya çıkaramaması ihtimalini ifade etmektedir. Denetçi, işletmenin iç kontrol yapısını etkili olarak tanımlayamıyorsa kontrol riski faktörlerini daha yüksek olarak belirlemektedir (Elder, 2010: 261). İyi tasarlanmış kontroller ise muhasebe verilerinin güvenilirliğini etkili şekilde arttıran bir unsur olmaktadır. Güçlü iç kontrol sistemlerinde, kanıtlar otomatik olarak tespit edilmekte ve çapraz kontrollerle hatalar önlenmekte veya zamanında düzeltilmektedir. Denetçi işletmenin iç kontrolünü anlamak ve tasarımı ile işletiminin etkili

olup olmadığına karar vermek için sorgulama, inceleme, gözlem, yöntemleri yeniden çalıştırma gibi faaliyetlerde bulunmaktadır (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 138).

Tespit riski ise denetim sürecinde toplanan denetim kanıtlarının tolere edilebilir seviyenin üzerindeki önemli yanlışlıkları ortaya çıkaramaması ihtimalidir. Denetçinin kullanmış olduğu yöntemlerin finansal tablolarda, aslında tam tersi olduğu halde, önemli bir hata olmadığı sonucunu ortaya koyması durumudur (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 138). Denetim Standartları ise tespit riskini kullanılan denetim yöntemlerinin ve uygulamaların etkililiğinin bir fonksiyonu olarak açıklar (AU Section: 312.27). Tespit riski diğer risk unsurlarından etkilenen risk unsurudur ve denetçinin diğer risk faktörlerini değiştirmesi, tespit riskinin de değişmesine neden olur (Elder, 2010: 261).

**Denetim Riski Modeli**

Denetçiler toplanması gereken denetim kanıtları ile ilgili karar vermeden önce denetim riski modelini kullanırlar. Doğal risk, kontrol riski, tespit riski ve kabul edilebilir denetim riskinin bir fonksiyonu olan model, denetçilere her aşamada ne kadar ve ne tür kanıt toplayacakları ile ilgili bir fikir sunar (Elder, 2010: 259).

$$PDR = \frac{AAR}{IR \times CR}$$

$PDR =$ *Planlanan Tespit Riski*

$AAR =$ *Kabul Edilebilir Denetim Riski*

$IR =$ *Doğal Risk*

$CR =$ *Kontrol Riski*

Planlanan tespit riski, denetçinin toplayacağı denetim kanıtı düzeyini belirlemesini sağlayan bir unsurdur. Diğer risk unsurlarına bağlı olarak ortaya çıkan planlanan tespit riski düşük olarak belirlenirse denetçi bu riski dengelemek için daha fazla kanıt biriktirmek durumunda kalır. Formülden çıkarılacak diğer çıkarımlar ise şu şekildedir (Elder, 2010: 261):

- Doğal risk, planlanan tespit riski ile ters orantılıdır. Doğal risk faktörleri yüksek olarak belirlenirse planlanan tespit riski düşük olur ve denetçi daha çok denetim kanıtına ihtiyaç duyar. Denetçi, yüksek doğal risk faktörlerinden dolayı artan denetim kanıtı ihtiyacına bağlı olarak ilgili alanlara daha tecrübeli personel atar.

- Kontrol riski ve doğal risk birbirleriyle ilişkili risk unsurlarıdır ve modelde çarpım şeklinde yer almalarına bağlı olarak, birbirlerinin yerlerine kullanılsalar dahi, planlanan tespit riskini ve toplanacak denetim kanıtı düzeyini aynı seviyede etkilerler. Bu iki risk unsuru Denetim Standartları'nda önemli yanlışlık riskleri olarak tanımlanırlar fakat risklerin birbirinden ayrı olarak değerlenmesi öngörülür (AU Section: 312).

- Güçlü iç kontrol sistemine sahip işletmelerde finansal tablolarda yanlışlık olma ihtimali daha düşüktür. Etkin iç kontrol sistemi, kontrol riski seviyesini düşürür, planlanan tespit riskini artırır ve gerekli kanıt tutarını azaltır.

- Kabul edilebilir denetim riski, planlanan tespit riski ile aynı yönde çalışır. Kabul edilebilir denetim riski, denetçinin finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlıklar olduğu halde olumlu görüş bildirmeyi kabul etme seviyesidir (Elder, 2010: 262). Denetçi kabul edilebilir denetim riski düzeyini belirlerken, doğru olarak kabul edeceği tutar aralığını tanımlar. Finansal tablolardaki sapmalar denetçinin belirlediği tutar aralığında ise denetçi hatayı görmezden gelir ve olumlu görüş bildirir (AU Section: 312).

Denetim riski seviyesi, denetimde görevlendirilecek personelden beklenen deneyimi, gözetim derecesini ve mesleki şüphecilik düzeyini etkiler. Denetçiler denetim riskini mutlaka göz önünde bulundurmalıdırlar (Kepekçi, 2000: 39).

**Risk Tabanlı Denetim Uygulama Süreci**

Teknolojinin gelişmesi ve iş koşullarının her geçen gün farklılaşması işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirme ve bu faaliyetleri kayıt altında tutma yöntemlerini değiştirirken, denetçiler de bu değişime kayıtsız kalmamakta ve yeni denetim yöntemleri geliştirmektedirler. Geleneksel denetim yaklaşımı süreçleri denetimin doğası gereği riskleri göz ardı etmemektedir ancak riskler yalnızca denetçinin riske bakışı, geçmişteki denetimler ve son denetimden itibaren geçen zaman, hile olayları gibi unsurlar açısından dikkate alınmaktadır. Risk faktörleri geleneksel denetim yaklaşımında tüm yönleriyle kapsanmamaktadır. Denetim çalışmalarında risk tabanlı denetim yaklaşımının kullanımı, denetim evreninin belirlenmesi, risk değerlemesi ve denetim içerisindeki yerinin tespiti, denetim kapsamı ve planının oluşturulması gibi pek çok unsuru da etkilemekte ve değiştirmektedir (Koutoupis ve Tsamis, 2008).

Denetim evreni, riskli olduğu düşünülen diğer faaliyetleri de kapsayan merkez bölümler, şubeler, yerel ya da uluslararası bağlı kuruluşların değerlemesini içeren potansiyel denetim veya danışmanlık projeleridir. Denetim kapsamı ise denetim evreni bünyesinde bulunan özellikli alanlarla bağlantılı risklere öncelik verme ile ilişkili uygulamalardır. Denetim evreni ve kapsamının belirlenmesinin ardından denetlenecek alanların seçilmesi, uygun denetim saatlerinin saptanması, seçilen alanlarla ilgili olarak kaynak gereksinimlerinin ve sınırlamalarının belirlenmesi ve her seçilen denetim alanı için kaynak dağılımının yapılması gibi denetim planlaması hususlarına önem verilir (Koutoupis ve Tsamis, 2008:106). Risk tabanlı denetim uygulama süreci; risk değerlendirme aşaması, riske karşılık verme aşaması ve raporlama aşaması olmak üzere üçe evreye ayrılır.

**Risk Değerlendirme Aşaması**

Risk değerlendirme aşaması, geleneksel denetim yaklaşımında yer alan planlama aşamasının da sürece dâhil olduğu evredir. Yani denetim planlaması bu evrede gerçekleştirilir. Denetçi ayrıca çeşitli risk değerlendirme prosedürlerini uygulayarak risk türleri ve risk kaynakları hakkında bir fikir sahibi olur. Denetçi, denetimi planlamaya ve riskleri tanımlamaya ek olarak işletmenin iç kontrol sistemi hakkında da bir görüş belirler. Denetçinin iç kontrol sistemini tanıması, kontrol riskinin değerlenmesi ve toplanacak kanıt tutarı ile kapsamının belirlenmesi açısından büyük önem taşır. Etkin bir iç kontrol sistemi finansal tablolarda yanlışlık olma ihtimalini azaltan bir unsurdur (Elder, 2010: 261).

Denetim planını uygun risk değerlemeleri ile birlikte yürütmek finansal tablolarda yanlışlıkların ortaya çıkarılmasında denetçiye daha etkili bir güvence sunmakta ve denetim en etkili şekilde ve düşük maliyetle gerçekleştirilebilmektedir (Koutoupis ve Tsamis, 2008). Yüksek riskli alanlara odaklanılmasını sağlayan etkili bir risk değerlemesi denetim planının yeterli olarak görülmesi için bir gerekliliktir.

Risk değerlemesi riskin tanımlanması ve analiz edilmesi çalışmasıdır. Riskin tanımlanması, teknolojik gelişmeler, rekabet ortamı, ekonomik değişmeler gibi dış faktörler ile personel kalitesi, işletme faaliyetlerinin yapısı, bilgi sistem süreçlerinin özellikleri gibi iç faktörleri kapsar. Risk analizi ise önemli risklerin tahmin edilmesi, riskin oluşma ihtimali ve etkisinin değerlendirilmesi ve riskin yönetilmesi anlamına gelir (COSO, 2004).[23]

Risk değerlendirme aşamasındaki adımlar aşağıdaki şekilde açıklanabilir:

- İşin Alınması ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması
- Denetimin Planlanması
- Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi
- Risk Faktörlerinin Tespiti ve İç Kontrol Sisteminin Tanınması

[23] *COSO: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Tahrif Edilmiş Mali Raporlama Komisyonu İçin Sponsor Kuruluşlar Komitesi).*

**İşin Alınması ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması**

Risk değerleme aşamasında denetçinin öncelikli olarak işletme hakkında bilgi edinmesi gerekir. Denetçi özellikle işletmenin ticari ve stratejik amaçlarını belirleyerek hedeflenen amaçlarla ilgili önemli risk faktörlerini anlamaya çalışır ve yönetimi de riskleri tanımlaması hususunda teşvik eder. Bu adımdan elde edilen çıktı üst yönetimin de desteğiyle belirlenen risklerdir (Koutuopis; Tsamis, 2008: 117). Girişimci risk yönetim çatısının 2004'te kabul ettiği tanıma göre risk, bir örgütün amaçlarına ulaşmasını engelleyen herhangi bir olaydır (COSO, 2004).

Denetim şirketleri, hile, yolsuzluk gibi konular nedeniyle kötü şekilde ün salmış işletmelerle çalışmak istemezler. Bu nedenle denetim şirketleri denetim sözleşmesini imzalamadan önce işletmenin geçmişini, niteliklerini yönetici, çalışan ve ana hissedarlar bağlamında araştırırlar. Denetçiler ticari risk olarak da ifade edilen iş hayatına ilişkin risklerin tespitinde kullanılmak üzere, denetlenecek işletmenin finansal üstünlüklerini ve kredi notunu da bilmek isterler. Denetlenen bir şirketin iflas etmesi sonucu, mahkemeye taşınan davalarda denetçi de savunma yapmak durumunda kalabilir. Bu nedenle denetim firmalarının bazıları yüksek ticari risk sahibi şirketlerin denetimini üstlenmekten kaçınırlar (Whittington ve Pany, 1995: 144-145). Yüksek risk barındıran şirketlere yazılım teknoloji şirketleri ya da sağlık ve kaza sigortası şirketleri örnek gösterilebilir (Elder, 2012: 211). Daha fazla denetim yöntemi kullanarak yüksek risk seviyesini dengelemek isteyen denetim şirketleri de vardır (Whittington ve Pany ve Pany, 1995: 144-145).

**Denetimin Planlanması**

İşin alınması ve denetim sözleşmesinin düzenlenmesinin ardından denetçi bir denetim planı hazırlar. Risk değerlemesinin ve planlama sürecinin amacı, kaynakları dağıtmak amacıyla yıllık denetim planı geliştirme olmalıdır. Uzun dönemli denetim planı, merkez bölümler, şubeler ve bağlı kuruluşları içeren tüm potansiyel denetim alanlarını kapsamalıdır. İşletme birimlerinin büyüklüğü, denetimin karmaşıklığı, denetlenebilir alanların ve bağlı kuruluş çevrelerinin özgünlüğü gibi risk faktörleri de düşünülmelidir. Risk faktörleri tespit edilirken yeni faaliyetler mevcut faaliyetlerden daha riskli olarak göz önüne alınmalıdır. Önemli işlemler ise daha önemsiz işlemlerden daha riskli olarak düşünülmelidir (Koutoupis ve Tsamis, 2008: 123).

Planlama sadece denetim öncesi yapılan bir çalışma değil denetim boyunca süreklilik arz eden bir süreçtir. Risk tabanlı denetimin öngördüğü şekilde denetçi riskli alanları belirlemek ve o alanlara daha fazla yoğunlaşmak ister. Planlama aşaması da denetimde bir çalışma taslağı olduğuna göre planlamanın temel amacı denetim sözleşmesini uygulama, denetim riskini kabul edilebilir düzeye indirmenin yollarını arama ve bunu bir çerçeve şeklinde sunma olarak ifade edilebilir.

Denetim planının hazırlanması için öncelikle denetim stratejisi oluşturulması gerekir. Denetim stratejisi, denetim çalışması ile ilgili daha genel bir çerçeve sunarken, denetim planı daha ayrıntılı bir analizi gerektirir. Bir bütün olarak denetim stratejisi, denetim sözleşmesinin özelliklerini, raporlama hedeflerini, anlamlı unsurları, anlamlı değişiklik ve gelişmeleri, denetimde kullanılacak kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını içerir (Bozkurt, 2011: 196).

**Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi**

Denetim stratejisi genel hatları ile oluşturulduktan sonra, denetim planlaması ve uygulamasının temel unsurlarından birisi olan önemlilik düzeyinin belirlenmesi aşamasına geçilir. Önemlilik düzeyinin belirlenmesi risk değerleme çalışması ile yakından ilişkilidir. Denetim çalışmalarında denetim riski sıfıra indirilemez. Denetçi kabul edilebilir denetim riski seviyesini belirleyerek finansal tablolarla ilgili uygun olmayan bir görüş ortaya koyma riskini kabul eder. Finansal tablolara etkisi düşük olarak değerlendirilen yanlışlıklar denetim çalışmasında göz ardı edilir. Denetçilerin temel amacı, finansal tablolardaki bütün yanlışlıkları ortaya çıkarmak değildir. Bu nedenle denetçiler yalnızca önemli yanlışlıklara odaklanırlar. Denetçiler tablo kullanıcılarının kararlarını etkilemeyecek düzeydeki yanlışlıkları göz ardı etmek konusunda mesleki yargılarını kullanabilirler.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu önemliliği, görmezden gelinmesi ya da yanlış ifade edilmesi sonucu, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyen unsur olarak açıklar (IASB, 2001). Diğer detaylarla birlikte, finansal raporlara güvenen mantıklı bir kullanıcının yargısı, ilgili unsurun rapora dâhil edilmesi ya da doğrulanması ile değişiyorsa veya ondan etkileniyorsa o unsur

önemlidir (FASB, 1980). Denetim Standartları'nda ise görmezden gelinmesi, yanlış ifade edilmesi veya ortaya çıkarılmaması durumunda finansal rapor kullanıcılarının kararları, sınırlı olan kaynakların dağıtımıyla ilgili ters yönlü etkileniyorsa o bilgi önemli kabul edilir (AUS 306.03). Denetçiler denetimin başlangıç seviyesinde önemlilik tutarını belirlemek için belirli kıstaslar kullanırlar. Çoğunlukla tercih edilen yol, ilgili finansal tablo unsurları için belirli bir yüzde uygulamaktır. Bu unsurlardan en çok kullanılan kalem ise işletme ilgilileri için önemli bir gösterge olmasından dolayı, vergi öncesi kâr tutarıdır (Bozkurt, 1998: 100).

Bir araya geldiklerinde önemli hale gelen, ayrı ayrı değerlendirildiklerinde ise toplam önemlilik düzeyinin altında kalan yanlışlıklar da olabilir. Bu yanlışlıklar önemlilik düzeyinin altında kaldıkları için denetçi tarafından dikkate alınmazlar ve finansal tablolarda önemli bir yanlışlık oluşsa bile tespit edilemez. Denetçiler belirlenen önemlilik düzeyinin altında bir önemlilik seviyesi daha oluştururlar ve bir önceki belirleme ile ortaya çıkartılamayan yanlışlıklara odaklanırlar. Önemlilik seviyesinin altında belirlenen yeni önemlilik seviyesine performans önemliliği denir.

Denetimin sadece, münferit olarak önemli yanlışlıkları tespit edecek şekilde planlanması, münferit olarak önemli olmayan yanlışlıkların toplu olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine sebep olabileceği gerçeğinin göz ardı edilmesine yol açar ve tespit edilmemiş muhtemel yanlışlıklar için hiçbir pay bırakmaz. Performans önemliliği (bir veya birden fazla tutar olarak tanımlanan), düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir düşük seviyeye indirmek amacıyla belirlenir. Benzer şekilde, belirli bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklama için belirlenen önemlilik düzeyine ilişkin performans önemliliği, ilgili işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamadaki düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının bunlara ilişkin önemlilik düzeyini aşması ihtimalini uygun bir düşük seviyeye indirmek amacıyla belirlenir. Performans önemliliğinin belirlenmesi basit bir mekanik hesaplama değildir ve mesleki muhakemenin kullanılmasını içerir. Performans önemliliği, denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması sırasında güncellediği işletmeye ilişkin anlayışından, geçmiş denetimlerde belirlenen yanlışlıkların nitelik ve boyutundan, dolayısıyla denetçinin mevcut dönemdeki yanlışlıklara ilişkin beklentilerinden etkilenir (BDS 320.A13).

Denetçi, finansal tablolardaki bilgi yanlışlığının hem nitel olarak hem de tutar olarak önemliliğini değerlendirir. Bir işletme için önemli sayılan bir tutar diğer bir işletme için ufak bir rakam olabilir ya da bir hesap kalemi stratejik öneminden dolayı nitel olarak daha önemli kabul edilebilir. Önemlilik seviyesi denetçilerin kabul edeceği hata seviyesinin bir ifadesidir ve finansal tablo düzeyinde veya hesap kalanı düzeyinde hesaplanabilir. Örneğin denetçi net satışların %1'ini veya faaliyet kârının %5'ini önemlilik düzeyi olarak değerleyebilir ve bu değerlemeye bağlı olarak toplayacağı kanıt tutarını belirleyebilir. Denetçi kabul edilebilir hata seviyesinin yani önemlilik seviyesinin daha düşük olmasını isterse eşik değer olarak daha düşük bir tutar tespit eder ve daha çok sayıda kanıt toplamaya yönelir (Kepekçi, 2000: 37-38).

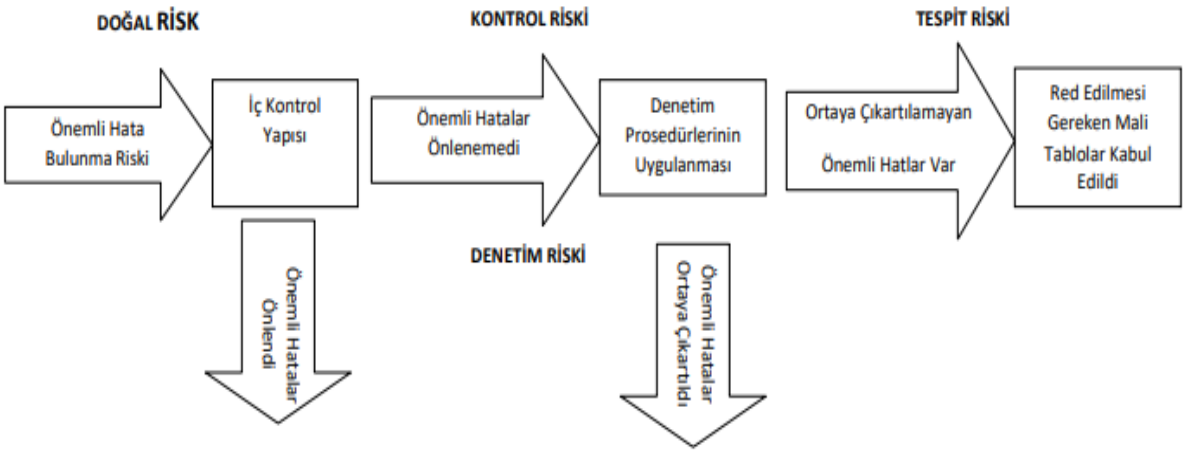
Denetim çalışmasından beklenen kesinlik ve kabul edilebilir denetim riski ile belirlenen önemlilik düzeyi arasında zıt yönlü bir ilişki vardır. Risk ile toplanacak denetim kanıtı arasında da aynı yönlü bir ilişki olduğu düşünülürse belirlenen önemlilik seviyesi ile toplanacak denetim kanıtı arasındaki ilişki de zıt yönlü olarak ifade edilebilir. Denetçi yüksek riskli alanlarda daha çok kesinlik istediği için önemlilik seviyesini de düşük belirleyerek çok sayıda kanıt toplama yoluna gider.

Önemlilik seviyesinin belirlenmesi mesleki yargı gerektirdiği ve standartlara bağlanmadığı için daha sübjektif bir aşamadır. Denetçiler üzerindeki sorumluluk baskısı, önemlilikle ilgili mesleki yargılarda tutuculuk seviyesini, verilen kararların değişkenliğini ve önemlilik tespitinde gösterilen çabayı etkiler. Yüksek sorumluluk baskısı altındaki denetçiler, önemlilik yargılarında daha tutucu ve kararlarında daha az değişken davranırlar, görevlerine daha çok zaman ayırarak yargılarına dayalı olarak daha uzun açıklama yapma gereği hissederler (Dezoort ve diğerleri, 2006).

Denetçiler önemlilik yargısını, hem finansal tablo düzeyinde hem de hesap kalanı düzeyinde kullanırlar. Denetçiler, hesap kalanları için önemlilik düzeyini belirlerken, hesap kalanının önemliliği ile finansal tabloların önemliliği arasındaki ilişkiyi de dikkate almalıdırlar. Bir hesap kalanı için önemsiz görünen bir hata, finansal tablonun bütününe bakıldığında önemli bir hata olabilir (Kepekçi, 2000: 38).

**Risk Faktörlerinin Tespiti ve İç kontrol Sisteminin Tanınması**

Denetçi önemlilik seviyesini belirledikten sonra risk türlerini ve riskin kaynaklarını belirler, çeşitli prosedürler uygulayarak anlamlı riskleri tespit eder. Şekil 2, denetim riski ve alt unsurları arasındaki ilişkiyi göstermektedir:




**Şekil 1:** Denetim Riski Faktörleri Kaynak: Bozkurt, 1998, s: 110

Denetimde müşteriden, faaliyet konusundan veya işlemin özelliğinden kaynaklanan, finansal tablolarda yer alması muhtemel olan önemli hatalar doğal risk olarak açıklanmaktadır. İşletmelerde yapılabilecek hatalara bağlı olarak her zaman önemli hata olasılığı bulunmakta ve doğal risk ortaya çıkmaktadır.

İşletmeler olabilecek hata ve düzensizlikleri önlemek, bu mümkün değil ise ortaya çıkartabilmek amacıyla iç kontrol yapıları oluşturmaktadırlar. İç kontrol yapısı oluşturmanın amacı doğal riski azaltmaktır. İç kontrol yapıları %100 başarı getiren bir yapıda olamadıkları için hata olasılığı kısmen de olsa devam etmektedir. İç kontrol sistemi tarafından önlenemeyen hatalar denetçi açısından kontrol riskini oluşturmaktadır. İşletmelerde iç kontrol yapısı güçlendikçe ve iç kontrol yapılarının başarı düzeyleri arttıkça, finansal tablolarda hata ve düzensizliklerin bulunma olasılığı azalmakta ve kontrol riski düşmektedir.

Hataların iç kontrol yapısı ile ortaya çıkartılamaması veya önlenememesi durumunda mevcut hataları tespit etmek denetçinin görevi olmaktadır. Denetçi iç kontrol yapısının getirdiği önlemlerden sızarak finansal tablolara yansıyan önemli hataları bulabilmek amacıyla çeşitli denetim prosedürleri uygulamaktadır. Denetçi denetim prosedürlerini uygulayarak tüm önemli hataları ortaya çıkartamayabilir. Denetçinin mevcut olan bazı hataları bulmakta başarısız olması durumunda ortaya çıkan risk, tespit riski veya ortaya çıkarma riski olarak tanımlanmaktadır.

Denetim çalışması sonucunda denetçinin çeşitli denetim prosedürleri ile tespit edemediği önemli hatalar finansal tablolara yansımakta ve denetçi önemli hatalara rağmen finansal tablolar hakkında olumlu görüş belirtmektedir. Denetçinin önemli hatalar içeren finansal tablolarla ilgili olumlu görüş belirtmesi, doğal risk, kontrol riski ve tespit riskinin birleşiminden oluşan denetim riskini ortaya çıkarmaktadır.

Denetçi finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine bir dayanak oluşturmak amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini uygular. Risk değerlendirme prosedürleri aşağıdakileri içerir (BDS 315.06):

(a) Yönetimin, -varsa- iç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin ve denetçinin muhakemesine göre hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesinde yardımcı olabilecek bilgiye sahip olan işletme içindeki diğer kişilerin sorgulanması,

(b) Analitik prosedürler

(c) Gözlem ve tetkik

Denetçinin sorgulamalar yoluyla elde ettiği bilgilerin büyük bir bölümü, yönetimden ve finansal raporlamadan sorumlu olanlardan elde edilir. Denetçi, -varsa- iç denetim fonksiyonunun ve işletmedeki diğer kişilerin sorgulanması yoluyla da bilgi elde edebilir. Denetçi ayrıca işletmedeki diğer kişileri ve farklı yetki seviyesindeki diğer çalışanları sorgulamak suretiyle "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesinde kullanabileceği bilgileri elde edebilir veya farklı bir bakış açısı yakalayabilir (BDS 315.A6-A7).

Denetçinin risk değerlemesinde kullanılmak üzere bilgi sağladığı diğer bir prosedür, işletme içerisinde yapacağı gözlem ve incelemedir. Gözlem ve inceleme, işletme yönetimi ve diğer kişiler hakkındaki soruşturmaları destekleyerek, işletme, faaliyet koşulları ve işletmenin çevresiyle olan ilişkiler hakkında bilgi sağlar. Gözlem ve incelemeye genellikle;

- İşletmenin işlem ve faaliyetlerinin gözlemlenmesi,
- İşletme planı ve stratejileri gibi belgelerin, kayıtların ve iç kontrol rehberinin incelenmesi,
- İşletme yönetimi tarafından hazırlanan ara dönem finansal tablolar ve raporlar ile yönetimden sorumlu kişilerin toplantı tutanaklarının okunması,
- İşletmenin üretim tesisleri ve müştemilatının ziyaret edilmesi,
- Finansal raporlamayla ilgili elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerin ayrıntılı olarak izlenmesi hususları da dâhildir.

Denetçilerin risk değerlemesinde kullandığı bir diğer yöntem olan analitik inceleme ise; finansal tablolar ile banka hakkında edinilen bilgilerin tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesinde, finansal tablolarda yer alan bilgi ve açıklamaların karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesi çalışmasıdır. Bu denetim tekniğinin amacı, denetim görüşü için kanıt toplamak, veriler arasında anlamlı ilişkiler olduğunu doğrulamak ve bunlar arasında doğal kabul edilmeyecek sapmaları bulup ortaya çıkarmaktır.[24]

Finansal raporlama ve bağımsız denetime etkisi olan faktörleri tespit etmeye yardımcı olan analitik inceleme teknikleri, bir risk değerlendirme aracı olarak kullanılırken, bağımsız denetçi öncelikle makul olarak var olabilecek ilişkiler hakkında beklentiler geliştirir. Bu beklentiler, kayıtlı rakamlarla karşılaştırıldığında ortaya çıkan farklar, önemli yanlışlık riski olduğuna işaret eder. Bağımsız denetçi, önemli yanlışlık içerme riski hakkında yargıya ulaşmada, bu analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarını toplanan diğer bilgilerle birlikte dikkate alır[25].

Denetçinin belirleyeceği önemli yanlışlık riskleri finansal tablo düzeyinde veya işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için yönetim beyanı seviyesinde olabilir (BDS 315.25). Finansal tabloların bir bütün olarak önemli bir yanlışlık içerip içermediğine yönelik olarak yapılacak bir değerlendirme; bağımsız denetçi tarafından, işletme içerisinde önemli görevler üstlenen personelin bilgi, yetenek ve tecrübe düzeylerinin araştırılmasını, bağımsız denetim sırasında uzman kullanılması gerekip gerekmediğine karar verilmesini, uygun gözetim düzeyinin belirlenmesini ve işletmenin sürekliliği ile ilgili olarak önemli şüphe uyandıran olay ve koşulların bulunup bulunmadığına ilişkin bir değerlendirme yapılmasını da içerir.

Bağımsız denetçi tarafından, işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları düzeyinde önemli bir yanlışlık bulunma riskinin dikkate alınması oldukça önemlidir. Bu tür hususlar, bağımsız denetimin başlangıç aşamasında iken kullanılması gereken ilave bağımsız denetim tekniklerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesine doğrudan katkı sağlar. Denetçi kabul edilebilir denetim riski seviyesini de dikkate alarak gerekli alanlar için uygun kanıtları toplar ve bir bütün olarak finansal tablo üzerinde görüş oluşturur.

Denetçinin risk değerlendirme aşamasında yapacağı bir diğer çalışma ise denetlenecek olan işletmenin iç kontrol sistemini tanımaktır. İç kontrol sistemi mevcut çerçeveye uyumlu tabloların hazırlanması için yönetim tarafından tasarlanan süreç ve prosedürlerdir. Denetçi, işletmenin iç kontrol

---

[24] *BDDK, Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, 1 Kasım 2006, sayı: 26333, Md.33.*

[25] *SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, Md.4*

sistemini inceleyerek tasarlanan kontrollerin önemli yanlışlıkları azaltıp azaltmadığına karar verir ve elde ettiği sonuca göre ek denetim prosedürlerini tasarlar.

Denetçi, iç kontrol sistemini inceleyerek işletmenin mali tabloları hakkında bir fikir sahibi olmaktadır. İç kontrol sisteminin incelenmesi, sistemin zayıf yönlerinin olduğu kadar güçlü yönlerinin de ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır. Bir denetim programının hazırlanması; kullanılan denetim prosedürlerinin kısaltılması veya yaygınlaştırılması bakımından, iç kontrol bulgularına bağlı olmaktadır (Çömlekçi, 1980: 41). Denetçi, işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bir kanaat oluşturarak denetim programında kısıtlamaya gitmekte veya yetersiz iç kontrol sisteminden dolayı denetimde tetkik alanını yaygınlaştırma yolunu tercih etmektedir (Çömlekçi, 1980: 45-46).

Denetçi tüm bu aşamalardan sonra, yaptığı incelemeleri gözden geçirecek, finansal tablo düzeyinde veya işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık risklerini toplu olarak değerlendirir ve değerlendirdiği risklere karşılık olarak denetim çalışmasını devam ettirir. Risklerin ortaya çıkarılmasından sonraki adım ilgili risklere ilişkin olarak kanıtların toplanması ve değerlendirilmesidir.

**Riske Karşılık Verme Aşaması**

Riske karşılık verme aşaması geleneksel denetim yaklaşımında yer alan denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesi aşamalarının sürece dâhil olduğu evredir. Denetçinin amacı, değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" risklerine karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir (BDS 330.03). Denetçi topladığı kanıtlar neticesinde denetim görüşünü oluşturur. Önemli yanlışlık risklerine verilen karşılık, değerlenen riskler dikkate alınarak toplanan kanıttır.

**Denetim Kanıtları**

Denetçinin amacı, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır. Denetim kanıtı, denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri içerir (BDS 500.04-05). Finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda denetçiyi ikna etmeye yarayan her türlü araca denetim kanıtı denir (Bozkurt, 1998: 53).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları içerisinde yer alan çalışma alanı Standartları'nın üçüncüsü, denetçinin, görüşüne mantıklı bir temel oluşturabilmesi için, çeşitli denetim teknikleri aracılığı ile yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplaması gerektiğini belirtir. Bu standarda bağlı olarak kanıt ile ilgili şu çıkarımlarda bulunulabilir (Bozkurt, 1998: 53):

- Denetçi, görüşünü mantıklı bir temele oturtmak durumundadır,
- Denetçinin bu temeli sağlayabilmesi için her işletme iddiası ile ilgili olarak kanıt toplaması gerekir,
- Kanıtlar çeşitli denetim teknikleri yardımı ile elde edilir,
- Toplanan kanıtlar yeterli sayıda ve güvenilirlikte olmalıdır.

Denetçiler, denetim çalışmalarında işletme ile ilgili tüm bilgilere ulaşmayı beklemezler. Uluslararası Denetim Standartları'nda yer alan açıklayıcı ifadelerde denetim kanıtı, yapısı gereği kümülatif olarak açıklanır. Denetim kanıtının kümülatif olması denetim boyunca çalıştırılan denetim yöntemlerinden elde edilen bilgileri içeren yapıda olmasıdır. Daha önceki denetimler veya müşteri kabulünü ve devamlılığını sağlamak için kullanılan kalite kontrol yöntemleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgiler de kanıt niteliği taşır (Gray ve Manson, 2008: 222).

Denetçinin denetim kanıtlarında aradığı temel nitelikler yeterlilik ve uygunluktur. Yeterlilik denetim kanıtının sayısı ile ilgili iken, uygunluk kanıtın kalitesinin bir ölçüsüdür. Denetçinin denetim amaçlarını karşılayacak miktarda kanıt toplaması gerekir ve toplanan kanıt sayısını belirleyen temel

faktör kanıtların sağladığı güven derecesidir (Gray ve Manson, 2008: 223). Yüksek düzeyde güven sağlayan kanıtlar az sayıda olsa dahi yeterli sayılabilir.

Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir. Yeterlilik, denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesinden (değerlendirilmiş riskler arttıkça muhtemelen daha fazla denetim kanıtı gerekecektir) ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden (denetim kanıtının kalitesi arttıkça daha az denetim kanıtı gerekebilir) etkilenir. Ancak daha fazla denetim kanıtının elde edilmesi, denetim kanıtının düşük olan kalitesini telafi etmeyebilir (BDS 500.A4).

Denetçi toplanması gereken kanıt sayısına birtakım faktörleri değerlendirerek karar verir. İncelenecek kalemin önemlilik derecesi, incelenecek kalemin risk derecesi ve kanıt toplamanın maliyeti kanıt sayısı belirlenirken değerlendirilen faktörlere örnek gösterilebilir. Finansal tablo kullanıcısının kararını etkileyen faktörler önemli kabul edilir ve net satışlar, vergi öncesi kâr gibi kalemlerin belirli bir yüzdesi alınarak önemlilik düzeyi hesaplanır. İlgili kalemin belirlenen yüzdesinin üzerinde kalan tutarlar denetçi tarafından önemli olarak değerlendirilir ve bu kalemlere daha çok yoğunlaşılır. Önemlilik derecesine bağlı olarak toplanacak kanıt sayısı da artar (Kepekçi, 2000: 91-92).

Denetim riski, finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlıklar olduğu halde denetçinin olumlu görüş belirtme olasılığıdır. Finansal tablolarda risk bir belirsizliğin ifadesidir ve bu belirsizliği ortadan kaldırmak için de daha fazla delile ihtiyaç vardır. Bu nedenle denetçi risk seviyesi yüksek olarak değerlendirilen kalemlere ilişkin olarak daha fazla denetim kanıtı toplamaya yönelir. Denetlenecek kalemin risk seviyesi ile toplanacak denetim kanıtı arasında doğru yönlü bir ilişki vardır.

Denetçi, denetim çalışmasını sürdürürken ekonomik koşulları da dikkate almak zorundadır. Denetçi, makul süre içinde uygun maliyet koşulları altında yeterli sayıda kanıt elde etmelidir. Kanıtı elde etmenin maliyeti ile kanıtın denetime yararı karşılaştırılmalı ve mesleki yargı doğrultusunda ilgili kanıtın toplanıp toplanmayacağına karar verilmelidir. Denetçi, elde edilmesi zorunlu olan kanıtların, yüksek maliyetlerini dikkate alarak, toplanmasından vazgeçmemelidir. Denetim kanıtı toplanmasının ardından finansal tabloların sunumu ile ilgili bir şüphe devam ediyorsa kanıt toplamaya devam edilmeli aksi halde olumsuz görüş veya şartlı görüş bildirilmelidir (Kepekçi, 2000: 92).

Uygunluk ise denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir ifadeyle uygunluk, denetçi görüşünün temelini oluşturan sonuçların desteklenmesinde denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır (BDS 500.05). Toplanan kanıt mevcut konu ve kanıtlanmak istenen yönetim iddiaları ile ilgili olmalı ve denetçinin güvenebileceği nitelikte olmalıdır (Gray ve Manson, 2008: 223). Toplanan kanıtların güvenilirliğini etkileyen unsurlar ise şunlardır (Bozkurt, 1998: 57; Kepekçi, 2000: 90) :

- Kanıtın ilgili olması
- Kanıtın kaynağı
- Kanıtın zamanlılığı
- Kanıtın objektifliği

Kanıtın İlgili Olması: Elde edilen kanıt, amaçlanan denetim hedefi ile doğrudan ilgili olmalıdır. Bir kanıtın işletme iddiası ile ilişki derecesi arttıkça kanıtın güvenilirlik seviyesi de artar (Bozkurt, 1998: 57). Örneğin stok sayımını test etmek stok miktarını belirlemek konusunda, ilgili bir kanıttır. Amaç stokların mülkiyetinin işletmeye ait olup olmadığını ve maliyetini belirlemek ise; stok sayımını test etmek, ilgili bir kanıt olmaz (Kepekçi, 2000: 90).

Kanıtın kaynağı: Denetçi kanıt toplarken kanıtın kaynağı olan kişiden etkilenmeyecek kanıtları toplamaya çaba göstermelidir (Kepekçi, 2000: 90). Denetlenen işletmeden bağımsız bir kaynaktan, etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmeden, çeşitli denetim teknikleri kullanılarak denetçi tarafından doğrudan elde edilen kanıtlar; işletme içinden, zayıf iç kontrol sistemine sahip işletmeden, muhasebe ortamından elde edilen kanıtlara oranla daha güvenilirdir. Bazı durumlarda denetçinin uzmanlık bilgisindeki yetersizliğe bağlı olarak kendisinin elde ettiği kanıtlar yanıltıcı olabilir. Denetçinin yetersiz olduğu alanlarda bir uzman yardımıyla topladığı kanıt daha güvenilirdir (Bozkurt, 1998: 58).

Kanıtın zamanlılığı: Kanıtın zaman açısından uygunluğu, özellikle dönen varlıkların, kısa vadeli borçların ve gelir tablosu kalemlerinin doğruluğunun belirlenmesinde önem taşır. Denetçi alış, satış, tahsil ve ödeme işlemlerinde bilanço tarihi itibariyle doğru hesap kesimi yapılıp yapılmadığıyla ilgilenir (Kepekçi, 2000: 91). Dönem içinde kanıt toplanması daha düşük maliyetli olmakla birlikte dönem sonunda veya dönemin kapanışından sonra elde edilen kanıtlar daha güvenilirdir (Bozkurt, 1998: 58).

Kanıtın objektifliği: Bir kanıtın incelenmesinde farklı denetçiler benzer görüşe ulaşıyorlarsa kanıtın objektif olduğu kabul edilir. Aynı kanıtı inceleyen iki denetçinin yorumlarının birbirinden farklı olması durumunda ise kanıt subjektiftir. Objektif kanıtlar subjektif kanıtlardan daha güvenilirdir. İşletme dışı bağımsız kişilerden elde edilen kanıtlar işletme içinden sağlanan kanıtlara oranla daha objektiftir. (Kepekçi, 2000: 91)

**Denetim Prosedürleri**

Denetçinin amacı finansal tabloların sunumunda önemli bir yanlışlık yapılıp yapılmadığı konusunda kanıt toplamak ve bir görüş ortaya koymaktır. Denetçi çeşitli yöntemler kullanarak kanıt toplamaktadır. Kanıt elde etmek amacıyla kullanılan bu yöntemlere denetim teknikleri, denetim tekniklerinin uygulamalarına ise denetim prosedürleri denmektedir (Kepekçi, 2000: 93). Denetim prosedürü, denetlenen işletmenin finansal tablolarının doğruluğuna ve güvenilirliğine kanaat getirebilmek amacıyla yapılacak faaliyetler ile bu faaliyetlerin uygulanması sırasında izlenecek yolların bütününü ifade etmektedir (Çömlekçi, 1980: 17). Denetim prosedürünün belirlenmesi aşamasında denetçi Denetim Standartları'nı uygulama imkânı bulur ve bu sayede denetim kalitesi şekillenir (Çömlekçi, 1980: 18).

Denetim prosedürünün niteliği, söz konusu denetim prosedürünün amacını (kontrol testi veya maddi doğrulama prosedürü) ve türünü (tetkik, gözlem, sorgulama, teyit etme, yeniden hesaplama, yeniden uygulama veya analitik prosedür) ifade eder. Denetim prosedürlerinin niteliği, değerlendirilmiş risklere karşılık verilmesinde en önemli unsurdur. (BDS 330.A5). Tablo 1, denetim prosedürü türleri ve ilgili örnekleri göstermektedir:

| **Denetim Prosedürleri** | **Örnek** |
|---|---|
| **Fiziksel Kanıtlar** | |
| Fiziksel Kontrol-Varlıkların fiziki durumlarını inceleme | Demirbaş ve teçhizatın fiziki varlıklarını inceleme |
| Gözlem-İşletme faaliyetlerini inceleme | İşletmenin stok alım yöntemlerini gözlemleme |
| **Üçüncü Taraf Açıklamaları** | |
| Doğrulama- Finansal tabloları etkileyen özellikli bir unsur hakkında borç ve kredi verenler ile diğer ilişkili taraflardan bilgi sağlama ve bunları değerlendirme | Ticari alacakların veya ticari borçların varlığını tasdik etme |
| **Belge Niteliğinde Kanıtlar** | |
| İz Sürme- Bir işlemi muhasebe kayıt süresince takip ederek işlem kayıtlarının eksiksiz olup olmadığını saptama | Satın alım raporlarındaki bilgiler ile yevmiye kayıtlarını karşılaştırma |
| Teyit etme- Geçmişe doğru iz sürme- İşlemin ilk oluşumundan itibaren destekleyici belgeleri izleyerek kayıtlı işlemin var olup olmadığını saptama | Yevmiye kayıtlarındaki satın alma işlemini fatura, raporlar, ödenen çekler gibi destekleyici kanıtlarla karşılaştırma |
| Teftiş etme- Bir belge veya kaydı adım adım inceleme ya da okuma. Test etme, gözden geçirme, okuma, tarama gibi terimler teftiş teknikleri için kullanılabilir | Borç anlaşmalarını okuma |
| Uzlaşma sağlama- Bağımsız olarak elde edilen | Büyük defterdeki mevduat kayıtları ile banka |

| | |
|---|---|
| fakat ilişkili olan kayıt setleri arasında uzlaşma sağlama | hesap durumunu uzlaştırma |
| **Hesaplamalar** | |
| Yeniden çalıştırma- İşletme faaliyetlerini tekrarlama. Bu tekrar yatay veya dikey toplamların kontrolünü veya çapraz kontrolü sağlamayı da içermektedir | Amortisman giderlerini yeniden hesaplama |
| **Veriler Arası İlişkiler** | |
| Analitik prosedürler- Finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki ilişkiyi inceleyerek elde edilen bilgileri değerlendirme | Denetim yılı için geçerli olan finansal oranları bir önceki denetim dönemindeki oranlarla karşılaştırma |
| **İşletme Açıklamaları** | |
| Sorgulamalar- Direkt olarak uygun işletme personeline yöneltilen sorular | İşletme kontrolörüne nakit fişleri ile ilgili görevler ayrılığı konusunda soru yöneltme |
| **Muhasebe Kayıtları** | |
| Karşılaştırmalar- Birbirinden farklı dâhili kayıtların tutarları arasında anlaşma sağlama | Ticari alacaklarda kontrol kayıtlarının toplam tutarlarını, ticari alacaklar yevmiye defteri kayıtları ile karşılaştırma |

**Tablo 1:** Denetim Prosedürü Türleri ve İlgili Örnekler

***Kaynak**: Whittington ve Pany ve Pany, 2001 s.148.*

Denetim prosedürünü oluşturan faaliyetler ve bu faaliyetlerin uygulanması sırasında takip edilecek yollar, Denetim Standartları'nda olduğu gibi, bütün denetimlerde geçerli olacak şekilde önceden belirlenemez. Her denetim kendine özgü şekillenir ve denetim faaliyetleri ile bunların uygulanış şekli denetlenen işletmenin yapısına, muhasebe ve iç denetim sistemine ve işletmenin diğer özel koşullarına bağlıdır. Kullanılan denetim prosedürleri de denetime konu olan işletmeler arasında farklılık gösterir (Çömlekçi, 1980: 18). Denetim prosedürleri finansal tablolarda yer alan yönetim iddiaları ile ilgili kanıt toplamak amacıyla gerçekleştirilir. Denetçi, önemli finansal tablo iddialarını dikkate alarak yeterli sayıda kanıt topladığı zaman denetim görüşünü oluşturmuş olur.

Denetçi finansal tabloların sunumu hakkında genel bir görüşe sahiptir. Denetçinin denetim kanıtları toplamasının sebebi, öyle olduğunu düşündüğü ve savunduğu genel görüşünü desteklemektir. Denetçi, her bir yönetim iddiasını, hesap bakiyeleri ve işlem sınıfları tabanında denetim amaçlarına çevirerek bu doğrultuda kanıt toplar ve finansal tablolar hakkındaki görüşünü oluşturur. Her bir kaleme ilişkin yönetim iddialarını karşılayan denetim amaçları belirlendikten sonra denetim çalışması yürütülür. Yönetim iddiaları, finansal tablolar hakkında denetim yaklaşımının oluşturulmasında etkin bir role sahiptir (Şirin, 2006: 26).

Denetim prosedürlerinin uygulanması konusunda mevcut standartlar bulunmamaktadır. Hangi prosedürün ne şekilde uygulanacağı, denetlenecek işletmenin yapısına bağlı olduğu kadar denetçinin konuyu ele alış biçimine de bağlıdır. Hangi denetim prosedürünün hangi denetim çalışmasına uygun olduğuna karar vermek ve güvenilir denetim kanıtları elde etmek mesleki bilgi ve yetenek gerektirir. Denetimde takip edilecek prosedürlerin amaç ve yapısını ise tecrübeyle kazanılacak olan mesleki yargı belirler (Çömlekçi, 1980: 19).

**Raporlama Aşaması**

Denetçi yönetim iddiaları doğrultusunda uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtını bir araya getirip değerlendirerek bir görüşe ulaşır. Bu aşamadan sonra yapılması gereken denetçi görüşünün, belirlenen çerçeveye uygun şekilde sunulmasıdır. Denetçi, işin alımından itibaren gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin neticesinde ulaştığı görüşünü gerekçeleriyle birlikte bir rapor halinde yönetime ve ilgili taraflara iletir.

Denetçi, finansal tabloların doğru şekilde sunumu konusunda uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtı topladığına kanaat getirirse finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını ve önemli belirsizliklerin tablolar üzerindeki etkisini değerlendirir. Denetçi tablolarda doğru ve adil bir bakış açısı sunulduğuna ikna olursa olumlu görüş bildirir. Denetçi, önemli belirsizliklerin finansal tabloları etkilemesi durumunda, bu belirsizliğin doğru ve adil bir bakış açısı sunmaya engel oluşturup oluşturmadığını değerlendirerek ya şartlı (sınırlı olumlu) görüş ya da olumsuz görüş bildirir. Denetim kanıtının yeterli olmaması durumunda ise denetçi, denetim kapsamındaki sınırlılıkların derecesini değerlendirir. Değerlendirme sonucuna bağlı olarak denetçi ya şartlı görüş bildirir ya da görüş bildirmekten kaçınma yoluna gider.

Bazı durumlarda finansal tablolar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nden sapma gösterebilir. Denetçi bu sapmanın gerekçelerini araştırmalıdır. Denetçi kendi araştırmalarına ek olarak yönetim açıklamalarını da değerlendirmek durumundadır. Denetçi, yönetim açıklamalarını yeterli bulmaz ise oluşan etkinin önemlilik düzeyini ve finansal tabloya yaygın olma düzeyini araştırır ve rapor kalitesinin tablolardaki yanlışlığı ve yetersizliği açıklamada yeterli olmasına göre şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirir.

Bağımsız denetimin çalışma süreci koşullara ve teknolojik ilerlemelere bağlı olarak zaman içerisinde şekillenmekte ve değişime uğramaktadır. Risk unsurunu sürecin merkezine alan denetim çalışması daha önceki denetim sürecini de kapsayacak şekilde farklılaşmaktadır. İşletmelerin kayıt yöntemlerinde meydana gelen farklılıklar denetim çalışmalarındaki bu değişimin temelini oluşturmaktadır.

**ÇALIŞMA SORULARI**

**1.** Denetlenen işletmenin faaliyetlerini sürdürürken kendisinden yüksek bir otorite tarafından belirlenen yöntem, kural ve düzenlemelere uygun hareket edip etmediğinin denetlenmesi aşağıdakilerden hangisidir?

**a)** Bağımsız denetim

**b)** Uygunluk denetimi

**c)** Finansal tablo denetimi

**d)** Faaliyet denetimi

**e)** Teftiş

**2.** Aşağıdakilerden hangisi denetimin planlama aşamasından beklenen fayda değildir?

**a)** Denetimin önemli alanlarına dikkatini yoğunlaştırması konusunda denetçiye yardımcı olmak,

**b)** Denetim riskini azaltmak

**c)** Muhtemel problemlerin zamanında belirlenmesi ve çözüme kavuşturulması konusunda denetçiye yardımcı olmak,

**d)** Denetimin etkin ve verimli biçimde yürütülmesi için denetimin düzgün biçimde düzenlenmesi ve idare edilmesi konusunda denetçiye yardımcı olmak,

**e)** Denetim ekibi üyelerinin, öngörülen risklere karşılık verecek uygun seviyede kabiliyet ve yeterlik sahibi kişilerden seçilmesi ve bu kişiler arasında uygun bir iş dağılımı yapılması konularında denetçiye yardımcı olmak,

**3.** İç kontrolün olmadığı varsayımı altında hesap sınıflarında bir yanlışlığın olma ihtimali riski nedir?

**a)** İç denetim riski

**b)** Sistematik risk

**c)** Doğal risk

**d)** İç kontrol riski

**e)** Sistematik olmayan risk

**4.** Aşağıdakilerden hangisi denetçi görüşlerinden değildir?

**a)** Olumsuz görüş

**b)** Olumlu görüş

**c)** Görüş bildirmekten kaçınma

**d)** Şartlı görüş

**e)** Şartsız görüş

**5.** Aşağıdakilerden hangisi denetim riski bileşenlerindendir?

**a)** Kontrol riski

**b)** Kontrol edememe riski

**c)** Sistematik risk

**d)** Sistematik olmayan risk

**e)** Kanıt riski

**6.** Denetçinin yürüttüğü denetim çalışmasında, denetlediği işletmenin borç anlaşmalarını okuması aşağıdaki denetim prosedürlerinden hangisi ile açıklanabilir?

**a)** Gözlem

**b)** Yeniden çalıştırma

**c)** İz sürme

**d)** Uzlaşma sağlama

**e)** Teftiş etme

**CEVAPLAR: 1**-b, **2**-b, **3**-c, **4**-e, **5**-a, **6-e**

## 3.2. BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEMELER

### 3.2.1. Türk Ticaret Kanunu'nun İlgili Hükümleri

**Genel Hükümler**

Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 397'nci maddesinde, anılan maddenin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetleneceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.

Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetlettirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir.

Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir.

TTK md. 398 kapsamında denetime tabi olacak şirketler Cumhurbaşkanınca belirlenir.

Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi;

- envanterin
- muhasebenin
- Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin
- riskin erken saptanması komitesi raporunun
- yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun

denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar.

Denetleme, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir.

**Dürüst resim ilkesi**

Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun TTK'nın 515'inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa sebeplerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır. Dürüst resim ilkesi, anonim şirketlerin finansal tablolarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, öz kaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde; şeffaf ve güvenilir olarak; gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarılmasını ifade eder.

**Riskin erken saptanması ve yönetimi**

Pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, bu sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Diğer şirketlerde bu komite denetçinin gerekli görüp bunu yönetim kuruluna yazılı olarak bildirmesi hâlinde derhâl kurulur ve ilk raporunu kurulmasını izleyen bir ayın sonunda verir.

Komite, yönetim kuruluna her iki ayda bir vereceği raporda durumu değerlendirir, varsa tehlikelere işaret eder, çareleri gösterir. Rapor denetçiye de yollanır.

Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için TTK'nın 378'inci maddesinde öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca belirlenir.

**Denetçi seçimi, görevden alma ve sözleşmenin feshi**

Denetçi, şirket genel kurulunca; topluluk denetçisi, ana şirketin genel kurulunca seçilir. Denetçinin, her faaliyet dönemi ve herhâlde görevini yerine getireceği faaliyet dönemi bitmeden seçilmesi şarttır. Seçimden sonra, yönetim kurulu, gecikmeksizin denetleme görevini hangi denetçiye verdiğini ticaret siciline tescil ettirir ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan eder. Konsolidasyona dâhil olan ana şirketin finansal tablolarını denetlemek için seçilen denetçi, başka bir denetçi seçilmediği takdirde, topluluk finansal tablolarının da denetçisi kabul edilir.

Denetçiden denetleme görevi, sadece aşağıda öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir.

Şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi;

a) Yönetim kurulunun,

b) Sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini oluşturan pay sahiplerinin,

istemi üzerine, ilgilileri ve seçilmiş denetçiyi dinleyerek, seçilmiş denetçinin şahsına ilişkin haklı bir sebebin gerektirmesi, özellikle de onun taraflı davrandığı yönünde bir kuşkunun varlığı hâlinde, başka bir denetçi atayabilir.

Görevden alma ve yeni denetçi atama davası, denetçinin seçiminin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilanından itibaren üç hafta içinde açılır. Azlığın bu davayı açabilmesi için, denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş, karşı oyunu tutanağa geçirtmiş ve seçimin yapıldığı genel kurul toplantısı tarihinden itibaren geriye doğru en az üç aydan beri, şirketin pay sahibi sıfatını taşıyor olması şarttır.

Faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememişse, denetçi, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine, dördüncü fıkrada gösterilen mahkemece atanır. Aynı hüküm, seçilen denetçinin görevi red veya sözleşmeyi feshetmesi, görevlendirme kararının iptal olunması, butlanı veya denetçinin kanuni sebeplerle veya diğer herhangi bir nedenle görevini yerine getirememesi veya görevini yapmaktan engellenmesi hâllerinde de uygulanır. Mahkemenin kararı kesindir. Kayyımlık görevi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından yürütülen şirketlerde faaliyet döneminin dördüncü ayına kadar denetçi seçilememiş olması halinde denetçi, şirket yönetim kurulunun teklifi üzerine Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun ilişkili olduğu Bakan tarafından atanır. Bakan bu yetkisini Fon Kuruluna devredebilir.

Denetçi denetleme sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Görüş yazısının içeriğine ilişkin fikir ayrılıkları ile denetlemenin şirketçe sınırlandırılmış olması veya görüş yazısı vermekten kaçınma haklı sebep sayılamaz. Denetçinin sözleşmeyi feshi yazılı ve gerekçeli olmalıdır. Denetçi fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları genel kurula sunmakla yükümlüdür. Denetçi fesih ihbarında bulunduğu takdirde, yönetim kurulu hemen, geçici bir denetçi seçer ve fesih ihbarını genel kurulun bilgisine, seçtiği denetçiyi de aynı kurulun onayına sunar.

**Denetçi olabilecekler**

Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi

olabilir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirketin denetçisi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,

b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,

c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmıysa,

ç) Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,

d) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,

e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,

f) (a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,

g) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa,

denetçi olamaz.

### 3.2.2. 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin (660 sayılı KHK) amacı;

- Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
- Bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak,
- Denetim standartlarını belirlemek,
- Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak

yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

660 sayılı KHK'da belirtilen görevleri yerine getirmek üzere kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkili Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Kurul; biri Başkan, biri İkinci Başkan olmak üzere Cumhurbaşkanı tarafından atanan dokuz üyeden oluşur.

### 3.2.3. Bağımsız Denetim Yönetmeliği

**Amaç:**

26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin amacı 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

**Tanımlar:**

Yönetmelikte geçen önemli tanımlar aşağıda verilmektedir.

Bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişilerdir.

Bağımsız denetim: Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır.

Bağımsız denetim ekibi: Belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapan bağımsız denetçilerden oluşan ekiptir.

Bağımsız denetim kuruluşu: Kurumca bağımsız denetim yapmakla yetkilendirilen ortakları yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketleridir.

Bağımsız denetim resmi sicili (Sicil): Kurum tarafından elektronik ortamda tutulan ve bağımsız denetim kuruluşları ile denetçilerin kayıtlarının izlendiği resmi sicildir.

Denetim ağı: Bağımsız denetim kuruluşlarının veya denetim üstlenen bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın; kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite kontrol politikalarını ve süreçlerini, ortak bir iş stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan iş birliğine yönelik yapılanmadır.

Denetimi üstlenen: Bağımsız denetim yapmak üzere denetlenen işletme ile sözleşme imzalayan bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçidir.

Kalite güvence sistemi: Bağımsız denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bağımsız denetime olan güvenini sağlamak amacıyla bağımsız denetim kuruluşu ya da bağımsız denetçi tarafından yapılan işin, belirlenen standart ve ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek üzere Kurum tarafından oluşturulan sistemdir.

Kalite kontrol sistemi: Bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetim üstlenen bağımsız denetçilerin, denetimde gerekli kaliteyi sağlamak amacıyla, Kurum düzenlemelerine uygun olarak bünyelerinde oluşturacakları sistemdir.

Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK): Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlardır. KGK'nın 25.03.2025 tarih ve 31203 sayılı kararı ile BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi olan tasarruf finansmanı şirketleri KAYİK kapsamına alınmıştır.

Kilit yönetici: Yönetim organı üyeleri dahil olmak üzere, şirketin faaliyetlerini plânlama, yönetme veya kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişilerdir.

Sorumlu denetçi: Belirli bir bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve bu denetime ait raporun denetimi üstlenenler adına imzalanmasına yetkili kılınan bağımsız denetçidir.

Türkiye Denetim Standartları (TDS): 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri ile sürdürülebilirlik denetimi dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite, yönetim ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemelerdir.

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS): Kurum tarafından yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardını ve farklı işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için Kurum tarafından belirlenen standartları ve bunlarla ilişkili diğer düzenlemelerdir.

Yönetim organı: Anonim şirketlerde yönetim kurulunu, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticiyi veya yöneticileri, limited şirketlerde müdürü veya müdürlerdir.

Bu Yönetmelikte geçen terimler TMS ve TDS'lerdeki anlamlarıyla kullanılmış olup bu Yönetmelikteki denetim ibaresi bağımsız denetimi, denetçi ibaresi bağımsız denetçileri, denetim kuruluşu ibaresi ise bağımsız denetim kuruluşlarını ifade etmektedir.

**Denetimin amacı, kapsamı, konusu[26]**

Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır. Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir. Denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar. Denetimin unsurlarını; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur.

Denetim; Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre denetlenmesi öngörülen finansal tablolar, yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistemler ile sair mevzuat uyarınca doğrudan veya dolaylı olarak denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi veya değerlendirilmesi öngörülen diğer hususlara ilişkin konuları kapsar.

**Yetkilendirme**

Denetim, sadece Kurumca yetkilendirilen denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yetkileri çerçevesinde gerçekleştirilir. Denetim kuruluşları ve denetçilerin yetkilerinin kullanımı,

---

[26] KGK tarafından hazırlanan "Sürdürülebilirlik Denetimi Yönetmeliği" 17.01.2025 tarihli ve 32785 sayılı Resmi Gazete'de ilan edilerek yürürlüğe girmiştir. Bu düzenleme ile özetle sürdürülebilirlik denetimine, sürdürülebilirlik alanında faaliyette bulunacak bağımsız denetim kuruluşlarına ve denetçilere ilişkin usul ve esaslar düzenlenmektir. Sürdürülebilirlik konusundaki diğer gelişmeler şu şekildedir:

- KGK tarafından Türkçe'ye çevrilen "TSRS 1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Hükümler" ve "TSRS 2 İklimle İlgili Açıklamalar" 29/12/2023 tarih ve 32414 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. TSRS 1 uyarınca sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar işletmenin genel amaçlı finansal raporlarının bir parçası olarak "TSRS Uyumlu Sürdürülebilirlik Raporu" başlıklı ayrı bir raporda sunulacaktır. Sürdürülebilirlik raporlarında yer alan bilgilerin güvenilirliğini sağlamak amacıyla KGK tarafından güvence denetim mekanizması zorunlu hale getirilmiştir.

- 29/12/2023 tarihli Resmi Gazete'de ilan edilen KGK Kararı ile hangi şirketlerin 01.01.2024 tarihinden itibaren zorunlu sürdürülebilirlik raporlamasına tabi olacağı açıklanmıştır.

yetkilendirmenin Kurum tarafından ilanıyla başlar. KAYİK'lerin ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kurumca belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından üstlenilir.

Başvuruları Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kurum) tarafından uygun görülen sermaye şirketlerine Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi, meslek mensuplarına ise Bağımsız Denetçi Belgesi verilir.

Diğer mevzuat hükümleri saklı kalmak kaydıyla, denetim kuruluşlarının devir, bölünme, birleşme, tür değişikliği işlemleri Kurum iznine tabidir.

**Uygulamalı mesleki eğitim**

Denetçi olmak isteyenlerin en az 3 yıl süreyle, finansal tablo denetimi dahil olmak üzere mesleki konularda denetim üstlenen bağımsız denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda uygulamalı eğitim almaları şarttır. 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik ve vergi denetimi hizmetlerinde geçen süreler ile aynı Kanunun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan kamu kurum ve kuruluşlarında denetim yetkisini haiz olanların, bu kamu kurum ve kuruluşlarında geçirdikleri süreler uygulamalı mesleki eğitim süresinden sayılır. En az on beş yıl mesleki tecrübeye sahip olanlarda uygulamalı mesleki eğitim şartı aranmaz.

**Bağımsız Denetim Resmi Sicili**

Denetim kuruluşlarına ve denetçilere ilişkin yetkilendirme, uyarı, idari para cezası, faaliyet izninin askıya alınması, iptali ve durdurma işlemleri Kurumca elektronik ortamda tutulan sicile kaydedilir ve güncel olarak kamuoyunun erişimine açık tutmak suretiyle ilan edilir. Yetkilendirme işlemleri, sicile kayıt ve Kurum internet sitesinde ilanla birlikte yürürlüğe girer. Kurum tarafından her denetim kuruluşuna ve denetçiye bir sicil numarası verilir. Faaliyet izni askıya alınanlar ve denetim faaliyeti durdurulanlar ile denetim faaliyetinde bulunmayacağını beyan edenler sicilde gayri faal olarak gösterilir. Sicile kayıtlı olmayanlar ile sicilde gayri faal olarak gösterilenler denetim faaliyetinde bulunamaz.

**Bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması**

Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirir. Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden ari olarak görüş açıklamasıdır. Şekilde bağımsızlık; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve gerçekleri değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibaını oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunda olup, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. İlave olarak, denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldırabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

Denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Bağımsızlığı zedeleyen veya ortadan kaldıran bazı durumlar şunlardır;

a) Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3'üncü dereceye kadar (3'üncü derece dahil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olması,

b) Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi,

c) Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturması, denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi,

ç) Bağımsızlığı zedeleyen diğer hallerin ortaya çıkması.

Bağımsızlığı tehdit eden hususların ortaya çıkması halinde bağımsızlığı koruyacak önlemler alınır. Alınan önlemlerin tehditleri bertaraf etmeye yetmediği anlaşıldığında bağımsızlığın zedelendiği ve ortadan kalktığı kabul edilir. Denetim kuruluşları veya denetçiler denetim faaliyetleri sırasında ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditleri, bunlara yönelik alınan önlemleri ve bu konuda yapılan tüm değerlendirmeleri yazılı olarak kayda almak ve saklamak zorundadır. Bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı haller Kuruma bildirilir ve Kurumdan onay alınmak suretiyle ilgili denetim sözleşmesi sonlandırılır.

Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.

**Reklam yasağı**

Denetim kuruluşları ve denetçiler doğrudan veya dolaylı olarak reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Ticaret unvanlarında, tabela veya basılı kâğıtlarında mesleki ve akademik unvanları dışında başka unvan veya sıfat kullanamazlar.

Ancak; denetim kuruluşları ve denetçiler, kurumsal tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya denetlenen işletmeler için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler ya da mesleki konularda seminer, konferans gibi toplantılar düzenleyebilirler veya eğitim verebilirler. Bu faaliyetleri yürütürken;

a) İşin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması,

b) İşin gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde kalınması,

c) Abartılmış hissî, sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin yaratılmaması,

ç) Yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan bekleyişler yaratılmaması,

d) Denetim kuruluşunun veya denetçinin diğer denetim kuruluşu veya denetçiyle karşılaştırılmaması,

gereklidir.

**Haksız rekabette bulunmama**

Denetim kuruluşları ve denetçiler, diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklı kalmak kaydıyla, denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde faaliyet gösteremezler.

Denetim kuruluşu ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler, Kurum tarafından izin verilen haller hariç olmak üzere, başka bir denetim kuruluşu ve denetim üstlenen bağımsız denetçi ile denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir denetlenen işletmenin aynı döneme ilişkin denetim hizmet talebini kabul edemezler.

**Sürekli eğitim**

Denetçiler, etik kurallara uygun ve yüksek kalitede hizmet sunabilmeleri amacıyla, sahip oldukları mesleki bilgi ve becerilerinin yeterli bir seviyede tutulmasını ve geliştirilmesini hedefleyen sürekli eğitime tabi tutulur. Sürekli eğitim yükümlülüğü denetçinin sicile tescil edildiği tarihi izleyen ikinci takvim yılının başından itibaren başlar. Yetkilendirildiği tarih ile tescil tarihi arasında iki yıl ve daha fazla süre bulunanlar için ilave yükümlülükler getirilebilir. Sürekli eğitim yükümlülüğünün

başlamasından itibaren, denetçilerin her yıl, yıllık ve üçer yıllık dönemler için Kurum tarafından öngörülen sürekli eğitim yükümlülüğüne ilişkin şartları karşılamaları zorunludur.

**Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar**

Denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler aşağıda belirtilen denetimleri üstlenemezler:

a) Türk Ticaret Kanunu uyarınca üstlenemeyecekleri denetimler.

b) Bağımsızlığı zedeleyecek denetimler.

c) Denetlenen işletmenin özelliğine göre denetim kadrosunun sayı, nitelik veya tecrübe bakımından yetersiz olduğu denetimler.

ç) Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile denetim çalışması yürüttükleri işletmelerin denetiminde görev alan denetçileri, son on yılda yedi yıl denetim çalışmasını yürüttükleri aynı işletmeye ilişkin denetimleri.

d) Sözleşme kabul süreçlerine ilişkin Kurum tarafından yapılan düzenlemelere aykırı denetimler.

e) Denetim kuruluşunun veya denetçinin mevcut iş yükü sebebiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesi mümkün olmayan denetimler.

Yukarıda (ç) bendinde geçen sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile bunların ilişkili olduğu denetim kuruluşu ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetimlerde geçirdikleri süreler topluca dikkate alınır. Çalıştığı denetim kuruluşuna veya denetim üstlenen bağımsız denetçiye bakılmaksızın, denetçinin aynı işletmenin denetiminde geçirdiği süreler birlikte dikkate alınır.

Denetçiler, denetçilik görevinden ayrılmalarından itibaren iki yıl geçmedikçe son iki yılda denetiminde bulunduğu işletmelerde ve bağlı ortaklıklarında kilit yönetici olarak görev alamazlar.

Denetçiler sadece bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi adına denetim yapabilirler. Ortak oldukları veya istihdam edildikleri denetim kuruluşuyla veya denetim üstlenen bağımsız denetçiyle ilişkileri sona ermedikçe; başka bir denetim kuruluşunda denetim faaliyetinde bulunamazlar ve ortak olamazlar, denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak faaliyette bulunamazlar veya bunlar tarafından üstlenilen denetimlerde görev alamazlar.

**Denetim ekipleri**

Denetim, işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilir. Denetim ekipleri, denetlenen işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ile tabi olduğu düzenlemelerin özelliği ve benzeri hususlar dikkate alınarak denetimi Kurum düzenlemelerine uygun bir şekilde gerçekleştirebilecek yetki, bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olan yeterli sayıda denetçiden oluşturulur. Ancak denetim ekipleri üç denetçiden az olamaz. Denetim ekiplerindeki sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenir. Yedek denetçiler yerini aldıklarının sorumluluklarını üstlenebilecek nitelikte olmalıdır. Denetime tabi işletmelerin özellikleri itibarıyla, Kurum tarafından farklı asgari denetçi ve yedek denetçi sayıları belirlenebilir.

Denetim ekipleri, denetimlerini sorumlu denetçinin gözetim ve idaresi altında gerçekleştirir. Denetim kuruluşları tarafından, denetçilere denetçi, kıdemli denetçi ve başdenetçi unvanları verilebilir. Denetçilikte altı yılını doldurmayanlara kıdemli denetçi ve on yılını doldurmayanlara başdenetçi unvanı verilemez. Denetim üstlenen bağımsız denetçi üstlendiği denetimlerin sorumlu denetçisidir.

**Denetim sözleşmesi**

Denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi ile denetlenen işletme arasında yazılı olarak düzenlenen denetim sözleşmesinin asgari olarak aşağıdaki hususları içermesi zorunludur:

a) Türk Ticaret Kanununun 397'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan sermaye şirketlerine ilişkin yapılacak denetimlerde sözleşmenin dayanağını teşkil eden genel kurul

kararı veya mahkeme kararının, genel kurul organı bulunmayan işletmelerde ise denetçi seçmeye yetkili organın kararının tarih ve sayısı,

b) Denetimin amacı, kapsamı ve dönemi ile varsa özel nedenleri,

c) Denetim konusu ve kıstası,

ç) Tarafların sorumlulukları,

d) Denetimin TDS'ye ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı hususuna yer veren hüküm,

e) Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin sağlanacağına yer veren hüküm,

f) Denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dahil olmak üzere isim ve unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücreti,

g) Sorumlu denetçi ve yedeğinin denetimi üstlenenler adına denetim raporunu imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin hüküm,

ğ) Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihi,

h) Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm,

ı) Denetlenen işletmenin, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetçiyi haberdar etmekle yükümlü olduğu,

i) Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine ilişkin hüküm.

Sözleşmede, denetim hizmeti dışında başka bir hizmet yapılması öngörülemez; denetim ücretinin ödenmesi denetim hizmeti dışında başka bir şarta bağlanamaz. Denetim sözleşmesi, Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin seçildiği hesap dönemi için, denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin seçiminden itibaren en geç 60 gün içinde yapılır. Bu süre içinde, denetimi üstlenenin yazılı ihtarına rağmen denetlenen işletme sözleşme yapmaktan kaçınırsa, denetimi üstlenen durumu izleyen 10 gün içinde Kuruma bildirir.

Denetimi üstlenenden denetleme görevi, sadece Türk Ticaret Kanununun 399'uncu maddesinin dördüncü fıkrasında öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi atanmışsa geri alınabilir. Denetimi üstlenenler, denetim sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Sözleşmenin feshedildiği ve gerekçeleri denetimi üstlenenler tarafından yazılı olarak 10 gün içerisinde Kuruma bildirilir.

Sözleşmenin feshedilmesi durumunda, denetimi üstlenenlerin çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan denetim kuruluşlarına ve denetim üstlenen bağımsız denetçilere teslim etmesi zorunludur.

**Denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğü**

Denetim faaliyeti sonucunda Kurumun belirlediği şekil ve esaslara göre denetim raporu düzenlenir. Bu rapor, görüş başlığı altında:

a) Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli sayılabilecek herhangi bir uyumsuzluğun veya aykırılığın bulunmadığı durumlarda olumlu görüş,

b) Denetim konusunda ayrı ayrı veya toplu olarak denetim kıstasına göre önemli uyumsuzluklar veya aykırılıklar bulunduğu ya da yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanamadığı, ancak bunların denetim konusunun genelini etkilemediği durumlarda sınırlı olumlu görüş,

c) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edildikten sonra, tespit edilen uyumsuzlukların veya aykırılıkların ayrı ayrı veya toplu olarak önemli olduğu ve denetim konusunun genelini etkilediği durumlarda olumsuz görüş,

ç) Denetim konusunun genelini etkileyen önemli hususlarda denetim görüşüne dayanak olacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda ya da yeterli kanıt toplanmasına rağmen görüş oluşturmayı engelleyen belirsizliklerin sonradan ortaya çıktığı durumlarda görüş bildirmekten kaçınıldığına ilişkin görüş,

içerir. Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılan denetimlerde denetim raporlarının, denetimi yapılan finansal tabloların ait olduğu hesap dönemine ilişkin olağan genel kurul toplantısından en az 20 gün önce ve her durumda anılan Kanunda olağan genel kurul toplantıları için öngörülen azami sürenin sonuna kadar denetlenen işletmenin yönetim organına teslim edilmesi zorunludur.

**Şeffaflık raporunun hazırlanması ve duyurulması**

Bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşları ise hesap dönemi kapanışını müteakip dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporunu Kuruma bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlar. Şeffaflık raporu ile raporun güncellenmesi halinde raporun orijinal hali ve güncellenmiş halleri ayrı ayrı beş yıl süreyle kamunun erişimine açık tutulur.

**İdari yaptırımlar**

İnceleme ve denetimler, ihbar ve şikâyetler ya da diğer kurum ve kuruluşların bildirimleri sonucunda, yaptıkları denetim çalışmaları ve faaliyetleriyle, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye, Türk Ticaret Kanununda yer alan denetime ilişkin hükümlere ve Kurum düzenlemelerine aykırı hareket ettikleri tespit edilenlere, aykırılıkların mahiyetine bağlı olarak Kurul kararıyla;

a) Uyarı,

b) Faaliyet iznini askıya alma,

c) Faaliyet iznini iptal etme,

yaptırımları uygulanır.

Kurul tarafından, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine dayanılarak yapılan düzenlemelere, belirlenen standart ve formlara ve Kurulca alınan genel ve özel nitelikteki kararlara aykırı hareket edilmesi halinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 26'ncı maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca idari para cezası yaptırımına karar verilir. Yukarıda belirtilen idari yaptırımlara karar verilmiş olması, ayrıca idari para cezasına karar verilmesine engel teşkil etmez.

**Denetimlerde sorumluluk**

Denetim raporlarının TDS'ye aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan, denetim kuruluşları ve denetçiler ayrı ayrı hukuken sorumludurlar.

İdari yaptırımlar, mevzuata aykırılıkları tespit edilen denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler hakkında uygulanır. Kurumca gerekli görülen hallerde, denetim ekiplerinde görevlendirilen ve işlem ve eylemleriyle mevzuata aykırılığa neden olan denetçiler hakkında da yaptırım uygulanır.

Denetim ekiplerinde, denetçi olarak görevlendirilenler dışında, denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişilerin sebep olduğu mevzuata aykırılıklardan, idari yaptırımlar bakımından bu kişiler değil, gözetiminde çalıştıkları denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler sorumlu tutulur. Denetime yardımcı olmak üzere yer alan kişilerin genel hükümler, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülüklerinden doğan sorumluluk halleri saklıdır.

### 3.2.4. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri:X, No:22 (Başlangıç Hükümleri, 1 ve 2'nci Kısımlar)

Sermaye piyasasında bağımsız denetimin nasıl yapılacağı SPK'nın "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Tebliğ Seri: X, No: 22" çerçevesinde belirlenmektedir[27].

Bu tebliğ sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemek amacıyla yayımlanmıştır.

**Tebliğ Kapsamında Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler**

Tebliğin öngördüğü kurallar, denetlenecek işletme olan ve ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görenler dahil, ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumları ile Kurulun finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeleri kapsamında konsolidasyona dahil edilen işletmeler ile bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs ve iştirak niteliğindeki diğer işletmeleri şeklinde tanımlanan işletmelerin denetimine ilişkindir. Buna göre, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Cumhurbaşkanınca belirlenen işletmeler ve yatırım fonları ile konut ve varlık finansmanı fonları yıllık finansal raporlarını bağımsız denetime tabi tutmak zorundadırlar. Aynı şeklide, aşağıdaki işletmelerin, Kurul tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemelerdeki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, altı aylık ara dönem finansal tabloları inceleme (sınırlı bağımsız denetim) kapsamındadır. Bu işletmeler şunlardır:

a) Yatırım kuruluşları

b) Yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları

c) İpotek finansmanı kuruluşları

ç) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıklar

Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıkların sermaye piyasası araçlarının halka arzında veya mevcut paylarının hissedarları tarafından halka arzında, Kurulun sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemelerinde öngörülen ara dönem finansal tabloları sınırlı bağımsız denetime tabidir.

Borsa İstanbul A.Ş. düzenlemeleri kapsamında payları Piyasa Öncesi İşlem Platformu'nda işlem gören işletmelerin altı aylık ara dönem finansal tabloları inceleme (sınırlı bağımsız denetim) kapsamında değildir.

**Özel bağımsız denetime tabi işletmeler**

Özel bağımsız denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların denetimin ifade eder.

Özel bağımsız denetim gerektiren haller, Kurulun sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemeleri ile diğer ilgili düzenlemeleri çerçevesinde belirlenir. Özel bağımsız denetimde, bağımsız denetime tabi tutulacak finansal tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu veya daha sonraki bir tarih itibariyle hazırlanmış olması zorunludur. Özel bağımsız denetim çalışmasının, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihte başladığı kabul edilir.

Özel bağımsız denetimi yapılan finansal tablo döneminden önceki yıllara ilişkin finansal tabloların bağımsız denetiminde, süre faktörü nedeniyle uygulanamayan bağımsız denetim tekniklerinin var olması halinde, "Bağımsız Denetimde Önemlilik Kavramı" hükümleri göz önünde bulundurularak yapılacak değerlendirme sonucunda bağımsız denetim görüşü oluşturulur ve raporlanır.

**Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel İlkeleri**

---

*[27] Bu Çalışma Notunun ilgili yerlerinde de belirtildiği üzere, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı KHK ile ülkemizde bağımsız denetim faaliyeti ve bağımsız denetim kuruluşları ile ilgili düzenlemeler yapılmış ve KGK kurulmuştur. Türkiye Denetim Standartları KGK tarafından yayımlanmakta olup, Seri:X, No:22 sayılı Tebliğ'in Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında işletmelerin finansal raporlarının ve diğer finansal bilgilerinin bağımsız denetim yükümlülükleri kapsamında genel esaslara ilişkin bölümleri yürürlükte bulunmaktadır.*

**Bağımsız denetimin amacı**

Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmez.

**Bağımsız denetimin kapsamı**

Bağımsız denetimi amacına uygun olarak gerçekleştirmek için uygulanan bağımsız denetim yöntem ve teknikleri bağımsız denetimin kapsamını oluşturur. Bağımsız denetimin gerçekleştirilebilmesi için uygulanacak bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin belirlenmesinde, bu Tebliğde yer alan hükümler ile Kurulun konuya ilişkin düzenlemeleri ve yerine göre bağımsız denetim sözleşmesi ile raporlama gereklilikleri göz önünde bulundurulur.

**Mesleki şüphecilik**

Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve gerçekleştirirken, finansal tabloların işletmenin gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını göstermesine engel teşkil edebilecek ölçüde önemli yanlışlıkları içerebileceği varsayımını göz önünde bulundurarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek zorundadır. Mesleki şüphecilik; bağımsız denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını değerlendirmesidir. Bağımsız denetçinin mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmesi; bağımsız denetim sürecinde şüpheli olayların gerekli özen gösterilmeden değerlendirilmesi, bağımsız denetim kanıtlarından sonuca ulaşırken gereğinden fazla genelleme yapılması, bağımsız denetimin mahiyet, zamanlama ve kapsamının belirlenerek bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin seçimi ve sonuçlarının değerlendirilmesinde yanlış varsayımların kullanılması gibi bağımsız denetim risklerini azaltır. Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve gerçekleştirirken işletme yönetiminin ne dürüst olmadığı ne de kuşku götürmez bir şekilde dürüst olduğu varsayımıyla hareket eder. Bu çerçevede; bağımsız denetçinin raporuna temel oluşturacak kanıtların toplanmasında, işletme yönetiminin açıklamaları yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı olarak kabul edilemez.

**Makul güvence**

Bağımsız denetim, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlanır. Makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır. Makul güvence bağımsız denetimin tüm aşamalarında göz önünde bulundurulur.

Bağımsız denetimde, bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmasını önleyen, yapılan işin niteliğinden kaynaklanan ve aşağıda örneklerine yer verilen kısıtlamaların bulunması durumunda, bağımsız denetçilerin finansal tablolara ilişkin mutlak bir güvence elde etmesi mümkün olmayabilir. Bu kısıtlamalar şunlardır:

a) Örnekleme yönteminin kullanılması

b) İşletme yönetiminin kontrol sistemini devre dışı bırakacak şekilde hareket etme ve/veya muvazaalı işlem yapma olasılığı gibi, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yapısından kaynaklanan doğal kısıtlamalar

c) Bağımsız denetim kanıtlarının pek çoğunun sonuca yönelik olmaktan ziyade ikna edici özellikte olması

ç) Gerek bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının tespiti gibi kanıt toplama sürecinde ve gerekse toplanan kanıtlardan hareketle, muhasebe tahminlerinin makul

olup olmadığının değerlendirilmesi gibi bir görüşe ulaşılması aşamasında bağımsız denetçinin yaygın olarak kendi kanaatini kullanması

d) İlişkili taraflar arasında yapılan işlemler gibi, finansal tablolara ilişkin bir sonuca varmayı sağlayacak kanıtların ikna ediciliği ile ilgili diğer sınırlamalar

Bu sınırlamaların söz konusu olması halinde; finansal tablolarda normal koşullarda beklenenin ötesinde önemli ölçüde yanlışlık riskini artıran olağandışı durumlar veya önemli bir yanlışlık olduğunu gösteren herhangi bir belirti bulunmasa dahi, ilave bağımsız denetim yöntem ve teknikleri kullanılarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilir.

**Bağımsız denetim riski ve önemlilik**

İşletmeler, amaçlarını gerçekleştirmek üzere çeşitli stratejiler uygular ve faaliyetlerine, faaliyetlerinin karmaşıklığına, faaliyet gösterdikleri sektörlere, büyüklüklerine ve tabi oldukları düzenlemelere bağlı olarak, çeşitli ticari risklerle karşı karşıya kalırlar. Bu tür risklerin ortaya çıkarılması ve bunlara karşı gerekli önlemlerin alınması esas itibariyle işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bununla birlikte; finansal tabloları etkileyen risklerin ortaya çıkarılarak, finansal tablolara doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığının kamuya açıklanmasından bağımsız denetçiler de sorumludur.

Bağımsız denetçi, finansal tabloların Kurulun finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde tam ve doğru bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği hakkında makul bir güvence elde edebilmek için bağımsız denetim kanıtları toplar ve toplanan bu kanıtları değerlendirir. Makul güvence kavramı, bağımsız denetçi tarafından verilen görüşün uygun görüş olmama riskini de içermektedir. Finansal tabloların önemli bir şekilde hatalı veya yanlış sunulduğu hallerde, bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir görüş verilme riski, bağımsız denetim riski olarak adlandırılır.

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim riskini, bağımsız denetimin amacına uygun bir şekilde kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek üzere bağımsız denetim faaliyetlerini planlar ve yürütür. Bağımsız denetçi, görüşüne esas teşkil edecek makul sonuçlara ulaşabilmek için, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının toplanmasına yönelik bağımsız denetim tekniklerini tasarlamak ve uygulamak suretiyle bağımsız denetim riskini azaltabilir. Bağımsız denetim riski kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirildiğinde, makul güvence elde edilmiş sayılır.

Bağımsız denetim riski, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içerme riski ile bağımsız denetçinin bu yanlışlığı ortaya çıkaramama riskinin bir fonksiyonudur. Bağımsız denetçi, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içerme riskini değerlendirmek üzere bağımsız denetim teknikleri uygular ve bu değerlendirmeye dayanarak ilave bağımsız denetim teknikleri uygulamak suretiyle tespit edememe riskini sınırlandırmanın yollarını araştırır.

Bağımsız denetim süreci, işletme yönetiminin bağımsız denetçiye finansal tabloları ve ilgili diğer bilgi ve belgeleri sunduğu aşamada ortaya çıkabilecek muhtemel riskler ve yanlışlığa sebep olabilecek hususlar üzerinde odaklanmak ve tespit edilen risklere yönelik olarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları toplanması için bağımsız denetim teknikleri uygulamak suretiyle, bağımsız denetimin tasarlanmasında mesleki takdir mekanizmasının kullanımını içerir.

Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki önemli yanlışlıklarla ilgilidir; bir bütün olarak finansal tablolardaki önemli olmayan yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu değildir. Bağımsız denetçi, tespit etmiş olduğu düzeltilmemiş yanlışlıkların hem münferit hem de toplu olarak, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığını dikkate alır. Önemlilik ve bağımsız denetim riski birbiriyle ilişkilidir. Bir bütün olarak finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek yanlışlıkların tespitine yönelik bağımsız denetim teknikleri tasarlanırken, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski; hem finansal tabloların bütünü açısından hem de işlem türleri, hesap bakiyeleri, dipnotlar ve işletme yönetiminin bu konulara ilişkin açıklamaları kapsamında değerlendirilir.

Finansal tabloların bir bütün olarak önemli bir yanlışlık içerip içermediğine yönelik olarak yapılacak bir değerlendirme; bağımsız denetçi tarafından, işletme içerisinde önemli görevler üstlenen personelin bilgi, yetenek ve tecrübe düzeylerinin araştırılmasını, bağımsız denetim sırasında uzman kullanılması gerekip gerekmediğine karar verilmesini, uygun gözetim düzeyinin belirlenmesini ve

işletmenin sürekliliği ile ilgili olarak önemli şüphe uyandıran olay ve koşulların bulunup bulunmadığına ilişkin bir değerlendirme yapılmasını da içerir.

Bağımsız denetçi tarafından, ayrıca, işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları düzeyinde önemli bir yanlışlık bulunma riskinin dikkate alınması gerekir; çünkü bu tür hususlar, daha bağımsız denetimin başlangıcında, bağımsız denetim sırasında kullanılması gereken ilave bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesine doğrudan katkıda bulunur. Bağımsız denetimin tamamlanması aşamasında kabul edilebilir seviyede düşük bir bağımsız denetim riski, bağımsız denetçi tarafından bir bütün olarak finansal tablolar üzerinde bir görüş oluşturulmasını sağlayacak şekilde; işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları ile ilgili olarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplanmasını gerektirir. Bu amaca yönelik olarak, bağımsız denetçilerin çeşitli yaklaşımları kullanması mümkündür.

İşletme yönetimince bağımsız denetçiye sunulan bilgi ve belgeler ile yapılan açıklamalar kapsamında finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski iki unsurdan oluşmaktadır. Bunlar bağımsız denetim riskinin unsurları olarak ifade edilir. Bu unsurlar şunlardır:

a) "Yapısal risk", ilgili kontrol mekanizmasının bulunmadığı varsayımı altında, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme olasılığıdır. Bu açıklamalardan bazılarının, ilgili işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamalarına ilişkin taşıdığı bir yanlışlık riski, diğerlerine göre daha yüksek olabilir.

Karmaşık hesaplamaların önemli yanlışlıkları içerme riski basit hesaplamalara göre daha fazladır. Önemli bir değerleme belirsizliği taşıyan hesap kalemlerine ilişkin muhasebe tahminlerinden türetilen tutarlar, göreceli olarak rutin ve gerçek veriler içeren hesap kalemleri tutarlarına göre daha büyük bir risk taşır. İşletmenin ticari riskini artıran dış koşullar, aynı zamanda yapısal riski de etkileyebilir. Bu kapsamda, teknolojik gelişmeler belirli bir ürünü modası geçmiş hale getirmiş olabilir ve bu durum stokların finansal tablolarda olduğundan daha fazla bir değerle gösterilmesine yol açabilir. İşletmenin faaliyetlerinin devamını sağlayacak yeterli bir işletme sermayesinin bulunmaması veya işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde çok sayıda işletmenin kapanmasına yol açan bir ekonomik daralmanın ortaya çıkması gibi işletmenin içinde bulunduğu koşullar veya çevresel faktörler de yapısal riski etkileyebilir.

b) "Kontrol riski", münferit veya diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgelerde bulunabilecek önemli bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilememe olasılığıdır. Bu risk, işletmenin finansal tablolarının düzenlenmesi, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinin etkinliğine bağlı olarak değişir. Bazı durumlarda kontrol riski, iç kontrol sisteminin niteliği gereği sahip olduğu doğal sınırlamalar nedeniyle, mevcudiyetini daima korur.

Yapısal risk ve kontrol riski, işletmenin riskleridir ve finansal tabloların denetiminden bağımsız olarak ortaya çıkar. Bağımsız denetçinin, ilave bağımsız denetim tekniklerinin gerekip gerekmediğine karar verebilmesi için, kayıt ve belgeler ile işletme yönetimince yapılan açıklamaları finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski açısından değerlendirmesi gerekir. Bu değerlendirme, riskin tam olarak ölçülmesinden ziyade bağımsız denetçinin mesleki kanaati niteliğindedir. Bağımsız denetçinin finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riskine ilişkin değerlendirmesinin işletmenin kontrol mekanizmasının etkinliğine yönelik hususları da kapsaması durumunda; bağımsız denetçi, bu risk değerlendirmesini desteklemek üzere kontrol testleri yapar. Yapısal risk ile kontrol riskinin ayrı ayrı ele alınmasından ziyade, bunların birlikte finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski olarak değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Ancak, yapısal risk ile kontrol riskinin, tercih edilen bağımsız denetim teknik ve yöntemleri ile uygulamaya ilişkin sebeplere bağlı olarak, ayrı ayrı veya birlikte değerlendirilmesi mümkündür. Finansal tabloların önemli yanlışlık riski içerip içermediğine ilişkin değerlendirme, niteliksel olarak veya yüzde veriler halinde niceliksel olarak ifade edilebilir.

"Tespit edememe riski", bağımsız denetçinin, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, finansal tablolardaki önemli bir yanlışlığı ortaya çıkaramama olasılığıdır. Tespit edememe riski, bağımsız denetçinin uygulamaları ile bağımsız denetim tekniklerinin etkinliğine bağlı olarak değişir. Bağımsız denetçinin işlem türleri, hesap bakiyeleri veya dipnot açıklamalarının

tamamına ilişkin bir inceleme yapma olanağının bulunmaması ve diğer faktörler nedeniyle, tespit edememe riski hiçbir zaman sıfıra indirilemez. Söz konusu diğer faktörler arasında; bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir bağımsız denetim tekniğinin seçilmiş olması, bağımsız denetim tekniklerinin yanlış uygulanması veya bağımsız denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması sayılabilir. Ancak, yeterli ve uygun planlama yapılması, bağımsız denetim ekibinin doğru seçilmesi ve yönlendirilmesi, mesleki şüpheciliğin uygulanması, yapılan bağımsız denetim çalışmalarının kontrol ve gözetimi suretiyle; diğer risk faktörlerinin ortaya çıkmaları engellenebilir veya etkileri ortadan kaldırılabilir.

Tespit edememe riski, bağımsız denetim riskinin kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirilmesine yönelik olarak, bağımsız denetçi tarafından belirlenen bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı ile ilgilidir. Belirli bir bağımsız denetim risk seviyesi için, tespit edememe riskinin kabul edilebilir düzeyi ile işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme riskine ilişkin değerlendirme arasında ters orantı vardır. Bağımsız denetçiye göre, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski ne kadar yüksekse, kabul edilebilir tespit edememe riski daha düşük bir seviyede; finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski ne kadar düşükse, kabul edilebilir tespit edememe riski daha yüksek bir seviyede gerçekleşir.

**Bağımsız Denetçilerin Nitelikleri**

**Bağımsız denetçi unvanları**

Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısıdır.

Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanını haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir.

Baş denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 10 yıl, kıdemli denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 6 yıl ve denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığında geçen süre bu hesaplamada dikkate alınır. Mesleki deneyim süresinin tespitinde, bir bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak geçen fiili çalışma süresi esas alınmakla birlikte, finansal raporların hazırlanması ve/veya denetlenmesi ile yetkili olarak özel sektör ve/veya kamu kurumlarında geçen fiili hizmet süreleri de mesleki deneyim süresinin hesaplanmasında dikkate alınır.

Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kıdemin gerektirdiği nitelikte olmayanlar sürelerini doldursalar dahi bağımsız denetim kuruluşunun yetkili organlarınca bir üst unvana terfi ettirilemezler.

**Mesleki yeterlik**

Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerinde mesleki yeterliği aramak ve sağlamak zorundadırlar. Mesleki yeterlik, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan bağımsız denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırılması sorumluluğunu üstlenecek bağımsız denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler.

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmak ve müşterinin kendilerinden bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar.

**Mesleki yeterliğin sağlanması ve geliştirilmesi**

Bağımsız denetim kuruluşları denetçi yardımcılarının işe alınmalarında, mesleki eğitime yeterli bir temel oluşturacak lisans düzeyinde eğitim gördüklerini araştırmak, istihdam ettikleri denetçi yardımcılarına gerekli mesleki eğitim ve deneyimi kazandıracak tedbirleri almak, bağımsız denetçi sıfatı verilecek denetçi yardımcılarında bir önceki maddede öngörülen mesleki yeterliğin varlığını, mülakat sonuçları, kurs değerlendirme tutanakları, tezkiyeler, bağımsız denetim kuruluşunca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılan sınav sonuçları gibi belgelerle tespit etmek zorundadırlar.

Bağımsız denetim kuruluşları, istihdam ettikleri bağımsız denetçilerin mesleki gelişmelerini sürekli olarak sağlayacak tedbirleri almakla da yükümlüdürler.

Bağımsız denetçiler kendilerinin ve yanlarında çalışan denetçi ve denetçi yardımcılarının mesleki yeterliklerinin sağlanması, korunması ve geliştirilmesinden sorumludurlar.

Bağımsız denetçi ve bağımsız denetçi yardımcılarının yetişmesinde kendi gayret ve çalışmaları esastır.

Bu amaçla, her düzeydeki bağımsız denetçi ve bağımsız denetçi yardımcısı, mesleki yeterliğin bir gereği olarak, bağımsız denetim mesleği ile ilgili mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izlemek zorundadır.

Mesleki yeterliğe ulaşamayan veya bu özelliklerini kaybeden bağımsız denetçilerin işine son verilir, durum en geç 6 iş günü içinde Kurula bildirilir.

**Hizmet içi eğitim ve refakat çalışması**

Bağımsız denetim kuruluşları, mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçi yardımcılarını staja tabi tutarlar. En az fiilen 2 yıl süren bu staj döneminde denetçi yardımcıları, 4 ay süre ile muhasebe ve bağımsız denetim teori, standart ve teknikleri, finansal analiz, iç kontrol, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, şirketler hukuku, kurumsal yönetim, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında eğitime tabi tutulurlar. Bu eğitimin sonuçları, bağımsız denetim kuruluşlarınca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilir. Bu kurslar, toplam iki yüz saatten az olamaz.

Bağımsız denetim kuruluşları, denetçi yardımcılarının eğitimleri için müşterek eğitim programları ve sınavlar düzenleyebilirler.

Staj döneminde, denetçi yardımcılarının birden çok işte ve birden çok denetçi refakatinde çalıştırılması için her türlü tedbir alınır.

Hizmet içi eğitim ve refakat çalışmalarının, sorumlu ortak baş denetçinin gözetim ve sorumluluğu altında planlı olarak yürütülmesi zorunludur.

**Tam zamanlılık**

Tam zamanlılık, bağımsız denetçilerin mesleki yeterliğinin sağlanması ve geliştirilmesi suretiyle bağımsız denetimin kalitesinin artırılması ve kurumsallığın sağlanması açısından mevcut çalışma ortamında sürekli bir şekilde faaliyet gösterilmesini ifade eder. Bu kapsamda, bağımsız denetim kadrosunda yer alan bağımsız denetçilerin bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak görev yapmaları zorunludur.

Tam zamanlılık bağımsız denetçilerin, yarı zamanlı eğitmen ya da öğretim görevlisi olarak hizmet vermelerine engel teşkil etmez.

Tam zamanlılık bağımsız denetimi üstlenilen işletmelerin münhasıran bağımsız denetimi sürecinde bulunulması ile sınırlı değildir.

**Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler**

**Mesleki şüphecilik**

Elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüpheciliği ifade eder.

Bağımsız denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, bağımsız denetimi, mesleki şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütür.

**Bağımsızlık**

Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür.

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldırabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

Bağımsız denetçiler;

a) Çalışmaları sırasında mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek,

b) Ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak,

c) Karşılaştığı etik çatışmaların çözümünü sağlayabilmek için en yakın amirinden başlayarak çatışmaya konu olan hususu üstlerine taşımak, konu Kuruluş içinde çözümlenemezse ilgili yasal düzenleyici kurumlara ve Kurula başvurmak,

ç) Dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkân vermemek,

d) Bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak, zorundadırlar.

Bağımsız denetçinin, bağımsızlığını tehdit eden unsurlar ile bunlara karşı oluşturulan önlem mekanizmalarını çalışma kağıtlarında belgelemesi ve söz konusu hususları denetimden sorumlu komiteler ile tartışmaları zorunludur. Ayrıca, bağımsız denetçi bağımsız denetimlerde bağımsız olduğunu doğrulayan yazılı bir beyanı müşterinin denetimden sorumlu komitesine sunar.

Bağımsız denetim kuruluşları da bağımsızlığı tehdit eden hususlar konusunda alınabilecek önlemleri önemlilikleri bakımından belirleyerek, bağımsızlıkla ilgili politikalarını yazılı hale getirirler.

**Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar**

Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.

Aşağıda bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı durumlara, bunlarla sınırlı olmamak üzere, yer verilmektedir:

a) Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların 3'üncü dereceye kadar (3'üncü derece dahil) kan ve sıhri hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından;

1) Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması,

2) Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması,

3) Müşteri ile bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması,

4) Müşteri veya bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması,

b) Geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi ve

c) Bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi, bağımsız denetimin kalitesine dair belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluşu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi.

Bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz

konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.

Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bu Tebliğe göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;

a) Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,

b) Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,

c) Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,

ç) İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,

d) Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,

e) Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,

f) Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,

g) Tahkim ve bilirkişilik yapılması ve

ğ) Kurul tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması

faaliyetlerinde bulunamazlar. Söz konusu faaliyetleri, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, aynı dönemde bedelli veya bedelsiz olarak; merkezi yurtdışında bulunan aynı bağımsız denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye'de yerleşik diğer kuruluşlar aracılığı ile de yerine getiremezler. Ancak, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde; finansal tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri dördüncü fıkrada belirtilen yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmez.

Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu veya ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de dahildir.

**Mesleki özen ve titizlik**

Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder.

Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar.

Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır.

**Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı**

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler:

a) Bu Tebliğde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar (Ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, genel müdür yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka pozisyonlar dahil),

b) Başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamazlar (Başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile birleşilmesi veya merkezi yurtdışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir kuruluşa katılması halleri hariç) ve

c) Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.

**Reklam yasağı**

Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler. Ancak, bağımsız denetim kuruluşları, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler.

Bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen faaliyetlerde;

a) İşin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması,

b) İşini gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde kalınması,

c) Abartılmış, hissî, gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin yaratılmaması,

ç) Yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan bekleyişler yaratılmaması ve

d) Bağımsız denetim kuruluşunun diğer bağımsız denetim kuruluşlarıyla karşılaştırılmaması gereklidir.

Reklam yasağı, bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetçileri için de geçerlidir.

**Sır saklama yükümlülüğü**

Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.

Aşağıda yer alan hususlar sır sayılmaz:

a) Bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar ve

b) Kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular.

c) Adlî veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi

**Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet**

Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar. Diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklıdır.

Bir bağımsız denetim kuruluşu, özel bağımsız denetim veya Kurul tarafından gerekli görülen haller hariç olmak üzere, başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir işletmenin aynı döneme ilişkin bağımsız denetim hizmet talebini kabul edemez.

**Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Diğer Görev, Yetki ve Sorumlulukları**

**Ekip çalışmasında görev, yetki ve sorumluluk dağılımı**

Her bir bağımsız denetim için en az 3 asil ve 3 yedek olmak üzere 6 kişiden oluşan bir bağımsız denetim ekibi oluşturulur ve her bir bağımsız denetim en az 3 kişi olmak üzere işin gerektirdiği sayı ve nitelikte bağımsız denetçilerden oluşan ekip tarafından gerçekleştirilir. Sorumlu ortak baş denetçi

başkanlığında, baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçiden oluşan ekiplerdeki görev, yetki ve sorumluluk dağılımı aşağıdaki kıstaslara göre yapılır:

a) Sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçiler ve denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarına ilave olarak, finansal tabloların mevzuat ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu konusunda karar vermekle yükümlüdür.

b) Baş denetçi ve kıdemli denetçi, bağımsız denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, çalışma kağıtlarının incelenmesi, gereken revizyonların yapılması ve müşteri yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda denetçilerin sorumluluklarını paylaşır, önemli durumlarda son kararı vermesi için sorumlu ortak baş denetçiye başvurur.

c) Denetçi, bağımsız denetim programının hazırlanması gibi işin ayrıntılı çalışmalarından sorumludur.

Denetçi, denetçi yardımcılarını işe tahsis etmek, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kağıtlarını incelemek, işin daha karmaşık ve zor bölümlerini bizzat yürütmek, çalışma programında gereken değişiklikleri yapmak ve çalışmaları süresince müşteriyle olan görüşmeleri yönetmek gibi konularda yetkili ve yükümlüdür.

**Gözetim ve koordinasyon**

Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim programının uygulanmasından ve bağımsız denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonundan sorumludur.

Bu sorumluluk, bağımsız denetçilerin faaliyet hakkında bilgilendirilmesi ve yönlendirilmesini, bu kişilerin görev ve sorumluluklarının açıkça belirlenmesini, yürütülen faaliyetin süreç içinde sık sık gözden geçirilmesini, çalışmalarla ilgili olarak ortaya çıkan problemlerin çözümlenmesini ve faaliyetin çalışma kağıtlarından izlenebilmesi için gerekli kayıt düzeninin sağlanmasını kapsar.

Bağımsız denetim kuruluşları yaptıkları işin kalitesinin korunması ve artırılması amacıyla yürütülmekte olan bağımsız denetim işinin gözetiminde bulunarak, ulaşılan sonuçlar ve bağımsız denetim sırasında alınan önemli kararların objektif bir şekilde değerlendirilmesini yaparlar. Bağımsız denetimle eş zamanlı olarak bağımsız denetimin kontrolü ile görevlendirilen bağımsız denetçiler de, denetimden sorumlu ekibin bağımsızlık konusunda yaptığı değerlendirmeleri önemlilik kavramı çerçevesinde inceleyerek risklerin belirlenmesine, tereddütlü konularda yeterli danışmanlık hizmeti alınıp alınmadığına, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasından sorumlu yöneticilerle yapılan görüşmelerin niteliğine ilişkin hususlarda konuyla ilgili çalışma kağıtları ve raporları inceleyerek bağımsız denetim çalışmasının gözetimini yaparlar. Bağımsız denetim kuruluşları ayrıca belirli dönemler itibariyle tamamlanan bağımsız denetim çalışmalarının kalite kontrolünü de, öncelikle kalite kontrol politikalarını oluşturmak ve süreçleri belirlemek suretiyle yapmak zorundadırlar.

Temmuz 2022'de KGK tarafından yapılan duyuruda da belirtildiği üzere kalite kontrol sistemleri finansal raporlama ve denetim kalitesinin artırılması açısından kritik önem taşımakta olup, ülkemizde, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan ve 2013 yılında KGK tarafından mevzuata kazandırılan Kalite Kontrol Standardı 1 uygulanmakta iken güncelleme ihtiyaçları doğrultusunda IAASB tarafından ilan edilen yeni standartlar KGK tarafından ülkemiz mevzuatına kazandırılmıştır (ilaveten BDS 220'de bu kapsamda değişiklik yapılmıştır). Buna göre;

KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ya da İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri için Kalite Yönetimi – (31.12.2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere ilk olarak 16.1.2023 tarihli ve 32075 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

KYS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi – (31.12.2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere ilk olarak 16.1.2023 tarihli ve 32075 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

**Bağımsız denetçilerin yetkileri**

Bağımsız denetçiler:

a) İşletmelerin genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istendiği taktirde, bağımsız denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,

b) Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi durumunda, izleyen ilk genel kurul toplantısına katılmak, gerekli gördüğü taktirde konuyla ilgili açıklamalar yapmak ve

c) Bağımsız denetimi ilgilendiren tüm bilgileri müşterilerden veya karşı inceleme gereksinimi duydukları hallerde diğer ilgililerden istemek ile yetkili kılınmış sayılırlar.

**Bağımsız Denetim ve İnceleme Raporları**

**Bağımsız denetim ve inceleme raporunun kesinleşmesi**

Bağımsız denetim raporu ve inceleme raporu, sorumlu ortak baş denetçi tarafından imzalandığında kesinleşir.

Bağımsız denetim raporunun ve inceleme raporunun bir örneği, bağımsız denetim kuruluşunu temsil ve ilzama yetkili kişinin imzasını taşıyan bir yazı ekinde en geç izleyen ilk iş günü mesai saati bitimine kadar müşterinin yönetim kurulu başkanlığına teslim edilir.

**Raporların ilanı**

Müşteri yönetim kurulu başkanlığına teslim edilen bağımsız denetim raporu ve inceleme raporunun birer örneği, Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartları uyarınca ilanı gereken finansal tablo ve raporlarla birlikte, ilan için öngörülen süreler göz önünde bulundurularak, teslim tarihini izleyen en geç ilk iş günü mesai bitimine kadar yayımlanmak üzere ilgili borsaya ve Kurul'a gönderilir.

Bağımsız denetim raporu, Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde, ilgili bulunduğu yıla ilişkin finansal tablo ve raporların görüşüleceği genel kurul toplantısından en az on beş gün önce pay sahiplerinin emrine hazır bulundurulur ve genel kurulda okunur.

Kurulca gerekli görülen haller için düzenlenen özel amaçlı bağımsız denetim raporları, düzenleniş amaçlarına uygun olarak Kurul'a iletilir ve Kurulun ilgili diğer düzenlemelerinde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak kamuya duyurulur.

Bağımsız denetim kuruluşları, hakkında rapor düzenledikleri finansal tabloların aynen ilan edilip edilmediğini izlemek zorundadırlar.

**Müşterilere İlişkin Hususlar**

**Denetimden sorumlu komiteler**

Payları Borsada işlem gören ortaklıklar, Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde, en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Denetim komitesi kurma zorunluluğu bulunmayan işletmelerde, denetim komitesince yapılan işler, yönetim kurulunca yerine getirilir.

Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir.

Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir ve genel kurulun onayına sunulmak üzere yönetim kuruluna bildirilir.

Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği Kurulun muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir.

Ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir.

Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

Denetimden sorumlu komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Denetimden sorumlu komitenin ihtiyaç duyduğu danışmanlık hizmetlerinin maliyeti ortaklık tarafından karşılanır.

Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

Denetimden sorumlu komitenin görev ve sorumluluğu, yönetim kurulunun Türk Ticaret Kanunundan doğan sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

**Finansal tablo ve yıllık rapor hazırlanma ve bildiriminde sorumluluk**

Finansal tablo ve raporların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan, Türk Ticaret Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde işletme ile kusurlarına ve durumun gereklerine göre işletmenin yönetim kurulu üyeleri sorumludur[28]. İşletmenin yönetim kurulu, belirtilen kapsamda hazırlanacak finansal tablolar ve yıllık raporların kabulüne dair ayrı bir karar almak zorundadır.

Finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmuş olması işletme yönetim kurulunun sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Ayrıca işletmelerin finansal tablo ve yıllık raporlarının ilanı ve bildirimi sırasında söz konusu yıllık ve ara dönem finansal tabloları ile yıllık raporların; işletme genel müdürü, finansal tablo ve yıllık raporların hazırlanmasından sorumlu bölüm başkanı veya bu sorumluluğu üstlenmiş görevli ile yönetim kurulunca bir iş bölümü yapılmış ise, finansal tablo ve yıllık raporların hazırlanmasından sorumlu yönetim kurulu üyesi tarafından aşağıdaki açıklamalarla birlikte imzalanması ve kamuya yapılacak açıklamalarda da bu konuya yer verilmesi zorunludur.

a) Finansal tablo ve yıllık raporların kendileri tarafından incelendiği,

b) İşletmedeki görev ve sorumluluk alanlarında sahip oldukları bilgiler çerçevesinde, raporun önemli konularda gerçeğe aykırı bir açıklama içermediği ya da açıklamanın yapıldığı tarih itibarıyla yanıltıcı olması sonucunu doğurabilecek herhangi bir eksiklik içermediği ve

c) İşletmedeki görev ve sorumluluk alanlarında sahip oldukları bilgiler çerçevesinde, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1) uyarınca hazırlanmış finansal tabloların -varsa konsolidasyon kapsamındakilerle birlikte-işletmenin aktifleri, pasifleri, finansal durumu ve kâr ve zararı ile ilgili gerçeği dürüst bir biçimde yansıttığı ve faaliyet raporunun işin gelişimi ve performansını ve -varsa konsolidasyon kapsamındakilerle birlikte- işletmenin finansal durumunu, karşı karşıya olunan önemli riskler ve belirsizliklerle birlikte, dürüstçe yansıttığı.

İşletme yönetim kurulu; finansal tablo ve yıllık raporları imzalamakla yükümlü olan görevlilerin, ortaklıkla ve konsolide finansal tablolar kapsamına giren bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi teşebbüsler ile ilgili önemli bilgilere ulaşmalarını sağlayacak tedbirleri almakla yükümlüdür. İmza yükümlüsü görevliler, gerek işletmenin iç kontrol sistemiyle, gerekse kendilerinin bilgiye ulaşma sistemiyle ilgili eleştiri ve önerilerini işletme yönetim kuruluna, denetimden sorumlu komiteye, işletmenin bağımsız denetimini yapmakta olan bağımsız denetim kuruluşuna bildirmekle ve raporu incelemeleri sırasında kullandıkları iç kontrol sistemi hakkında bilgi vermekle yükümlüdürler.

[28] *Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1), md. 9/1.*

**Bağımsız denetim kuruluşlarının bildirim yükümlülükleri**

Bağımsız denetim kuruluşları;

a) Esas sözleşmeleri,

b) Şubeleri dahil merkez adresleri,

c) Ortakları, yöneticileri ve bağımsız denetçileri,

ç) Bağımsız denetim sözleşmelerinde belirtilen bağımsız denetim ekibi ve

d) Merkezi yurtdışında bulunan bir başka bağımsız denetim kuruluşu ile olan hukuki bağlantıları hakkındaki her türlü değişikliği en geç 6 iş günü içinde Kurula bildirmekle yükümlüdür.

Bağımsız denetim kuruluşlarının imzaladıkları bağımsız denetim sözleşmelerini en geç 6 iş günü içinde Kurula göndermeleri gereklidir. Ayrıca, oluşturulması gereken Kalite Kontrol Güvence Komitesi tarafından hazırlanan ilgili finansal raporlama dönemlerine ilişkin kalite kontrol raporlarının özetinin her yıl Ağustos ayı sonuna kadar bağımsız denetim kuruluşları tarafından Kurula gönderilmesi gereklidir.

Bağımsız denetim kuruluşları; yıllık finansal tablolarını, merkezi yurtdışında bulunan bir başka bağımsız denetim kuruluşu ile olan ilişkilerinden kaynaklanan gelir ve giderleri dahil olmak üzere bağımsız denetim ve diğer hizmetlerden doğan gelir ve giderlerin ayrıntılı dökümüyle birlikte bilanço tarihini izleyen en geç 10 hafta içinde Kurul'a göndermek zorundadırlar.

Bu bilgilerden Kurulca gerekli görülenler, Kurulun resmi internet sitesinde yayımlanmak suretiyle kamuya açıklanır.

**Bağımsız denetimin geçerliliği**

Bağımsız denetim standartlarına aykırı olan ve aykırılığı giderilemeyen veya bu Tebliğde belirtilen bağımsızlığı ortadan kaldıran durumların varlığı halinde, bağımsız denetim hiç yapılmamış sayılır.

Geçersiz sayılan bağımsız denetime ilişkin bağımsız denetim raporunun daha önce finansal tablolarla birlikte ilan edilmiş olması halinde, bağımsız denetimin geçersiz sayıldığı hususu ilgili finansal tablolarla birlikte aynı usul ve esaslar dahilinde yeniden ilan edilir. Ayrıca, kamunun doğru aydınlatılması için Kurul tarafından gerekli diğer tedbirler alınır.

Bağımsız denetimin geçersiz sayılmasında bağımsız denetçinin açık bir kusurunun tespiti halinde, yapılabilecek duyuru masrafları dahil meydana gelecek diğer zararlardan ilgili sorumlu ortak baş denetçi ve bağımsız denetim kuruluşu müteselsilen sorumludur.

**Hukuki ve cezai sorumluluk**

Bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanlar müteselsilen sorumludur.

Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve düzenlenmesini sağlayanlar hakkındaki cezai sorumluluk, Kanunda belirtilen özel hükümlere tabidir.

**Bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptali**

Kanun'un ilgili hükümleri çerçevesinde, aşağıda yer alan aykırılıkların varlığı halinde bağımsız denetim kuruluşunun sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisi Kurulca iptal edilebilir.

a) Kuruluş şartlarının kaybedilmesi,

b) Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak;

1) Görev kabulüne ve değişimine ilişkin bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına uyulmaması,

2) Bağımsız denetimlerde Kurula bildirilen bağımsız denetim sözleşmesinde yer alanlar dışında fiilen başka bağımsız denetçi görevlendirilmesi,

3) Bağımsız denetim planı ve çalışma kağıtları ile bunları destekleyici diğer bilgi ve belgelerin bağımsız denetim çalışmasını kanıtlayacak düzeyde bulunmaması,

4) Uygun bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmaması nedeniyle gerekli bağımsız denetim kanıtlarının elde edilememesi,

5) Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmaması,

c) Finansal tabloların güvenirliğini önemli ölçüde etkileyecek hususların tespiti halinde, bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim standartlarına tam olarak uyulduğunu kanıtlayamaması,

ç) Yapılan bağımsız denetim çalışmalarında, sorumlu ortak baş denetçi dahil bağımsız denetim ekibinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış gibi etik ilkelere uymaması,

d) Bildirim yükümlülüklerinin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi ya da Kurulca veya Kurul tarafından görevlendirilenlerce istenen bilgi ve belgelerin zamanında, tam ve doğru olarak verilmemesi,

e) Hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı bağımsız denetim ve inceleme raporu düzenlenmesi

f) Sermaye piyasasında kesintisiz olarak 5 yıl süreyle fiilen bağımsız denetim faaliyetinde bulunulmamış olması.

Bu maddenin birinci fıkrasının (ç) bendinde belirtilen hususlarda bir sorumluluk tespit edilmesi halinde, sorumluluğun içeriğine göre, Kurul sadece ilgili sorumlu ortak baş denetçi ve/veya bağımsız denetçi/denetçilerin sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmasını 2 yıldan az olmamak kaydı ile süreli veya süresiz olarak yasaklayabilir. Bu fıkra kapsamında sermaye piyasasında bağımsız denetim yapması yasaklanan sorumlu ortak başdenetçi ve/veya bağımsız denetçi/denetçiler, söz konusu yasağın süresi sonunda yasağın kaldırılması için Kurula başvurabilirler, aksi takdirde yasak süresiz olarak uygulanır.

Sermaye piyasasında bağımsız denetim yapması süreli olarak yasaklanan sorumlu ortak başdenetçi ve/veya bağımsız denetçi/denetçilerin yasak süresi sonunda yasağın kaldırılması için Kurula yapacakları başvurular, ilgili hakkında devam etmekte olan bir inceleme olup olmadığı da dikkate alınarak Kurulca değerlendirilerek karara bağlanır. Yasak süresi içerisinde yasağın kaldırılması amacıyla Kurula yapılacak başvurular dikkate alınmaz.

### 3.2.5. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararlar

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 398'inci maddesi kapsamında denetime tabi olacak şirketlere ilişkin usul ve esaslar, ilk olarak 23.01.2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Daha sonraki yıllarda anılan kararda değişiklikler yapılarak bağımsız denetime tabi olarak şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan esaslar yeniden tespit edilmiştir. 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 4'üncü maddesinin altıncı fıkrasında *"Bu Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermeye Kurum yetkilidir."* denilmekte olup, KGK tarafından düzenlenen "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar" 12.03.2013 tarih ve 28585 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında zaman içerisinde değişiklikler yapılmış ve anılan Kararda belirlenen ölçütler kademeli olarak düşürülerek denetime tabi olacak şirketlerin kapsamı genişletilmiştir.

Gerek denetime tabi olmak için geçerli olan ölçütleri bir kademe daha düşürerek denetim kapsamını genişletme, gerekse mevcut Karara ekli (I) ve (II) sayılı listeleri yeniden ele alarak özellikle (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler için aynı denetim kriterlerini geçerli kılma ihtiyacı nedeniyle, 26/05/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 26/03/2018 tarihli ve

2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı ile 2012/4213 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı yürürlükten kaldırılmış olup, yeni Karar 01/01/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

İzleyen süreçte 26/03/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı, 30.11.2022 tarihli ve 32029 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanan 29.11.2022 tarih ve 6434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (2022/6434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı) ile yürürlükten kaldırılmıştır. [29]

**2022/6434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (yeni karar) ile yürürlüğe konulan "Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar"da (kısaca 2022/6434 sayılı Karar) ise 5/4/2024 tarih ve 8313 sayılı, 30/4/2025 tarih ve 9774 sayılı, 16/3/2026 tarih ve 11066 sayılı Cumhurbaşkanı Kararları ile değişlikler yapılmıştır. Söz konu değişikliklerin işlendiği güncel metin aşağıda verilmiştir.**

**Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar[30]**

**Amaç ve kapsam**

MADDE 1- (1) Bu Kararın amacı, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 398 inci maddesi kapsamında denetime tabi şirketlere ilişkin usul ve esasların belirlenmesidir.

Tanımlar

MADDE 2- (1) Bu Kararda geçen;

a) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,

b) Şirket: 6102 sayılı Kanunda düzenlenen sermaye şirketlerini,

ifade eder.

**Bağımsız denetime tabi şirketler**

MADDE 3- (1) Aşağıda belirtilen şirketler, 6102 sayılı Kanun ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir:

a) Herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın ekli (I) sayılı listede belirtilen şirketler.

b) Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan diğer şirketler:

1) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değerler:

i) Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası.

ii) Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası.

iii) Çalışan sayısı 50 kişi.

2) (Değişik:RG-1/5/2025-32887-CK-9774/1 md.) Ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler için eşik değerler:

i) Aktif toplamı 120 milyon Türk Lirası.

[29] https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/05/20250501-8.pdf

[30] https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/Cumhurba%C5%9Fkan%C4%B1%20Kararlar%C4%B1/6434%20say%C4%B1l%C4%B1%20CBK-2026%20De%C4%9Fi%C5%9Fiklikleri%20%C4%B0%C5%9Flenmi%C5%9F.pdf

ii) Yıllık net satış hasılatı 150 milyon Türk Lirası.

iii) Çalışan sayısı 100 kişi.

3) (Değişik:RG-17/3/2026-33199-CK-11066/1 md.) (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilenler kapsamında olmayan şirketler için eşik değerler:

i) Aktif toplamı 500 milyon Türk Lirası.

ii) Yıllık net satış hasılatı 1 milyar Türk Lirası.

iii) Çalışan sayısı 150 kişi.

Kapsam dışında tutulan şirketler[31]

MADDE 4- (1) Aşağıdaki şirketler bu Kararın kapsamı dışındadır:

a) Ekli (I) sayılı listenin 1 ilâ 8 inci sırası kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere, 24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi şirketler.

b) Ekli (I) sayılı listede belirtilenler ile ekli (II) sayılı listenin 3'üncü sırasında belirtilen şirketler hariç olmak üzere sermayesinin en az yüzde 50'si devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler.

c) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanununun geçici 7'nci maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında tasfiyelerine karar verilen ve tasfiye süreci Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF) tarafından atanan tasfiye komisyonlarınca yürütülen tasarruf finansman şirketleri.

**Uygulamaya ilişkin esaslar**

MADDE 5- (1) Eşik değerlere tabi şirketler, bu Kararda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerini art arda iki hesap döneminde aştığı takdirde müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur.

(2) Eşik değerleri aştığı için bağımsız denetime tabi şirket, art arda iki hesap döneminde üç ölçütten en az ikisine ait eşik değerlerin altında kaldığı ya da bir hesap döneminde bu ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerlerin yüzde 20 veya daha fazla oranda altında kaldığı takdirde müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkar.

(3) Eşik değerlerin aşılıp aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından şirketin tabi olduğu mevzuat uyarınca hazırlanmış olan son iki yıla ait finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise son iki yıla ait ortalama çalışan sayısı esas alınır.

(4) Eşik değerlerin aşılıp aşılmadığının belirlenmesinde şirketler bağlı ortaklık ve iştirakleriyle birlikte dikkate alınır. Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketlerde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklık ve bağlı ortaklığın son iki yıla ait ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından, iştirake ait söz konusu kalemler şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

(5) Bağımsız denetime tabi şirketlerin ara dönem sınırlı bağımsız denetim yükümlülükleri, mevzuatta hüküm bulunmaması halinde Kurum tarafından belirlenir.

(6) Bu Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermeye Kurum yetkilidir.

**Yürürlükten kaldırılan mevzuat**

[31] 6/4/2024 tarihli ve 32512 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2024/8313 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının 2 nci maddesiyle bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan "Ekli (I) sayılı liste" ibaresi "Ekli (I) sayılı listenin 1 ilâ 8 inci sırası" şeklinde, (b) bendinde yer alan "5(b)" ibaresi "3 üncü" şeklinde değiştirilmiş ve aynı bentte yer alan "diğer kamu kurum ve kuruluşlarına" ibaresinden sonra gelmek üzere "doğrudan veya dolaylı olarak" ibaresi eklenmiştir.

MADDE 6- (1) 26/3/2018 tarihli ve 2018/11597 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar yürürlükten kaldırılmıştır.

**Yürürlük**

MADDE 7- (1) Bu Karar 1/1/2023 tarihinde yürürlüğe girer.

**Yürütme**

MADDE 8- (1) Bu Karar hükümlerini Cumhurbaşkanı yürütür.

**(I) SAYILI LİSTE**

1) 6362 sayılı Kanun uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

a) Yatırım kuruluşları,

b) Kolektif yatırım kuruluşları,

c) Portföy yönetim şirketleri,

ç) İpotek finansmanı kuruluşları,

d) Varlık kiralama şirketleri,

e) Merkezi takas kuruluşları,

f) Merkezi saklama kuruluşları,

g) Veri depolama kuruluşları,

ğ) Derecelendirme kuruluşları,

h) Değerleme kuruluşları,

ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya işlem görmeleri amacıyla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler,

i) Bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler.

2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

a) Bankalar,

b) Derecelendirme kuruluşları,

c) Finansal holding şirketleri,

ç) Finansal kiralama şirketleri,

d) Faktoring şirketleri,

e) Finansman şirketleri,

f) Varlık yönetim şirketleri,

g) Finansal holding şirketlerinde ve bankalarda 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler,

ğ) Tasarruf finansman şirketleri.

3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticaretiyle iştigal eden şirketler.

5) 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre kurulan lisanslı depo işletmeleri ile 11/8/1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanununa göre kurulan umumi mağazalar.

6) (Değişik:RG-6/4/2024-32512-CK-8313/3 md.) 15/2/2011 tarihli ve 6112 sayılı Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayın Hizmetleri Hakkında Kanun uyarınca Radyo ve Televizyon Üst Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

a) Aşağıdaki hak veya lisanslardan en az ikisine sahip olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar:

− Karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkı.

− Uydu televizyon yayın lisansı.

− Birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisansı.

b) İnternet ortamında isteğe bağlı yayın hakkına sahip olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar.

7) (Ek:RG-6/4/2024-32512-CK-8313/3 md.) Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans, sertifika veya yetki belgesi alıp bu Kurum düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren ve söz konusu düzenlemeler uyarınca bağımsız denetim yükümlülüğü bulunan şirketler.

8) (Ek:RG-6/4/2024-32512-CK-8313/3 md.) 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun uyarınca Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının düzenleme ve denetimine tabi ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları.

9) (Değişik:RG-17/3/2026-33199-CK-11066/2 md.) 8/6/1984 tarihli ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri (KİT'ler) ve bağlı ortaklıkları ile 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanununun Ek 1 inci maddesi kapsamında yurt içinde kurulan ve sermayesinin %50'sinden fazlasına doğrudan veya dolaylı olarak KİT'lerin sahip olduğu şirketler.

**(II) SAYILI LİSTE**

1) (Değişik:RG-6/4/2024-32512-CK-8313/4 md.) Çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu, 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu ve 6102 sayılı Kanunun 1525 inci maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu düzenleme ve denetimine tabi olan şirketler.

2) (Değişik:RG-6/4/2024-32512-CK-8313/4 md.) Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dâhil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, TMSF'nin iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Kanun kapsamında TMSF tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler.

3) (Değişik:RG-6/4/2024-32512-CK-8313/4 md.) Sermayesinin en az %50'si belediyelere ait olan şirketler

### 3.2.6. Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanı Kararına İlişkin Usul ve Esaslar

Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar Cumhurbaşkanı Kararının 5'inci maddesinin 6'ıncı fıkrasında Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermeye KGK yetkili kılınmıştır.

KGK kendisine verilen bu yetki kapsamında Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanı Kararına İlişkin Usul ve Esaslar'ı belirlemiştir. Esaslar ilk kez 16/1/2023 tarih ve 32075 sayılı 1. Mükerrer Resmî Gazetede yayınlanmıştır. Esaslar hakkında 1.08.2024 tarih ve 32619 sayılı, 16.06.2025 tarih ve 32925 sayılı ve 07.07.2026 tarih ve 33246 sayılı Resmî Gazetelerde yayınlanan kararlar ile üç kez değişiklik yapılmıştır.

Esaslarda çalışan sayısının tespiti, denetim kapsamından çıkma, denetime tabiiyet tespitinde esas alınacak finansal tablolar gibi hususlarda açıklamalar bulunmaktadır.

Son üç değişikliğin işlenmiş olduğu güncel karar metni aşağıdaki gibidir.

**Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanı Kararına İlişkin Usul ve Esaslar**

**Birinci Bölüm**

**Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar**

**Amaç**

**MADDE 1**- (1) Bu Usul ve Esasların amacı, 29/11/2022 tarihli ve 6434 sayılı

Cumhurbaşkanı Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararın uygulanmasına yönelik usul ve esasları düzenlemektir.

**Kapsam**

**MADDE 2**- (1) Bu Usul ve Esaslar, 6434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı çerçevesinde şirketlerin bağımsız denetime tabi olmasına ve bağımsız denetim kapsamından çıkmasına ilişkin hususları kapsar.

**Dayanak**

**MADDE 3**- (1) Bu Usul ve Esaslar, 6434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının 5 inci maddesinin altıncı fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır.

**Tanımlar**

**MADDE 4**- (1) Bu Usul ve Esaslardaki terimler 6434 sayılı Cumhurbaşkanı Kararında yer alan anlamlarıyla kullanılmıştır. Ayrıca, bu Usul ve Esasların uygulanmasında;

a) Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS): Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan ve bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama standardını,

b) Denetim: Bağımsız denetimi,

c) Karar: 29/11/2022 tarihli ve 6434 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin

Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanı Kararını,

ç) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,

d) **(Değişik:RG-1/8/2024-32619)** Türkiye Denetim Standartları (TDS): 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri ile sürdürülebilirlik denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite yönetim ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeleri,

e) Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS): Kurum tarafından Türkiye Muhasebe Standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standardı, Türkiye Muhasebe Standardı

Yorum ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorum adlarıyla yayımlanan standartları,

f) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS): Kurum tarafından yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardını ve farklı işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr

amacı gütmeyen kuruluşlar için Kurum tarafından belirlenen standartları ve bunlarla ilişkili diğer düzenlemeleri ifade eder.

(2) Bağlı ortaklık ve iştirak kavramları, denetime tabi olunup olunmadığının belirlenmesinde esas alınan ve yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırlanmış finansal tablolardaki anlamlarıyla dikkate alınır.

**İkinci Bölüm**

**Denetime Tabi Olma**

**Ölçütler**

**MADDE 5**- (1) Karara ekli (I) sayılı listede belirtilen şirket ve kuruluşlar herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın denetime tabidir.

(2) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerin denetime tabi olup olmadıkları, Kararın 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (1) numaralı alt bendinde yer verilen ölçütlerin eşik değerleri dikkate alınmak suretiyle belirlenir.

(3) Karara ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketlerin denetime tabi olup olmadıkları, Kararın 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (2) numaralı alt bendinde yer verilen ölçütlerin eşik değerleri dikkate alınmak suretiyle belirlenir.

(4) Birinci, ikinci ve üçüncü fıkrada belirtilenlerin dışında kalan şirketlerin denetime tabi olup olmadıkları, Kararın 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendinde yer verilen ölçütlerin eşik değerleri dikkate alınmak suretiyle belirlenir.

(5) **(Değişik:RG-7/5/2026-33246)** İkinci, üçüncü ve dördüncü fıkrada belirtilen şirketlerin denetime tabi olması için ilgili fıkralarda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde aşılan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir. Eşik değerlere tabi olan örnek bir şirketin denetime tabi olma durumu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

| **Hesap dönemleri** | **Aktif toplamı Karar'da belirtilen eşik değeri aşıyor mu? *** | **Yıllık net satış hasılatı Karar'da belirtilen eşik değeri aşıyor mu? *** | **Çalışan sayısı Karar'da belirtilen eşik değeri aşıyor mu? *** | **Ölçütlerden en az ikisinin eşik değerini aşıyor mu?** | **Denetime tabi mi?** |
|---|---|---|---|---|---|
| **1/1-31/12 2024** | **Evet** | **Hayır** | **Evet** | **Evet** | **Referans yıl** |
| **1/1-31/12 2025** | **Evet** | **Evet** | **Hayır** | **Evet** | **Referans yıl** |
| **1/1-31/12 2026** | **-** | **-** | **-** | **-** | **Evet[32]** |

* Şirketin belirli bir hesap döneminde denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde, söz konusu hesap dönemi için geçerli olan eşik değerler esas alınır ve bu eşik değerlerin önceki iki hesap döneminde aşılıp aşılmadığına bakılır. Yukarıdaki tabloda şirketin 2026 hesap döneminde denetime tabi olma durumu ele alınmış olup, bu kapsamda 2026 hesap döneminde denetime tabi olmak için geçerli olan eşik değerlerin 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde sağlanıp sağlanmadığı değerlendirilmiştir.

[32] Ölçütlerden en az ikisinin eşik değerini art arda 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde aştığından 2026 hesap dönemi için denetime tabidir.

(6) **(Değişik:RG-7/5/2026-33246)** Eşik değerlerde değişiklik yapılması durumunda, değişikliğin yürürlüğe girdiği hesap döneminden önceki hesap dönemleri için denetime tabi olma veya denetim kapsamından çıkma hususlarının değerlendirilmesi, ilgili hesap dönemleri için geçerli olan eşik değerler esas alınarak yapılır. Konuya ilişkin örnek durum aşağıda açıklanmıştır:

**Örnek:** Genel denetim ölçütlerine tabi olan şirketler için Karar'da belirtilen eşik değerler 1/1/2026 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde esas alınmak üzere revize edilmiştir. Şirket, 2025 hesap dönemi için denetime tabi olup olmadığını belirleyecektir.

Yukarıdaki örnekte şirket 2025 hesap dönemi için denetime tabi olup olmadığını hesaplamaktadır. Bu durumda şirket, 1/1/2026 ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde esas alınmak üzere revize edilen yeni eşik değerleri değil, 2025 hesap döneminde denetime tabi olmak için geçerli olan eşik değerleri esas almalı, bu eşik değerlerin önceki iki hesap döneminde (2024 ve 2023) aşılıp aşılmadığını belirlemelidir.

(7) Denetim, şirketin konsolide finansal tablolarının yanında münferit finansal tablolarını da içerir.

(8) Karar uyarınca denetime tabi olma şartlarını taşımayan bir şirket, sadece ana ortaklığının, bağlı ortaklığının veya iştirakinin Karar kapsamında denetime tabi olması nedeniyle denetime tabi olmaz. Bu durum, topluluk denetçisinin, konsolide finansal tabloların denetimine ilişkin 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve TDS çerçevesindeki yükümlülüklerini ortadan kaldırmaz.

**Esas alınacak finansal tablolar**

**MADDE 6-** (1) Denetime tabi olunup olunmadığının belirlenmesinde, şirketler ile bu şirketlerin bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı hesaplanırken vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu dikkate alınır. Denetim kapsamına girildikten sonra 11 inci madde hükmü uygulanır. Bu şirketlerin yurtdışında bulunan bağlı ortaklık ve iştiraklerinin, varsa denetimden geçmiş uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal tabloları, olmaması halinde tabi oldukları mevzuat uyarınca hazırladıkları finansal tabloları dikkate alınır.

**Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplanması**

**MADDE 7-** (1) Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplanmasında, 6 ncı maddede belirtilen finansal tablolar çerçevesinde, varsa şirketin bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı da dikkate alınır.

(2) Bağlı ortaklıkları veya iştirakleri bulunan şirketlerin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı hesaplanırken aşağıdaki işlemler yapılır:

a) Aktif toplamı hesaplanırken; şirketin kendi aktif toplamından, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin kayıtlı değerleri çıkarılır. Bulunan tutara, bağlı ortaklıklarının aktif toplamının tamamı ve iştiraklerinin aktif toplamından kendi iştirak hissesi payına düşen kısmı eklenir.

b) Yıllık net satış hasılatı hesaplanırken, şirketin kendi yıllık net satış hasılatına bağlı ortaklıklarının yıllık net satış hasılatının tamamı, iştiraklerinin yıllık net satış hasılatından kendi iştirak hissesi payına düşen kısmı eklenir.

c) Grup içi işlemlerden doğan varlık, borç, gelir ve giderlerden, bağlı ortaklıklarla olanların tamamı, şirketin ve bağlı ortaklıkların doğrudan iştirakleriyle olanlarının ise hisselerine düşen payı elimine edilir.

(3) Şirketlerin bağlı ortaklıkları aracılığıyla dolaylı olarak sahip oldukları bağlı ortaklıklar ve iştirakler de şirketin bağlı ortaklığı ve iştiraki olarak değerlendirilir.

Örneğin; A şirketinin B şirketinde %70, B şirketinin ise C ve D şirketlerinde sırasıyla %60 ve %15 oranlarında oy hakkına sahip olduğu durumda, A şirketi aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını hesaplarken, C şirketini bağlı ortaklığı, D şirketini ise %15 oranında oy hakkına sahip olduğu iştiraki olarak değerlendirir.

(4) Şirketlerin veya bağlı ortaklıkların iştiraklerinin sahip olduğu bağlı ortaklıklar ve iştirakler, ilgili iştirakin finansal tablolarındaki değerleri üzerinden dikkate alınır. Bu sebeple, şirketin veya bağlı ortaklıkların iştiraklerinin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri eliminasyon işlemlerine dahil edilmez.

Örneğin; A şirketinin B şirketinde %40, B şirketinin ise C ve D şirketlerinde sırasıyla

%60 ve %15 oranlarında oy hakkına sahip olduğu durumda, A şirketi aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını hesaplarken, sadece B şirketini iştiraki olarak değerlendirir. C ve D şirketlerinin aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını dikkate almaz. Dolayısıyla, C ve D şirketlerinin A ve B şirketleriyle gerçekleştirdiği işlemler eliminasyon işlemlerine dahil edilmez.

(5) Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı hesaplanırken, şirketin yurtdışındaki bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplamları ve yıllık net satış hasılatı da dikkate alınır.

**Çalışan sayısının hesaplanması**

**MADDE 8-** (1) Şirketin çalışan sayısının hesaplanmasında, muhtasar beyannamede veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınır. Söz konusu yıllık ortalama, aylar itibarıyla aylık çalışan sayılarının toplamının on ikiye bölünmesiyle elde edilir. Çıraklık ve mesleki eğitim sözleşmesi kapsamında şirkette mesleki eğitim gören çıraklar ve staj yapan öğrenciler çalışan sayısının hesaplanmasında dikkate alınmaz.

(2) Ortalama çalışan sayısının hesaplanırken, ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların bu maddeye göre hesaplanan çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştiraklerin bu maddeye göre hesaplanan çalışan sayısı ise şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

Örneğin, B şirketi A şirketinin bağlı ortaklığı olup A şirketinin C şirketinde %20 payı vardır ve C şirketi A şirketinin iştiraki niteliğindedir. Söz konusu şirketlerin aylık çalışan sayılarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

| **Aylar** | **A Şirketi** | **B Şirketi** | **C Şirketi** |
|---|---|---|---|
| Ocak | 300 | 170 | 180 |
| Şubat | 305 | 180 | 170 |
| Mart | 310 | 185 | 145 |
| Nisan | 305 | 195 | 150 |
| Mayıs | 300 | 185 | 150 |
| Haziran | 295 | 180 | 160 |
| Temmuz | 290 | 170 | 160 |
| Ağustos | 285 | 135 | 160 |
| Eylül | 290 | 140 | 170 |
| Ekim | 310 | 165 | 180 |
| Kasım | 310 | 165 | 180 |
| Aralık | 300 | 170 | 140 |
| **Toplam** | 3.600 | 2.040 | 1.945 |
| **Yıllık ortalama (Toplam/12)** | 300 | 170 | 162,08 |

Yukarıdaki tabloda, şirketler itibarıyla yıllık çalışan sayısı ve ortalama çalışan sayısı hesaplanmıştır. Buna göre, A şirketinin yıllık ortalama çalışan sayısı hesaplanırken; A ve B şirketlerinin yıllık ortalama çalışan sayılarının tamamı ile C şirketinin yıllık ortalama çalışan sayısının sadece %20'si toplanır. Dolayısıyla, A şirketi için toplam yıllık ortalama çalışan sayısı (300 + 170 + (162,08 x %20) =) 502,42'dir.

(3) Çalışan sayısının hesabında, 7 nci madde çerçevesinde şirketin kendisinin, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin yurtiçindeki ve yurtdışındaki çalışan sayıları da dikkate alınır.

**Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri**

**MADDE 9**- (1) 6 ve 7 nci maddelerde belirtilen hususlara ek olarak, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerini üstlenen şirketler açısından aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı aşağıdaki gibi tespit edilir:

a) Aktif toplamının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan "170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesapları dikkate alınmaz.

b) Yıllık net satış hasılatının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan "350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri" hesaplarına sadece ilgili dönemde kaydedilen tutarlar yıllık net satış hasılatına eklenir.

c) İşin bitiminde Tekdüzen Hesap Planında yer alan 350-358 no'lu hesaplardan ilgili dönem gelir tablosuna aktarılan kısımlar yıllık net satış hasılatının hesabında dikkate alınmaz.

**Üçüncü Bölüm**

**Denetim Kapsamından Çıkma**

**Denetim kapsamından çıkma**

**MADDE 10**- (1) **(Değişik:RG-7/5/2026-33246)** Eşik değerleri aştığı için denetime tabi olan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, 5 inci maddede belirtilen ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerlerin iki hesap döneminde art arda altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkar. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde eşik değerlerin altında kalınan iki ölçütün aynı olması şart değildir. Aşağıdaki tabloda, ilgili hesap dönemleri itibarıyla ölçütlerin eşik değerlerini aşarak denetime tabi olan ancak sonraki dönemlerde ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerlerin altında kaldığı için denetim kapsamından çıkan bir şirkete ilişkin örnek bir durum gösterilmiştir:

| **Hesap dönemleri** | **Aktif toplamı Karar'da belirtilen eşik değerin altında kalıyor mu?** | **Yıllık net satış hasılatı Karar'da belirtilen eşik değerin altında kalıyor mu?** | **Çalışan sayısı Karar'da belirtilen eşik değerin altında kalıyor mu?** | **Ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerin altında kalıyor mu?** | **Denetime tabi mi?** |
|---|---|---|---|---|---|
| **1/1-31/12 2024** | Hayır | **Evet** | Hayır | Hayır | Referans yıl |
| **1/1-31/12 2025** | Hayır | Hayır | **Evet** | Hayır | Referans yıl |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| **1/1-31/12 2026** | Hayır | **Evet** | **Evet** | **Evet**[33] | Evet ** |
| **1/1-31/12 2027** | **Evet** | **Evet** | Hayır | **Evet** | Evet[34] |
| **1/1-31/12 2028** | - | **-** | - | - | **Hayır**[35] |

** Ölçütlerden en az ikisinin eşik değerini art arda 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde aştığından 2026 hesap dönemi için denetime tabidir.

(2) Eşik değerleri aştığı için denetime tabi olan şirketler, 7 nci madde çerçevesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, bir hesap döneminde 5 inci maddede belirtilen ölçütlerden en az ikisinin eşik değerlerinin yüzde yirmi veya daha fazla oranda altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkar.

**Esas alınacak finansal tablolar**

**MADDE 11**- (1) Denetime tabi olan şirketler, daha sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamında olup olmadıklarını değerlendirirken, aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında TMS'ye uygun olarak hazırladıkları finansal tablolarda yer alan tutarları esas alır. Bu durumda, ilgili TMS uyarınca konsolide finansal tablo hazırlayan şirketlerin, bağlı ortaklıklarının tam konsolidasyon yöntemine, iştiraklerinin ise özkaynak yöntemine göre konsolide edildikleri finansal tabloları kullanılır. Bağlı ortaklığı veya iştiraki bulunan ancak ilgili TMS uyarınca konsolide finansal tablo hazırlamayan (örneğin, BOBİ FRS'yi uygulayan orta büyüklükteki) şirketlerde bağlı ortaklık veya iştirakin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplamaya dahil edilmesinde 7 nci madde hükmü uygulanır.

(2) BOBİ FRS'yi ilk kez uygulayan şirketlerin önceki döneme ait karşılaştırmalı finansal tablolarını bu Standarda göre hazırlamadığı durumda bir önceki yılın yıllık net satış hasılatı tutarının belirlenmesinde kendileri ile bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırladıkları gelir tablolarındaki tutarlar dikkate alınarak 7 ve 9 uncu madde hükümleri uygulanır.

(3) TMS'yi uygulayan şirketler açısından, bağlı ortaklık ve iştirak kavramları 6102 sayılı Kanun ve ilgili TMS'deki anlamlarıyla dikkate alınır.

(4) Ortalama çalışan sayısının hesabında 8 inci madde hükümleri uygulanır.

**Denetim kapsamından çıkılmasından sonra esas alınacak finansal tablolar**

**MADDE 12**- (1) Denetime tabi olan bir şirketin sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamından çıkması durumunda, söz konusu şirketin müteakip hesap dönemlerinde denetime tabi olup olmayacağının tespitinde 6, 7 ve 9 uncu madde hükümleri uygulanır.

**Dördüncü Bölüm**

**Son Hükümler**

**GEÇİCİ MADDE 1- (Değişik:RG-7/5/2026-33246)**

[33] 2026 hesap döneminde ölçütlerden en az ikisinin eşik değerlerinin yüzde yirmi veya daha fazla oranda altında kalınmadığı varsayılmıştır.
[34] 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerin altında kalmadığından 2027 hesap dönemi için bağımsız denetime tabidir.
[35] 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerin altında kaldığından 2028 hesap dönemi için bağımsız denetime tabi değildir.

(1) 11 inci madde uyarınca 2024 yılında denetim kapsamında olunup olunmadığının belirlenmesinde, 2022 yılı için enflasyon etkisine göre düzeltilmemiş finansal tablolar esas alınır.

(2) 11 inci madde uyarınca 2025 yılında denetim kapsamında olunup olunmadığının belirlenmesinde, 2023 hesap dönemi için aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı açısından bu döneme ait genel kurulda onaylanan finansal tablolarda yer alan tutarlar esas alınır.

(3) İkinci fıkrada yer alan hüküm, ilgili TMS'ler uyarınca enflasyon muhasebesi uygulamasının devam ettiği her hesap dönemi için aynen uygulanır.

**GEÇİCİ MADDE 2- (Mülga:RG-7/5/2026-33246) GEÇİCİ MADDE 3- (Mülga:RG-7/5/2026-33246) GEÇİCİ MADDE 4- (Mülga:RG-7/5/2026-33246) Yürürlükten kaldırılan mevzuat**

**MADDE 13-** (1) 16/2/2019 tarihli ve 30688 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan

Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar yürürlükten kaldırılmıştır.

**Yürürlük**

**MADDE 14-** (1) Bu Usul ve Esaslar, 1/1/2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**Yürütme**

**MADDE 15-** (1) Bu Usul ve Esasların hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.

**ÇALIŞMA SORULARI**

**1.** Aşağıdaki şirketlerden hangisi bağımsız denetime tabi değildir?

**a)** Yatırım kuruluşları

**b)** Derecelendirme kuruluşları

**c)** Bankalar

**d)** Finansal kiralama şirketleri

**e)** Anonim şirketler

**2.** Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler ifadesi bağımsız denetçilerle ilgili hangi yasağı ifade eder?

**a)** Danışmanlık yasağı

**b)** Bağımsızlık

**c)** Rekabet yasağı

**d)** Müşteri yasağı

**e)** Yansızlık

**3.** Basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti aşağıdakilerden hangisi ifade eder?

**a)** Tarafsızlık

**b)** Bağımsızlık

**c)** Dikkatlilik

**d)** Mesleki özen ve titizlik

**e)** Basiretlilik

**4.** Elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi neyi ifade eder?

**a)** Mesleki şüphecilik

**b)** Mesleki özen

**c)** Mesleki titizlik

**d)** Bağımsızlık

**e)** Mesleki dikkat

**5.** Aşağıdakilerden hangisi mesleki unvan değildir?

**a)** Denetçi

**b)** Baş denetçi

**c)** Denetçi yardımcısı

**d)** Denetçi danışmanı

**e)** Sorumlu ortak baş denetçi

**6.** Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanı Kararı (Karar) uyarınca, payları borsada işlem gören ABC A.Ş.'nin bağımsız denetimine ilişkin olarak aşağıdakilerden hangisi doğrudur?

**a)** Karar kapsamı dışında yer almaktadır.

**b)** Karardaki ölçütlerden en az ikisini sağlıyorsa bağımsız denetime tabidir.

**c)** Karardaki ölçütlerin tümünü sağlıyorsa bağımsız denetime tabidir.

**d)** Çalışan sayısı 50 kişiyi aşıyorsa bağımsız denetime tabidir.

**e)** Herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın bağımsız denetime tabidir.

**7)** Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanı Kararı'na (Karar) ekli (I) veya (II) sayılı listede belirtilen şirketlerden biri olmayan ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerini üstlenen halka kapalı bir şirketin bağımsız denetime tabiyeti ile ilgili olarak aşağıdakilerden hangisi doğrudur?

**f)** **a)** Karar kapsamı dışındadır.

**b)** Aktif toplamı hesaplamasında bağlı ortaklıkları veya iştirakleri dikkate alınmaz.

**c)** Staj yapan öğrenciler çalışan sayısının hesaplanmasında dikkate alınır.

**d)** Aktif toplamının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan "170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesapları dikkate alınır.

**e)** 2024 yılında denetim kapsamında olunup olunmadığının belirlenmesinde, 2022 yılı için enflasyon etkisine göre düzeltilmemiş finansal tablolar esas alınır.

**CEVAPLAR: 1**-e, **2**-c, **3**-d, **4**-a, **5**-d, **6**-e, **7**-e

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

**AICPA,** "Improving Business Reporting- A Customer Focus", Report of the Special Committee on Financial Reporting, AICPA, New York, 1996.

**Başpınar, A.** (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi, 148, Ocak-Nisan, (2005):35-62

**Baykara, S. T.** (2013), Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme, Sayıştay Dergisi, Sayı 90, (Temmuz-Eylül).

**Boczko, T.** (2012). Introduction to Accounting Information Systems, 1st ed., Pearson Education Limited, NY.

**Bozkurt, N.** (1998). Muhasebe Denetimi, Alfa yayınları, İstanbul.

**Bozkurt, N.** (2011). TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, TÜRMOB yayınları, Ankara.

**Brumfield, C. A., Elliott, R. K., Jacobson, P. D.,** (1983). "Business Risk and Audit Process",Journal of Accountancy, 155, 60-68.

**COSO** (Committee of Sponsoring Organization of the Tradeway Commissio).(2005). Enterprise Risk Management Framework, USA.

**Cushing, B. E., Romney, M. B.,** (1994). Accounting Information Systems, 6th ed., Reading, MA: Addison-Wesley Publishing Company.

**Çelik, N., Bedük, A.,** (2014). "Vekalet Teorisi Yaklaşımı İle İşlem Maliyeti Arasındaki İlişki", Sakarya İktisat Dergisi, 3(1). 33-46.

**Çömlekçi, F.,** (1980). Muhasebe Denetimi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir.

**DeZoort, T., Harrison, P., Taylor, M.,** (2006). "Accountability and auditor's materiality judgments: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort", Accounting, Organization and Society, 31, 373-390.

**Donald R. C.,** (1973). Other People's Money, Montclair: Patterson Smith, NJ.

**Elder, R. J., Beasley, M. S., Arens, A. A.,** (2010). Auditing and Assurance Services, 13th Ed., Pearson Prentice Hall, NY.

**Gökdeniz, Ü.,** (2005). "İşletmelerde Muhasebe Bilgisine Yaklaşım", Mufad Journal, 27: 86- 93.

**Gray, I., Manson, S.,** (2008). The Audit Process, 4th ed., Thomson Learning, London. Güredin E., (2000). Denetim, Beta Basım Yayım, İstanbul.

**Karayalçın, Yaşar,** Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1988.

Kepekçi, C., (2007). Bağımsız Denetim, AVCIOL Basım Yayın, 5. Baskı, İstanbul.

**Koutoupis, A. G., Tsamis, A.,** (2008). "Risk based internal auditing within Greek banks: a case study approach", Journal of Management & Governance, 13, 101-130.

**Köse A., Yılmaz F.,** (2007), Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC'ın Mesleki Kuralları, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/02FatihYilmazAhmetKose.pdf

**Köse, H. Ö.,** (1999), "Denetim ve Demokrasi" Sayıştay Dergisi, Sayı 33, (Nisan-Haziran).

**Köse, H. Ö.,** (2007), Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.

**Martinov, N., Roebuck, P.,** (1998). "The Assessment and Integration of Materiality and Inherent Risk: An Analysis of Major Firms' Audit Practices", International Journal of Auditing, 2(2), 103-126.

**Mueller, Gerhard G., H. Gernon ve G. Meek,** Accounting an International Perspective, Business One Irwin, New York, 1994.

**Özbilgin, İ. G.,** (2003). "Bilişim teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar", Sayıştay Dergisi, 49, 123-128.

**Özbilgin, İ. G.,** (2012). Kamu Kurumları Açısından Bilgi Sistemleri Denetimi, Bilişim Dergisi, 147, 162-166.

**Özkorkut, Korkut,** "6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Sermaye Şirketleri Açısından Değişiklik Depremi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 286, Temmuz 2012.

**Özveren, B.,** (2004), Avrupa Birliği'ne Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış, Sayıştay Bilgi Notları, Ankara.

**Şirin, M.,** (2006). "Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi", Sayıştay Dergisi, 61:23-34, Ankara.

**Şirin, M.,** (2012). Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri Ve İstatistikî Örnekleme Yöntemleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Ankara, http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararasi%20denetm%20standartlari.pdf adresinden ulaşılabilir.

**Tuan, K.,** (2009), "Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi", Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 13, Sayı:2 (Aralık), ss:1-15.

**Tekinalp, Ünal,** "Yeni Türk Ticaret Kanunun içerdiği Sermaye Ortaklıklarına İlişkin Yeni Yaklaşım", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 286, Temmuz 2012.

**Vergi Konseyi Alt Komisyonu,** (2003). Denetim Standartları Ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetimi Kılavuzu, Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu, İstanbul.

**Whittington, O. R., Pany, K.,** (1995). Principles of Auditing, 11th ed., Irwin Chicago. Whittington, O. R., Pany, K., (2001). Principles of Auditing, 13th ed., McGraw Hill, NY.