

ÖZ KAYNAKLARIN ENVANTER ve DEĞERLEMESİ

Caner YURTTAKAL (*) Tamer TÜNEL (**)

1 - GİRİŞ

Öz kaynak (öz sermaye), işletme sahip veya ortaklarının işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarı olarak tanımlanabilir. Başka bir ifade ile işletmenin hem kuruluş tarihinde hem de kuruluş tarihinden bilanço tarihine kadar işletmeye konan sermaye ile karların işletme bünyesinde bırakılması suretiyle sağlanan kaynakları kapsamaktadır. Bu tanımlara göre öz kaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları ve dönem net karını kapsar. Eğer varsa, geçmiş yıllar zararları ve dönemin zararı öz sermayeden düşülür.

Öz kaynaklar hesap sınıfı Tekdüzen Hesap Planında aşağıdaki gruplara bölünmüştür.

Sermaye, işletmeye tahsis edilen veya işletmenin ana sözleşmesinde yer alan ve ticaret siciline tescil edilmiş olan tutardır. Başka bir deyişle işletme sahibi ya da ortakların işletmenin kuruluşunda koymayı taahhüt ettikleri sermaye paylarının

toplamını ifade eder ve “500 Sermaye” hesabının alacağında izlenir. Şahıs işletmelerinde sermaye olarak konulan değerlerin saptanması sonucunda ve bu değerlerin ilgili aktif hesaba yazılmaları karşılığında alacaklanır. Ayrıca sermayede artırım yapılması halinde ise işlem tekrarlanır. Sermayenin azaltılması halinde ise, azaltılmanın nedenine göre ilgili hesabın alacağına karşılık sermaye hesabı borçlanır.

Ödenmemiş sermaye, işletmeye tahsis edilen veya ortaklarca taahhüt edilen sermayeden henüz ortaklarca ödenmemiş olan kısmını ifade eder ve “501- Ödenmemiş Sermaye(-)” hesabının borcunda izlenir. Sermaye ile ödenmemiş sermaye arasındaki fark ise ödenmiş sermaye tutarını verir. Bu hesabın kalanı, sermaye hesabının kalanından düşüldüğünde ortakların fiilen ödedikleri sermaye miktarı bulunur. Hesap sermaye taahhüdü aşamasında borçlanır, ortakların sermaye borçlarına karşılık verdiği değerler nedeniyle ise alacaklanır.

Sermaye yedekleri, Hisse senedi ihraç primleri, hisse senedi iptal karları ve yeniden değerlendirme

(*) Vergi denetmen Yardımcısı

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

değer artışları gibi sermaye hareketleri dolayısıyla ortaya çıkan ve işletmede bırakılan tutarların izlendiği hesap grubudur.

Hisse Senedi İhraç Primleri, Yeni çıkarılan hisse senetlerinin primli satışından kaynaklanan tutar olup, 520-Hisse Senedi İhraç Primleri hesabının alacağında izlenir.

Hisse Senedi İptal Karları, İptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen hâsılat noksanı düşüldükten sonra kalan tutar olup 521-Hisse Senedi İptal Karları hesabının alacağında izlenir.

İşletmenin aktifine kayıtlı maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi sonucu ortaya çıkan değer artışları 522-MDV Yeniden Değerleme Artışları hesabının alacağında izlenir.

İşletmenin iştirakleri ile bağlı ortaklıkları bünyesinde yapılan yeniden değerlendirme dolayısıyla oluşan değer artışının sermayeye eklenmesi sonucunda, bu sermayeden işletmeye isabet eden kısım 523-İştirakler Yeniden Değerleme Artışları hesabının alacağında izlenir.

Bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer sermaye yedekleri ise 529. Diğer Sermaye Yedekleri Hesabı'nın alacağında izlenir.

Kar yedekleri, sermaye şirketlerinde, net karın, öz sermaye yapısını sağlam tutmak, işletmenin devamlılığını, gelişmesini ve ortaklar ile alacaklıların haklarının korunmasını sağlamak, ayrıca öz sermayede faaliyet sonunda doğabilecek azalışları (zararları) karşılamak amacıyla dağıtılmayarak işletmede alıkonulan kısımdır. Kanun, ana sözleşme hükümleri ya da genel kurul kararları uyarınca, dağıtılmamış ya da işletmede alıkonulmuş kârlar bu hesap grubunda gösterilir. Kanun hükümleri uyarınca ayrılmış bulunan yedekler Yasal Yedekler Ana sözleşme hükümleri çerçevesinde ayrılan yedekler Statü Yedekleri,

Sermaye şirketlerinde Genel Kurul tarafından ayrılmasına karar verilen olağanüstü yedek akçeler ile dağıtım dışı kalan kârlar, Olağanüstü Yedekler olarak adlandırılır ve bu adlarla açılan hesapların alacaklarında izlenir. Söz konusu kar yedekleri içinde izlenemeyenler ise Diğer Kar Yedekleri olarak adlandırılır.

İşletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer maksatlarla ayrılan fonlar Özel Fonlar olarak adlandırılır ve 549 Özel Fonlar Hesabı'nın alacağında izlenir.

Geçmiş dönemlerde ortaya çıkan ve ortaklar ile işletme sahibine dağıtılmamış karlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarlar 570 Geçmiş Yıllar Karları hesabının alacağında, geçmiş dönemlerde ortaya çıkan zararlar ise 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesabının borcunda izlenir.

İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin vergi sonrası net kâr tutarı 590 Dönem Net Karı hesabının alacağında, İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin net zarar tutarı ise 591 Dönem Net Zararı hesabının borcunda izlenir.

Öz kaynaklar kapsamında açıklanan hesaplar, değerlendirme gününde mukayyet değerle değerlendirilir. Mukayyet değer ise Vergi Usul Kanunu'nun 265. maddesinde, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri olarak tanımlanmıştır.

2- SERMAYENİN DEĞERLEMESİ

Sermaye, nominal sermaye ya da kayıtlı sermaye olarak tanımlanabilir. İşletmeye tahsis edilen veya işletmenin esas sözleşmesinde yer alan ve ticaret siciline tescil edilmiş olan sermaye tutarı sermaye hesabında yer alırken, bunun ortaklar tarafından ödenmiş olanları ödenmiş sermaye; ortaklar tarafından ödenmemiş olan kısmı ise ödenmemiş sermaye olarak adlandırılır.

TTK' nın 463. maddesine göre, esas sermayenin ödenmemiş kısmı varsa aktif tablosuna ayrı

olarak geçirilir. Diğer bir ifade ile esas sermayenin değerlemesi yapılırken ödenmemiş sermayenin kayıtlı değerinin esas sermayenin mukayyet değerinden çıkarılması gerekir. Esas sermayenin mukayyet değeri çıkarılan hisse senetlerinin nominal (itibari) değerleri olmaktadır.

Muhasebe ilkeleri ve Türk Ticaret Kanunu açısından sermaye değişmez ve sabit bir unsur olarak kabul edilmektedir. Oysa işletmede yapılan işlemlerden olumlu ve olumsuz farklar oluşur bu da sermayede bir artış ya da azalış meydana getirir, fakat muhasebe ilkeleri açısından bu artış ve azalışlar sermayeye eklenmez, eklense de fazla yarar sağlamaz.

Esas sermayenin değişmesi, ancak sermayenin yetersiz ya da fazla olması durumunda; ortakların sermaye paylarını artırmaları, işletmeye yeni ortak alınması veya ortakların sermaye payını azaltmaları ya da işletmeden ortakların çıkarılması durumlarında söz konusu olabilir.

Tek Düzen Hesap Planında sermaye ile ilgili bilanço hesapları şunlardır.

500 Sermaye

501 Ödenmemiş Sermaye

502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları

503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları

Tek Düzen Hesap Planında yer alan öz sermaye kalemleri (sermaye ve ödenmemiş sermaye) mukayyet değerle değerlendirilir. Bu hesaplarla ilgili olarak dönem sonunda işletme sahip veya ortaklarının sermaye taahhütlerinin zamanında yerine getirip getirmediği, taahhütler zamanında yerine getirildi ise bunların defter kayıtlarına doğru bir şekilde intikal ettirilip ettirilmediği kontrol edilir. Zamanında yerine getirilmediği durumlarda faiz ön görülmüş ise işletmenin bu türden faiz gelirleri gelir tablosu hesaplarına aktarılmalıdır.

Enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu

ortaya çıkan olumlu farklar "502-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabın alacağına, "698 Enflasyon Düzeltme Karları" hesabının borcuna kaydedilir. İzleyen dönemde enflasyonda meydana gelen düşüş sonucu taşımadan kaynaklanan azalışlar "502-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabın borcuna, "698-Enflasyon Düzeltme" hesabının alacağına kaydedilir. Bu farkların sermayeye ilave edilmesi, halinde 500-Sermaye hesabının alacağına karşılık bu hesap borçlandırılır. Ödenmiş sermayenin düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkan olumsuz farklar "503-Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları" hesabının borcuna, "698 Enflasyon Düzeltme" hesabının alacağına kayıt eldir. Takip eden dönemlerde düzeltme sonucunda ortaya çıkan olumlu farklar bu hesaptaki tutardan mahsup edilir, kalan tutar olması halinde 502 kodlu hesap alacaklandırılır.

3- SERMAYE YEDEKLERİNİN DEĞERLEMESİ

Sermaye yedekleri, sermayenin bağlandığı varlıkların değerlendirilmesi sonucu ya da sermaye hareketleri nedeniyle ortaya çıkan fonlardır. Bu fonlar sermayeye eklenebilir, sermayeye eklenmemiş kısmı ise sermaye yedeği olarak bilançoya aktarılır. Sermaye yedekleri işletme faaliyetleri sonucunda yaratılan kar dışındaki etmenlerce artırılabilir. Sermaye yedeklerinin başlıcaları şunlardır.

520-Hisse Senedi İhraç Primleri

521-Hisse Senedi İptal Karları

529-Diğer Sermaye Yedekleri

Hisse Senedi İhraç Primleri, sermaye artırımını nedeniyle çıkarılan yeni hisse senetlerinin normal fiyatının üstünde bir fiyattan satışı sonucu oluşan karlar olarak tanımlanır.

Bu primler bilançonun pasifinde sermaye yedeği olarak gösterilir. Hisse Senedi İhraç Primleri hesabı yeni çıkarılan hisse senetlerinin primli satışından kaynaklanan tutarların izlendiği hesaptır.

Hisse Senedi iptal Karları, herhangi bir nedenle iptal edilen hisse senetlerinin yerine çıkarılan hisse senetlerinin nominal bedelin üzerinde bir bedelle ihraç edilmesinden kaynaklanan karlardır. Hisse Senedi İptal Kârları hesabı, iptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra artan kısmının izlendiği hesaptır.

Hisse Senedi İhraç Primleri ile Hisse Senedi İptal Kârları dışında kalan sermaye yedekleri 529 Diğer Sermaye Yedekleri hesabında izlenir.

Sermaye yedeklerinin dönem sonu envanterinde; sermaye yedeklerinden sermayeye eklenenler için kayıt yapıp yapılmadığı kontrol edilir. Sermaye yedeklerinden dönem sonu itibarıyla işletmede bulunanlar mukayyet bedelle değerlendirilerek bilançoya aktarılır.

4- KÂR YEDEKLERİNİN DEĞERLEMESİ

İşletme tarafından elde edilen kârlardan; yedeklere ayrılmayan ve ortaklara dağıtılmayan kısımlar öz sermaye unsuru olmakla beraber sermaye içinde gösterilmeyip bilanço pasifinde (karlar olarak) gösterilir. İşletme kârlarının gelecekte ortaya çıkacak riskleri karşılamak amacıyla ayrılan bölümlerine yedekler ya da yedek akçeler denir. İşletme kârları üzerinden hesaplanan yasal ve ihtiyari yedekler de bu grup içinde ayrıca gösterilir.

4.1 -İşletme Kârları:

İşletme kârları bir anlamda öz sermayedir, işletme zararları ise olumsuz öz sermayedir. Bu nedenle bilançonun kâr/zarar kalemi her zaman olumlu bir varlığı ifade etmeyebilir.

İşletme kârları bilançoda 570-Geçmiş Yıl Kârları ve 590 Dönem Net Kârı olmak üzere iki ayrı

grupta gösterilirken; İşletme zararları da bilanço pasifinde negatif unsur olarak 580-Geçmiş Yıl Zararları ve 591-Dönem Net Zararı olmak üzere iki ayrı grupta gösterilir. Geçmiş yıl zararları vergi kanunları uyarınca yıl bazında ayrı gösterilmek zorundadır.

Geçmiş yıl zararları beş yıldan fazla nakledilmek kaydıyla cari dönem kazancından mahsup edilebilir. Türk Ticaret Kanunu uyarınca geçmiş yıl zararları mahsup edilmeden kar dağıtımı yapılamaz.

4.2- Kâr Yedekleri:

İşletme kârları üzerinden; kanun, ana sözleşme veya ortaklar kurulu kararınca ayrılan yedekler işletme bilançosunun pasifinde, karlardan ve öz sermayeden ayrı olarak 54-Kâr Yedekleri hesap grubunda gösterilir. Bu hesap grubu, bir dönemin faaliyet sonucu ortaya çıkan ve dönem sonunda saptanan hesap tutarının yine dönem sonu itibarıyla dağılımını özetlemektedir. Tek Düzen Hesap Planında yer alan kar yedekleriyle ilgili bilanço hesapları şunlardır.

540-Yasal Yedekler

541-Statü Yedekleri

542-Olağanüstü Yedekler

548-Diğer Kar Yedekleri

549-Özel Fonlar

Yasal yedekler; kanun hükümleri uyarınca ayrılır. Yasal yedekleri anonim, limited şirketler ve kooperatifler ayırmak zorundadır. Şahıs işletmeleri ile kolektif, adi komandit şirketlerin yedek ayırmak zorunluluğu yoktur. Buna göre yasal yedek ayırabilmek için öncelikle kurum olma zorunluluğu vardır. Dönem faaliyetleri sonucunda kar elde eden şirketler ödenmiş sermayelerinin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar, cari yılda oluşan net karlarının yüzde beşini, birinci tertip yasal yedek akçe olarak ayırırlar. Net kardan birinci tertip

yasal yedek akçe ayrıldıktan sonra, ortaklara dağıtılacak kârın onda biri tutarında ikinci tertip yasal yedek akçe ayrılır.

Statü Yedekleri; şirket ana sözleşmesi gereğince ayrılır. Dönem içinde ayrılan yedekler bu kalemden düşülür.

Olağanüstü Yedekler; şirket genel kurulu tarafından ayrılmasına kârar verilen ya da dağıtılmamış karlar olağanüstü yedek akçelerdir.

Özel Fonlar; işletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu olan fonlar ile diğer amaçlar için ayrılan fonları ifade etmektedir. Başlıca özel fonlar: yenileme fonu, finansman fonu, sermaye itfa fonu, vazgeçilen borçlar fonu, gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı fonu ve sermaye kur farkı fonudur. Vergi Usul Kanununun 328. maddesine göre; satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan oluşan kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süreyle tutulur. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir. Buna göre; amortismanla tabi iktisadi kıymetin satışından oluşan kar bu hesaba aktarılır, satılan iktisadi kıymetlerin yerine satın alınan iktisadi kıymetlerin amortismanlarına mahsup edilir.

Kar yedeklerinin dönem sonu envanterinde; önceki dönemden devreden fonlar, bu fonlardan dönem içinde yapılan kullanımlar, cari dönemde ayrılan fonlar ile karlara mahsup edilen geçmiş dönem zararlarına ilişkin yasal kayıtların varlığı ve doğruluğu kontrol edildikten sonra mukayyet bedeli ile değerlendirir ve bu değerle bilançoya aktarılır.

5- DÖNEM KAR/ZARARI İLE GEÇMİŞ

YILLAR KÂR/ZARARLARININ DEĞERLEMESİ

İşletmelerde faaliyet dönemi kârla kapanırsa öz sermaye artar, zararla kapanırsa öz sermaye azalır.

Dönem kârının bir kısmı ya da tamamı şahıs işletmelerinde işletme sahip veya ortakları tarafından çekilir; sermaye şirketlerinde ise ayrılan yedek akçelerden sonra kalan kısmı kâr payı olarak dağıtılır. Kârın tamamı dağıtılmayıp kalan kısım olursa bu kalan tutar bilançonun pasifinde Geçmiş Yıllar Kârları olarak yer alır. Zarar oluşması halinde ise oluşan bu zarar dönem zararı hesabına kaydedilir. Zararlar ait oldukları dönemlere göre ayrı ayrı gösterilecek şekilde alt hesaplara ayrılır. Bu da bilançonun pasifinde negatif bir unsur olarak yer alır.

Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan ve işletme sahibine veya ortaklarına dağıtılmamış bulunan karlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarlar Geçmiş Yıllar Kârları hesabına aktarılır. Bu hesap dağıtılmamış karın ait olduğu yılların ayrı ayrı gösterilmesi şeklinde bölümlenir.

Önceki yılın net kârı 590-Dönem Net Kârı hesabından 570-Geçmiş Yıllar Karları hesabına aktarılır. Kârın, yedeklere aktarılması, ödenecek temettü olarak ayrılması, işletme sahiplerinin hesaplarına aktarılması veya önceki dönem zararlarına mahsup edilmesi şeklinde kullanılmasında hesap borçlanır. Hesabın kalanı henüz dağıtılmamış veya zarara mahsup edilmemiş kar bakiyesini gösterir. Dönem sonunda cari yıl karla kapanmışsa 570-Geçmiş Yıllar Kârları hesabı aynen bilançoda yer alırken söz konusu kâr 692-Dönem Net Kar/Zararı hesabından 590 Dönem Net Karı hesabına alınır ve bu şekilde bilançoda yer alır.

Önceki yılın net zararı 590-Dönem Net Zararı hesabından 580-Geçmiş Yıllar zararları hesabına aktarılır. Zararın yedeklerle karşılanması veya

izleyen dönemlerde net kardan mahsup edilmesi durumunda hesap alacaklanır. Dönem sonunda cari yıl zararlar kapanmışsa 580-Geçmiş Yıllar Zararları hesabı aynen bilançoda yer alırken söz konusu zarar 692-Dönem Net Kâr/Zararı hesabından 591-Dönem Net Zararı hesabına alınır ve bu şekilde bilançoda yer alır. Geçmiş yıl zararları beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla dönem karından mahsup edilebilmektedir. Bu işlem izleyen dönemin açılış kayıtlarında gösterilir.

6- DÖNEM NET KÂR/ZARARININ DEĞERLEMESİ

Tekdüzen hesap planında işletmenin faaliyet dönemi sonucunda ulaştığı net kârı veya zararı göstermek üzere 590-Dönem Net Karı ve 591-Dönem Net Zararı Hesabı olmak üzere iki hesaplı bir grup oluşturulmuştur.

590-Dönem Net Kârı Hesabı, İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin vergi sonrası net kâr tutarının izlendiği hesaptır. İşletmenin tüm gelir ve gider hesapları "690-Dönem Kârı veya Zararı Hesabı" na devredilerek kapatıldıktan sonra söz konusu hesap alacak kalanı verirse, bu kalan işletmenin vergi öncesi karını oluşturur. İşletmenin vergi mükellefi olması halinde vergi karşılıkları düşülür. Sonuçta vergi sonrası kâr, "590-Dönem Net Kârı Hesabı" nın alacağına aktarılır. 590-Dönem Net Kârı hesabı yeni yılın açılış kaydında 570 Geçmiş Yıllar Karları Hesabı alacaklandırılarak kapatılır. 590-Dönem Net Kârı Hesabı borç kalanı vermez, envanter ve değerlemeye tabi tutulmaz.

591-Dönem Net Zararı Hesabı, İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin net zarar tutarının izlendiği hesaptır. İşletmenin tüm gelir ve gider hesapları "690-Dönem Kârı veya Zararı Hesabı" na ak-

tarıldıktan sonra bu hesap borç kalanı verirse, faaliyet dönemi zararlar sonuçlanmış demektir. Zarar nedeniyle vergi ödenmesi gerekmeyeceğinden vergi karşılığı düşülmeyerek, zarar tutarı "591 Dönem Net Zararı Hesabı" nın borcuna aktarılır. 591-Dönem Net Zararı Hesabı yeni yılın açılış kaydında 580-Geçmiş Yıllar Zararlar Hesabı borçlandırılarak kapatılır. 591-Dönem Net Zararı Hesabı alacak kalanı vermez, envanter ve değerlemeye tabi tutulmaz.

7- SONUÇ

Vergi Kanunlarına göre işletmenin dönem kazancı, öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerler arasındaki farka göre tespit edilmektedir. Öz sermaye ise bilançonun aktif toplamı ile yabancı kaynaklar toplamı arasındaki farka göre tespit edilmektedir. Öz kaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar karları, geçmiş yıllar zararları, dönem net karı ve dönem net zararını kapsamaktadır. Öz kaynaklar değerlendirme gününde ,mukayyet değerle değerlendirilir. VUK' nun 265. maddesinde açıklanan mukayyet değer ise, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

KAYNAKÇA

- 1- ÖZTÜRK Bünyamin: "Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri", Maliye ve Hukuk Yayınları, Kasım 2006
- 2- KÜÇÜK Sema "Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri",Yaklaşım Yayınları, Ocak 2008
- 3- Hesap Uzmanları Derneği "Beyanname Düzenleme Kılavuzu" Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Mart 2008
- 4- SEVİLENGÜL Orhan, "Genel Muhasebe", Gazi Kitabevi, Ankara 2005

5- SÜRMEN Yusuf, Muhasebe-II, Akademi Kitabevi, Trabzon 2000

6- ALTUNCU Hasan, KÜTÜK Zafer, "Vergi Muhasebesi" Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Ankara 2008

7- AKÇAKIN Mete, Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Aralık/ 2007