



ÖZKAYNAKLARIN ENVANTER ve DEĞERLEMESİ

Sabri OZAN^(*)

1 - GİRİŞ

Öz kaynaklar işletme sahip veya ortaklarının işletme kişiliğinin aktifleri üzerindeki toplam haklarını ifade eder. Bir başka ifade ile öz kaynak aktif toplamı ile yabancı kaynaklar toplamı arasındaki fark olarak da tanımlanabilir. Bir işletmenin öz kaynağını bulmak için öz kaynak hesaplarının kalanları toplanabilir ya da net varlıklardan borçlar düşülür. Aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere Tekdüzen Muhasebe Sisteminde öz kaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları, geçmiş yıl zararları ve dönem net karı (zararı) hesaplarından oluşmaktadır.

5.ÖZ KAYNAKLAR	50.ÖDENMİŞ SERMAYE
	52.SERMAYE YEDEKLERİ
	54.KAR YEDEKLERİ
	57.GEÇMİŞ YIL KARLARI
	58.GEÇMİŞ YIL ZARARLARI
	59.DÖNEM NET KARI (ZARARI)

Sermaye, işletme sahibi ya da sahiplerinin kuruluş aşamasında veya daha sonraki zaman zarfında işletmeye tahsis ettiği ve işletmenin esas sözleşmesinde ticaret siciline tescil edilen değerlerin toplamıdır ve "500-Sermaye" hesabının alacağında izlenir.

Ödenmemiş sermaye, işletmeye tahsis edilen veya ortaklarca taahhüt edilen sermayeden henüz ödenmemiş olan kısmını ifade eder ve "501-Ödenmemiş Sermaye(-) hesabının borcunda izle-

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ SEVİLENGÜL, Orhan; "Genel Muhasebe", Gazi Kitabevi, Ankara 2005, s:406

nir. Hesabın kalanı ortakların sermaye koyma borçlarını gösterir. İşletmenin sermayesi ile henüz ödenmemiş sermaye arasındaki fark ödenmiş sermaye tutarını verir.

Sermaye Yedekleri; hisse senedi ihraç primleri, hisse senedi iptal kararları gibi sermaye hareketleri sonucunda oluşan, öz kaynakları işletme faaliyetleri sonucunda yaratılan karın dışında artırabilen ve işletmede bırakılan tutarların izlendiği hesap grubudur. Hisse Senedi İhraç Primleri, yeni çıkarılan hisse senetlerinin yazılı değerinden daha yüksek bir değerle satılması dolayısıyla (baş başın üstünde bir fiyatla) ortaya çıkan farklardır ve "520-Hisse Senedi İhraç Primleri" hesabının alacağında izlenir. Hisse Senedi İptal Kararları, sermaye taahhüdünü yerine getirmeyen ortağın, ortaklık payının iptali ve yeniden çıkarılan hisse senedinin satışından dolayı oluşan olumlu farklardır ve "521-Hisse Senedi İptal Kararları" hesabının alacağında izlenir. Sermaye hareketlerinden kaynaklanmakta olup, 520 ve 521 kodlu hesaplarda izlenemeyenler ise "529-Diğer Sermaye Yedekleri" hesabının alacağında izlenir.

Kar Yedekleri, işletme karlarından gelecekteki ortaya çıkacak riskleri karşılamak, öz sermaye yapısını güçlendirmek veya otopinasyon sağlamak amacıyla kardan dağıtılmayarak işletmede bırakılan tutarlardır. Yasal nedenlerle kardan ayrılan ve işletmede bırakılan tutarlar "540-Yasal Yedekler", ana sözleşme gereği ayrılan ve işletmede bırakılan tutarlar "541-Statü Yedekleri", şirket genel kurul kararıyla ayrılan ve işletmede bırakılan tutarlar ise "542-Olağanüstü Yedekler" olarak adlandırılır ve bu adlarla açılan hesapların alacaklarında izlenir. Söz konusu kar yedekleri içinde izlenemeyenler ise diğer kar yedekleri olarak nitelendirilir ve "548-Diğer Kar Yedekleri" hesabının alacağında izlenir. Kar yedeklerinin diğer bir alt hesabı olan özel fonlar ise işletmede

bırakılması zorunlu olan ve çeşitli sebeplerle ayrılan fonlardır ve "549-Özel Fonlar" hesabının alacağında izlenir.

Geçmiş Yıl Karları, önceki dönemlerde oluşan, ortaklar ve işletme sahibine dağıtılmamış karlardan ilgili yedek hesabına alınmayan tutarlardır ve "570-Geçmiş Yıllar Karları" hesabının alacağında izlenir.

Geçmiş Yıl Zararları, geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan zararlardır ve "580-Geçmiş Yıllar Zararları(-)" hesabının borcunda izlenir.

Dönem Net Karı, işletmenin faaliyet dönemine ilişkin vergi sonrası oluşan tutardır ve "590-Dönem Net Karı" hesabının alacağında, cari dönem net zarar ise "591-Dönem Net Zararı" hesabının borcunda izlenir.

Öz kaynaklar grubunda yer alan hesaplar, değerlendirme gününde mukayyet değerle değerlendirilir. Mukayyet değer ise V.U.K'nun 265. maddesinde belirtildiği üzere, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

2- SERMAYENİN DEĞERLEMESİ

Sermaye, nominal veya kayıtlı sermaye olarak da adlandırılmaktadır. İşletmeye tahsis edilen veya işletmenin ana sözleşmelerinde yer alan ve Ticaret Siciline tescil edilmiş bulunan sermaye tutarı sermaye hesabında yer alırken, bunun ortaklar tarafından ödenmiş olanları ödenmiş sermaye olarak ifade edilmektedir. Sermayenin ortaklar tarafından ödenmemiş olan kısmı, bilançonun pasifine negatif değerle aktararak işletme sermayesi bilançonun pasifinde ödenmiş tutarı ile gösterilmiştir olmaktadır. Tek Düzen Hesap Planında sermaye ile ilgili olan bilanço hesapları şunlardır:

500-Sermaye

501-Ödenmemiş Sermaye(-)

502-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları

503-Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları(-)

Muhasebe ve TTK açısından sermaye genelde değişmez ve sabit bir unsur olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle özsermayedeki artış ve azalış oluşturan kar ve zarar sermayeden ayrı olarak izlenmektedir. Kayıtlarda ve mali tablolar da daima nominal değer ile esas sermaye yer almaktadır. Esas sermaye, sermayenin yetersiz kalması ya da fazla olması halinde değişebilmektedir. Bu da ortakların veya işletme sahibinin sermaye paylarını arttırmaları ya da azaltmaları, yeni ortak alınması veyahut işletmeden ortak çıkarılması hallerinde olabilmektedir.

Sermaye ve ödenmemiş sermaye, değerleri defter kayıtlarında bulunan ve ancak buradan hesaplanabilecek iktisadi kıymetlerdendir. Bu yüzden sermaye ve ödenmemiş sermaye mukayyet değerle (enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, düzeltilmiş değeriyle) değerlendirilir. Bu hesaplarla ilgili dönem sonunda işletme sahip veya ortaklarının sermaye taahhütlerini zamanında yerine getirip getirmediği, taahhütler zamanında yerine getirildi ise bunların defter kayıtlarına doğru olarak intikal ettirilip ettirilmediği kontrol edilir. Sermaye taahhütlerinin zamanında yerine getirilmediği durumlarda faiz öngörülümüşse, işletmenin bu tür faiz gelirleri, gelir tablosu hesaplarına aktarılmalıdır.

Enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, ödenmiş sermayenin düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkan olumlu farklar için "502-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabı alacaklanırken, sermaye tutarında bu nedenden kaynaklanan artışlarda "698-Enflasyon Düzeltme Karları" hesabı borçlandırılır. İzleyen dönemlerde enflasyonun düşmesi sonucunda oluşan taşıma işleminden kaynaklanan azalışlar için de "698-Enflasyon Düzeltme" hesabının alacağına karşılık, "502" numaralı hesap borçlandırılır. Ödenmiş sermayenin düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkan

olumsuz farklar için "503-Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları" hesabı açılır. Buna göre ilk kez yapılan enflasyon düzeltmesi sonucunda sermayede oluşan azalışlar "698-Enflasyon Düzeltme" hesabının alacağına karşılık, "503" numaralı hesabın borcuna; takip eden dönemlerde yapılan düzeltme sonucunda oluşan olumlu farklar "503" numaralı hesaptan mahsup edilir ve kalan tutar olursa 502 numaralı hesaba alacaklandırılır.

3- SERMAYE YEDEKLERİNİN DEĞERLEMESİ

Sermaye yedekleri, hisse senedi ihraç primleri ve iptal edilen ortaklık payları gibi sermaye hareketleri veya sermayenin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan ve işletmede bırakılan fonlara denir. Bu fonlar sermayeye eklenebilmekle beraber, sermayeye eklenmemiş olan kısım ise sermaye yedeği olarak bilançoya aktarılır. Tek Düzen Hesap Planında "52-Sermaye Yedekleri" ile ilgili olan bilanço hesapları şunlardır:

520-Hisse Senedi İhraç Primleri

521-Hisse Senedi İptal Karları

522-Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları

523-İştirakler Yeniden Değerleme Artışları

529-Diğer Sermaye Yedekleri

Hisse senedi ihraç primleri, sermaye artırımını nedeniyle çıkarılan hisse senetlerinin nominal fiyatının üzerinde bir fiyattan satışından oluşan karlardır. Bu karlara emisyon primi denilmektedir. Türk Ticaret Kanunu 466. maddesi hisse senetleri ihraç primlerinin ortaklara dağıtılmayarak şirkette tutulmasını öngörmüştür. Bu primler bilançonun pasifinde sermaye yedeği olarak gösterilmektedir. "520-Hisse Senedi İhraç Primleri" hesabı, yeni çıkarılan hisse senetlerinin primli satışından kaynaklanan tutarların izlendiği hesaptır.

Hisse senedi iptal karları ise herhangi bir sebeple iptal edilen hisse senetlerinin yerine çıkarılan hisse senetlerinin nominal fiyatının üzerinde bir fiyatla ihraç edilmesinden oluşan karlardır. "521-Hisse Senedi İptal Karları" hesabı, iptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra artan kısmın izlendiği hesaptır.

Bu hesap bölümünde yer alan yeniden değerlemeye ilişkin olan hesapların enflasyon düzeltmesi uygulaması ile kullanım alanı büyük ölçüde ortadan kalkmıştır.

Buraya kadar anlatılan hesaplar dışında kalanlar "529-Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında izlenir.

Sermaye yedeklerinin dönem sonu envanterinde; sermaye yedeklerinden sermayeye eklenenler için kayıt yapılıp yapılmadığı ve bunların defter kayıtlarına doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığı kontrolleri yapılarak, sermaye yedekleri olarak kalan tutarlar, mukayyet bedelle (enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, düzeltilmiş değeriyle) değerlendirilerek bilançoya aktarılır.

4- KAR YEDEKLERİNİN DEĞERLEMESİ

Kanun, ana sözleşme hükümleri ya da ortaklıkların yetkili organları tarafından alınan kararlar uyarınca, dağıtılmamış veya işletmede alıkonulmuş karlar "54-Kar Yedekleri" hesap grubunda izlenir. Ayrılan bu yedekler bilançonun pasifinde yer alır. Bunlar, kanun hükümleri uyarınca ayrılan birinci ve ikinci tertip yedek akçelerden oluşan yasal yedekler, şirket ana sözleşme hükümleri çerçevesinde ayrılan yedek akçelerden oluşan statü yedekleri ve işletmenin yetkili organlarınca ayrılması kararlaştırılan yedek akçelerin yer aldığı olağanüstü yedekler ile özel fonlardır. Bu tür yedekler işletmenin önceki dönem karlarından

ayrılır. Tek Düzen Hesap Planında kar yedekleri ile ilgili olan bilanço hesapları şunlardır:

- 540-Yasal Yedekler
- 541-Statü Yedekleri
- 542-Olağanüstü Yedekler
- 548-Diğer Kar Yedekleri
- 549-Özel Fonlar

Yasal yedekler, kanun hükümleri gereği ayrılır. Yasal yedekleri kurumlar vergisi mükelleflerinden anonim, limited şirketler ile kooperatifler ayırmak zorundadır. Dönem faaliyetleri neticesinde kar eden şirketler, ödenmiş sermayelerinin yüzde yirmisine ulaşıncaya kadar, cari yılda oluşan net karlarının yüzde beşini birinci tertip yedek akçe olarak ayırırlar. Net kardan birinci tertip yedek akçe ayrıldıktan sonra, ortaklara dağıtılacak karın onda biri tutarında ikinci tertip yedek akçe ayrılır. Statü yedekleri, şirket ana sözleşmesi hükümleri gereğince ayrılır. Sermaye şirketlerinde genel kurul kararı gereği ayrılan veya dağıtılmamış karlar olağanüstü yedekler olarak değerlendirilir.

Özel fonlar ise mevzuat gereği dönem karından işletmede alıkonacak ihtiyat veya karşılıklar ile finansman fonu ve yenileme fonu gibi işletmenin mali yapısını güçlendirmek amacıyla oluşturulan fonlardır. 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 süre ile tutulabilir. 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 amortismanına tabi iktisadi kıymetin satışın-

dan oluşan kar, bu hesaba aktarılır, satılan iktisadi kıymetlerin yerine satın alınan iktisadi kıymetlerin amortismanlarına mahsup edilir.

Kar yedeklerinin dönem sonu envanterinde; önceki dönemden kullanılmayıp devredenler, dönem içinde ayrılan fonlar ve bunlardan dönem içinde kullanılanların kontrolleri yapıldıktan sonra mukayyet bedeli ile (enflasyon düzeltilmesi uygulanan dönemlerde, düzeltilmiş değeriyle) değerlendirilir, aynı değerle bilançoya intikal ettirilir.

5- DÖNEM KAR/ZARARI İLE GEÇMİŞ YILLAR KAR/ZARARLARININ DEĞERLEMESİ

İşletme hesap dönemini kar veya zararla kapatabilir. Dönem karının bir kısmı ya da tamamı şahıs işletmeleri ile şahıs şirketlerinde işletme sahip veya ortakları tarafından çekilir; sermaye şirketlerinde ise ayrılan yedek akçelerden sonra kalan kısmı kar payı olarak dağıtılır. İşletmenin dağıtmayıp işletmede bırakmasına karar verdiği kısım geçmiş yıllar karları adıyla bilançonun pasifinde yer alır. Zarar oluşması halinde ise, oluşan bu zarar dönem zararı hesabına kaydedilir ve bilançonun pasifinde negatif bir unsur olarak yer alır.

Önceki dönemlerde oluşan ve dağıtılmamış olan karlardan yedek hesaplarına alınmayanlar geçmiş yıllar karları hesabına aktarılır. Bu karlar hangi döneme ait ise, dönemlerine göre alt hesaplarda gösterilmelidir.

Önceki dönemin net karı "590-Dönem Net Karı" hesabından, "570-Geçmiş Yıllar Karları" hesabına aktarılır. Yedek ayrılması, temettü olarak ayrılması veya geçmiş dönem zararları ile mahsubu hallerinde hesap borçlanarak işlem görülür. Hesabın kalan kısmı ise dağıtılmamış kar bakiyesi ile zarar mahsubu yapılmamış kar bakiyesini gösterir. İşletme cari yılda kar etmişse, "570-Geçmiş Yıllar Karları" hesabı aynen kalırken, söz

konusu kar gelir tablosu hesabı olan "692-Dönem Net Karı veya Zararı" hesabından "590-Dönem Net Karı" hesabına alınır ve bu şekilde bilançoda yer alır.

Tek Düzen Hesap Planına göre "570" ve "590" numaralı hesaplarda toplanan geçmiş yıl karları ile dönem karı, mukayyet bedeli ile (enflasyon düzeltilmesi uygulanan dönemlerde, düzeltilmiş değeriyle) değerlendirilip, bu değer ile bilançoya intikal ettirilir.

Önceki dönemlerde oluşan net zararlar "580-Geçmiş Yıllar Zararları" hesabında izlenir. Zararların yedeklerle karşılanması veya izleyen dönemlerde net kardan mahsup edilmesi durumunda hesap alacaklarıdır.

İşletme cari yılda zarar etmişse, "580" numaralı hesap aynen kalırken, bu zarar gelir tablosu hesabı olan "692-Dönem Net Karı veya Zararı" hesabından "591-Dönem Net Zararı" hesabına aktarılır.

Geçmiş yıl zararları beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla dönem karından mahsup edilebilmekte olup, bu işlem, izleyen dönemin açılış kayıtları sırasında yapılmaktadır.

6- DÖNEM NET KAR/ZARARININ DEĞERLEMESİ

"590-Dönem Net Karı" hesabı, işletmenin faaliyet dönemine ilişkin vergi sonrası net kar tutarının izlendiği hesaptır. İşletmenin tüm gelir ve gider hesapları "690-Dönem Karı veya Zararı" hesabına devredildikten sonra söz konusu hesap alacak kalanı verirse bu kalan işletmenin vergi öncesi karını oluşturur. İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin hesaplanan vergi miktarı düşüldükten sonra ortaya çıkan vergi öncesi kar "590-Dönem Net Karı" hesabının alacağına aktarılır. "590-Dönem Net Karı" hiçbir zaman borç kalanı vermemekle beraber envanter ve değerlemeye

tabi tutulmaz.

“591-Dönem Net Zararı” hesabı, işletmenin faaliyette bulunduğu döneme ait net zarar tutarının izlendiği hesaptır. İşletmenin tüm gelir ve gider hesapları “690-Dönem Karı veya Zararı” hesabına devredildikten sonra söz konusu hesap borç kalanı verirse, işletme ilgili dönemde zarar etmiş demektir. Zarar nedeniyle o döneme ilişkin vergi hesaplanmayacağından zarar tutarı “591-Dönem Net Zararı” hesabının borcuna aktarılır. 591 numaralı hesap, ertesi yılın açılış kaydında “571-Geçmiş Yıllar Zararları” hesabı borçlandırılarak, kapatılır. “591-Dönem Net Zararı” hesabı hiçbir zaman alacak kalanı vermemekle beraber envanter ve değerlemeye tabi tutulmaz.

7- SONUÇ

Vergi kanunlarına göre işletmenin dönem kazancı, dönem sonundaki özsermaye ile dönem başındaki özsermaye arasındaki farka göre hesaplanmaktadır. Özsermaye ise bilançonun aktif toplamı ile yabancı kaynaklar toplamı arasındaki farka göre tespit edilmektedir. Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları, geçmiş yıllar zararları, dönemin net karı ve dönem net zararı hesaplarını kapsamaktadır. Özkaynaklar değerlendirme gü- nünde mukayyet değerle değerlendirilir ve mukayyet değer VUK'nun 265. maddesine göre, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Ayrıca özkaynakların envanteri sırasında hesapların doğru olarak hesaplanıp kayıtlara geçirilip geçirilmediği de kontrol edilmelidir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR:

- ÖZTÜRK Bünyamin, “Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Kasım 2006.
- SEVİLENGÜL Orhan, “Genel Muhasebe”,

Gazi Kitabevi, Eylül 2005.

- AKÇAKIN Mete, “Vergi Raporu”, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Aralık 2007.
- YURTTAKAL Caner, TÜNEL Tamer: “Vergi Raporu”, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Aralık 2008.
- Vergi Denetmenleri Derneği, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi”, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Mart 2010.
- ALTUNCU Hasan, KÜTÜK Zafer: “Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Ocak 2008.