

İŞLETMELERDE ÖZ SERMAYE KARŞILAŞTIRILMASI YOLUYLA TİCARİ KARIN HESAPLANMASI

• Hasan ABDİOĞLU •

Vergi Denetmen Yrd.

1 - GİRİŞ

Bilanço esasında defter tutmak zorunda olan ticari kazanç sahipleri için muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleriyle 01.01.1994 tarihinden itibaren "Tek Düzen Hesap Planı"na uyma zorunluluğu getirilmiştir. Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleriyle uygulamaya konulan muhasebe usul ve esasları işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacını taşımaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 74. maddesinde yer alan tanıma göre, bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla tertiplenmiş hülasasıdır. Aynı tanım Vergi Usul Kanunu'nun 192. maddesinde de yer almaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre bilanço "net değer esası"na göre hazırlanır. Bu nedenle, işletmenin varlık ve kaynak yapısını düzenleyici nitelikteki hesaplar, ilgili bulundukları kalemlerin altında birer indirim kalemi olarak gösterilir. Bundan dolayı bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilançoda gayrisafi değerleri ile gösterilirler.

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinde belirlenen esaslara göre, Tekdüzen Hesap Planına uygun olarak çıkarılan bilanço "Ticari

Bilanço", bu bilançonun vergi kanunlarına uyumlaştırılmış haline ise "Mali Bilanço" denilmektedir. Ticari kazanç, çıkarılan mali bilançolar üzerinden hesaplanır ve hesap dönemi sonundaki ve başındaki öz sermaye tutarlarının karşılaştırılmasıyla bulunur. Anlaşılabacağı üzere öz sermayenin karşılaştırılması suretiyle ticari karın hesaplanabilmesi için bilançonun varlığı gerekmektedir. Dolayısıyla ticari karın bu şekilde hesaplanabilmesi için işletmenin bilanço esasına göre defter tutması yani birinci sınıf tacir olması gerekmektedir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 39. maddesine göre işletme hesabı esasında ticari kazanç, elde edilen hasılatlar ile giderler arasındaki müspet farktır. Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla, tahakkuk eden alacaklar, giderler ise te-diye olunan ve borçlanılan meblağlardır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 46. maddesine göre basit usulde ticari kazanç ise; bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark; yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hâsılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Bu suretle tespit ve beyan olunan kazanç, vergi tarhına esas alınır. Kazancın bu şekilde tespiti sırasında emtia ticareti ile uğraşanlarca; hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla, hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri giderlere ilave edilir.

Bu çalışmanın amacı; bilanço esasına göre defter tutan işletmelerde öz sermaye karşılaştırılması yoluyla ticari karın hesaplanma yöntemlerini, hesaplanış şeklini ve hesaplamalarda dikkat edilecek hususları açıklamak ve konuya ilişkin örnek uygulamalar vermektir.

2. ÖZ SERMAYE VE HESAPLANMA YÖNTEMLERİ

Öz sermaye; işletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını göstermekte ve ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları, geçmiş yıllar zararları ve dönem net kar veya zararından oluşmaktadır. Vergi Usul Kanununun 192. maddesine göre öz sermaye ise, bilançonun aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark olup, müteşebbisin işletmeye koymuş olduğu varlığı ifade eder. Bu tanım aynı zamanda bilânço esasına göre ticari kazancın tespitinde tahsil esasının değil, tahakkuk esasının geçerli olduğunu açıklamaktadır. Öz sermaye, işletme sahip ya da sahiplerinin işletmenin varlıkları üzerindeki haklarının parasal ifadesidir ve işletmenin faaliyetine bağlı olarak değişmektedir. Anlaşılabacağı üzere öz sermaye, sermaye unsurunu da içine alan ve zaman içerisinde değişen dinamik bir unsurdur. Sermaye ise işletme sahip veya sahiplerinin işe başlama tarihinde işletmeye koydukları iktisadi kıymetlerin toplam tutarını göstermekte ve statik bir nitelik taşımaktadır.

VUK'un 192. maddesinde yer bulan öz sermaye tanımından anlaşılabacağı üzere öz sermayeyi iki şekilde hesaplamak mümkündür. Birinci yöntem göre öz sermaye, aktif toplam ile borçlar arasındaki farktır. İkinci yöntem göre ise, müteşebbisin işletmeye koyduğu varlığın toplamıdır. Birinci yöntem göre öz sermayenin hesaplanması analitik yöntem olarak nitelendirilirken, ikinci yöntem göre öz sermayenin hesaplanması ise sentez yöntem olarak nitelendirilmektedir.

2.1 Analitik Yönteme Göre Öz Sermayenin Hesaplanması

Analitik yöntem göre öz sermaye; aktif toplam ile borçlar arasındaki farktır. Sonucun anlamlı olması için aktifin "net (gerçek) aktif" olması gerekir. Yani işletmenin varlık ve kaynak yapısını düzenleyici nitelikteki hesapların ilgili bulundukları kalemlerin altında birer indirim kalemi olarak yer alması gereklidir. Bir başka ifadeyle net aktife ulaşabilmek için "gerçek olmayan (fiktif) aktifler" ile "aktif düzenleyici" hesapların toplam aktiften çıkarılmış olması gereklidir. Bunun yanı sıra borçlar da net değerinde olmalıdır. Yapılacak hesaplamalar sonucu öz sermaye her zaman müspet bir rakam olmayabilir. Bazen borçlar aktif toplamdan fazla olabilir. Bu durumda öz sermaye mevcut değildir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre düzenlenen bilânçolarda aktifler net değeriyle gözükmektedir. Bundan dolayı hesaplamalarda ilave yapılacak bir işlem yoktur. Ancak bilânçonun Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre değil de muhasebe kurallarına uygun başka bir biçimde düzenlenmesi halinde yukarıda yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

Öz sermayenin net (gerçek) aktiften borçların indirilmesi suretiyle hesaplanmasına ilişkin formül şöyledir:

$$\text{Öz sermaye} = \text{Net (Gerçek) Aktif} - \text{Borçlar}$$

Bilançonun aktif tablosunda yer alan bazı kalemler işletme için gerçek anlamda aktif değildir. Bunlar gerçek aktifte meydana gelen eksilmeleri tamamlayıp pasif tablosuyla toplam dengeyi sağlamak üzere bilançoda yer almaktadırlar. Bu kalemlerin bir kısmı bilançonun aktifinde pozitif unsur olarak yer alabilecekleri gibi pasifte negatif unsur olarak da (bu hesapların, tek düzen hesap planı doğrultusunda düzenlenecek bilançolarda, pasifte negatif unsur olarak yer almaları gerekmektedir) yer alabilirler. Bu bakımdan aktifte pozitif unsur olarak yer alan pasifi düzenleyici aktif

hesapların, öz sermaye hesabında ele alınacak aktif toplamına dahil olmamaları gerekir. Şu halde gerçek aktifi saptamak için bilançonun aktif tablosu toplamından, aktifte pozitif unsur olarak yer alan gerçek olmayan aktif kalemlerin indirilmesi zorunludur.

Gerçek olmayan (fiktif) aktif kalemler aşağıdaki gibidir;

- Kişisel işletmelerde teşebbüs sahibinin, adi ortaklıklarda ortakların işletmeye olan borçları,
- Borç senetleri reeskontu (aktifte pozitif unsur olarak yer almışsa),
- Ödenmemiş sermaye (aktifte pozitif unsur olarak yer almışsa),
- Geçmiş yıl zararları (aktifte pozitif unsur olarak yer almışsa),
- Dönem zararı (aktifte pozitif unsur olarak yer almışsa),

Öz sermaye karşılaştırmasında gerçek aktifi bulabilmek için aktif tablosunda yer alan ve yukarıda sıralanan kalemlerden başka pasif tablosunda bulunan bazı kalemlerin de aktifler toplamından indirilmesi gerekmektedir. Bu kalemlerin bir kısmı bilançonun aktifinde negatif unsur olarak yer alabilecekleri gibi pasifte pozitif unsur olarak da (bu hesapların, tek düzen hesap planı doğrultusunda düzenlenecek bilançolarda, aktifte negatif unsur olarak yer almaları gerekmektedir) yer alabilirler. Bu bakımdan pasifte pozitif unsur olarak yer alan aktifi düzenleyici pasif hesapların öz sermaye hesabında, negatif unsur olarak dikkate alınmaları gerekir. Şu halde gerçek aktifi saptamak için bilançonun pasifinde pozitif unsur olarak yer alan aktifi düzenleyici hesapların indirilmesi zorunludur.

Gerçek olmayan (fiktif) pasif kalemler aşağıdaki gibidir;

- Verilen çekler ve ödeme emirleri (pasifte pozitif unsur olarak yer almışsa),

• Karşılık hesapları (pasifte pozitif unsur olarak yer almışlarsa),

• Alacak senetleri reeskontu (pasifte pozitif unsur olarak yer almışsa),

• Amortisman hesapları (pasifte pozitif unsur olarak yer almışlarsa),

Pasifte karşılık ayrılmış olması halinde, aktifte yer alan şüpheli alacaklar, öz sermaye hesabında gerçek aktif olarak dikkate alınır.

Bilançonun aktif tablosu toplamından önce aktifler arasında bulunmakla beraber gerçek aktif mahiyetinde olmayan kalemlerin tutarı, sonra da pasif tablosundaki aktif düzenleyici hesapların tutarı indirilerek gerçek aktif bulunur. Bu gerçek aktiften, pasifteki borç kalemleri indirilince bulunacak tutar, işletmenin bilanço tarihindeki öz sermayesini verecektir. İndirilecek borçlar, bankalara ve üçüncü şahıslara olan her çeşit senetli ve senetsiz borçlar ile, ödenecek vergiler ve sair giderler, ödenecek kar payları gibi kalemlerdir. Ancak işletmenin dönem karı üzerinden hesaplanıp, ödenecek vergi ve resimler arasında gösterilen tutarların bu aşamada borç olarak dikkate alınmaması gerekmektedir.

Muhasebede cari hesap, kişiler arasındaki borç alacak ilişkilerinin izlendiği hesap veya hesaplardır. Kişisel işletmelerde teşebbüs sahibinin, adi şirketlerde ise ortakların işletmelerindeki alacakları öz sermayenin hesaplanması sırasında gerçek borç niteliğinde sayılmazlar ve indirilecek borçlar arasında yer almazlar. Tek şahıs işletmelerinde ve adi ortaklıklarda alacak kalanı veren cari hesapta bir önceki döneme göre meydana gelen artış, işletmeden çekilen değer olarak dikkate alınır. Bundan dolayı cari hesapta bir önceki döneme göre meydana gelen artışlar işletmeden çekilen değer olarak kabul edilip öz sermaye farkına ilave edilmesi gerekmektedir. Bunun tam tersi şekliyle tek şahıs işletmelerinde ve adi ortaklıklarda borç kalanı veren cari hesapta bir önceki döneme göre meydana gelen azalış, işletmeye konulan

değer olarak dikkate alınır. Bundan dolayı cari hesapta bir önceki döneme göre meydana gelen azalışların işletmeye konulan değer olarak kabul edilip öz sermaye farkından çıkarılması gerekmektedir.

Kollektif ve komandit şirketler, ortaklarının dışında ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olduklarından, ortaklarının işletmeye olan borçları, işletme için gerçek aktif, işletmeden alacakları ise gerçek borç niteliğindedir ve öz sermayenin hesabında buna göre işlem görür. Bunun yanı sıra bilançonun pasifinde yer alan her çeşit yedek akçeler ve kar kalemleri öz sermayeye dahildir. Bu bakımdan borçlar gibi aktif tutarından indirilemezler.

2.2 Sentez Yönteme Göre Öz Sermayenin Hesaplanması

Sentez yönteme göre öz sermaye; müteşebbisin işletmeye koyduğu varlığa eşittir. Bu yöntem, öz sermaye unsurlarının toplanması suretiyle öz sermayenin hesaplanma yoludur. Yöntemde hareket noktası bilânçonun pasifi, yani öz sermaye hesap sınıfıdır. Ancak öz sermayenin hesabında öz sermaye hesap sınıfı içersinde meydana gelen artış ve azalışların mahiyeti önem arz etmektedir.

Bu yöntemle öz sermaye hesaplanırken öz sermaye unsuru olan kalemler tek tek tespit edilerek toplanır. Vergi Usul Kanunu'na göre ihtiyatlar ve kar bilançoda ayrı gösterilse dahi öz sermayenin unsurları sayılır ve toplama dahildirler. Öz sermaye genel olarak aşağıdaki kaynaklardan oluşmaktadır.

- Ödenmiş Sermaye (+)
- Sermaye Yedekleri (+)
 - Hisse Senedi İhraç Primleri
 - Hisse Senedi İptal Karları
 - M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları
 - İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
 - Diğer Sermaye Yedekleri

- Kar Yedekleri (+)

- Yasal Yedekler (Yasal mevzuat açısından ayrılması zorunlu yedekler)

- Statü Yedekleri (Ana sözleşme hükümleri çerçevesinde ayrılan yedekler)

- Olağanüstü Yedekler (Sermaye şirketlerinde genel kurul tarafından ayrılmasına karar verilen yedekler ile dağıtım dışı kalan karlar)

- Diğer Kar Yedekleri

- Özel Fonlar (Yatırım indirimi fonu, sabit kıymet yenileme fonu gibi işletmede bırakılması ve tasarrufu zorunlu yasal fonlar ile diğer maksatlarla ayrılan fonlar)

- Geçmiş Yıllar Karları (+)

(Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan ve ortaklara dağıtılmamış bulunan karlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarlar)

- Geçmiş Yıllar Zararları (-)

- Dönem Net Karı (+)

- Dönem Net Zararı (-)

- Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Net Tutarı (-) (Varsa itfa edilmiş tutarların düşülmesinden sonra kalan kısmı)

Şahsi işletmeler ile adi ortaklıklarda işletme sahip veya sahiplerinin cari hesaplarının borç bakiyesi öz sermayeden çıkarılır, alacaklı bakiyesi ilave edilir. Kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefi sermaye şirketlerinde ortak veya hissedarların cari hesap bakiyeleri, öz sermaye unsuru değildir.

3. İŞLETMELERDE ÖZ SERMAYE KARŞILAŞTIRILMASI YOLUYLA TİCARİ KARIN TESPİTİ

Bilanço, hukuki bir belge olup, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülâsasıdır. Bilanço, belirtilen tanımdan da anlaşılacağı üzere tacirin;

- Ticari işletmesine ait varlıklarını,

- Aktife dahil bulunan varlıkların nasıl finanse edildiğini,
 - İşletmeye koymuş bulunduğu sermayeyi,
 - Gösterdiği faaliyetler sonucunda elde ettiği kazancını,
 - Kazanç üzerinden ayırmış bulunduğu yedek akçeleri,
- göstermektedir.

Bilançoların belli ilkeler çerçevesinde düzenlenmesi gerekmektedir. Gerçekte bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Gerçek (net) aktiften borçların indirilmesi suretiyle hesaplanan dönem sonu öz sermayesi ile dönem başındaki öz sermaye karşılaştırılarak işletmenin kar ya da zararı saptanabilir. Gelir Vergisi Kanunu işletmelerin vergiye tabi kazançlarının dönem başı öz sermayeleri ile dönem sonu öz sermayelerinin karşılaştırılması suretiyle hesaplanması esasını kabul etmiştir. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde; "bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır", denilmiştir. Dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise bu farka ilave olunur. Çünkü, işletmeye dışarıdan bir değer eklenmesi öz sermayenin miktarını arttırır; işletmeden bir değer çekilmesi ise öz sermayeyi eksiltir. Oysa bu şekildeki bir artış işletmenin faaliyetlerinden doğmuş bir artış değildir. Yani söz konusu artış kar sayılmayacağı gibi, azalış da normal bir gider veya zarar unsuru olarak görülmez. O halde bu şekilde yapay

artış veya azalışın giderilmesi yani ilave edilenlerin indirilmesi, çekilenlerin ise eklenmesi gerekir. Teşebbüs sahibinin kişisel ihtiyacı için işletmeden çektiği paralar, mallar, onun adına yapılan harcamalar ve sair şekillerdeki ödemeler, işletmeden çekilen değerlere örneklerdir. Bu tür çekişler, genel olarak müteşebbisin şahsi hesabına kaydolunur. Ortaklık sermayesinin arttırılması, şahıs şirketlerinde müteşebbis tarafından işletmeye konulan para, mal ve sabit kıymetler, ortaklıklarda ödenmemiş sermayenin gerçek aktif sayılmaması nedeniyle ortaklardan tahsil olunan sermaye alacağına ait taksitler, işletmeye ilave edilmiş değer niteliğindedir.

Ticari kazancın, öz sermayenin karşılaştırılması suretiyle tespit edilmesi sırasında, bilançolar Tekdüzen Hesap Planında belirtilen esaslara göre düzenlendiğinden, bilançoların karşılaştırılması yoluyla bulunacak kar ya da zarardan mali kar veya zarara ulaşabilmek için, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri (258-289 maddeler) ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulur. Ayrıca 01.01.2004 tarihinde 5024 sayılı Kanunla yürürlüğe giren ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesi ile Geçici 25. maddesinde yer bulunan enflasyon düzeltmesi hükümlerini, şartları sağlayan mükelleflerce öz sermaye hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

3.1 Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. madde Hükmüne Göre Safi Kazancın Tespit Edilmesinde İndirilecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'na göre safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir;

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak

şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı.

3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;

4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla);

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar.

8. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz.)

9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları.

10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

3.2 Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. madde Hükümüne Göre Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler

Gelir Vergisi Kanunu'na göre aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz.

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;

5. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)

6. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 0'ı (90/1081 sayılı BKK ile) (Bakanlar Kurulu, bu oranı %100'e kadar arttırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.)

7. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları;

8. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

Bu maddenin uygulanmasında, kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.

3.3 İşletmeye Konan Değerlerin Öz Sermaye Üzerindeki Etkileri

İşletmeye konan değerler, işletmenin dönem içerisindeki esas faaliyetleri neticesinde oluşmayıp, işletme dışından aktarılan veya işletme

içinde oluşturulan değerlerdir. Örneğin, yıl içerisinde herhangi bir ekonomik faaliyette bulunmamış ancak sermayesini artırmış bir işletme düşünelim. Bu işletmenin dönem sonu ve dönem başı öz sermayelerini karşılaştırdığımızda arada olumlu bir fark gözükür. Bu fark, ekonomik faaliyetler sonucu oluşmuş bir kar değil, sermaye artırımının sonucu meydana gelmiş bir değer artışıdır. İşletmenin esas ekonomik faaliyetleri dışında bu şekilde oluşmuş artışların, öz sermayenin karşılaştırılması yoluyla ticari karın tespitinde olumlu öz sermaye farkından indirilmesi gereklidir. Yukarıda açıklanan nitelikteki benzer nedenler dolayısıyla aşağıda sıralanan unsurlarda meydana gelen artışlar ticari karın hesaplanmasında öz sermaye farkından indirilir;

- Sermayenin Artması
- Ödenmemiş Sermayenin Azalması
- Hisse Senetleri İhraç Primleri ve İptal Karlarının Artışı

- Yeniden Değerleme Fonlarının Artışı
- Yedek Akçelerin Artması
- Geçmiş Yıllar Karlarının Artması
- Geçmiş Yıllar Zararlarının Azalması
- Alacak Kalanı veren Kişisel Cari Hesap Hareketleri

- Vergi Dışı Fonların Oluşturulması
- Kişisel Cari Hesap Hareketleri

İşletmeye konan değerlerin bilanço üzerindeki yansımaları iki şekilde olabilir. Birincisi işletmeye dışardan bir değer konması ve ilgili öz sermaye unsuru hesabına alınmasıdır. Bunun en belirgin örneği sermaye artırımındır. Tüm işletmelerde sermaye artırımını, işletmeye işletme dışından değer eklenmesini ifade eder. İşletmeye konan değerlerin ikinci yansıma biçimi ise işletmenin kendi içerisindeki öz sermaye unsuru hesaplarında bir artış olması veya yeni hesaplar oluşturulmasıdır.

3.4 İşletmeden Çekilen Değerlerin Öz Sermaye Üzerindeki Etkileri

İşletmeden çekilen değerler, işletmenin dö-

nem içindeki esas faaliyetlerinden ayrı olarak işletme dışına çıkan veya işletmede kullanılan değerlerdir. Örneğin yıl içinde herhangi bir ekonomik faaliyette bulunmamış ancak sermayesi azalmış bir işletmenin dönem sonu ve dönem başı öz sermayesini karşılaştırdığımızda, arada olumsuz bir fark oluşacaktır. Azaltılan sermayeye eşit olan bu fark zarar değil, sadece işletmeden çekilen değer sonucu oluşan bir azalıştır. Yukarıda açıklanan nitelikteki benzer nedenler dolayısıyla aşağıda sıralanan unsurlarda meydana gelen azalışlar ticari karın hesaplanmasında öz sermaye farkına ilave edilir;

- Sermayenin Azalması
- Yeniden Değerleme Fonlarının Azalması
- Yedek Akçelerin Azalması
- Geçmiş Yıllar Karlarının Azalması
- Borç Kalanı Veren Kişisel Cari Hesap Hareketleri

- Vergi Dışı Fonların Azalması
- Kişisel Cari Hesap Hareketleri
- Vergi Borçlarının Ödenmesi
- Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG)

yapılması

İşletmeden çekilen değerlerin bilanço üzerindeki yansımaları da iki şekilde olmaktadır. Birincisi, işletme dışına kar dağıtımı gibi fiilen bir değer çıkartılmasıdır. İkincisi ise işletme dışına fiilen bir değer çıkmadan, öz sermaye unsuru hesapların azaltılması ve kapatılmasıdır. Yedek akçelerin sermayeye ilavesinde olduğu gibi.

4. ÖZ SERMAYENİN HESAPLANMASI İLE İLGİLİ ÖRNEKLER

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında işletmelerde öz sermayenin karşılaştırılması yoluyla ticari karın tespitine yönelik örnek uygulamalar aşağıda verilmiştir.

Örnek 1:

Bir ticarethanenin (şahsi firma) 2005 yılı dönem başı ve dönem sonu bilançoları aşağıdaki şekildedir:

AKTİF	31.12.2005 Tarihli DönemBaşı Bilançosu	PASİF
I-DÖNEN VARLIKLAR	103.800	I-KISA VAD. YAB. KAYNAK. 24.000
A-Hazır Değerler	52.800	B-Ticari Borçlar 24.000
1-Kasa	49.800	1-Satıcılar 12.000
3-Bankalar	3.000	2-Borç Senetleri 12.000
C-Ticari Alacaklar	39.000	
1-Alıcılar	15.000	
2-Alacak Senetleri	24.000	III-ÖZ KAYNAKLAR 84.300
5-Şüpheli Ticari Alacaklar	3.000	A-Ödenmiş Sermaye 60.000
6-Şüp. Tic. Al. Karşılığı (-)	3.000	1-Sermaye 100.000
E-Stoklar	12.000	2-Ödenmemiş Sermaye (-) 40.000
4-Ticari Mallar	12.000	E- Geçmiş Yıl Zararları (-)
F-Dönem Net Karı	13.800	
10.500		
I I-DURAN VARLIKLAR 6.000		
D-Maddi Duran Varlıklar	4.500	
3-Binalar	7.500	
6-Demirbaşlar	1.500	
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	4.500	
AKTİF TOPLAMI 108.300		PASİF TOPLAMI 108.300

Yukarıdaki bilânçolara göre öz sermaye karşılaştırması yoluyla dönem sonu ticari kar analitik ve sentez yönetime göre aşağıdaki şekilde hesaplanır.

b) Sentez Yönteme Göre Öz Sermaye Hesaplaması

Sentez yöntemine göre öz sermaye, öz sermaye unsurlarının toplanması suretiyle bulunmaktadır. Bu durumda dönem başı ve dönem sonu öz sermaye tutarları ile dönem sonu ticari kar aşağıda hesaplandığı gibidir.

Dönem Sonu Öz Sermaye: (Sermaye+Dönem Net Karı)– Geçmiş Yıllar Zararları

Dönem Sonu Öz Sermaye:
(65.000+16.500)–7.000 = 74.500

Dönem Başı Öz Sermaye: Sermaye – Geçmiş Yıllar Zararları

Dönem Sonu Öz Sermaye: 65.000 –7.000
= 58.000

Öz Sermaye Farkı (Ticari Kar):

74.500 – 58.000 =16.500

Örnek 3:

Bir ferdi işletmenin (Ahmet Akgün İşletmesi) 2005 yılı dönem başı ve dönem sonundaki bilançoları aşağıdaki gibidir:

Yukarıdaki bilânçolara göre A. Akgün İşletmesinin 2005 yılı ticari kazancı öz sermaye karşılaştırması yoluyla analitik ve sentez yönetime göre aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

b) Sentez Yönteme Göre Öz Sermaye Hesaplaması

Sentez yöntemine göre öz sermaye öz sermaye unsurlarının toplanması suretiyle bulunmaktadır. Bu durumda dönem başı ve dönem sonu öz sermaye tutarları aşağıda hesaplandığı gibidir.

Dönem Sonu Öz Sermaye: Sermaye + Dönem Net Karı

Dönem Sonu Öz Sermaye: 80.000+55.000
= 135.000

Dönem Başı Öz Sermaye : Sermaye – Geçmiş Yıllar Zararları

Dönem Sonu Öz Sermaye : 90.000–60.000
= 30.000

Öz Sermayedeki Artış : 135.000–
30.000 = 105.000

Öz Sermaye Farkı (Ticari Kar): (Öz sermaye Artışı-İlave Edilen Tutar)+Çekilen Tutar

Öz Sermaye Farkı (Ticari Kar):
(105.000–60.000)+10.000 =55.000

Örnek: 4

"E" A.Ş, 31.12.2005 tarihli dönem sonu bilançosunu Tekdüzen Muhasebe ilkelerine göre değil, hesapların niteliklerini göz önüne alarak muhasebe kurallarına uygun bir şekilde aşağıdaki gibi düzenlemiştir. Bu durumda işletmenin dönem sonu öz sermayesi aşağıda açıklandığı şekliyle hesaplanacaktır.

a) Analitik Yönteme Göre Öz Sermaye

Bilançonun Tekdüzen Muhasebe Sistemine

AKTİF		01.01.2005 Tarihli DönemBaşı Bilançosu	PASİF	
I-DÖNEN VARLIKLAR		78.500	I-KISA VAD.YAB. KAYNAK.	
A-Hazır Değerler		26.000	B-Ticari Borçlar	27.000
1-Kasa	10.000		2-Borç Senetleri	27.000
3-Bankalar	16.000		III-ÖZ KAYNAKLAR	
C-Ticari Alacaklar		14.750	A-Ödenmiş Sermaye	65.000
1-Alıcılar	14.750		1-Sermaye	65.000
5-Şüpheli Ticari Alacaklar	6.750		E-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	7.000
6-Şüp.Tic.Al.Karşılığı (-)	6.750			
D-Diğer Alacaklar		13.500		
1-Ortaklardan Alacaklar	13.500			
E-Stoklar		24.250		
4-Ticari Mallar	24.250			
II-DURAN VARLIKLAR		6.500		
D-Maddi Duran Varlıklar		6.500		
4-Tesis Mak. Ve Cihazlar	18.000			
6-Demirbaşlar	7.500			
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	19.000			
AKTİF TOPLAMI		85.000	PASİF TOPLAMI	
			85.000	

AKTİF	31.12.2005	Tarihli Dönem Sonu Bilançosu	PASİF
I-DÖNEN VARLIKLAR	72.000	I-KISA VAD.YAB. KAYNAK.	22.500
A-Hazır Değerler	20.000	B-Ticari Borçlar	16.500
1-Kasa	7.500	2-Borç Senetleri	16.500
3-Bankalar	12.500	C-Diğer Borçlar	6.000
C-Ticari Alacaklar	14.000	1-Ortaklara Borçlar	6.000
1-Alıcılar	14.000	III-ÖZ KAYNAKLAR	74.500
5-Şüpheli Ticari Alacaklar	6.750	A-Ödenmiş Sermaye	65.000
6-Şüp.Tic.Al.Karşılığı (-)	6.750	1-Sermaye	65.000
E-Stoklar	38.000	E-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	7.000
4-Ticari Mallar	38.000	F-Dönem Net Karı	16.500
II-DURAN VARLIKLAR	25.000		
D-Maddi Duran Varlıklar			
3-Binalar	5.000		
4-Tesis Mak. Ve Cihazlar	37.000		
6-Demirbaşlar	7.500		
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	24.500		
AKTİF TOPLAMI	97.000	PASİF TOPLAMI	97.000

göre değil de muhasebe kurallarına uygun bir biçimde düzenlenmesi halinde net aktife ulaşabilmek için “gerçek olmayan (fiktif) aktifler” ile “aktif düzenleyici” hesapların toplam aktiften çıkarılması gerekmektedir. Bu durumda analitik yöntemle göre dönem sonu öz sermaye aşağıdaki gibi hesaplanır:

Dönem Sonu Öz Sermaye: {(Aktif Toplam- Fiktif Aktifler) – (Borç Toplam)}

Dönem Sonu Öz Sermaye: {(Aktif Toplam – (Ödenmemiş Sermaye+Geçmiş Yıllar Zararları))- {(Borç Senetleri + Ortaklara Borçlar + Gider Tahakkukları + Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı + Birikmiş Amaortismanlar)}

Dönem Sonu Öz Sermaye: {(2.473.000 -

(468.000 + 112.000) – (364.000 + 87.000 + 38.000 + 86.000 + 175.000)} = 1.143.000

b) Sentez Yönteme Göre Öz Sermaye

Sentez yöntemine göre öz sermaye öz sermaye unsurlarının toplanması suretiyle bulunmaktadır. Bu durumda dönem başı ve dönem sonu öz sermaye tutarları aşağıda hesaplandığı gibidir.

Öz Sermaye Unsurları: (Sermaye + Yenileme Fonu + İştirakler Yeniden Değerleme Artışları + Maliyet Artış Fonu) – (Ödenmemiş Sermaye + Geçmiş Yıllar Zararları)

Dönem Sonu Öz Sermaye: (1.367.000 + 270.000+72.000+14.000) – (468.000+112.000) = 1.143.000

AKTİF	01.01.2005 Tarihli Dönem Başı Bilânçosu		PASİF
I-DÖNEN VARLIKLAR	95.000	I-KISA VAD.YAB. KAYNAK.	65.000
A-Hazır Değerler	5.000	B-Ticari Borçlar	65.000
1-Kasa	5.000	2-Borç Senetleri	65.000
C-Ticari Alacaklar	60.000	III-ÖZ KAYNAKLAR	30.000
2-Alacak Senetleri	60.000	A-Ödenmiş Sermaye	90.000
5-Şüpheli Ticari Alacaklar	5.000	1-Sermaye	90.000
6-Şüp.Tic.Al.Karşılığı (-)	5.000	E-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	60.000
D-Diğer Alacaklar	10.000		
1-Ortaklardan Alacaklar	10.000		
E-Stoklar	20.000		
4-Ticari Mallar	20.000		
AKTİF TOPLAMI	95.000	PASİF TOPLAMI	95.000

AKTİF	31.12.2005 Tarihli Dönem Sonu Bilançosu		PASİF
I-DÖNEN VARLIKLAR	155.000	I-KISA VAD.YAB. KAYNAK.	164.000
A-Hazır Değerler	110.000	B-Ticari Borçlar	14.000
1-Kasa	20.000	2-Borç Senetleri	20.000
3-Bankalar	90.000	3-Borç Senet. Reesk.(-)	6.000
C-Ticari Alacaklar	40.000	C-Diğer Borçlar	150.000
2-Alacak Senetleri	55.000	1-Ortaklara Borçlar	150.000
3-Alacak Senet. Reesk (-)	20.000	III-ÖZ KAYNAKLAR	135.000
5-Şüpheli Ticari Alacaklar	15.000	A-Ödenmiş Sermaye	80.000
6-Şüp.Tic.Al.Karşılığı (-)	10.000	1-Sermaye	80.000
E-Stoklar	5.000	F-Dönem Net Karı	55.000
4-Ticari Mallar	5.000		
II-DURAN VARLIKLAR	144.000		
D-Maddi Duran Varlıklar	144.000		
3-Binalar	150.000		
8-Birikmiş Amort. (-)	6.000		
AKTİF TOPLAMI	299.000	PASİF TOPLAMI	299.000

AKTİF	"E" A.Ş'nin 31.12.2005 Tarihli Dönem sonu Bilânçosu		PASİF
Kasa	795.000	Borç Senetleri	364.000
Ortaklardan Alacaklar	74.000	Ortaklara Borçlar	87.000
Şüpheli Ticari Alacaklar	86.000	Gider Tahakkukları	38.000
Verilen Sipariş Avansları	89.000	Şüp. Tic. Alac. Karş	86.000
İştiraklerden Alacaklar	310.000	Birikmiş Amortismanlar	175.000
Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	125.000	Sermaye Hesabı	1.367.000
Özel Maliyetler	350.000	Yenileme Fonu	270.000
Borç Senetleri Reeskontu	64.000	Maliyet Artış Fonu	14.000
Ödenmemiş Sermaye	468.000	İşt. Yend. Değ. Art.	72.000
Geçmiş Yıl Zararları	112.000		
Aktif Toplam	2.473.000	Pasif Toplam	2.473.000

5 - SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'na göre öz sermaye bilançonun aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark olup, müteşebbisin işletmeye koymuş olduğu varlığı ifade etmektedir. Bu tanımlamadan hareketle işletmelerde öz sermayeyi iki şekilde hesaplamak mümkündür. Birinci yöntemle göre öz sermaye, aktif toplamı ile borçlar arasındaki farktır. İkinci yöntemle göre ise, müteşebbisin işletmeye koyduğu varlığın toplamıdır. Birinci yöntemle göre öz sermayenin hesaplanması analitik yöntem olarak nitelendirilirken, ikinci yöntemle göre öz sermayenin hesaplanması sentez yöntem olarak nitelendirilmektedir. Yöntemlerden hangisi kullanılırsa kullanılsın sonuç aynı olacaktır. Ancak hesaplamalarda; gerek yöntemlerin özellikleri ve gerekse öz sermayesi hesaplanan işletmenin ticari işletme veya şahsi işletme oluşu göz önünde bulundurulmalıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda hükmolunduğu üzere bilanço esasına göre ticari kazanç; teşebbüsteki öz sermayenin, hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, işlet-

meden çekilen değerler ise bu farka ilave olunur. Ticari kazancın öz sermayenin karşılaştırılması suretiyle tespit edilmesi sırasında, bilançolar Tekdüzen Hesap Planında belirtilen esaslara göre düzenlendiğinden, bilançoların karşılaştırılması yoluyla bulunacak kar ya da zarardan mali kar veya zarara ulaşabilmek için Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulur. Ayrıca 5024 sayılı Kanunla yürürlüğe giren enflasyon düzeltmesi hükümlerinin, şartları sağlayan mükelleflerce öz sermaye hesaplamasında dikkate alınması gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1) SÜRMEN, Yusuf. Muhasebe-2, İlkerler Matbaacılık, Trabzon, 1999.
- 2) SEViÇ, Veysi. Bilançonun Özellikleri, Dünya Gazetesi, 15.06.2001
- 3) SEViÇ, Veysi. Bilanço ve Envanter, Dünya Gazetesi, 21.11.2003
- 4) Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2006
- 5) Gelir Vergisi Kanunu
- 6) Vergi Usul Kanunu
- 7) 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı 1 Sıra no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.