

MUHASEBE ÖĞRETİM VE UYGULAMALARINDA KAYIT FARKLILIKLARI ÜZERİNE BİR İNCELEME

Tarih: 21.07.2007

I - GİRİŞ

Muhasebe öğretiminde ve uygulamalarında aynı nitelikteki işlemler için zaman zaman farklı muhasebe kayıtlarının yapıldığı görülmektedir. Ticari işletmelerde bu tür farklılıklar, işletme faaliyetlerinin niteliğindeki ve iktisadi kıymetlerin kullanım amacındaki farklılıklardan, sürekli ve aralıklı envanter yöntemleri ile direkt ve endirekt yöntemlere göre farklı kayıt yapılması gerekliliğinden, 7/A ve 7/B seçeneklerinden, muhasebe ilke ve standartları ile yasal yükümlülüklerin gerektirdiği muhasebe kayıtlarındaki farklılıklardan vb. unsurlardan kaynaklanmaktadır.

Çeşitli nedenlerden dolayı aynı nitelikteki işlemlere ilişkin farklı kayıtların yapılması gerekliliğinin anlaşılması; hem muhtelif kayıt eksikliklerinin görülmesine hem de yapılan hataların önlenmesine yardımcı olabilir. Dolayısıyla, eksik ve yanlış bilgilendirme, algılama veya yorumlamaların giderilmesi ve muhasebe öğretimi ve uygulamalarındaki hataların ve eksikliklerin önlenmesi; muhasebe işlemlerinin doğru ve tam olması açısından oldukça önemli bir husustur. Bu nedenle, bu çalışmada ticari işletmelerde aynı nitelikteki işlemlere ilişkin farklı muhasebe kayıtlarının nedenleri incelenerek, hata ve eksikliklerin daha iyi anlaşılabilmesi hedeflenmektedir.

II - İŞLETME FAALİYETLERİNİN FARKLI NİTELİKLERİ

Ticari işletmelerin muhasebe kayıtlarında, işletme faaliyetlerinin türüne ve işletmelerin esas faaliyet konularındaki farklılıklara bağlı olarak, farklı muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Örneğin perakendecilik sektöründeki bir işletme için satın alınan bir bilgisayar demirbaşlar hesabına kaydedilmesi gerekirken, bilgisayar alım satımı yapan bir işletme için satın alınan bir bilgisayarın ticari mallar hesabına kaydedilmesi gerekmektedir. Yine perakendecilik sektöründeki bir işletme mal satımı karşılığında almış olduğu yabancı paraları kasa hesabı altında yabancı paralar yardımcı hesabında izlerken, esas faaliyet konusu döviz alım satımı olan bir işletme satın aldığı dövizleri kasa hesabı yerine ticari mallar hesabında izleyebilir ([1]). Aynı nitelikteki işlemlere ilişkin, işletmenin niteliğinden ve esas faaliyet konusundan kaynaklanan, farklı muhasebe kaydı yapılması gerekliliği aşağıdaki gibi daha somut olarak açıklanabilir. Örneğin 01 Aralık ... tarihinde kurulan X işletmesi, 05 Aralık ... tarihinde topu 1.500 liradan 3 top kağıdı ve tanesi 1.000 liradan 5 adet bilgisayarı %18 KDV hariç peşin olarak satın almış ve bunların nakliyesi için %18 KDV dahil 236 lira ödemiştir. Nakliye giderinin yarısının kağıtlara, yarısının da bilgisayarlara ait olduğu kabul edilmiştir. İşletmenin esas faaliyet konusuna göre aşağıdaki gibi farklı muhasebe kayıtları yapılabilir.

1- İşletmenin esas faaliyet konusunun hem kağıt hem de bilgisayar alım satımı olması halinde, muhasebe kayıtları şu şekilde yapılabilir.

		05 / 12 /			
153	TİCARİ MALLAR			9.700	
	153.01 Kağıt	4.600			
	153.02 Bilgisayar	5.100			
191	İNDİRİLECEK KDV			1.746	
	100 KASA				11.446
	Kağıt Alış Bedeli x 1.500	3	4.500		
	Bilgisayar Alış Bedeli x 1.000	5	5.000		

Alış KDV 9.500 x 0,18		1.710	
Nakliye KDV (18 / 118)	236 x	36	
	/ /		

2- İşletmenin esas faaliyet konusunun sadece kağıt alım satımı olması halinde ise, muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılabilir.

05 / 12 /			
153 TİCARİ MALLAR		4.600	
153.01 Kağıt			
255 DEMİRBAŞLAR		5.100	
255.01 Bilgisayarlar			
191 İNDİRİLECEK KDV		1.746	
100 KASA			11.446
Kağıt Alış Bedeli x 1.500	3	4.500	
Bilgisayar Alış Bedeli x 1.000	5	5.000	
Alış KDV 9.500 x 0,18		1.710	
Nakliye KDV (18 / 118)	236 x	36	
	/ /		

3- İşletmenin esas faaliyet konusunun sadece bilgisayar alım satımı olması halinde; muhasebe kayıtları aşağıda olduğu gibi yapılabilir.

05 / 12 /			
153 TİCARİ MALLAR		5.100	
153.01 Bilgisayarlar			
157 DİĞER STOKLAR		4.600	

157.05 Kağıt			
191 İNDİRİLECEK KDV		1.746	
100 KASA			11.446
Kağıt Alış Bedeli x 1.500	3	4.500	
Bilgisayar Alış Bedeli x 1.000	5	5.000	
Alış KDV 9.500 x 0,18		1.710	
Nakliye KDV (18 / 118)	236 x	36	
/ /			

4- X işletmesinin bilgisayarları ve kağıtları işletmede kullanmak için satın alması halinde, muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılabilir.

05 / 12 /			
255 DEMİRBAŞLAR		5.100	
153.01 Bilgisayarlar			
157 DİĞER STOKLAR		4.600	
157.05 Kağıt			
191 İNDİRİLECEK KDV		1.746	
100 KASA			11.446
Kağıt Alış Bedeli x 1.500	3	4.500	
Bilgisayar Alış Bedeli x 1.000	5	5.000	
Alış KDV 9.00 x 0,18		1.710	
Nakliye KDV (18 / 118)	236 x	36	
/ /			

Örnekte de görüldüğü gibi, işletme faaliyetlerinin niteliği değiştiğinde kağıt ve bilgisayar alımına ilişkin muhasebe kayıtları farklılaşmaktadır. Ayrıca bu varlıklarla ilgili dönem sonlarında ve izleyen dönemlerde de farklı kayıtların yapılması gerekmektedir. Örneğin, bilgisayarlar demirbaş olarak kaydedilirse, dönem sonunda amortisman kaydedilmesi ve böylece amortisman tutarı kadar

dönem karının azaltılması veya dönem zararının artırılması söz konusu olur. Satın alınan kağıtların işletmede kullanılması halinde, ister ticari mallara ister diğer stoklara kaydedilmiş olsunlar dönem sonunda gider kaydedilmeleri gerekmektedir.

Yukarıdaki farklılıklara ilaveten, dönem içinde işletmelerin esas faaliyet konularında değişiklikler meydana gelmişse; muhasebe kayıtları yapılırken bunların da dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, esas faaliyet konusu sadece kağıt alım satımı olan bir işletme, satın aldığı bilgisayarları Demirbaşlar Hesabı'na kaydedecektir. Ancak işletme dönem içinde bilgisayar alım satım faaliyetine de başlamışsa; satmak için aldığı bilgisayarları Demirbaşlar Hesabı'nda değil, Ticari Mallar Hesabı'nda izleyecektir. Esas faaliyet konusu kağıt alım satımı olan bir ticari işletme üretim faaliyetlerine de başlamışsa; üretimde kullanılacak kağıtların İlk Madde ve Malzeme Hesabı'nda, satılmak için alınan kağıtlarında Ticari Mallar Hesabı'nda izlenmesi gerekmektedir.

III - İKTİSADİ KIYMETLERİN FARKLI AMAÇLAR İÇİN KULLANIMI

İktisadi kıymetlerin kullanım amaçlarındaki farklılıklarda, muhasebe kayıtlarında farklılıklara neden olabilmektedir. Örneğin kağıt alım satımı yapan bir işletme satın alındığı kağıtların bir kısmını işletmede kullanması halinde, bunları gider kaydetmesi gerekir. Benzer şekilde esas faaliyet konusu bilgisayar alım satımı olan bir işletme, bir bilgisayarı işletmede kullanmak için satın alması halinde, bu bilgisayar> ticari mallar hesabında değil, demirbaşlar hesabında izlemesi gerekir. Örneğin, yukarıdaki X işletmesinin esas faaliyet konusunun kağıt ve bilgisayar alım satımı olması nedeniyle, satın alınan kağıt ve bilgisayarların önce Ticari Mallar Hesabı'na kaydedilmesi gerektiği akla gelebilir. Ancak, işletmenin kağıt ve bilgisayarları işletmede kullanılmak için satın almış olması halinde, satın alınan bilgisayarlar Demirbaşlar Hesabı'na, kağıtlarda Diğer Stoklar Hesabı'na kaydedilebilir.

05 / 12 /				
157	DİĞER STOKLAR			4.600
	153.01 Kağıt	4.600		
255	DEMİRBAŞLAR			5.100
	255.01 Bilgisayarlar			
191	İNDİRİLECEK KDV			1.746
	100 KASA			11.446
	Kağıt Alış Bedeli x 1.500	3	4.500	
	Bilgisayar Alış Bedeli x 1.000	5	5.000	
	Mal Alış KDV 9.500 x 0,18		1.710	
	Nakliye KDV (18 / 118)	236 x	36	

Yine satın alınan iktisadi kıymetlerin kullanım amaçları dönem içinde değişim göstermişse, buna uygun muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir. Örneğin, alıp satmak amacıyla satın alınan bilgisayarlardan 2 tanesinin ve 1 top kağıdın işletmede kullanıldığının belirlenmesi halinde; daha önce Ticari Mallar Hesabına kaydedilen kağıt ve bilgisayarların aşağıda olduğu gibi Genel Yönetim Giderleri Hesabı'na ve Demirbaşlar Hesabı'na aktarılmaları gerekir.

31 / 12 /

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.533	
770.49 Çeşitli Büro Giderleri		
255 DEMİRBAŞLAR	2.040	
255.01 Bilgisayar		
153 TİCARİ MALLAR		3.773
153.01 Kağıt	1.533	
153.02 Bilgisayarlar.	2.040	
Kağıt ve bilgisayarın işletmede kullanım kaydı		

/ /

Görüldüğü gibi iktisadi kıymetlerin kullanım amacı değıştikçe bu değışikliğin izlenmesini sağlayacak muhasebe kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

IV- SÜREKLİ VE ARALIKLI ENVANTER YÖNTEMLERİ

Sürekli envanter yöntemi, iktisadi kıymetlerin alış veya maliyet değeriyle alış kaydının, hem alış veya maliyet hem de satış değeriyle satış kaydının yapıldığı, dolayısıyla işletmede bulunan iktisadi kıymetlerin alış veya maliyet değeriyle izlenebilmesine ve her satış işlemine ve o ana kadarki satışlardan dolayı elde edilen karın veya ortaya çıkan zararın belirlenebilmesine olanak sağlayan bir yöntemdir. Aralıklı envanter yöntemi ise, iktisadi kıymetlerin alış veya maliyet değeriyle alış kaydının satış değeriyle de satış kaydının yapıldığı bir yöntemdir. Dolayısıyla aralıklı envanter yönteminin izlenmesi durumunda, fiili envanter çalışmaları yapılmadan işletmede bulunan iktisadi kıymetlerin değerinin ve satışlardan dolayı elde edilen karın veya ortaya çıkan zararın belirlenmesi olanağı bulunmamaktadır.

Muhasebe literatüründe sürekli ve aralıklı envanter yöntemleri genellikle stok hareketlerinin izlenmesi ile ilişkilendirilmekle birlikte [2] yabancı paralar [3], menkul kıymetler gibi iktisadi varlıklarda sürekli veya aralıklı envanter yöntemlerine göre kaydedilmektedirler. Ayrıca, işletmelerin çeşitli tarihlerde farklı fiyatlardan satın aldıkları yabancı paraların, menkul kıymetlerin veya stokların hangisinin önce satıldığı ve dönem sonunda işletmedeki yabancı para, menkul kıymet ve mal stoklarının alış değerinin belirlenebilmesi için işletmenin stok izleme yöntemlerinden (Fifo, Lifo, Ortalama yöntem) hangisine göre kayıt yaptığının bilinmesi gerekir [4]. İşletmenin sürekli envanter yöntemine göre kayıt yapması durumunda, işletmenin dönem içindeki alım satımlardan dolayı ne kadar kar veya zarar ettiği hesaplanarak kayıt altına alınabilir. Yine dönem sonlarında fiili envanter tutarı ile kayıtlardaki yabancı para, menkul kıymet ve stok tutarı karşılaştırılarak noksanlık veya fazlalıklar tespit edilerek gerekli düzeltme kayıtları yapılabilir. Aralıklı envanter yöntemine göre ise, alış işlemleri alış veya maliyet değerinden satış işlemleri de satış değerinden kayıt altına alındığından, alım satımlarla ilgili dönem içinde kar veya zarar belirlenemediği gibi dönem sonunda da noksanlık veya fazlalıklar tespit edilemeyeceğinden bunlarla ilgili muhasebe kayıtlarının yapılması da söz konusu olmaz. Bu nedenle, bazı iktisadi işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz yapılabilmesi için işletmenin sürekli veya aralıklı envanter yöntemlerinden hangisini izlediğinin bilinmesi gerekmektedir. Örneğin bir işletmenin 05.12 tarihinde 1\$ = 1,350 liradan 1.000 dolar satın aldığını ve 20.12. tarihinde bunun 500 doların 1\$ = 1,400 liradan sattığını kabul edelim. Sürekli envanter yöntemine göre aşağıdaki gibi kayıt yapılır.

05 / 12 / ...			
100 KASA		1.350	
100.02 Yabancı Para Kasası			
100 KASA			1.350
100.01 TL Kasası			
1.000 x 1,350 = 1.350			
	/ /		

20 / 12 / ...			
100 KASA		700	
100.01 TL Kasası			
100 KASA			675

100.02 Yabancı Para Kasas›	
646 KAMBIYO VE BORSA DEĞER	
ARTIŞ KARLARI	25
(500 x 1,400) – (500 x 1,350) = 25	

İşletmenin aralıklı envanter yönetimini izlemesi halinde, yabancı para alış kaydının sürekli envanter yönteminde olduğu gibi yapılacaktır. Ancak yabancı para satış kaydı ise aşağıdaki gibi yapılması gerekir.

20 / 12 /	
100 KASA	700
100.01 TL Kasas›	
100 KASA	700
100.02 Yabancı Para Kasas›	

Muhasebe kayıtlarından da görüleceği gibi, sürekli envanter yönteminde yabancı para alım satımlarıyla ilgili ortaya çıkan kambiyo kar veya zarar› dönem içinde hesaplanarak kayıt altına alınırken, aralıklı envanter yöntemine göre dönem içindeki yabancı para alım satımların ilişkin kambiyo kar veya zararın hesaplanarak kayıtlara alınması söz konusu değildir.

V- DİREKT VE ENDİREKT YÖNTEM

Direkt yöntemde bir iktisadi varlığın değerinde düşüş, o iktisadi varlıkla ilgili hesaptan doğrudan düşülmektedir. Dolayısıyla değeri düşen iktisadi varlıkla ilgili hesabın kalanı o varlığın net değerini göstermektedir. Örneğin, alış değeri 1000 lira alan hisse senetlerinin dönem sonunda borsadaki değerinin 800 lira olması halinde, değer düşüklüğünün direkt yöntemde göre aşağıdaki gibi kaydedilmesi gerekir.

31 / 12 /	
658 MENKUL KIYMET BORSA DEĞER	200
AZALIŞ ZARARLARI	
110 HİSSE SENETLERİ	200

Böylece hisse senetleri hesabının borç kalanı hisse senetlerinin dönem sonu değerini gösterir hale gelmiş olacaktır.

Endirekt yöntemle göre iktisadi varlıklardaki değer düşüklüğü, iktisadi varlıkla ilgili hesaptan doğrudan düşülmek yerine ayrı bir hesapta izlenmektedir. Bilançoda iktisadi varlıklar alış veya maliyet değeri üzerinden izlenirken, değer düşüklüğünün izlendiği hesap, değeri düşen varlıkla ilgili hesabın altında eksi olarak yer alarak, bu hesabın net değerini gösterilmesini sağlamaktadır. Yukarıdaki örneklerde direkt yöntemle göre kaydı yapılan hisse senetlerindeki değer düşüklüğü endirekt yöntemle göre aşağıdaki gibi yapılabilir.

31 / 12 /	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	200
119 MENKUL KIYMET DEĞER DÜŞÜŞ KARŞILIĞI	200
/ /	

İzleyen dönemde hisse senetlerinin satılması durumunda, dönem sonunda direkt veya endirekt yöntemle göre yapılan kayıtlara bağlı olarak satış kayıtları da farklı olacaktır. Örneğin endirekt yöntemle göre kayıt yapılması durumunda, 119 Menkul Kıymet Değer Düşüş Karşılığı Hesabının borçlanarak kapatılması gerekirken direkt yöntemde böyle bir durum söz konusu değildir.

VI - 7/A VE 7/B SEÇENEKLERİ

Tekdüzen Hesap Planında yedinci gruptaki maliyet hesapları içinde yer alan gider hesapları 7/A ve 7/B olmak üzere iki seçenek halinde sunulmaktadır. Bu nedenle herhangi bir işletmeyle ilgili gider kaydının doğru yapılabilmesi için işletmenin hangi seçeneğe göre giderlerini kaydettiğinin bilinmesi gerekmektedir. 7/A seçeneğine göre kayıt yapan işletmeler maliyet hesapları için 700-789 arasındaki hesapları kullanırken, 7/B seçeneğini benimseyen işletmeler 790 ile 799 arasındaki hesapları kullanmaktadırlar. 7/A veya 7/B seçeneğine göre kayıt yapan işletmeler direkt ve endirekt yöntemlerden herhangi birine göre kayıt yapabilirler (15). Örneğin 1.000 liraya satın alınan demirbaşlar için dönem sonunda 200 lira amortisman gideri hesaplanmışsa; 7/A seçeneğini benimsemeyen işletmelerde aşağıdaki gibi kayıt yapılabilir:

Direkt yöntemle göre;

31 / 12 /	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	200
770.50 Amortisman Gideri	
255 DEMİRBAŞLAR	200
/ /	

Bu örnekte de görüldüğü gibi demirbaşlardaki yıpranma payı demirbaşların değerinden doğrudan düşülmektedir. Bu nedenle, direkt yöntemle göre kayıt yapıldıktan sonra demirbaşlar hesabının kalanı işletmeye ait demirbaşların net tutarını göstermektedir.

Endirekt yöntemle göre;

05 / 12 /		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		200
770.50 Amortisman Gideri		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		200
/ /		

7/B Seçeneğine göre ise, muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılabilir.
Direkt yönetime göre;

31 / 12 /		
796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI		200
796.60 Maddi Duran Varlık Amortisman Gid.		
255 DEMİRBAŞLAR		200
/ /		

Endirekt yönetime göre;

31 / 12 /		
796 AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI		200
796.60 Maddi Duran Varlık Amortisman Gid.		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		200
/ /		

Benzer şekilde diğer giderlerin kaydedilmesinde de, işletmelerin 7/A ve 7/B seçeneklerinden hangisini benimsediğinin bilinmesi gerekmektedir.

VII- MUHASEBE İLKE VE STANDARTLARI İLE YASAL YÜKÜMLÜ LÜKLER ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

Muhasebe ilke ve standartlar ile vergi kanunları, Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunlarındaki farklı düzenlemelerden dolayı farklı muhasebe kayıtlarının yapılması gerekebilir. Örneğin, kağıt alım satımı yapan X işletmesinin 20 Aralık tarihinde 1 top kağıdı 5 ay vadeli senetsiz olarak KDV hariç 1.800 liradan satması halinde, X işletmesi SPK kapsamında değilse, Alıcılar Hesabı'nda izlenen senetsiz alacakları reeskonta tabi tutmak zorunda değildir. Ancak, X işletmesi SPK kapsamında bir işletme ise, Alıcılar Hesabı'nda izlenen alacakların vadesi 3 aydan fazla olduğundan, işletmenin söz konusu bu alacaklar için dönem sonunda reeskont hesaplaması ve

reeskont kayd› yapmas› gerekmektedir. Reeskont faiz oran› yüzde 20 olmas› halinde reeskont kayd› aşağıdaki gibi yapılabilir.

31 / 12 /	
657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ	128,24
657.01 Alıcılar Reeskont Faiz Gideri	
120 ALICILAR	128,24
120.90 Alıcılar Reeskont Hesab›	
[(1.800 x 140 x 20)] / [36500 + (140 x 20)]=128,24	
Senetsiz alacaklar için reeskont ayırma kayd›	
/ /	

Tekdüzen hesap planında senetsiz alacaklar için reeskont hesabı olmadığından reeskont işlemleri, Akdoğan ve Sevilengül'ün önerdiği gibi, Alıcılar hesabı altında izlenebilir (16).

Muhasebenin Temel Kavramlar› aç›s›ndan bakıldığında, vadesi belli olan senetsiz alacakların da senetli alacaklar gibi reeskonta tabi tutulmas› "**özün önceliği**" kavramının bir gereği olarak görülebilir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'na göre, senetsiz alacaklar›n reeskonta tabi tutulmas› vergi matrah›ndan indirilmesi kabul edilmediğinden mali kar›n belirlenmesi için ayrıca aşağıdaki gibi kayıt yapılmas› gerekmektedir.

31 / 12 /	
950 KANUNEN KABUL EDİLM. GİDERLER VE MATRAHA EK. DİĞER TUTARLAR	128,24
950.340 Reeskont Faiz Giderleri	
951 MATRAHA EK. TUTARLAR	128,24
ALACAKLI HESABI	
/ /	

İşletmeye ait varlıklardaki değer azalışları ihtiyatlılık ilkesi gereği alış veya maliyet değerı ile piyasa değerinden düşük olanı ile değerlenir. Buna göre iktisadi varlıkların piyasa değerı alış veya maliyet değerlerinin altına indiğinde, bu değer düşüklüğüne ilişkin değerleme kaydı yapılır. Piyasa değerı alış veya maliyet değerinin üzerinde olması halinde herhangi bir değerleme kaydı yapılmaz. Tekdüzen muhasebe sistemine göre varlıklardaki değer azalışları indirekt yöntemle göre ayrı bir hesapta izlenir. Örneğın, alış değerı 1000 lira alan hisse senetlerinin dönem sonunda borsadaki değerinin 800 lira olması halinde, değer düşüklüğünün indirekt yöntemle göre aşağıdaki gibi kaydedilmesi gerekir.

654	KARŞILIK GİDERLERİ	200	
	654.01 Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı gideri		
	119 MENKUL KIYMET DEĞER DÜŞÜŞ KARŞILIĞI		200
	/ /		

Vergi usul kanunu menkul kıymetler için ayrılan karşılık giderlerinin vergi matrahından indirilmesine imkan tanımadığından, mali karın hesaplanabilmesi için aşağıdaki gibi muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

	31 / 12 /		
950	KANUNEN KABUL EDİLM. GİDERLER VE MATRAHA EK. DİĞER TUTARLAR	200	
	950.301 Kanunen Kabul Edilmeyen Karşılık Gideri		
	951 MATRAHA EK. TUTARLAR ALACAKLI HESABI		200
	/ /		

Ancak işletme SPK kapsamında ise, piyasa değerine göre değerlendirilmesi gerektiğinden hem değer azalışlarını hem de değer artışlarını kayda alması gerekmektedir. Ayrıca menkul kıymetlerdeki değer azalışları veya artışları direkt yöntemle göre kaydedildiğinden menkul kıymetlerin değerinden doğrudan düşülmektedir. Bu durumda SPK kapsamındaki bir işletme için yukarıdaki örnek aşağıdaki gibi kaydedilebilir.

	31 / 12 /		
658	MENKUL KIYMET BORSA DEĞER AZALIŞ ZARARLARI	200	
	110 HİSSE SENETLERİ		200
	/ /		

31 / 12 /

950 KANUNEN KABUL EDİLM. GİDERLER VE MATRAHA EK. DİĞER TUTARLAR	200	
950.301 Kanunen Kabul Edilmeyen Karşılık Gideri		
951 MATRAHA EK. TUTARLAR ALACAKLI HESABI		200
/ /		

Benzer şekilde SPK kapsamındaki işletmelerin hisse senetlerindeki değer artışları da kayıt altına alması gerekecektir. Örneğin alış değeri 1.000 lira olan hisse senetlerinin dönem sonunda borsadaki değerinin 1.200 lira olması halinde aşağıdaki gibi kayıt yapılır.

31 / 12 /.....		
110 HİSSE SENETLERİ	200	
648 MENKUL KIYMET BORSA DEĞER ARTIŞ KARLARI		200
/ /		

VIII-

SONUÇ

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarından da görüldüğü gibi, bir iktisadi işleme ilişkin farklı muhasebe kayıtları yapılabilmektedir. Bu nedenle, muhasebe kayıtlarının daha doğru ve eksiksiz olarak yapılabilmesi ve yapılan kayıtların anlaşılabilmesi için, işletmelerin niteliğine, iktisadi değerlerin kullanım amaçlarına, kullanılan envanter yöntemine, direkt ve endirekt kayıt yöntemlerine, gider kayıt seçeneğine (7/A ve 7/B) ve muhasebe ilke ve standartları ile yasal yükümlülükler göre muhasebe kayıtlarının farklılaşabileceği muhasebe muhasebe öğretim ve uygulamalarında göz önünde bulundurulmalıdır. Teorik olarak oldukça basit gibi görülen bu unsurların, muhasebe uygulamaları ve öğrenimindeki farklılıklar, hatalar ve eksiklikler göz önünde bulundurulduğunda, oldukça önemli oldukları anlaşılmaktadır. Bu kapsamda, her ne kadar bilgisayarlı muhasebe programları ve elektronik bilgi sistemleri muhasebe işlemlerinde kolaylıklar sağlasa da, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olarak yapılabilmesi için, kayıt yapan kişilerin muhasebe kayıtlarındaki farklılıkları kavrayabilecek muhasebe uzmanlığına sahip olması gerekmektedir.

Muhasebe kayıtlarındaki farklılıklar finansal tablolarda farklılıklara neden olduğundan, farklı muhasebe kayıtları işletme ilgililerinin işletmeye ilişkin kararlarını da etkilemektedir. Örneğin, yukarıda bahsedilen X işletmesinin satın aldığı bilgisayarların demirbaşlar yerine ticari mallara kaydedilmesi, işletmenin likidite durumunun daha iyi görünmesine neden olacaktır. Çünkü dönen varlıkların tutarı artacaktır. Aksine satın alınan bilgisayarlar ticari mallar yerine demirbaşlar hesabına kaydedilirse; işletmenin likidite durumu daha zayıf olarak görüleceği gibi; demirbaşlar için

ayrılan amortisman da gider yazılarak karı azaltacağı veya zararı artıracığı için işletmenin karlılık durumu da daha olumsuz görünecektir.

KAYNAKLAR

- [1] İsmail MALLI, Döviz Büfelerinin Kuruluşu, İşleyişi Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu 2004, www.vdd.org.tr/tezler, Erişim: 24.03.2007.
- [2] Ümit ATAMAN, **Genel Muhasebe: Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2001 ve Ümit Gücenme, **Genel Muhasebe**, Marmara Kitapevi, Bursa, 2000.
- [3] Nalan Aktdoğan ve Orhan Sevilengül, **Tekdüzen Muhasebe Uygulaması**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2000 ve Adem ÇABUK, **Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, Uludağ Üniversitesi Vakfı Yayını, Bursa, 2001.
- [4] Osman BAYRİ, Yabancı Paraların Sürekli ve Aralıklı Envanter Yöntemlerine Göre İzlenmesinin Ticari ve Mali Kar Üzerine Etkisi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 221, s. 145-165, 2007.
- [5] Recep GÜNEŞ vd. Güneş, Recep; Durmuş Acar, İsmail Bekçi ve Hayrettin Usul, **Dönem Sonu İşlemleri**, Tuğra Ofset, Isparta, 2005.
- [6] Nalan AKTDOĞAN-Orhan SEVİLENGÜL, **Tekdüzen Muhasebe Uygulaması**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2000

NOT: Bu makale Yaklaşım Dergisinden (Haziran 2007, Sayın:174) iktibas edilmiştir.

NOT: Bu yazı www.MuhasebeTR.com adresinden alınmıştır