

# Özkaynaklar

# 13



Bir işletme kurulurken faaliyet konusu için gerekli olan asgari sermaye tutarı öncelikle işletme sahibi ya da ortaklar tarafından karşılanır. Zamanla faaliyetlerin genişlemesine bağlı olarak 11. ve 12. Ünitelerde açıkladığımız gibi işletmeler yabancı kaynaklardan yararlanırlar.

Bu üniteye işletmenin varlıklarının finansmanında kullanılan özkaynak (özsermaye) unsurları ele alınacaktır. Bir işletmenin özsermayesini oluşturan sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri ve dönem net karı konuları işlendikten sonra bilanço kalemlerinin incelenmesi bu üniteyle tamamlanmış olacaktır.

Bu ünitenin tam olarak anlaşılması için konu içinde yer alan kavramların, özellikle "sermaye", "yedek" ve "kar" kavramlarının iyi anlaşılması gerekir. Ünite de yer alan "hisse senedi ihraç primleri", "maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları" ve "kar yedekleri" konuları derinliğine işlenmemiştir. Bu konularda ayrıntılı bilgi için başka kaynaklara başvurulmalıdır.



## Amaçlarımız

Bu üniteyi okuduktan sonra;

1. Özkaynak kavramı neleri kapsar? Tekdüzen Hesap Planında yer alan özkaynak hesapları nelerdir?
2. Ödenmiş sermaye, tek şahıs işletmelerinin ve ticaret şirketlerinin muhasebe kayıtlarında ne şekilde görülür?
3. Sermaye yedekleri hangi nedenlerle meydana gelir? Bu yedeklerle ilgili muhasebe işlemleri nelerdir?
4. Kar yedekleri denilince ne anlaşılmalıdır? Ne tür kar yedekleri vardır?
5. Dönem net karı ya da zararı nedir ve ne şekilde muhasebeleştirilir? konularında gerekli bilgi ve becerilere sahip olabilirsiniz.



## ÖZKAYNAKLARIN KAPSAMI VE İLGİLİ HESAPLAR



**Özkaynak kavramı neleri kapsar? Tekdüzen Hesap Planında yer alan özkaynak hesapları nelerdir?**

Özsermaye =  
Varlıklar - Borçlar

Bir işletmenin sahip olduğu dönen ve duran varlıkların edinilmesinde kullanılan kaynaklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar olarak iki ana gruba ayrılır. Yabancı kaynakları; Mali Borçlar ve Borçlar başlıkları altında 11. ve 12. ünitelerde inceledik.

Bu ünite de işletmelerin bilançolarının pasifinde yer alan özkaynaklarını (özsermaye) ele alacağız. Özsermaye, işletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren **ödenmiş sermaye** ile **sermaye yedekleri**, **kar yedekleri**, **geçmiş yıllar karları** ve **dönemin net karını** kapsar. Eğer varsa, **geçmiş yıllar zararları** ve **dönemin zararı** özsermayeden düşülür.

SIRA SİZDE



**Özsermayeyi hangi değerler (unsurlar) oluşturur?**

Tekdüzen Hesap Planında **özkaynaklarla** ilgili hesapların bazıları aşağıdadır:

- 50 ÖDENMİŞ SERMAYE
  - 500 Sermaye
  - 501 Ödenmemiş Sermaye (-)
- 52 SERMAYE YEDEKLERİ
  - 520 Hisse Senetleri İhraç Primleri
  - 522 M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları
  - 523 İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
- 54 KAR YEDEKLERİ
  - 540 Yasal Yedekler
  - 541 Statü Yedekleri
  - 542 Olağanüstü Yedekler
- 57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
  - 570 Geçmiş Yıllar Karları
- 58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)
  - 580 Geçmiş Yıllar Zararları (-)
- 59 DÖNEM NET KARI(ZARARI)
  - 590 Dönem Net Karı
  - 591 Dönem Net Zararı (-)

MDV = Maddi Duran Varlıklar

SIRA SİZDE



**Bilanço eşitliğinden hareketle özkaynak-özsermaye tanımını yapınız ve eşitlik halinde gösteriniz.**

## ÖDENMİŞ SERMAYE



**Ödenmiş sermaye, tek şahıs işletmelerinin ve ticaret şirketlerinin muhasebe kayıtlarında ne şekilde görülür?**

Ödenmiş sermaye, ortakların şirkete koymayı taahhüt ettikleri esas sermayeden ödemiş oldukları tutarı ifade eder. Buna göre; ödenmiş sermaye, esas sermaye ile

ödenmemiş sermaye arasındaki fark olmaktadır. Aşağıda da göreceğimiz gibi sermaye ile ödenmemiş sermaye için ayrı hesaplar açılmakta ödenmiş sermaye tutarını gösteren bir hesap bulunmamaktadır.

**Ödenmiş Sermaye, esas sermaye ile ortaklar tarafından henüz ödenmemiş sermaye arasındaki farktır.**



DİKKAT

Tek şahıs (kişi) işletmelerinde sermaye taahhüdü işlemi olmadığından, bu tür işletmelerde Sermaye Hesabındaki tutar aynı zamanda ödenmiş sermayeyi gösterir.

Tek şahıs işletmeleri, tek kişi tarafından kurulan işletmelerdir.

**Tekdüzen Hesap Planında "Ödenmiş Sermaye" adında bir hesap var mıdır? Varsa neden, yoksa neden?**



SIRA SİZDE

## Sermaye

Sermaye, işletme sahibi ya da ortakların işletmenin kuruluşunda koymayı taahhüt ettikleri (üstlendikleri) sermaye paylarının toplamını ifade eder. İşletme sahiplerinin kişisel varlıklarından işletmeye tahsis ettikleri veya işletmelerin ana sözleşmelerinde yer alan ve Ticaret Siciline tescil edilmiş bulunan sermaye tutarı "500 – Sermaye Hesabı"nın alacağına yer alır. Bu sermayeye, esas sermaye de denir.

Kişi işletmelerinde sermaye, işletme sahibinin işletmeye koyduğu varlıklar ile yüklendiği borçlar arasındaki farktan oluştuğundan (Sermaye=Varlıklar-Borçlar), "500 – Sermaye Hesabı" da bu esasa göre işlem görür.

Serdar Burak 20.9.200. tarihinde kurduğu işletmesine 1.000.000.000 lira nakit, 500.000.000 liralık hisse senedi ve 6.000.000.000 liralık bir taşıt aracı koymuştur. Taşıt aracının 2.000.000.000 liralık taksit borcunu işletme ödeyecektir.

ÖRNEK

20.9.200.			
100 KASA HS.		1.000.000.000	
111 HİSSE SENETLERİ HS.		500.000.000	
254 TAŞITLAR HS.		6.000.000.000	
500 SERMAYE HS			5.500.000.000
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HS.			2.000.000.000

Serdar Burak 15.11.200. tarihinde işletmesinden kuruluşta koyduğu hisse senetlerini çekerek, bir anlamda sermaye azaltımına gitmiştir.

ÖRNEK

15.11.200.			
500 SERMAYE HS.		500.000.000	
111 HİSSE SENETLERİ HS.			500.000.000

**ÖRNEK**

Serdar Burak 31.12.200. tarihindeki 250.000.000 lira dönem net karını, izleyen yılın başında sermayesine eklemiştir.

1.1.2000.		
590 DÖNEM NET KÂRI HS.	250.000.000	
500 SERMAYE HS.		250.000.000

Yukarıdaki üç işlemi "500 Sermaye Hesabı"nda gösterelim:

500 SERMAYE HESABI	
500.000.000	5.550.000.000
	250.000.000
500.000.000	5.750.000.000

Dönem net karının sermayeye eklenmesinden sonra işletmenin sermayesi (5.750.000.000 – 500.000.000) 5.250.000.000 lira olmuştur.

## SIRA SİZDE



**Serdar Benli, İş Bankasındaki 750.000.000 liralık mevduatını kurduğu işletmeye devretmiştir. Sermaye artırımını niteliğinde olan bu işlemin muhasebe kaydı nasıl olur?**

**Ödenmemiş Sermaye**

Ödenmemiş Sermaye, ticaret şirketlerinde ortaklarca taahhüt edilen sermayenin henüz ödenmemiş kısmıdır.

Taahhüt edilen sermaye tutarı, "501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı"nın borcuna, "500 Sermaye Hesabı"nın alacağına kaydedilir. Sermaye taahhütleri yerine getirildiğinde "501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı" alacaklandırılır.

"501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı", şirket kuruluşunda veya sermaye artırımında sermayenin oluşturulmasında kullanılır. Hesap, aktif karakterli olup borç kalanı; bilançonun pasifinde esas sermayeden düşülerek ödenmiş sermayenin görülmesini sağlar.

Ödenmemiş Sermaye Hesabı, işletmenin sermaye taahhütleri nedeniyle henüz ortaklardan tahsil edilmeyen tutarı gösterir.

**ÖRNEK**

Kollektif Şirket, ticari bir işletmeyi bir ticaret ünvanı altında işletmek amacıyla gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklardan hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış şirkettir.

Can Tuna ve Gül Meriç sermaye payları eşit 5.000.000.000 lira sermayeli bir kollektif şirket kurmak üzere anlaşmışlardır. Ortak Can Tuna sermaye taahhüdünün 1.500.000.000 lirasını nakit, ortak Gül Meriç ise, sermaye taahhüdünün 2.000.000.000 lirasını mal olarak yerine getirmişlerdir. Ortaklar geriye kalan taahhüt borçlarını bir ay içinde nakit olarak yerine getireceklerdir.

**Sermayenin taahhüt edilmesi:**

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.	5.000.000.000	
- Can Tuna 2.500.000.000		
- Gül Meriç 2.500.000.000		
500 SERMAYE HS.		5.000.000.000
- C. Tuna 2.500.000.000		
- G. Meriç 2.500.000.000		

**Sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi:**

100 KASA HS.	1.500.000.000	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		1.500.000.000
- Can Tuna		
153 TİCARİ MALLAR HS.	2.000.000.000	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		2.000.000.000
- Gül Meriç		

Yukarıdaki birinci madde, ortak Can Tuna'nın sermaye taahhüdüne karşılık yaptığı nakit ödemenin, ikinci madde, ortak Gül Meriç'in sermaye taahhüdüne karşılık işletmeye koyduğu ticari malın muhasebe kayıtlarını göstermektedir.

**Büyük defter hesapları:**

100 KASA HESABI		153 TİCARİ MALLAR HS.	
1.500.000.000		2.000.000.000	
500 SERMAYE HS.		501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.	
	5.000.000.000	5.000.000.000	1.500.000.000
			2.000.000.000
		5.000.000.000	3.500.000.000
Can Tuna ve Ortağı Koll. Şti. Kuruluş Bilançosu			
KASA	1.500.000.000	ÖDENMİŞ SERMAYE	3.500.000.000
		SERMAYE	5.000.000.000
T.MALLAR	2.000.000.000	(-) ÖDENMEMİŞ SER.	(1.500.000.000)
	<u>3.500.000.000</u>		<u>3.500.000.000</u>

Ödenmemiş sermaye nedir? Bunun esas sermaye ile ilişkisini bilançoda gösteriniz.



SIRA SİZDE

**SERMAYE YEDEKLERİ**

*Sermaye yedekleri hangi nedenlerle meydana gelir? Bu yedeklerle ilgili muhasebe işlemleri nelerdir?*

Bir özsermaye unsuru olan sermaye yedekleri şu nedenlerle meydana gelebilir:

- Çıkarılan hisse senetlerinin (anonim şirketlerde) nominal değerinden daha yüksek değerle satılması (ihraç primleri),
- Varlıkların yeniden değerlendirilmesi (yeniden değerlendirme artışları).

Görüldüğü gibi yukarıda belirtilen sermaye yedekleri, işletme faaliyetleri sonucunda yaratılan "kar" niteliğindeki özsermaye artışları değildir.

SIRA SİZDE



**İşletme faaliyetleri sonucunda elde edilen kar dışında özsermayeyi artıran hangi unsurlar olabilir?**

Anonim şirket, bir ünvana sahip, esas sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mal varlığı ile sorumlu bulunan şirkettir.

### Hisse Senedi İhraç Primleri

Sermaye arttırımına giden anonim şirketin nominal bedelin üzerinde bir fiyat üzerinden hisse senedi çıkarması durumunda, ihraç fiyatı ile nominal bedel arasındaki fark T.Ticaret Kanunu (m.466/1) gereğince yedek akçe olarak kabul edilir ve "520 – Hisse Senetleri İhraç Primleri Hesabı"nda izlenir.

Hisse senetlerinin nominal bedeli ile satış fiyatı arasındaki fark "520 – Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabı"nın alacağına yazılarak muhasebeleştirilir. Satış biçimine göre de ilgili hesap borçlandırılır.

### ÖRNEK

Güney A.Ş., 1.000.000 TL nominal değerli 50.000 adet hisse senedi ihraç ederek sermayesini 50 milyar lira arttırmaya karar vermiştir. Bu hisse senetleri % 50 primli olarak, yani herbir hisse senedi 1.500.000 TL. dan, satışa aracı olan Pamukbank tarafından satılmıştır.

#### Arttırılan sermaye taahhüdü:

1.1.200.		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.	50.000.000.000	
500 SERMAYE HS		50.000.000.000
1.000.000 TL x 50.000 yeni hisse senedi		

#### Arttırılan sermayenin hisse senedini satın alanların, hisse senedi bedelini aracı kuruma (işletmenin bankadaki hesabına) ödemesi

1.1.200.		
102 BANKALAR HS.	75.000.000.000	
- Pamukbank		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		50.000.000.000
520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ HS.		25.000.000.000

SIRA SİZDE



**Kuzey A.Ş. sermayesini 100 milyar lira arttırmaya karar vermiş; bu amaçla çıkarılan hisse senetleri 125 milyar liraya Garanti Bankası aracılığıyla satılmıştır. Arttırılan sermaye nedeniyle çıkarılan hisse senetlerinin banka tarafından yapılan satışının şirket muhasebesindeki kaydını yapınız.**

### Yeniden Değerleme Artışları

DÜŞÜNELİM



**Yeniden değerlendirme ne demektir?**

Yeniden değerlendirme, paranın satın alma gücünün düşmesi nedeniyle bazı varlıkların (maddi duran varlıkların, iştiraklerin, bağlı ortaklıkların) cari para birimi veya

buna yakın bir değerle değerlendirilerek bugünkü değerine yakın bir değerle gösterilmesi olarak tanımlanabilir.

### Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları

"17 Duran Varlıklara Ait Dönemsonu İşlemleri" başlıklı üniteye maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme konusu ele alınacaktır.

Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme sonrası net aktif değeri (maliyet bedeli – birikmiş amortismanlar) ile yeniden değerlemeden önceki net aktif değeri arasındaki fark (net değer artışı) bir özsermaye hesabı olan "522 – M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları Hesabı"nın alacağına izlenir.

31.12.200. dönem sonu itibarıyla amortisman tabii maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi sonucu hesaplanan değer artışları ilgili büyük defter hesapları itibarıyla şöyledir:

#### ÖRNEK

Hesaplar	Artışlar
252 Binalar	6.000.000.000
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	3.000.000.000
255 Demirbaşlar	200.000.000
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	(2.000.000.00)

Birikmiş amortisman duran varlıkların belli bir tarihe kadar ayrılmış bulunan amortisman paylarının toplamıdır.

31.12.200.	
252 BİNALAR HS.	6.000.000.000
253 TESİS, MAKİNE, CİHAZLAR HS.	3.000.000.000
255 DEMİRBAŞLAR HS.	200.000.000
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HS.	2.000.000.000
522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.	7.200.000.000

**(VYZ) Anonim Şirketi'nin 10 milyar liralık M.D.V. Yeniden Değerleme Artışlarını sermayesine eklemesi nasıl muhasebeleştirilir?**



SIRA SİZDE

### İştiraklerin Yeniden Değerleme Artışları

İşletmenin iştirakleri ve bağlı ortaklıkları bünyesinde yapılan yeniden değerlendirme dolayısıyla oluşan değer artışlarının sermayeye eklenmesi sonucunda, bu sermayeden işletmeye isabet eden kısmı gösterir.

İşletmenin iştirakleri ve bağlı ortaklıkları bünyesinde yapılan yeniden değerlendirme dolayısıyla oluşan değer artışlarının sermayeye eklenmesi sonucunda, işletmeye bedelsiz olarak verilen hisse senetleri ve payları bu hesabın alacağına, "242 – İştirakler" veya "245 – Bağlı Ortaklıklar" hesaplarının borcuna kaydedilir.

İşletmenin iştiraki durumundaki (VYZ) Anonim Şirketi, yeniden değerlendirme artışlarının sermayeye eklenmesi karşılığında çıkardığı hisse senetlerinden 1.000.000.000 liralık kısmını bedelsiz olarak işletmeye vermiştir. Bedelsiz olarak hisse senedi elde eden işletme bu hisse senetlerini aşağıdaki gibi muhasebeleştirir.

#### ÖRNEK

242 İŞTİRAKLER HS.	1.000.000.000	
523 İŞTİRAKLERİN YENİDEN DEĞ. ARTIŞLARI HS.		1.000.000.000

SIRA SİZDE



**İşletme iştirakte bulunduğu bir anonim şirketin yeniden değerlendirme artışlarını sermayeye ilave etmesi karşılığında verdiği hisse senetlerini iştiraki oranında almaya hakkı var mı? Varsa aldığı bu hisse senetlerini nasıl muhasebeleştirir?**

## KAR YEDEKLERİ



**Kar yedekleri denilince ne anlaşılmalıdır? Ne tür kar yedekleri vardır?**

Kar yedekleri net karın; özsermaye yapısını sağlam tutmak, işletmenin devamlılığını ve gelişmesini ve ortaklar ile alacaklıların haklarının korunmasını sağlamak ve özsermayede faaliyet sonunda doğabilecek azalışları (zararları) karşılamak amacıyla dağıtılmayarak işletmede alıkonulan kısımdır.

DÜŞÜNELİM



**Her işletme dönem karından yedek ayırmak zorunda mıdır?**

Sermaye şirketleri; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir.

Limited şirket, iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret ünvanı altında kurulan ve ortakların sorumlulukları koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi belirli olan şirkettir.

Yasal yedekler, Ticaret Kanununa göre ayrılan, statü yedekleri, şirket ana sözleşmesine göre ayrılan, olağanüstü yedekler şirketin genel kurulunda karara bağlanarak ayrılan ve özsermayenin bir unsuru olan yedeklerdir.

Özsermayenin bir unsuru olan yedek (yedek akçe) oluşturulması sermaye şirketleri için söz konusudur. Yedekler; T.Ticaret Kanunu, şirket sözleşmeleri ve genel kurul kararlarına göre kardan ayrılır.

Yasal bir zorunluluk sonucu olup, olmamalarına göre yedekler:

1. Yasal yedekler,
2. İsteğe bağlı (ihtiyari) yedekler, olmak üzere iki grupta toplanabilir.

**"Yasal yedekler"**, T.Ticaret Kanununa göre oluşturulur. T.T.K.'nun 466. Maddesi "Her yıl safi karın yirmide birinin ödenmiş esas sermayenin beşte birini bu luncaya kadar umumi yedek akçe olarak ayrılması mecburidir..." diyerek sermaye şirketlerinde ayrılması zorunlu I.tertip yedek akçeyi belirlemiştir. Ayrıca, T.T.K.nun 466/2 ve 3.maddesi ayrılacak II.tertip yedek akçeyi de hükme bağlamıştır.

İsteğe bağlı yedeklerde yasal zorunluluk yoktur. T.T.K.nun 467.maddesine göre: "Yedek akçeye safi karın yirmide birinden fazla bir meblağın ayrılacağı ve yedek akçenin ödenmiş olan esas sermayenin beşte birini aşabileceği hakkında esas mukaveleye hüküm konabilir..." Bu maddeye göre, şirket sözleşmesinde T.T.K.nun 466.maddesinde belirtilen yedeklerin dışında, ek yedekler ayırmak amacıyla hükümler yer alabileceği belirtilmiştir. Bu şekilde ayrılan yedeklere, **"statü yedekleri"** adı verilmektedir.

Sermaye şirketlerinde "yasal yedekler" ve "statü yedekleri" dışında olağan genel kurul toplantısında yönetim kurulunun teklifi üzerine de yedek ayırmak mümkündür. Bu şekilde ayrılan yedeklere de **"olağanüstü yedekler"** denilmektedir.

Yedeklerin karlardan ayrılışına ilişkin muhasebe kaydı (varsayılan tutarlar itibariyle) aşağıdaki şekilde yapılır:



570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.	8.000.000.000	
540 YASAL YEDEKLER HS.		4.000.000.000
541 STATÜ YEDEKLERİ HS.		1.500.000.000
542 OLAĞANÜSTÜ YED. HS.		2.500.000.000

Kar yedeklerinin ortak özelliği sermaye şirketlerinin önceki dönemde elde ettiği kardan izleyen yılda ayrılmış olmalarıdır. Bu nedenle borçlandırılacak hesap "570 – Geçmiş Yıllar Karları Hesabı" dır. Ancak, dönem net karını "570 – Geçmiş Yıllar Karları Hesabı"na devretmeyen işletmelerde borçlanacak hesap, "590 – Dönem Net Karı Hesabı" olacaktır.

Kar yedeklerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konusunda 2.sınıfta "Muhasebe Uygulamaları" dersinin Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Limited Şirketlerde Kar Dağıtımı ünitelerinde daha ayrıntılı açıklamalar yapılacaktır.

**Kar yedekleri nelerdir? Nasıl belirlenir? Niçin özsermaye unsurudur?**



SIRA SİZDE

## DÖNEM NET KARI (YA DA ZARARI)



**Dönem net karı ya da zararı nedir ve ne şekilde muhasebeleştirilir?**

Faaliyet dönemi karla kapanırsa özsermaye artar, zararla kapanırsa özsermaye azalır.

Tekdüzen Hesap Planında işletmenin faaliyet dönemi sonucunda ulaştığı net karı veya zararı göstermek üzere iki hesaplı bir grup oluşturulmuştur:

590 - DÖNEM NET KARI HESABI

591 - DÖNEM NET ZARARI HESABI (-)

**Özsermaye ne zaman artar veya ne zaman azalır?**



SIRA SİZDE

### Dönem Net Karı

İşletmenin tüm gelir ve gider hesapları bir gelir tablosu (sonuç) hesabı olan "690 Dönem Karı veya Zararı Hesabı" na devredilerek kapatıldıktan sonra söz konusu hesap alacak kalanı verirse, bu işletmenin **vergi öncesi** karını oluşturur. İşletme Kurumlar Vergisi mükellefi (anonim şirket, limited şirket) ise, dönem karı üzerinden vergi ve diğer yasal hükümler düşülerek net kar yine bir gelir tablosu hesabı olan "692 – Dönem Net Karı veya Zararı" hesabına alınır. İşletme karı üzerinden vergi mükellefi olmayan tek kişi işletmesi, adi şirket, kollektif şirket, adi komandit şirket ise, 690 Dönem Karı veya Zararı hesabının alacak kalanı kar olacağından doğrudan 692 Dönem Net Karı veya Zararı hesabının alacağına devredilir.

"692 – Dönem Net Karı veya Zararı" hesabı alacak kalanı veriyorsa net kar var demektir. Bu kar, 692 nolu hesaptan bir bilanço – özsermaye hesabı olan "590 – Dönem Net Karı Hesabı" nın alacağına aktarılır ve bilançoda "Dönem Net Karı" olarak yer alır.

**ÖRNEK**

Fatih Sönmez İşletmesi'nin dönemsonunda 690 nolu hesabının durumu şöyledir:

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS.			
GİDERLER		GELİRLER	
(31.12)	7.000.000.000	10.000.000.000	(31.12)

İşletme bir sermaye şirketi olmadığı için kurumlar vergisi mükellefi değildir. Bu nedenle dönemsonunda şu kayıtlar yapılır.

31.12.200.			
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS.	3.000.000.000		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HS.			3.000.000.000
31.12.200.			
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HS.	3.000.000.000		
590 DÖNEM NET KÂRI HS.			3.000.000.000

692 Dönem Net Karı veya Zararı hesabının kapanmasıyla gelir tablosu (sonuç) hesapları kapanmış olur. Sadece, dönemin net karı özsermaye grubunda yer alan bilanço hesabının alacağında aşağıdaki gibi yer alır:

590 DÖNEM NET KÂRI HS.	
	3.000.000.000

SIRA SİZDE



**Burak İşletmesinin dönemsonunda "690 Dönem Karı veya Zararı" Hesabının borç toplamı 4 Milyar TL, alacak toplamı 6 Milyar TL'dir. Dönemsonu kayıtlarını yapınız.**

**Dönem Net Zararı**

İşletmenin tüm gelir ve giderleri "690 – Dönem Karı veya Zararı Hesabı"na aktarıldıktan sonra bu hesap borç kalanı verirse, faaliyet dönemi zararlı sonuçlanmış demektir. Zarar nedeniyle vergi kesintisi söz konusu olmadığı için bu hesap kalanı, son gelir tablosu hesabı olan "692 Dönem Net Karı veya Zararı Hesabı"nın borcuna devredilerek kapatılır.

Son olarak da, "692 Dönem Net Karı veya Zararı Hesabı"nın borç tarafında yer alan zarar, bilançoda özsermayeyi azaltan bir unsur olarak yer alacak olan "591 Dönem Net Zararı Hesabı"nın borcuna devredilir.

**ÖRNEK**

Yazar Limited Şirketinin dönemsonunda 690 nolu hesabının görünümü şöyledir:

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS.			
GİDERLER		GELİRLER	
(31.12)	8.100.000.000	7.600.000.000	(31.12)

31.12.200.		
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HS.	500.000.000	
690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS.		500.000.000
31.12.200.		
591 DÖNEM NET ZARARI HS.	500.000.000	
692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HS.		500.000.000
Dönem zararının ilgili hesaba aktarılması		

591 DÖNEM NET ZARARI HS.	
1.500.000.000	

Dönem zararı özsermayede bir azalıştır. Bu nedenle bilançonun pasifinde özsermaye grubunda indirim (-) şeklinde gösterilir.

**Dönem net zararının özsermaye üzerindeki etkisi ne yöndedir? Bu zarar bilançoda nasıl gösterilir?**



SIRA SİZDE

## ÖZKAYNAK UNSURLARININ BİLANÇODAKİ GÖRÜNÜMÜ

Bu ünite ele alınan özkaynak (özsermaye) unsurlarını tekdüzen muhasebe sistemindeki tektip ayrıntılı bilançoda topluca örneklendirmek konuyu toparlamak için yararlı olacaktır.

Aşağıdaki bilanço örneğinde özkaynak unsurları örnek tutarlarla bir bütün olarak gösterilmiştir.

Aktif (A)	İşletmesi Bilançosu (000)	Pasif
III ÖZKAYNAKLAR		23.000
A. Ödenmiş Sermaye		16.000
1. Sermaye	20.000	
2. Ödenmemiş Sermaye (-)	4.000	
B. Sermaye Yedekleri		2.800
1. His. Sn. İhraç Primleri	600	
2. M.D.V. Y.D. Artışları	2.000	
3. İşt. Y.D. Artışları	200	
C. Kâr Yedekleri		3.600
1. Yasal Yedekler	3.200	
2. Statü Yedekleri	--	
3. Olağanüstü Yedekler	400	
F. Dönem Net Kârı		5.600

M.D.V.Y.D = Maddi Duran Varlıkları Yeniden Değerleme

**Yukarıdaki örneği 2. Ünite ekinde verilen ayrıntılı bilanço örneği ile karşılaştırın.**



SIRA SİZDE

## Özet



Özkaynak kavramı neleri kapsar? Tekdüzen Hesap Planında yer alan özkaynak hesapları nelerdir?

- Özkaynak (özsermaye), işletme sahip veya ortaklarının işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları ve dönem net karını kapsar. Eğer varsa, geçmiş yıllar zararları ve dönemin zararı özsermayeden düşülür.
- Tekdüzen Hesap Planında özkaynaklarla ilgili bazı hesaplar şunlardır:

- 500 Sermaye
- 501 Ödenmemiş Sermaye (-)
- 520 Hisse Senedi İhraç Primleri
- 522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
- 523 İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
- 540 Yasal Yedekler
- 541 Statü Yedekleri
- 542 Olağanüstü Yedekler
- 590 Dönem Net Karı
- 591 Dönem Net Zararı (-)



Ödenmiş sermaye, tek şahıs işletmelerinin ve ticaret şirketlerinin muhasebe kayıtlarında ne şekilde görülür?

- Ödenmiş sermaye, ortakların şirkete koymayı taahhüt ettikleri esas sermayeden ödemiş oldukları tutarı ifade eder. Buna göre; ödenmiş sermaye, esas sermaye ile ödenmemiş sermaye arasındaki fark olmaktadır. Sermaye ile ödenmemiş sermaye için ayrı hesaplar bulunmasına karşın, ödenmiş sermaye adını taşıyan bir hesap yoktur.
- Sermaye, işletme sahibi ya da ortakların işletmenin kuruluşunda koymayı taahhüt ettikleri (üstlendikleri) sermaye paylarının toplamını ifade eder. Tek kişi işletmelerinde kuruluş sermayesi, işletme sahibinin işletmeye koyduğu varlıklar ile (varsa) borçları arasındaki farktan oluştuğundan bu tutar "500 Sermaye Hesabı"nın alacağına kaydedilir. Ticaret şirketlerinde ortakların taahhüt ettikleri sermaye tutarı "501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı"nın borcuna, "500 Sermaye Hesabı"nın alacağına kaydedilirken, sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri halinde "501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı" alacaklandırılır.



Sermaye yedekleri hangi nedenlerle meydana gelir? Bu yedeklerle ilgili muhasebe işlemleri nelerdir?

- Bir özsermaye unsuru olan sermaye yedekleri şu nedenlerle meydana gelebilir:
  - Anonim şirketlerde çıkarılan hisse senetlerine nominal değerinden daha yüksek değerle satılması (ihraç primleri)
  - Varlıkların yeniden değerlendirilmesi (yeniden değerlendirme artışları).
- Sermaye artırımına giden anonim şirketlerin nominal bedelin üzerinde bir fiyat üzerinden hisse senedi çıkarması durumunda ihraç fiyatı ile nominal bedel arasındaki fark "520 Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabı"nın alacağına kaydedilir.
- Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme sonrası net aktif değerlerindeki artışlar "522 M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları Hesabı"nın alacağına kaydedilir.
- Yukarıda sözü edilen üç hesap da özkaynak (özsermaye) hesaplarıdır.



Kar yedekleri denilince ne anlaşılmalıdır? Ne tür kar yedekleri vardır?

- Kar yedekleri net karın, özsermaye yapısını sağlam tutmak, işletmenin devamlılığını ve gelişmesini ve ortaklar ile alacaklıların haklarının korunmasını sağlamak ve özsermayede faaliyet sonunda doğabilecek azalışları (zararları) karşılamak amacıyla dağıtılmayarak işletmede alıkonulan kısımır.
- Özsermayenin bir unsuru olan kardan yedek ayrılması sermaye şirketleri için söz konusudur. Yedekler Türk Ticaret Kanunu, şirket ana sözleşmesi ve genel kurul kararlarına göre ayrılır; ayrılış nedenlerine göre de yasal yedekler, statü yedekleri ve olağanüstü yedekler adlarını alırlar.



Dönem net karı ya da zararı nedir ve ne şekilde muhasebeleştirilir?

- İşletmenin tüm gelir ve gider hesapları "690 Dönem Karı 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 kar, "590 Dönem Net Karı Hesabı"nın alacağına aktarılır.
- İşletmenin tüm gelir ve gider hesapları "690 Dönem Karı veya Zararı Hesabı"na aktarıldıktan sonra bu hesap borç kalanı verirse, faaliyet dönemi zararlı sonuçlanmış demektir. Zarar nedeniyle vergi ödenmesi gerekmeyeceğinden vergi karşılığı düşülmeyerek, zarar tutarı "591 Dönem Net Zararı Hesabı"nın borcuna aktarılır.

## Kendimizi Sınyalım

Bu üniteyi anlayıp anlayamadığınızı ölçmek için aşağıdaki soruları, sınav oluyormuş gibi cevaplayınız. Doğru cevapları ünitenin sonunda bulacaksınız. Başarı durumunuza göre ünitenin tümüne ya da cevaplayamadığınız sorulara ilişkin bölümleri yeniden çalışıp çalışmayacağınıza kendiniz karar verin. **UNUTMAYINIZ Kİ, SİZİ DEĞERLENDİRECEK KİŞİ, ŞU ANDA YİNE SİZSİNİZ.**

1. Aşağıdakilerden hangisi özsermayenin unsurları içinde yer alır?

- Kasa
- T.Mallar
- Yedekler
- Borç Senetleri
- Demirbaşlar

2. Aşağıdakilerden hangisi özsermayenin unsurları içine girmez?

- Birikmiş Amortismanlar
- Ödenmiş Sermaye
- Dönem Net Karı
- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
- İştirakler Yeniden Değerleme Artışları

3.

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.	XXX	
500 SERMAYE HS.		XXX

Bu yevmiye kaydı aşağıdaki işlemlerden hangisine aittir?

- Şirketlerde sermaye taahhüdünün yerine getirilmesine
- Şirketlerde sermaye taahhüdüne
- Şirketlerde sermaye azaltılmasına
- Ortakların şirketten borç almasına
- Ortakların şirkete borç vermesine

4. (A-Z) Kollektif Şirketinde eşit paylı olarak taahhüt edilen toplam 4 milyar liralık sermaye taahhüdünün nakit olarak 2 milyar lirası ortaklar tarafından yerine getirildiğinde yapılacak yevmiye kaydı aşağıdakilerden hangisidir?

a.

500 SERMAYE HS.	2.000.000.000	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		2.000.000.000

b.

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.	2.000.000.000	
500 SERMAYE HS.		2.000.000.000

c.

100 KASA HS.	2.000.000.000	
500 SERMAYE HS.		2.000.000.000

d.

100 KASA HS.	2.000.000.000	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.		2.000.000.000

e.

100 KASA HS.	2.000.000.000	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HS.		2.000.000.000

5. Aşağıdakilerden hangisi için Tekdüzen Hesap Planında büyük defter hesabı yoktur?

- Dönem Net Karı
- Dönem Net Zararı
- Sermaye
- Ödenmemiş Sermaye
- Ödenmiş Sermaye

6. İştiraklerin Yeniden Değerleme Artışları nedir?

- Kar yedeği
- Sermaye yedeği
- İştirak
- Bağlı ortaklık
- Dönem Karı

7. (ABC) Anonim Şirketi Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Artışlarını sermaye artırımını için kullandığında yapılacak yevmiye kaydı aşağıdakilerden hangisidir?

a.

522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.	XXX	
500 SERMAYE HS.		XXX

b.

252 BİNALAR HS.	XXX	
522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.		XXX

c.

110 HİSSE SENETLERİ HS.	XXX	
522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.		XXX

d.

242 İŞTİRAKLER HS.	XXX	
522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.		XXX

e.

522 M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.	XXX	
590 DÖNEM NET KÂRI HS.		XXX

8. Yasal yedeklerin ayrılmasına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdakilerden hangisidir?

a.

540 YASAL YEDEKLER HS.	XXX	
500 SERMAYE HS.		XXX

b.

690 DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI HS.	XXX	
540 YASAL YEDEKLER HS.		XXX

c.

692 DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI HS.	XXX	
540 YASAL YEDEKLER HS.		XXX

d.

570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.	XXX	
540 YASAL YEDEKLER HS.		XXX

e.

570 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HS.	XXX	
500 SERMAYE HS.		XXX

9. (KL) Anonim Şirketinin Özsermayesi (öz kaynakları) içinde yer alan yedeklere ilişkin bilgiler şöyledir:

- Hisse Senedi İhraç Primleri	100.000.000
- İştiraklerin Yeniden Değerleme Artışları	250.000.000
- Yasal Yedekler	500.000.000
- Statü Yedekleri	200.000.000
- Olağanüstü Yedekler	400.000.000
- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	600.000.000

Bu anonim şirketin toplam sermaye yedekleri kaç liradır?

- 2.050.000.000
- 1.100.000.000
- 950.000.000
- 1.700.000.000
- 1.450.000.000

10. "690 – Dönem Karı veya Zararı Hesabı" dönemsonunda aşağıdakilerden hangisine devredilerek kapatılır?

- 570 Geçmiş Yıllar Karları Hesabı
- 580 Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı
- 590 Dönem Net Karı Hesabı
- 591 Dönem Net Zararı Hesabı
- 692 Dönem Net Karı veya Zararı Hesabı