

BÖLÜM II

Prof. Dr. Recep PEKDEMİR
Istanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi
Öğretim Üyesi

**ECZACILAR
İÇİN TEMEL
MUHASEBE**

Bu çalışma, değerli dostum İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Öğretim Üyesi Doç.Dr.Sadi Uzunoğlu'nun talebi üzerine eczacılara yönelik olarak hazırlanmıştır.

Bu çalışmanın temel hedefi, eczacılara, muhasebe uygulamalarının ne şekilde gerçekleştirildiği doğrultusunda bir fikir vermektir. Bu nedenle, bu çalışmada mümkün olduğu kadar basit ve en temel düzeydeki kavramların kullanılmasına çalışılmıştır.

Bu çalışma İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası yayınları arasında yer alan ve muhasebe mesleğinde profesyonelliğe hazırlanmakta olan stajyerler için hazırlanmış "Stajyerler İçin Genel Muhasebe El Kitabı"ndan uyarlanmıştır.

Bu çalışmada neler vardır? Bu çalışmada, genel olarak işletme ve muhasebe kavramlarının toplum içindeki yeri, muhasebenin evrensel nitelikleri, genel kabul görmüş temel kavramları ve ilkeleri, temel mali tablolar; bilanço ve gelir tablosu, hesap kavramı, borç-alacak kavramları ve çift-tarafılık kuralı ve uygulamaları, muhasebede kayıt ortamları; yevmiye defteri (günlük defter) ve defter-i kebir (büyük defter) basit bir anlatımla açıklanmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda, eczane tipindeki işletmelerden çeşitli örnekler verilmiştir. Ayrıca muhasebenin dönemsel bir döngü içinde faaliyet gösterdiği, dönem başında, dönem içinde ve dönem sonunda neler yapılması gerektiğine yer verilmiştir.

Bu çalışmada neler yoktur? Bu çalışmada, işletmelerde etkili olan katma değer vergisi uygulamaları, kazanç vergileri uygulamaları, vergi usul kanununa ilişkin yükümlülüklerin muhasebe uygulamalarının etkilerine yer verilmemiştir.

Çalışmanın eczacılarımıza yararlı olması ümidiyle...

GİRİŞ

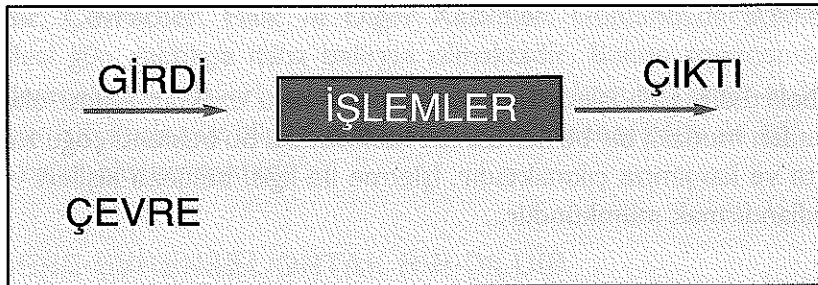
Muhasebe dendiğinde veya konu edildiğinde, bir hesap yapma, sonuç çıkarma, durum görme gibi eylemler veya düşünceler akla gelir. Gerçekte de muhasebe bu eylem ve düşüncelerin bir bütünüdür. Ancak bunlar arasında en önemlilerinden biri ise neyin muhasebesi, kimin muhasebesi şeklindeki sorulara verilecek cevaplar oldukça önem kazanmaktadır.

Kimin muhasebesi veya neyin muhasebesi yapılabilir? Kuşkusuz muhasebeden söz edebilmek için muhasebesi yapılacak unsurun/birimin tanımlanması veya çerçevesinin belirlenmesi gerekli olmaktadır. Aksi halde neyin veya kimin muhasebesinin yapılacağı konusunda kararsızlıklar, belirsizlikler oluşabilir.

İŞLETME KAVRAMI

Muhasebesi yapılacak unsurların çeşitli ortak özellikleri vardır. Öncelikle bu unsurların canlılığı vardır; diğer bir ifade ile bunlar canlı organizmalardır. Yaşayabilmeleri için buldukları ortam veya çevre içinde bazı unsurları tedarik edip, bazı unsurları da yaratarak başkalarının yararlanmaları için buldukları çevreye sunarlar. Ayrıca muhasebesi yapılacak birimlerin benzer nitelikteki işlem veya olaylarının ekonomik boyutları söz konusudur. Başka bir ifadeyle para ile ölçülebilme durumları vardır.

Bir ailenin, bir çocuğun, bir kişinin, üniversitenin, şirketin, eczanenin, ayakkabı boyacısının mutlaka ve mutlaka muhasebesinin yapılması gerekir. Niçin? Yapılmakta olan faaliyetleri yargılamak, faaliyetlerin devam edip etmemesi veya artırılıp azaltılması gibi konularda kararların alınabilmesi için mutlaka muhasebe yapmaya, hesap yapmaya ölçme-değerleme yapmaya gereksinim bulunmaktadır. Burada belirtilen örneklerin ortak bir yanı vardır. Bunların tümünde belirli bir çevre içinde bir girdi aşaması, bir çıktı aşaması ve girdilerin çıktılara dönüştürülmesinde gerekli olan bir işlem aşaması söz konusudur. Bu aşamaların bulunduğu ortama geleneksel işletme sistemi denmektedir.



Şekil -I İşletme Sistemi

Muhasebe yapabilmek için, yukarıda da belirtildiği gibi girdi, işlem ve çıktı aşaması bulunan her mikro organizma bir işletme sistemi mantığı içinde ele alınması gerekir. Kişiler,

aileler, kişilerin biraraya gelerek oluşturdukları birimler hep belirli bir amaç için uğraş verirler. Bu amaçların başında var olmak, yaşamayı sürdürmek gelmektedir.

Bu amaç için kuşkusuz gerekli olan bir takım unsurları tedarik etmek, tedarik edebilmek için de bir takım unsurları başkalarının yararına sunmak gerekir. Tedarik etmek satın alma demektir. Herhangi bir bedel ödenmeden tedarik etmek mümkün değildir. Tedarik edilen unsurlardan başkalarının yararına sunmak için bazı unsurların yaratılması işleme üretim faaliyeti denmektedir. Yaratılan unsurların başkalarının yararına sunma işlemlerine satış işlemi denmektedir. Dolayısıyla işletme tanımına giren her mikro organizmada, satın alma, üretim ve satış faaliyetleri bulunmaktadır.

Burada ele alınan basit işletme sistemi bu çalışmada özel olarak ele alınan eczaneler için de geçerlidir. Eczacılık faaliyetinin gerçekleştirilebilmesi için öncelik bir işyerinin bu iş için tahsis edilmesi, hizmet verecek kişilerin belirlenmesi ve müşterilere teslimi yapılacak ilaç ve tıbbi malzemelerin tedarik edilerek hazır durumda bekletilmesi gerekir.

Muhasebe faaliyetlerinin temel amacı, tedarik, üretim ve satış gibi, her işletmede bulunan tüm faaliyetlerin parasal açıdan izlenmesi, bu faaliyetler hakkında karar alma durumunda bulunan kişilere yönelik bilgi üretilmesi olmaktadır. Burada belirtildiği gibi, işletme ile ilgili karar alma durumunda bulunan kişiler söz konusudur. Satın alma yapılınsın mı veya satış yapılınsın mı? Bunlar gibi her gün çözümlenmesi gereken binlerce sorun söz konusu olmaktadır. Kuşkusuz bu sorunlar birileri tarafından çözüme kavuşturulacaktır.

Karar alma durumunda bulunan kişilerin ortak bir yanı vardır: Çıkar sağlamak. Çıkar, insanoğlunun egosunda var olan bir olgudur. Tarih boyunca insanlar hep çıkar elde etmek için uğraşmışlar ve uğraşmaya devam etmektedirler. İşletmeler ise çıkar elde etmek için insanlar tarafından yaratılan mikro organizmaları oluşturmaktadır. Nitekim eczaneler de böyledir. Eczaneler öncelikle insan sağlığına hizmet edilmesinin yanı sıra, sahipleri için de kazanç sağlamak amacı ile oluşturulur. Çünkü hiç bir kurum ya da kuruluş insanları eczane açması konusunda zorlamamaktadır.

ÇIKAR GRUPLARI

Yukarıda da belirtildiği gibi, işletmeler ile yakından veya uzaktan ilişkisi olan kişi ya da kişilerin o işletmeden mutlaka bir beklentisi söz konusudur. Bu beklenti çoğu zaman parasal olarak ölçülmekte ve karşımıza çıkmaktadır. İşletme ile ilgisi bulunan kişileri ve çıkarlarını aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

İşletme Sahipleri/Hissedarlar/Ortaklar: İşletmelerin-eczanelerin meydana getirilmesinde mutlaka sahipleri söz konusudur. Sahiplik bazen tek bir şahıs, birkaç kişiden oluşan ortaklık veya pekçok ortağın bir araya geldiği bir kuruluş olabilir. Bu kişiler işletme için yatırım yapan durumdadırlar ve yapmış oldukları yatırımın karşılığında beklentileri vardır ve beklentilerinin adı ise kar şeklinde tanımlanmaktadır.

Para ve Sermaye Piyasaları: Para ve sermaye piyasaları, işletmelerin gereksinim duyduğu kaynak sağladığı alanlardır. Bankalardan kredi temin edilebilir. Sermaye piyasalarından tahvil, bono benzeri araçlarla kaynak sağlanabilir. Kuşkusuz para ve sermaye piyasalarında faaliyet gösteren firmalar geçici olarak kaynak sağlayan kuruluşlardır. Bu kuruluşların da muhasebesi yapılan işletmeden beklentileri vardır. Bu beklentiler faiz ve kar payı şeklinde karşımıza çıkabilmektedir.

Günümüzde eczanelerin halka açılması veya sermaye piyasasından tahvil ve benzeri gibi araçlar ile fon toplaması söz konusu değildir. Ancak bankacılık gibi finans kuruluşlarından kredi alması veya finansal kiralama kuruluşları gibi kuruluşlardan kaynak sağlaması söz konusudur.

Yöneticiler, Çalışanlar ve Sendikalar: Yöneticiler ve çalışanlar, muhasebesi yapılan işletmelere emek unsuru sağlayan girdilerdir. Sendikalar ise bu kişilerin örgütlendikleri kuruluşlardır. Çalışanların, doğal olarak işletme için ortaya koydukları emekleri karşısında maaş, ücret, prim gibi beklentileri vardır.

Günümüz eczanelerinde sorumlu müdürlük gibi yönetim kadroları ile bunlar veya eczacıların yanlarında hizmet veren yardımcı pozisyonunda kişiler söz konusudur. Doğal olarak bu kişilerin de maaş, ücret gibi beklentileri söz konusudur.

Alıcılar, Satıcılar, Rakipler, Yan Sanayi Unsurları: İşletmeler ekonomik bir ortamın birer parçası durumundadırlar. Ekonomik hayat ise hep çıkar sağlama peşindedir. Dolayısıyla çıkar sağlama açısından ekonomik çevre içindeki unsurlar arasında gizli veya açık bir savaş her zaman söz konusudur. Bu savaşta kullanılacak en iyi silahlardan biri ise kuşkusuz muhasebe bilgilerine sahip olabilmektir.

Eczane işletmeciliğinde fiyat rekabetinden söz etmek güçtür; ancak yakınlık, mekan ve görünüm gibi alanlarda rekabetin yaşandığını söylemek mümkündür. Ayrıca, eczanelere mal satma durumunda bulunan ecza depoları olan ilişkilerin izlenmesi de önemli olmaktadır.

Tüketiciler, Çevreciler, Halk ve Diğer Kesimler: Günümüzde açıklık politikası veya yaşam felsefesi gün geçtikçe daha belirgin olmaktadır. Bunun sonucunda her kesim her konu ile ilgilenmektedir. İlgileri ortaya koyabilmek, bu konuda tedbir alabilmek veya tepki gösterebilmek için kuşkusuz bilgilenmek gerekir. Muhasebe, konu ile ilgili önemli bilgi kaynaklarından birini oluşturmaktadır.

MUHASEBE EVRENSEL/ORTAK BİR DİLDİR

Yukarıda da belirtildiği pek çok kesim işletmelerle ilgilenmekte ve bunlara yönelik olarak bilgilenme gereksinimi duymaktadırlar. Dolayısıyla her kesimin anlayacağı şekilde ortak bir dil ortaya çıkmaktadır. Çünkü bu dilin ölçüsü parayı oluşturmaktadır. Para ile ifade edilen,

para ile ölçülebilen her şey, bu dilin kapsamına girmektedir. Bununla birlikte yukarıda belirtilen kesimler söz konusu işletme ile ilgili yargılamalarında kullanabilecekleri tek ortak dil olarak karşılıklarında muhasebe bilgilerini bulmaktadır. Hatta bu dil evrensel olarak karşımıza çıkmaktadır. Para hareketinin olduğu her ortamda, ticaret, üretim, sanayi gibi faaliyetlerin bulunduğu her ortamda karşımıza çıkmaktadır.

MUHASEBE BİR SİSTEMDİR

Daha önce de belirtildiği gibi muhasebe bilgi üreten bir özelliğe sahiptir. Dolayısıyla bilgi üretebilmesi için baştan sona sistematik bir özelliği vardır. Bunun sonucunda konu ile ilgili olarak karşılaştığımız kural, ortamlarının hemen hemen tümünde muhasebe dendiğinde muhasebe sisteminin karşımıza çıkmasıdır. Oysa bu muhasebe sistemi değil, muhasebe bilgi sistemidir. Çünkü aşağıdaki basit şekilde de belirtildiği gibi sistemin temel olarak üç aşaması bulunmakta ve bunlardan üçüncüsünü çıktı aşaması, yani bilgi oluşturmaktadır.



Muhasebe bilgi sistemlerinin GİRDİ aşamasında, işletme ile ilgili gerçeklerin sisteme veri olarak alınması, İŞLEM aşamasında bu verilerin kurallara göre sınıflandırılması, kaydedilmesi ve özetlenmesi, ÇIKTI aşamasında bilgilerin mali tablolar veya muhasebe raporları aracılığıyla ilgililere sunulması yer almaktadır. Dolayısıyla muhasebe bir bilgi sistemini oluşturmaktadır.

MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebenin temel kavramları, her muhasebe sistemi için birer Anayasa maddesi şeklinde ve hükmündedirler. Ülkemizde bu konuda getirilen düzenlemede muhasebenin temel kavramları 12 başlık halinde yer almıştır. Söz konusu kavramlar çeşitli ülkelerde bazen 12'nin altında, bazen de 12'nin üzerinde bir sayıda karşımıza çıkabilmektedir. Ancak sayıları ne olursa bu kavramlar evrensel bir durumu oluşturmakta ve genel bir çalışma çerçevesi ortaya koymaktadır.

Ülkemizde yürürlükte bulunan bu kavramlar ve bunlara ilişkin açıklamaları kural ortamlarında yer aldığı şekliyle ve kısa yorumlarımızla birlikte aşağıda belirtilmiştir.

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı:

Bu kavram, muhasebecinin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi ve grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

2. Kişilik Kavramı:

Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı:

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın, sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

Bu kavram, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

4. Dönemsellik Kavramı:

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

5. Parayla Ölçülme Kavramı:

Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

6. Maliyet Esası Kavramı:

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı:

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder.

8. Tutarlılık Kavramı:

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

9. Tam Açıklama Kavramı:

Tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayacak, ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

Tam açıklama kavramı ile, muhasebe bilgilerinden yararlanarak karar alma durumunda bulunan çıkar gruplarının bilgi gereksinimlerinin tam anlamıyla karşılanması hedeflenmektedir. Dolayısıyla, finansal bilgilerin mali tablolarda yer almasının yanında, bu bilgilere ilişkin ayrıntıların mali tabloların dipnotlarında açıklanması ve ayrıca uygulanan muhasebe, politika, yöntem ve tekniklerinin açıklanması, bunlarda meydana gelebilecek değişikliklerin mali tablolarda yaratacağı etkilerin açıklanması istenen bir durumdur.

10. İhtiyatlılık Kavramı:

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve karları için ise herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturmaz.

11. Önemlilik Kavramı:

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak değerlemeleri veya alınacak kararların etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

12. Özün Önceliği Kavramı:

Özün önceliği kavramı, işletmenin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

"MADDENİN KORUNMASI KANUNU" VE MUHASEBEDE ÇİFT-TARAFLILIK

Buraya kadar anlatılanların ışığında muhasebenin tanımı, şu şekilde yapıldığında anlam kazanmaktadır.

"Muhasebesi yapılan işletmelerdeki, para ile ölçülebilen ekonomik olayların/işlemlerin, sınıflandırılması, kaydedilmesi, özetlenmesi ve mali tablolar aracılığı ile bilgi olarak raporlanmasıdır."

Bu tanım kapsamında muhasebeden söz edebilmek için öncelikle muhasebesi yapılacak işletmenin varolmasının sağlanması gerekir. Bu muhasebe uygulamaları için birinci temel koşuldur. İkincisi ise söz konusu işletmelerde "para ile ölçülebilen ekonomik olay/işlemler" in gerçekleşmesidir. Öyleyse, "para ile ölçülebilen ekonomik olay/işlem" ne demektir? Bu konunun açıklığa kavuşturulması gerekir.

Para ile ölçülebilen ekonomik olay veya işlem, bir vektörel değer hareketidir. Bu hareketin vektörel olması, o hareketin bir yönünün olduğunu gösterir. Bu hareketin bir değer hareketinin olması, o hareketin para ile ölçülebildiğini ortaya koyar. Bu ilişkileri ortaya koyan özet ise aşağıdaki gibi şematize edilebilmektedir.



Yukarıdaki şekilde ok, hareketin yönünü temsil etmektedir. A noktası hareketin başladığı, B ise hareketin bittiği noktayı temsil etmektedir. Bu, günlük hayatımızdaki her hareket için de geçerlidir.

Söz konusu vektörel özelliği olan ve hareketi temsil eden bu okun bir su hareketi olduğu varsayıldığında, A noktasına kuşkusuz *kaynak noktası* denecektir. Parasal özelliği olan vektörel değer hareketlerinde de başlangıç noktasını kaynak noktası oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile her parasal değer hareketi için mutlaka bir kaynak gerekmektedir. Vektörel değer hareketinin sona erdiği nokta ise kuşkusuz *yatırım/kullanım noktasını* oluşturmaktadır.

Bunun sonucunda şöyle bir ifadeyi ileri sürmek mümkündür: Yatırım veya kullanım olabilmesi için mutlaka kaynak gerekir. Bu ifade "Maddenin Korunması Kanunu"nda yer alan ifadeye oldukça benzemektedir. Şöyle ki; "Hiç bir şey yoktan var olmaz, vardan yok olmaz."

Bunun sonucunda ortaya çıkan duruma, muhasebede "Çift Tarafılık İlkesi" denmektedir. Yani, muhasebeyi ilgilendiren parasal bir değer hareketinin gerçekleşebilmesi için mutlaka kaynak/yatırım veya kaynak/kullanım ilişkisinin olması gerekir.

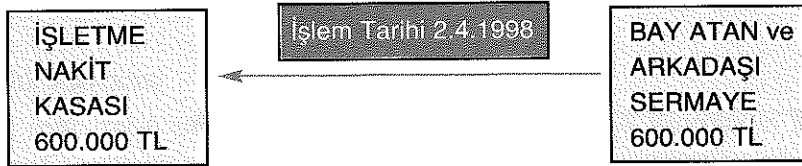
PARA İLE ÖLÇÜLEBİLEN İŞLEMLER VE BİLANÇO EŞİTLİĞİ

Yukarıda da belirtildiği gibi işlem dendiğinde belirli bir yönü olan değer hareketi anlaşılmalıdır. Bu hareketler bazen işletmenin kendi içinde bazen de işletme ile çıkar grupları arasında meydana gelmektedir. İşletmenin kendi içinde bir şeyler alınmakta, başka bir ifade ile varlıklar yer değiştirmektedir. İşletme ile çıkar grupları arasında ise çıkar grupları bazı durumlarda işletmeye kaynak sağlamak ve bazı durumlarda ise koydukları kaynakları nimetleri ile birlikte geri çekmektedirler. Bunlara ilişkin çeşitli örnekler şematik olarak ve bilanço eşitliği üzerinde etkileri açısından ele alınmıştır.

İŞLEM 1

2 Nisan 1998 tarihinde, birbirini iyi tanıyan iki kişiden bir olan Bay Atan 500.000 TL ve diğeri onun arkadaşı olan kişi 100.000 TL nakit tahsis ederek bir oto kiralama işini yapmak üzere yola koyulduklarını varsayalım.

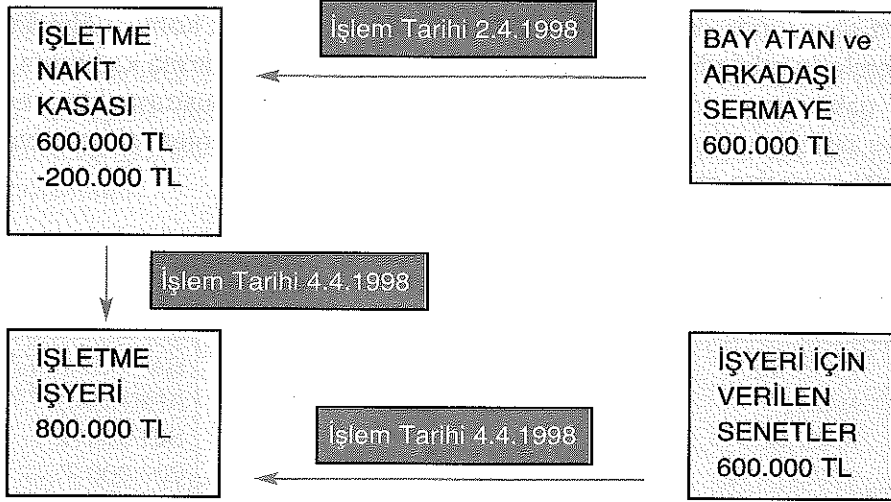
Bu işlemde değerler (bu olayda nakit paralar) işletmenin kurucu/sahibi durumundaki Atan ve arkadaşından işletmeye doğru yer değiştirmektedir. Bunun sonucunda bu işlemi aşağıdaki gibi şematize etmek mümkündür.



Yukarıda da belirtildiği gibi, bu işlemde, işletmeye gelen değerlere Nakit Kasası, ortakların veya sahiplerin koyduğu tutara ise Sermaye adı verilmektedir.

İŞLEM 2

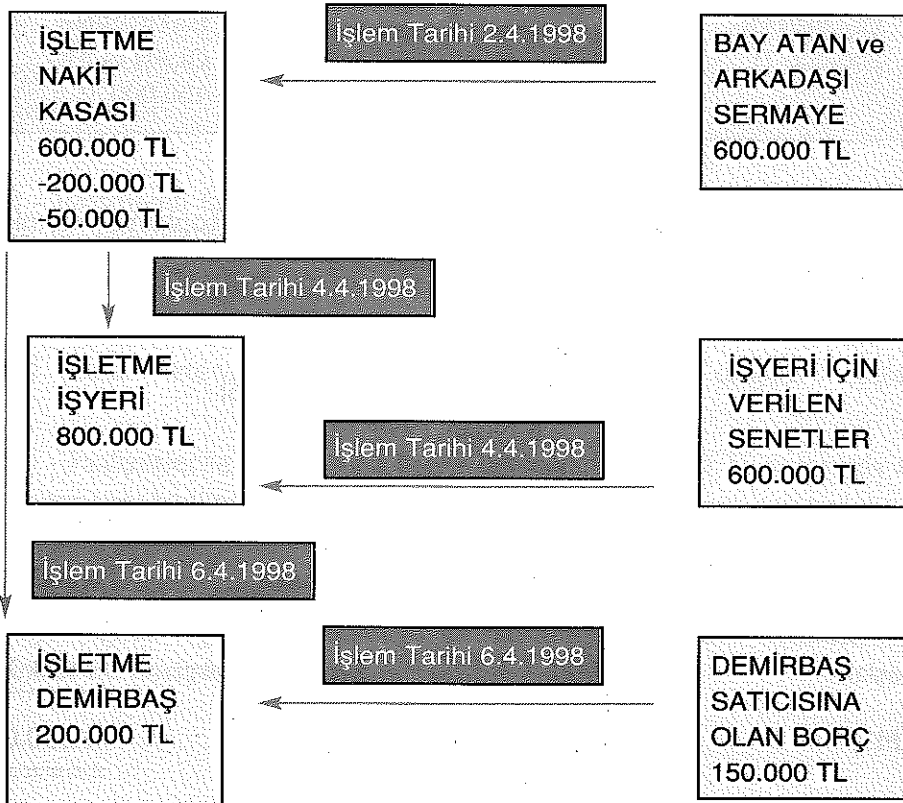
Varsayalım, bu işletme 4.4.1998 tarihinde, faaliyetlerinde kullanmak üzere bir işyeri satın alsın. Toplam 800.000 TL'na malolacak olan bu işyeri için 200.000 TL tutarında nakit para ve kalanı için çeşitli taksitlerle ödenecek şekilde senet imzalsın. Mevcut iki unsur ile birlikte bu işlem aşağıda şöyle bir kompozisyon ortaya koyacaktır.



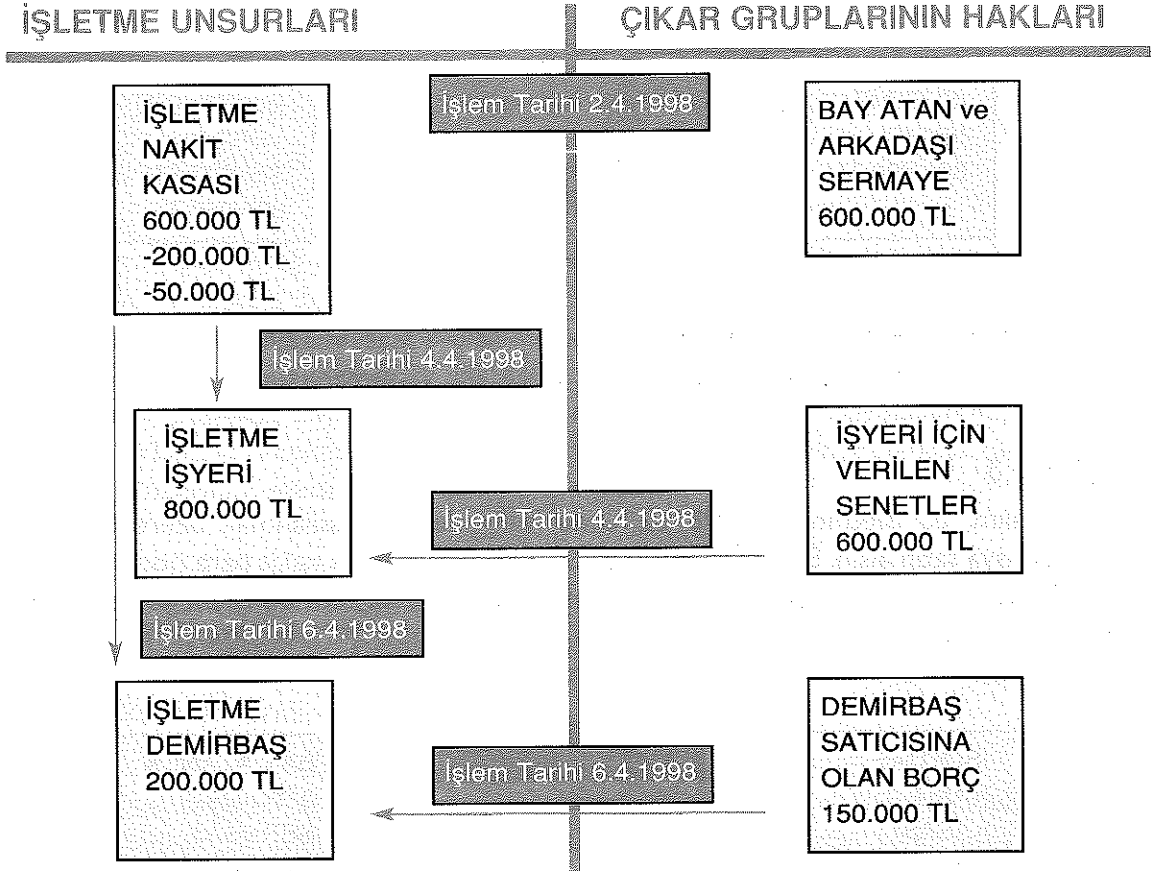
Yukarıda da belirtildiği gibi bu işlem işletmenin nakit kasasında 200.000 TL tutarında bir azalışa neden olmuş, sermayede herhangi bir değişiklik yaratmamıştır.

İŞLEM 3

Varsayalım, bu işletme 6.4.1998 tarihinde faaliyetlerinde kullanmak üzere bir miktar demirbaş eşya satın alsın. Bunun karşılığında 50.000 TL tutarında nakit para ödesin ve kalanı için 150.000 TL tutarında borçlansın. Mevcut unsurlar ile birlikte bu işlem şöyle bir kompozisyon ortaya koyacaktır.



Bu işlem sonucunda da nakit kasasında bir miktar azalış söz konusu olmaktadır. Dikkat edilirse işlemlerin etkilediği noktalar açısından doğal bir sınıflandırma karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan nakit, işyeri ve demirbaş işletmenin unsurlarını oluşturmakta, sermaye, borç senetleri ve satıcılara olan borçlar ise işletmeden çıkar bekleyenleri oluşturmaktadır. Bunu aşağıdaki gibi şematize etmek mümkündür.



Yukarıda dağınık bir şekilde verilen unsurları aşağıdaki gibi toplamak mümkündür. Bu durumda karşımıza işletmenin BİLANÇOsu çıkmaktadır.

ATAN OTO KİRALAMA İŞLETMESİ
6 Nisan 1998
Bilançosu

İşletmenin Varlıkları (Unsurları)		Çıkar Gruplarının Hakları	
Nakit Kasası	350.000 TL	Sermaye	600.000 TL
İşletmenin İşyeri	800.000	Borç Senetleri	600.000
Demirbaşlar	200.000	Satıcılara Borçlar	150.000
TOPLAM	1.350.000 TL	TOPLAM	1.350.000 TL

ÖZELLİKLER

- İşletmenin varlıklarının toplamı ile çıkar gruplarının hakları her zaman birbirine eşittir. Bu eşitlik muhasebede çift-tarafılık kuralından gelmektedir. Yine hatırlanacağı gibi bu eşitlik "hiçbir şey yoktan varolmaz, vardan yok olmaz" kuralına dayanmaktadır.
- Bilançonun bir başlığı vardır. Bu başlıkta, işletmenin adı, hazırlandığı tarihi ve tablonun adının bilanço olduğu mutlaka belirtilir.
- Bilançoda yer alan unsurlar değişken unsurlardır. Bu unsurların tutarları her an değişebilir; artabilir, azalabilir. Dolayısıyla bu tablo, anlık bilgi veren bir tablodur.

Yukarıda ele alınan örnekte işletmenin faaliyet alanı özellikle belirtilmemiştir. Bu tür işlemler faaliyet alanı farketmeksizin tüm işletme türlerinde karşımıza çıkabilecek genel işlem özelliklerini taşımaktadır.

ÖRNEK: ATAN OTO İŞLETMESİ (A)

Bu işleme ilişkin 2.4.1998-15.4.1998 döneminde ortaya çıkan işlemler (yukarıda belirtilenler dahil) aşağıdaki gibidir.

2.4.1998 - İşletme Bay Atan tarafından 500.000 TL ve arkadaşı tarafından 100.000 TL nakit paranın tahsis edilmesi ile kurulmuştur.

4.4.1998 - İşletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere toplam 800.000 TL'na bir işyeri satın alınmıştır. Karşılığında 200.000 TL nakit verilmiş ve kalanı için çeşitli vade ve tutarlar da senet imzalanmıştır.

6.4.1998 - İşletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere 200.000 TL tutarında demirbaş satın alınmış, karşılığında 50.000 TL nakit verilmiş kalanı için sadece borçlanılmış ve kalan tutarın 15 gün sonra ödenmesi konusunda anlaşma sağlanmıştır.

10.4.1998 - Bir sekreter aylık net ücreti 60.000 TL üzerinden çalışmaya başlamıştır.

12.4.1998 - Faaliyetlerde kullanılmak üzere bankadan 400.000 TL tutarında nakit kredi alınmış, bu tutar aynı bankada bir mevduat hesabına yatırılmıştır.

15.4.1998 - Ortaklar arasında geçimsizlik söz konusu olmuş, Bay Atan'ın arkadaşı ortaklıktan ayrılmış ve başlangıçta koyduğu sermayenin işletme tarafından kendisine bir ay sonra ödenmesi konusunda anlaşmaya varılmıştır.

Bu işlemlerin toplu bir şekilde yer aldığı bir tablo konunun daha iyi anlaşılmasına katkı sağlayacaktır. Bu nedenle aşağıda bu konuda bir örnek yer almıştır.

ATAN OTO KİRALAMA İŞLETMESİ 2.4.1998-15.4.1998 DÖNEMİ MALİ İŞLEMLERİ

İŞLEM NO	TARİH	İŞLETMENİN VARLIKLARI				ÇIKAR GRUPLARININ HAKLARI			
		Nakit	İşyeri	Demirbaş	Mevduat	Sermaye	Borç Sen.	Borçlar	Banka Kred
1	2.4.98	600.000				600.000			
2	4.4.98	-200.000	800.000				600.000		
3	6.4.98	-50.000		200.000				150.000	
4	12.4.98				400.000				400.000
5	15.4.98					-100.000		100.000	
GİRİŞLER		600.000	800.000	200.000	400.000	600.000	600.000	250.000	400.000
ÇIKIŞLAR		250.000				100.000			
KALAN		350.000	800.000	200.000	400.000	500.000	600.000	250.000	400.000

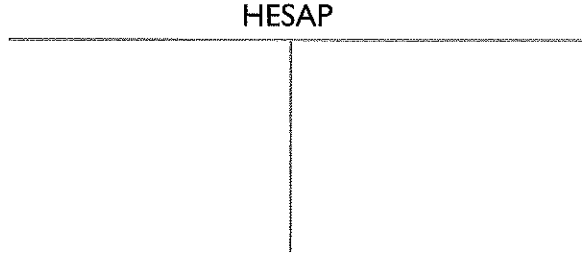
İŞLEMLER VE TABLONUN YORUMLANMASI

- Para ile ölçülebilen bir işlemde söz edebilmek, o işlemin herşeyden önce gerçekleşmesini gerektirir. Gerçekleşme ise taraflar arasında bir hak-yükümlülük ilişkisi ortaya konmasını gerektirir. Örneğin yukarıda toplu bir şekilde verilen işlemlerden 10.4.1998 tarihindeki, iki taraf arasında varılan bir anlaşmayı içermektedir ve bu tabloyu, dolayısıyla muhasebeyi ilgilendiren bir işlem değildir.
- Bu tabloda yer alan unsurlardaki rakamların önünde herhangi bir işaret yoksa, o rakam o unsurda bir artışa neden olmaktadır. Önünde eksi işareti varsa söz konusu tutar o unsurda bir azalışa neden olmaktadır.
- Bu tablodaki her bir satır, ayrı bir işlemi temsil etmektedir. Ancak bazı işlemlerde birden çok unsurun etkilendiğini söylemek mümkündür. Kural olarak etkilenen unsur sayısı en az iki olmalıdır.
- Bu tabloda dört temel sütun bulunmaktadır. Bunlardan ilk ikisi işlemlerin gerçekleştiği tarih ve işlemlere verilen numaraları temsil eder. Diğer iki temel sütun ise işletme ve işletmenin çıkar gruplarının işletme üzerindeki haklarında meydana gelen değişiklikleri temsil eder.

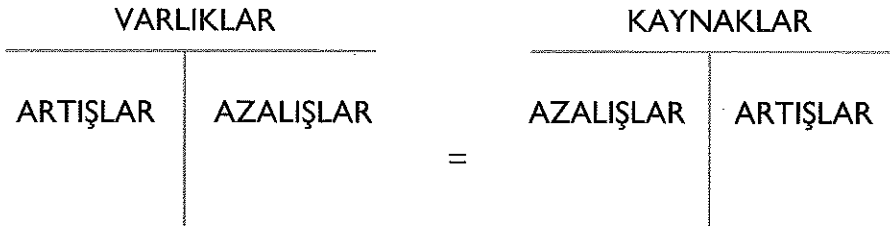
- Böyle bir tabloda işletmenin ne kadar kazandığı veya kaybettiği konusunda bilgi üretmek kolay değildir.
- Bu tablo çok sınırlı bir üretim fonksiyonu gerçekleştirmektedir. Gerçek hayattaki işletmelerde gerçekleşen işlemlerin sayısı, böyle tablolar yardımı izlenmeye çalışıldığında önemli sorunlarla karşılaşılır; hem sütun sayısı hem de satır sayısı yetmez. Dolayısıyla bu tablo genel muhasebe öğrenenler için, işlemlerin unsurlar üzerindeki etkilerinin kavranmasına hizmet edecektir.

HESAP KAVRAMI

Hesap, işlemlerin etkilediği, kendisine rakamsal bilgi kaydedildiği, vektörel değer hareketlerinin başlangıç ve bitiş noktalarına verilen genel bir addır. Hesap dendiğinde hemen hemen dünyanın her yerinde basit bir şekilde "T" harfinden oluşan bir sembol aklı gelir ve buna T Hesabı denir.



T Hesapları, işlemlerin etkileme biçimi ve yönü açısından hizmet eder. Hesaplarda meydana gelen artışlar T Hesabının bir tarafına, azalışlar ise diğer tarafına kaydedilir. Hangi tarafın ne şekilde (yönde) etkileneceğini ise o hesabın ait olduğu grup belirler. "Varlık Grubu" (işletmenin unsurlarını temsil eden grup) hesaplarda artışlar T Hesabının sol tarafına, azalışlar ise sağ tarafına kaydedilir. "Kaynak Grubu" (çıkar gruplarının haklarını temsil eden grup) hesaplarda artışlar T Hesabının sağ tarafına, azalışlar ise sol tarafına kaydedilir. Bunun temel nedeni bu iki grubun hep birbirinin tersi ve birbirinin eşitleyeni olmasıdır.



Bundan önceki sayfalarda ele alınan "Atan Oto Kiralama İşletmesi (A)" nın işlemlerini T Hesapları üzerinde kaydedilmesi sonucunda hesapların görüntüsü aşağıdaki gibi bir görüntü ortaya çıkacaktır. T Hesaplarında rakamlarla birlikte işlem numaraları da yer almaktadır.

VARLIKLAR		KAYNAKLAR											
ARTIŞLAR	AZALIŞLAR	AZALIŞLAR	ARTIŞLAR										
		=											
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">NAKİT</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1) 600.000</td> <td>2) 200.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td>3) 50.000</td> </tr> </tbody> </table>		NAKİT		1) 600.000	2) 200.000		3) 50.000	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">SERMAYE</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>5) 100.000</td> <td>1) 600.000</td> </tr> </tbody> </table>		SERMAYE		5) 100.000	1) 600.000
NAKİT													
1) 600.000	2) 200.000												
	3) 50.000												
SERMAYE													
5) 100.000	1) 600.000												
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">İŞYERİ</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>2) 800.000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		İŞYERİ		2) 800.000		<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">BORÇ SENETLERİ</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>2) 600.000</td> </tr> </tbody> </table>		BORÇ SENETLERİ			2) 600.000		
İŞYERİ													
2) 800.000													
BORÇ SENETLERİ													
	2) 600.000												
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">DEMİRBAŞ</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>3) 200.000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		DEMİRBAŞ		3) 200.000		<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">BORÇLAR</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>3) 150.000</td> </tr> <tr> <td></td> <td>5) 100.000</td> </tr> </tbody> </table>		BORÇLAR			3) 150.000		5) 100.000
DEMİRBAŞ													
3) 200.000													
BORÇLAR													
	3) 150.000												
	5) 100.000												
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">MEVDUAT</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>4) 400.000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		MEVDUAT		4) 400.000		<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">BANKA KREDİSİ</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>4) 400.000</td> </tr> </tbody> </table>		BANKA KREDİSİ			4) 400.000		
MEVDUAT													
4) 400.000													
BANKA KREDİSİ													
	4) 400.000												

HESAPLARIN KİŞİLİĞİ ve BORÇ - ALACAK KAVRAMLARI

Günlük hayatta gerçek kişiler arasındaki ödünç para alıp/verme gibi işlemlerde bir özellik vardır. Günlük hayatta veren durumundaki kişi alacaklanır, alan durumundaki kişi ise borçlanır. Bu ilişki hesaplar arasında da aynen geçerlidir. Vektörel değer hareketinde yer alan ve başlangıcı oluşturan hesaplar kaynak sağlayıcı hesaplardır ve alacaklandırılırlar. Vektörel değer hareketinin bitişi durumundaki hesaplar ise kaynakları kullanan duru-

mundadır, dolayısıyla borçlandırılırlar. Ancak buradaki borçlandırma veya alacaklandırma ilişkilerinde, borçlu durumundaki hesapların gerçekten borçlandığı veya bir gün bu borcunu yerine getireceği anlamına gelmez. Aynı şekilde alacaklandırılan hesapların gerçekten alacaklandıkları veya bir gün mutlaka bu alacaklarını tahsil edecekleri anlamına gelmez. Bu durum sadece gerçekleşen bir işlemin başlangıç ve bitiş noktalarını, diğer ifade ile işlemten etkilenen hesapların pozisyonunu belirlemeye yarayan kavramlardır. Burada belirtilenlerin, bundan önceki konuda yararlandığı gibi "Atan Oto Kiralama İşletmesi (A)" örneğinde uygulanması, aşağıdaki gibi bir görüntü ortaya koymaktadır.

Borç	HESAP	Alacak

B = BORÇ

A = ALACAK

B	VARLIKLAR	A
ARTIŞLAR	AZALIŞLAR	

=

B	KAYNAKLAR	A
AZALIŞLAR	ARTIŞLAR	

B	NAKİT	A
1) 600.000	2) 200.000	
	3) 50.000	

B	SERMAYE	A
5) 100.000	1) 600.000	

B	İŞYERİ	A
2) 800.000		

B	BORÇ SENETLERİ	A
	2) 600.000	

B	DEMİRBAŞ	A
3) 200.000		

B	BORÇLAR	A
	3) 150.000	
	5) 100.000	

B	MEVDUAT	A
4) 400.000		

B	BANKA KREDİSİ	A
	4) 400.000	

İŞLEMLERİN YORUMLANMASI

- Birinci işlemde Nakit Hesabı 600.000 TL borçlanmış, Sermaye Hesabı alacaklanmıştır.
- İkinci işlemde İşyeri Hesabı 800.000 TL borçlanmış, Nakit Hesabı 200.000 TL, Borç Senetleri Hesabı ise 600.000 TL alacaklanmıştır.
- Üçüncü işlemde Demirbaş Hesabı 200.000 TL borçlanmış, Nakit Hesabı 50.000 TL, Borçlar Hesabı 150.000 TL alacaklanmıştır.
- Dördüncü işlemde Mevduat Hesabı 400.000 TL borçlanmış, Banka Kredisi Hesabı 400.000 TL alacaklanmıştır.
- Beşinci işlemde Sermaye Hesabı 100.000 TL borçlanmış, Borçlar Hesabı 100.000 TL alacaklanmıştır.

Yukarıdaki işlemde de ortaya çıktığı gibi hesapların borçlandırılması/alacaklandırılması ile ilgili olarak hesap grupları açısından aşağıdaki kuralları ortaya koymak mümkündür.

- Varlıklar artarken, kaynaklar artabilir.
- Varlıklar artarken, kaynaklar artabilir veya başka varlıklar azalabilir.
- Varlıklar artarken, varlıklar azalabilir.
- Kaynaklar azalırken, varlıklar azalabilir.
- Kaynaklar azalırken, kaynaklar artabilir.

MİZAN

Mizan, muhasebenin kendini gözden geçirdiği, kendi kendine kontrol ettiği araçlardan biridir. Mizan zaman çizelgesi üzerinde her an düzenlenebilir. Çünkü mizanda muhasebesi yapılan işletmenin mizanın düzenlendiği andaki hesaplarını, bu hesapların işlem tutarlarını ve bu hesaplarda kalan tutarları (bakiyeleri) gösterir. Aşağıda görüldüğü gibi mizanda beş temel sütun bulunmaktadır. Bunlardan birincisi hesapları, ikincisi ve üçüncüsü hesapların işlem tutarlarını, dördüncüsü ve beşincisi hesapların kalanlarını (bakiyelerini) gösterir. Bu konuda yukarıda ele alınan işletme için bir örnek hazırlanmıştır.

ATAN OTO KİRALAMA İŞLETMESİ (A)
MİZAN
15.4.1998

HESAPLAR	TUTARLAR		KALANLAR	BAKİYELER
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
NAKİT	600.000	250.000	350.000	0
İŞYERİ	800.000	0	800.000	0
DEMİRBAŞ	200.000	0	200.000	0
MEVDUAT	400.000	0	400.000	0
SERMAYE	100.000	600.000	0	500.000
BORÇ SENETLERİ	0	600.000	0	600.000
BORÇLAR	0	250.000	0	250.000
BANKA KREDİSİ	0	400.000	0	400.000
TOPLAM	2.100.000	2.100.000	1.750.000	1.750.000

Bu mizanda yer alan bilgilerden yararlanarak işletmenin bilançosu aşağıdaki gibi düzenlenmiş olacaktır.

ATAN OTO KİRALAMA İŞLETMESİ
15 Nisan 1998
Bilançosu

Aktif (Varlıklar)

Pasif (Kaynaklar)

Nakit Kasası	350.000 TL	Sermaye	500.000 TL
İşletmenin İşyeri	800.000	Borç Senetleri	600.000
Demirbaşlar	200.000	Borçlar	250.000
Mevduat	400.000	Banka Kredisi	400.000
TOPLAM	1.750.000 TL	TOPLAM	1.750.000 TL
	=====		=====

Bilançoda görüldüğü gibi, işletmenin varlıklarına ülkemizde AKTİF, çıkar gruplarının haklarına da PASİF denmektedir.

FAALİYETLERİN ÖLÇÜLMESİ VE GELİR TABLOSU:
GELİR-GİDER HESAPLARI

Buraya kadar yapılan işlem türlerinde sadece varlıklar ve kaynaklar arasındaki tipik örneklere yer verilmiştir. Bunlar arasında işletme veya işletme sahipleri için kazanç veya kayıp yaratacak, diğer bir ifade ile kar veya zarar yaratacak işlem örneği yer verilmemiştir.

İşletmelerin belirli dönemler itibariyle faaliyetlerinin ölçülmesi gerekir. Bu ölçme işlemi işletmeyi, hasılat/harcama, gelir/gider, kar/zarar veya kazanç/kayıp açısından yargılamak demektir. Bunun için varlık ve kaynak hesaplarına ek olarak gelir ve gider hesaplarının sisteme alınması gerekir. Bu tür hesaplar dönemlik hesaplardır. Sürekli değişime (artma/azalma) maruz kalmayıp, sürekli birikme arzederler. Bu birikme işlemi dönem sonuna kadar devam edip, dönemin sonunda hesap kapatılacak veya bakiyesi sıfırlanacaktır.

Bu açıklamaların sonucunda şu ana kadar yer verilen Mizan ve Bilanço'nun yanında bir de Gelir Tablosu söz konusudur. Gelir Tablosunda işletmenin belirli bir dönemdeki gelir ve giderleri ve bunların sonucunda oluşan kar veya zarar tutarı yer alır. Basit bir şekilde ele alındığında aşağıda belirtilen yapıda bir tablo karşımıza çıkabilir.

X İşletmesi Dönemi Gelir Tablosu

<u>Gelirler</u>		xxxx
...Geliri	xx	
... Geliri	xx	
<u>Giderleri</u>		-xxx
....Gideri	xx	
.... Gideri	xx	
Kar/Zarar		xxx

ÖRNEK: ATAN OTO KİRALAMA İŞLETMESİ (B)

(Burada yer alan bilgiler, bundan önce ele alınan beş işlemin devamı niteliğindedir.)

16.4.1998 - Tamamı bankadaki hesaptan havale edilmek üzere toplam 300.000 TL'na bir otomobil ve bir minibüs satın alınmıştır.

18.4.1998 - Otomobil iki günlüğüne kiraya verilmiş ve 20.000 TL olan bedeli nakten tahsil edilmiştir.

20.4.1998 - Minibüs bir günlüğüne kiraya verilmiş 15.000 TL olan kira bedeli karşılığında yirmi günlük bir senet alınmıştır.

22.4.1998 - Otomobil üç günlüğüne kiraya verilmiş 30.000 TL olan kira bedelinin onbeş gün sonra tahsil edilmesi konusunda anlaşma sağlanmıştır.

24.4.1998 - Otomobillerin bakım ve benzin harcamaları için 6.000 TL ödenmiştir.

26.4.1998 - Elektrik, su vb unsurlar için 4.000 TL ödenmiştir.

30.4.1998 - Çalışan sekreterin hak ettiği ücret ödenmiştir.

30.4.1998 - Ayrılan ortak alacağını tahsil etmiştir.

Bu işlemlerin önceki işlemlerle birlikte T Hesapları üzerindeki etkilerini ve bunlara bağlı olarak Mizan, Gelir Tablosu ve Bilançoyu düzenleyelim.

B	NAKİT	A
1) 600.000	2) 200.000	
7) 20.000	3) 50.000	
	10) 6.000	
	11) 4.000	
	12) 40.000	
	13) 100.00	

B	SERMAYE	A
5) 100.000	1) 600.000	

B	BANKA KREDİSİ	A
	4) 400.000	

B	İŞYERİ	A
2) 800.000		

B	BORÇ SENETLERİ	A
	2) 600.000	

B	DEMİRBAŞ	A
3) 200.000		

B	BORÇLAR	A
13) 100.000	3) 150.000	
	5) 100.000	

B	MEVDUAT	A
4) 400.000	6) 300.000	

B	OTO KİRA GELİRLERİ	A
	7) 20.000	
	8) 15.000	
	9) 30.000	

B	TAŞITLAR	A
6) 300.000		

B	ELEKTRİK SU GİDERİ	A
11) 4.000		

B	ALACAK SENETLERİ	A
8) 15.000		

B	BAKIM VE BENZİN GİDERİ	A
10) 6.000		

B	ALACAKLAR	A
9) 30.000		

B	ÜCRET GİDERİ	A
12) 40.000		

ATAN OTO KİRALAMA İŞLETMESİ
30.4.1998
MİZAN

HESAPLAR	TUTARLAR		BAKİYELER	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
Nakit	620.000	400.000	220.000	0
Mevduat	400.000	300.000	100.000	0
Alacak Senetleri	15.000	0	15.000	0
Alacaklar	30.000	0	30.000	0
İşyeri	800.000	0	800.000	0
Demirbaş	200.000	0	200.000	0
Taşıtlar	300.000	0	300.000	0
Sermaye	100.000	600.000	0	500.000
Banka Kredisi	0	400.000	0	400.000
Borç Senetleri	0	600.000	0	600.000
Borçlar	100.000	250.000	0	150.000
Oto Kira Geliri	0	65.000	0	65.000
Bakım Gideri	6.000	0	6.000	0
Elektrik Su Gid.	4.000	0	4.000	0
Ücret Gideri	40.000	0	40.000	0
TOPLAM	2.615.000	2.615.000	1.715.000	1.715.000

Bir işletmenin belir bir dönemde muhasebesi yapıldıktan sonra, dönem sonunda, yukarıda belirtildiği gibi önce mizanının düzenlenmesi, daha sonra gelir tablosunun düzenlenmesi gerekir. Gelir tablosu düzenlendikten sonra ancak bilanço düzenlenebilir. Çünkü gelir tablosunun sonucu kar veya zarar olarak bilançoda yerini alacaktır. Bu nedenle izleyen sayfada önce gelir tablosu düzenlenmiş ve daha sonra bilanço düzenlenmiştir.

ATAN OTO KİRALAMA İŞLETMESİ
NİSAN 1998 DÖNEMİ
GELİR TABLOSU

GELİRLER		65.000
Oto Kira Gelirleri	65.000	
GİDERLER		-50.000
Bakım Gideri	6.000	
Elektrik Su Gideri	4.000	
Ücret Gideri	40.000	
KAR/ZARAR		15.000

ATAN OTO KİRALAMA İŞLETMESİ

30 Nisan 1998

Bilançosu

Aktif (Varlıklar)

Pasif (Kaynaklar)

<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Yabancı Kaynaklar</u>	
Nakit	220.000 TL	Banka Kredisi	400.000
Mevduat	100.000	Borçlar	150.000
Alacak Senetleri	15.000	Borç Senetleri	600.000
Alacaklar	30.000		
<u>Duran Varlıklar</u>		<u>Özkaynaklar</u>	
İşyeri	800.000	Sermaye	500.000
Demirbaşlar	200.000	Kar	15.000
Taşıtlar	300.000		
TOPLAM	1.665.000 TL	TOPLAM	1.665.000 TL
	=====		=====

MUHASEBEDE KAYIT ORTAMLARI – DEFTERLER

Çalışmanın bu bölümüne kadar olan aşamalarında parasal olayların hesaplara kaydedilmesi örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Kuşkusuz, bu hesaplara çeşitli kayıt ortamlarında, diğer bir ifade ile defterlerde yer alması gerekir. Bu çalışmanın temel konusu "genel muhasebe" konusunda bir el kitabı oluşturmaktır. Dolayısıyla, bu çalışmada sadece iki defterden söz edilecektir: Yevmiye Defteri (*Günlük Defter*) ve Defter-i Kebir (*Büyük Defter*).

YEVMIYE DEFTERİ

Yevmiye defteri olayların ilk kaydedildiği, ilk olarak bir kayıt ortamının aktarıldığı defterdir. İşlemler bu deftere tarih sırası ile ve birer numara verilerek kaydedilir. Bu defterde temel olarak en az beş sütun yer alır. Birinci sütunda tarih, ikinci sütunda işlem numarası yer alır. Bunlar kendi içinde değiştirilerek de kullanılabilir. Üçüncü sütun işlemlerin etkilediği ve borçlandırılan ve alacaklandırılan hesaplar ile işlemin kısa bir açıklaması yer alır. Hesaplar bu sütunda yer alırken borçlandırılan hesaplara öncelik verilir ve bu hesaplar sütunun hemen başından başlayarak yerleştirilir. Alacaklandırılan hesaplar ise sütunun

ortasından başlanarak bu sütuna yerleştirilir. Dördüncü sütun borç tutarlarını, beşinci sütun ise alacak tutarlarını içerir. Bu anlatılanlara ilişkin basit örnekler aşağıda belirtilmiştir.

Tarih	No	Açıklama	Borç	Alacak
02.04.98	01	KASA HESABI SERMAYE HESABI İşletmenin kuruluşu	600.000	600.000
04.04.98	02	İŞYERİ HESABI KASA HESABI BORÇ SENETLERİ H Bir işyerinin satın alınması	800.000	200.000 600.000
		Toplam Devri (Nakli Yekün)		

DEFTER-İ KEBİR

Defter-i Kebir veya büyük defter işletmenin kullandığı ve bilgi (rakam) kaydettiği hesapların bulunduğu defterdir. Bu defterde her bir hesap için karşılıklı iki sayfa tahsis edilir. Diğer bir ifade ile büyük defterde yer alan hesaplar, çalışmanın bundan önce ele alınan basit T hesaplarının geliştirilmiş halini oluşturur. Büyük defter hesaplarında yer alan karşılıklı sayfalardan sol taraftaki hesabın borç kayıtlarını, sağ taraftaki ise alacak kayıtlarını oluşturur.

İşletmelerde gerçekleşen olaylar öncelikle yevmiye defterine kaydedilir ve daha sonra büyük defter hesaplarına aktarılır. Büyük defter hesaplarına aktarılan rakamlara ilişkin basit örnekler aşağıda yer verilmiştir.

100 KASA HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
02.02.98	SERMAYE	600.000	04.04.98	İŞYERİ	200.000

500 SERMAYE

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
			02.02.98	KASA	600.000

252 İŞYERİ

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
04.04.98	KASA-BORÇ SEN.	800.000			

HİZMET İŞLETMESİ ÖRNEĞİ: KERAM KİRALIK ARABA ŞİRKETİ

Bay Ali Çağlayan ve Bayan Leyla Irmak bir kiralık araba şirketi kurmak üzere anlaşmışlar ve kuruluşu takiben aşağıdaki işlemler meydana gelmiştir (*Rakamlar küçültülmüştür*).

1 Ekim: Her iki ortak 300.000'er TL parayı sermaye olarak işletmeye koymuşlardır.

2 Ekim: 180.000 TL peşin ödemek, bakiyesi için senet verilmek suretiyle 4 otomobil ve bir minibüs 420.000 TL'na satın alınmıştır.

3 Ekim: Bir büro kiralanmış ve Ekim ayı kirası olarak 8.000 TL ödenmiştir.

3 Ekim: Televizyon ve basına verilen reklamlar için 5.000 TL ödenmiştir.

5 Ekim: Büro için 20.000 TL'na mobilya alınmış ve bedeli nakden ödenmiştir.

8 Ekim: Otomobillerin birinci hafta kira geliri 25.000 TL olmuş ve tümü tahsil edilmiştir.

8 Ekim: Anlaşma yapılmış olan benzin istasyonuna bugüne kadar arabalar için yapılan benzin ve bakım harcamaları karşılığında 10.000 TL ödenmiştir.

9 Ekim: Minibüs bir film şirketine aylık olarak kiralanmış, kira bedeli olan 20.000 TL nakden tahsil edilmiştir.

11 Ekim: Otomobillerin birinde meydana gelen arıza nedeniyle, araba tamire yollanmış ve tamir servisinden hizmetin karşılığı olarak 10.000 TL tutarında bir fatura alınmış, ancak bedeli henüz ödenmemiştir.

15 Ekim: Otomobillerin ikinci hafta kira geliri 20.000 TL olmuş, bunun 15.000 TL nakden tahsil edilmiş, bir müşteriden olan bakiye 5.000 TL alacağın ise 10 gün içinde alınması konusunda anlaşmaya varılmıştır.

22 Ekim: Benzin istasyonundan iki haftalık hizmetler için 14.000 TL tutarında bir fatura gelmiş, ancak henüz ödenmemiştir.

22 Ekim: Otomobil kira geliri olan 17.000 TL tahsil edilmiştir.

23 Ekim: 15 Ekim'de doğan alacağın 3.000 TL tahsil edilmiştir.

25 Ekim: 140.000 TL tutarında bir borç senedi ödenmiştir.

26 Ekim: Eldeki otomobillerden biri fazla talep görmediği gerekçesi ile 135.000 TL'na satılmış ve bedeli nakden tahsil edilmiştir. Bu otomobil 2 Ekim'de 115.000 TL'na alınmış bulunmaktaydı.

30 Ekim: İşlerin çok iyi gitmediği gerekçesiyle 20.000 TL'na tanıtıcı broşür bastırılıp, ilgili yerlere dağıtılmıştır.

31 Ekim: Büroda çalışan personelin 40.000 TL tutarındaki ücreti ödenmiştir.

KERAM KIRALIK ARABA ŞİRKETİ YEYMIYE DEFTERİ KAYITLARI

Tarih	No	Açıklama	Borç	Alacak
1.10	1	KASA SERMAYE İşletmenin Kuruluşu	600.000	600.000
2.10	2	TAŞITLAR KASA BORÇ SENETLERİ Çeşitli Taşıt Aracının Satın Alınması	420.000	180.000 240.000
3.10	3	KİRA GİDERİ KASA Ekim Ayı Kirasının Ödenmesi	8.000	8.000
3.10	4	REKLAM GİDERİ KASA Tanıtım Yapılması	5.000	5.000
5.10	5	DEMİRBAŞ KASA Mobilya Satın Alınması	20.000	20.000
8.10	6	KASA OTO KİRA GELİRİ Otomobil Kira Gelirleri	25.000	25.000
8.10	7	BENZİN, BAKIM VE TAMİR GİDERİ KASA Benzin ve Bakım Gideri	10.000	10.000
9.10	8	KASA OTO KİRA GELİRİ Oto Kira Gelirleri	20.000	20.000
11.10	9	BENZİN, BAKIM VE TAMİR GİDERİ SATICILAR Ödenmeyen Tamir Faturası	10.000	10.000
15.10	10	KASA ALICILAR OTO KİRA GELİRLERİ Otomobil Kira Gelirleri	15.000 5.000	20.000
22.10	11	BENZİN, BAKIM VE TAMİR GİDERİ SATICILAR Ödenmeyen Bakım Faturası	14.000	14.000
22.10	12	KASA OTO KİRA GELİRİ Oto Kira Gelirleri	17.000	17.000
23.10	13	KASA ALICILAR Alacak Tahsili	3.000	3.000
		TOPLAM DEVRİ (NAKLI YEKÜN)	1.720.000	1.720.000
		TOPLAM DEVRİ (NAKLI YEKÜN)	1.172.000	1.172.000
25.10	14	BORÇ SENETLERİ KASA Borç Senedi Ödenmesi	140.000	140.000
26.10	15	KASA TAŞITLAR TAŞIT SATIŞ KARI Bir Taşıttın Elden Çıkarılması	135.000	115.000 20.000
30.10	16	REKLAM GİDERİ KASA Tanıtım Yapılması	20.000	20.000
31.10	17	ÜCRET GİDERİ KASA TOPLAM	30.000 1.497.000	30.000 1.497.000

KERAM KİRALIK ARABA ŞİRKETİ BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

100 KASA HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
1.10	Sermaye	600.000	2.10	Taşıtlar	180.000
8.10	Oto Kira Geliri	25.000	3.10	Kira Gideri	8.000
9.10	Oto Kira Geliri	20.000	3.10	Reklam Gideri	5.000
15.10	Oto Kira Geliri	15.000	5.10	Demirbaşlar	20.000
22.10	Oto Kira Geliri	17.000	8.10	Benzin, Bakım ve..	10.000
23.10	Alıcılar	3.000	25.10	Borç Senedi	140.000
26.10	Taşıtlar ve T.S.Karı	135.000	30.10	Reklam Gideri	20.000
			31.10	Ücret Gideri	30.000
	Toplam	815.000		Toplam	413.000

120 ALICILAR HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
15.10	Oto Kira Gelirleri	5.000	23.10	Kasa	3.000
	Toplam	5.000		Toplam	3.000

254 TAŞITLAR HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
2.10	Kasa+Borç Senedi	420.000	26.10	Kasa	115.000
	Toplam	420.000		Toplam	115.000

255 DEMİRBAŞLAR HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
5.10	Kasa	20.000			
	Toplam	20.000			

321 BORÇ SENETLERİ HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
25.10	Kasa	140.000	2.10	Taahhütler	240.000
	Toplam	140.000		Toplam	240.000

320 SATICILAR HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
			11.10	Benzin, bakım ...	10.000
			22.10	Benzin, bakım	14.000
				Toplam	24.000

500 SERMAYE HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
			1.10	Kasa	600.000
				Toplam	600.000

600.01 OTO KİRA GELİRLERİ HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
			8.10	Kasa	25.000
			9.10	Kasa	20.000
			15.10	Kasa+Alicılar	20.000
			22.10	Kasa	17.000
				Toplam	82.000

631.01 REKLAM GİDERİ HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
3.10	Kasa	5.000			
30.10	Kasa	20.000			
	Toplam	25.000			

631.02 BENZİN, BAKIM VE TAMİR GİDERİ HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
8.10	Kasa	10.000			
11.10	Satıcılar	10.000			
22.10	Satıcılar	14.000			
	Toplam	34.000			

632.01 MAAŞ GİDERLERİ HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
31.10	Kasa	30.000			
	Toplam	30.000			

632.02 KİRA GİDERİ

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
3.10	Kasa	8.000			
	Toplam	8.000			

679.01 TAŞIT SATIŞ KARI HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
			26.10	Kasa	20.000
	Toplam				20.000

Keram Kiralık Araba Şirketi
31 Ekim 19xx tarihli
Mizanı

Hesap Adı	Tutarlar		Bakiyeler	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Kasa	815.000	413.000	402.000	0
Alıcılar	5.000	3.000	2.000	0
Taşıtlar	420.000	115.000	305.000	0
Demirbaşlar	20.000	0	20.000	0
Satıcılar	0	24.000	0	24.000
Borç Senetleri	140.000	240.000	0	100.000
Sermaye	0	600.000	0	600.000
Oto Kira Gelirleri	0	82.000	0	82.000
Kira Gideri	8.000	0	8.000	0
Reklam Gideri	25.000	0	25.000	0
Ben., Tamir, Bak. Gid.	34.000	0	34.000	0
Ücret Gideri	30.000	0	30.000	0
Taşıtlar Satış Karı	0	20.000	0	20.000
Toplam	1.497.000	1.497.000	826.000	826.000

KERAM KİRALIK ARABA ŞİRKETİ
EKİM AYI GELİR TABLOSU

GELİRLER		102.000
Oto Kira Geliri	82.000	
Taşıt Satış Karı	20.000	
GİDERLER		-97.000
Kira Gideri	8.000	
Reklam Gideri	25.000	
Benzin Bakım Tamir Gideri	34.000	
Ücret Gideri	30.000	
KAR		5.000

KERAM KİRALIK ARABA ŞİRKETİ
31.10.XX TARİHLİ
BİLANÇOSU

AKTİF (Varlıklar)		PASİF (Borçlar ve Özsermaye)	
<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Borçlar</u>	
KASA	402.000	BORÇ SENETLERİ	100.000
ALICILAR	2.000	SATICILAR	24.000
		-	
<u>Duran Varlıklar</u>		<u>Özsermaye</u>	
TAŞITLAR	305.000	SERMAYE	600.000
DEMİRBAŞLAR	20.000	DÖNEM KARI	5.000
AKTİF TOPLAMI	729.000	PASİF TOPLAMI	729.000

TİCARET İŞLETMELERİNDE-ECZANELERDE MUHASEBE
UYGULAMALARI

Çalışmanın bundan önceki kısımlarında muhasebenin temel kavramları uygulamalı olarak açıklanırken hizmet işletmeleri örnek verilmiştir. Böyle bir yaklaşım konuyu basitleştirmek için gereklidir. Hizmet işletmelerinin faaliyet yapıları oldukça karmaşık bir yapı arzlemeye-

bilir. Örneğin, hizmet işletmelerinde ticaret işletmelerinde tipik bir şekilde karşılaşılan ticari mal stokları yoktur. Ticari mal stokları (eczanelerde ilaçlar ve tıbbi malzemeler, itriyat malzemeleri ve diğerleri) satılmak amacı ile tedarik edilir, stoklanır ve alındığı şekliyle, diğer bir ifade ile üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan satılır. Bu işlemlerin doğasından dolayı ticaret işletmelerinde sahip olunan hesap sistemi bazı özel durumları içermesi gerekebilir.

Ticaret işletmelerinde yukarıda kısaca bahsedilen mal hareketlerine ilişkin olarak tesbit edilmesi gereken üç temel aşama söz konusudur:

Tedarik Aşaması ve Giriş Maliyeti: Ticari malların satılmak amacı ile tedarik edilmesi sırasında katılan tüm harcamalar tedarik edilen birimlerin maliyetine dahil edilir; çünkü bu harcamalar, söz konusu malın maliyetinin birer parçalarını oluşturur. Tedarik ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek nakliye, gümrük, komisyon vb. tüm harcamalar gider hesaplarına değil malın satınalma bedeli ile birlikte "Ticari Mallar" hesabına kaydedilir. Ayrıca, eczacılıkta gerek satın alma anında veya daha sonra alınan iskontolar söz konusudur. Bu tür iskontolar eczane için bir gelir değil, satın alınan malların maliyetini azaltan unsur olarak işlem görmesi gerekir.

Satış Aşaması ve Satış Hasılatı: Ticari mallar kuşkusuz satılmak amacı ile tedarik edilir. Dolayısıyla satıldıklarında işletmeye sağladıkları bir "hasılat" söz konusudur. Bu tutarlar günümüzde "Yurtiçi Satışlar" veya "Yurtdışı Satışlar" hesaplarına kaydedilir. Bu hesaplara kısaca "Satışlar" hesabı demek mümkündür.

Stoktan Düşme ve Satışlar Maliyeti: Satılan malların kuşkusuz stok hesaplarından çıkarılması veya kısaca stoktan düşülmesi gerekir. Bu tutarlar aynı zamanda yapılan mal satışlarının işletmeye olan maliyetini gösterir. Dolayısıyla yapılan satışlara ait maliyetlerin belirlenerek "Ticari Mallar" hesabından düşülerek "Satılan Ticari Mallar Maliyeti" hesabına kaydedilmesi gerekir. Bu işlem uygulamada iki şekilde gerçekleştirilmektedir.

Bunlardan biri her satış anında o satışa ilişkin maliyetin belirlenerek, belirlenen tutar kadar stok hesaplarının azaltılması ve satılan ticari mallar maliyeti hesabının artırılmasıdır. Bu uygulama, teori ve uygulamada "Sürekli Envanter" (Devamlı Denklik) Yöntemi denmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için işletmede (eczanede) sağlıklı bir stok kontrol sisteminin bulunması gerekir. Bununla birlikte stok sayısının az olması bu yöntemin uygulanmasına olanak tanıyabilir. Ancak son zamanlarda eczanelerin bilgisayar destekli stok kontrolü yaparak, raflarından eksilen ilaçları, tıbbi malzemeleri ve diğer mal çeşitlerini yakından takip ettikleri gözlenmektedir.

Diğer yaklaşım biçimi ise yapılan satışlara ilişkin maliyetlerin belirli dönemler itibarıyla toplu bir şekilde belirlenmesi ve kayıtlara alınmasıdır. Burada belirtilen dönemler işletmelerin gereksinimleri doğrultusunda on gün, bir ay, üç ay veya bir yıl şeklinde karşımıza çıkabilmektedir. Bunun için belirlenen her dönemin sonunda işletmede bir "envanter" gerçek-

leştirilir. Envanter sayma, tartma, ölçme ve kıymet biçme demektir. Doğal olarak bu işlemler muhasebenin dışında gerçekleştirilecektir. Belirlenen tutar doğrultusunda stok hesabından düşme gerçekleştirilir ve satılan ticari mallar maliyetine aktarılmış olur. Bu yaklaşımın adı uygulamada ve teoride "Dönem Sonunda Envanter" (Aralıklı Envanter) Yöntemi şeklindedir.

Kuşkusuz her iki yöntemin kendine has avantaj ve dezavantajları söz konusudur. Burada önemli olan işletmenin gerçekleri ve işletme yöneticilerinin gereksinimlerini iyi tespit edebilmek ve bu doğrultuda bir seçim yaparak uygulamayı gerçekleştirmektir. Bu arada günümüz itibariyle çok sayıda yararları bulunan bilgi teknolojisinden yararlanmak eczaneler için de söz konusudur.

DÖNEM SONU ENVANTER YÖNTEMİ ve BİR ÖRNEK: KOŞAR ECZANESİ

Koşar Eczanesi'nin 31.12.1996 tarihli bilançosunda aşağıda belirtilen hesaplar yer almaktaydı:

Kasa	280,000	Alacak Senetleri	100,000
Satıcılar	480,000	Borç Senetleri	50,000
Alıcılar	600,000	Ticari Mallar	200,000
Sermaye	700,000	Demirbaşlar	150,000
		Dönem Kârı	100,000

1997 yılı Ocak ayında aşağıdaki işlemler meydana gelmiştir:

2 Ocak; 60,000.-TL tutarında mal (ilaç vb.) peşin para ile satıldı. (Doğal olarak eczanelerde her gün satış olacaktır. Burada bunlardan sadece tipik olanlara örnek olarak yer verilmiştir)

3 Ocak; Koşar Eczanesi tabelası hazırlanması için 7,500.-TL ödendi.

4 Ocak; Vadesi gelen 50,000.-TL tutarında bir alacak senedi tahsil edildi.

5 Ocak; Cem Ecza Deposu'ndan 150,000.-TL tutarında mal kredili (açık hesap) olarak satın alındı.

10 Ocak; Koşar Eczanesi alacaklarının 200,000.-TL tutarındaki kısmını tahsil etti.

13 Ocak; Pars A.Ş.'ne 100,000.-TL tutarında mal (ilaç) kredili (veresiye) olarak satıldı.

14 Ocak; Elektrik idaresinden gelen fatura karşılığında 15,000.-TL ödendi.

- 15 Ocak;** Turgay Ecza Deposu'ndan 50,000.-TL tutarında mal (tıbbi malzeme) kredili olarak satın alındı.
- 16 Ocak;** Ocak ayı kirası olarak 25,000.-TL ödendi.
- 18 Ocak;** Tempo Ticaret A.Ş.'den 120,000.-TL tutarında mal (itriyat ve kozmetik malzemesi) satın alındı, karşılığında 3 ay vadeli senet verildi. Ayrıca malın nakliyesi için Hızlı Nakliyat'ta 30,000.-TL ödendi.
- 20 Ocak;** İşletmede kullanılmak üzere 50,000.-TL tutarında yeni demirbaş satın alınarak, 25,000.-TL nakit olarak ödendi ve bakiyesi için iki aylık senet verildi.
- 21 Ocak;** Arzu A.Ş.'ne 150,000.-TL tutarında mal (ilaç, tıbbi malzeme vb.) yarısı peşin diğer yarısı kredili olarak satıldı.
- 23 Ocak;** Meltem A.Ş.'ne 150,000.-TL tutarında mal (itriyat malzemesi vb.) satıldı ve karşılığında çek alındı.
- 25 Ocak;** Vadesi gelen 8,000.-TL tutarında bir borç senedi ödendi.
- 31 Ocak;** Ocak ayı personel ücreti olarak 30,000.-TL ödendi. Ayrıca eczane adına bankaya 70,000.-TL yatırılarak bir hesap açıldı.
- 31 Ocak;** İşletmede Ocak ayı sonunda 250,000.-TL değerinde mal (ilaç, tıbbi malzemeler, itriyat ve kozmetik malzemeleri ve diğer bütün mallar) stoku olduğu saptandı.

KOŞAR ECZANESİ YEVMIYE DEFTERİ KAYITLARI

TARİH	SIRA NO:	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1 Ocak 1997	1	100 Kasa H. 120 Alıcılar 121 Alacak Senetleri 153 Ticari Mallar 255 Demirbaşlar 320 Satıcılar 321 Borç Senetleri 500 Sermaye 570 Geçmiş Yıllar Karları	280.000 600.000 100.000 200.000 150.000 480.000 50.000 700.000 100.00	
2 Ocak	2	100 Kasa H. 600 Yurtiçi Satışlar	60.000	60.000
3 Ocak	3	760.03.001 Reklam (Tabela) 100 Kasa H.	7.500	7.500
4 Ocak	4	100 Kasa H. 121 Alacak Senetleri	50.000	50.000
5 Ocak	5	153 Ticari Mallar 320 Satıcılar	150.000	150.000

10 Ocak	6	100 Kasa H. 120 Alıcılar	200.000	200.000
13 Ocak	7	120 Alıcılar 600 Yurtiçi Satışlar		100.000 100.000
14 Ocak	8	770.03.001 Elektrik Gideri 100 Kasa H.	15.000	15.000
15 Ocak	9	153 Ticari Alacaklar 320 Satıcılar	50.000	50.000
16 Ocak	10	770.04.001 Kira Gideri 100 Kasa H.	25.000	25.000
18 Ocak	11	153 Ticari Mallar 321 Borç Senetleri	120.000	120.000
18 Ocak	12	153 Ticari Mallar 100 Kasa H.	30.000	30.000
20 Ocak	13	255 Demirbaşlar 100 Kasa H. 336.02 Diğer Çeşitli Borç Senetleri	50.000	25.000 25.000
21 Ocak	14	100 Kasa H. 120 Alıcılar 600 Yurtiçi Satıcılar	75.000	75.000 150.000
23 Ocak	15	101 Alınan Çekler 600 Yurtiçi Satışlar	150.000	150.000
25 Ocak	16	321 Borç Senetleri 100 Kasa H.	8.000	8.000
31 Ocak	17	770.01 İşçi Ücret ve Giderleri 100 Kasa H.	30.000	30.000
31 Ocak	18	102 Bankalar 100 Kasa H.	70.000	70.000
31 Ocak	19	621 Satılan Tic.Mallar Maliyeti 153 Tic.Mallar	300.000	300.000

KOŞAR ECZANESİ BÜYÜK DEFTER KAYITLARI

Kasa H.		Banka H.	
Alınan Çekler			
280.000	7.500	70.000	150.000
60.000	15.000		
50.000	25.000		
200.000	30.000		
75.000	25.000		
	8.000		
	30.000		
	70.000		

Alıcılar	
Mallar H.	
600.000	200.000
100.000	
75.000	

Alacak Senetleri	
100.000	50.000

Ticari	
200.000	300.000
150.000	
50.000	
120.000	
30.000	

Demirbaşlar	
150.000	
50.000	

Satıcılar	
	480.000
	150.000
	50.000

Borç Senetleri	
8.000	50.000
	120.000

Sermaye	
Satışlar	
	700.000

Geçmiş Yıllar Karları	
	100.000

Yurtiçi	
	60.000
	100.000
	150.000
	150.000

Satılan Tic. Mal.Maliyeti	
Ücret ve Giderleri	
300.000	

Kira Gideri	
25.000	

İşçi	
30.000	

Elektrik Gideri	
Borç Senetleri	
15.000	

Reklam (Tabela) Gideri	
7.500	

Diğer Çeşitli	
	25.000

KOŞAR ECZANESİ
31.1.1997 Tarihli Mizanı

Hesap No:	Hesap Adı:	TUTARLAR		BAKİYELER	
		Borç	Alacak	Borç	Alacak
100	Kasa	665.000	210.500	454.500	
101	Alınan Çekler	150.000		150.000	
102	Bankalar	70.000		70.000	
120	Alıcılar	775.000	200.000	575.000	
121	Alacak Senetleri	100.000	50.000	50.000	
153	Ticari Mallar	550.000	300.000	250.000	
255	Demirbaşlar	200.000		200.000	
320	Satıcılar		680.000		680.000
321	Borç Senetleri	8.000	170.000		162.000
336.02	Diğer Çeşitli Borç Senetleri		25.000		25.000
500	Sermaye		700.000		700.000
570	Geçmiş Yıllar Karları		100.000		100.000
600	Yurtiçi Satışlar		460.000		460.000
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti	300.000		300.000	
760.03.001	Reklam (Tabela) Gideri	7.500		7.500	
770.01	İşçi Ücret ve Giderleri	30.000		30.000	
770.03.001	Elektrik Gideri	15.000		15.000	
770.04.001	Kira Gideri	25.000		25.000	
	TOPLAM	2.895.500	2.895.500	2.127.000	2.127.000

Koşar Eczanesi
Ocak Ayı
GELİR TABLOSU

A-	BRÜT SATIŞLAR		460.000
	I- Yurtiçi Satışlar	460.000	
B-	SATIŞLARDAN İNDİRİMLER (-)		-
C-	NET SATIŞLAR		460.000
D-	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		300.000
	I- Satılan Ticari Mallar Maliyeti	300.000	
	BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		160.000
E-	FAALİYET GİDERLERİ (-)		77.500
	I- Tabela Gid. (-)	7.500	
	2- Genel Yönetim Giderleri (-)	70.000	
	FAALİYET KARI VEYA ZARARI		82.500
F-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		-
G-	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		-
H-	FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		-
	OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		82.500
I-	OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		-
J-	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		-
	DÖNEM KARI VEYA ZARARI		82.500
K-	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)		-
	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		82.500

Koşar Eczanesi
31.01.1997 Tarihli
Bilançosu

Varlıklar		Kaynaklar	
Dönen Varlıklar:		Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar:	
Hazır Değerler:		Ticari Borçlar:	
Kasa	454.500	Satıcılar	680.000
Alınan Çekler	150.000	Borç Senetleri	162.000
Bankalar	70.000		
Ticari Alacaklar:		Diğer Borçlar:	
Alicılar	575.000	Diğer Çeşitli Borçlar	25.000
Alacak Senetleri	50.000	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar: 0	
Stoklar:		Özkaynaklar:	
Ticari Mallar	250.000	Sermaye	700.000
Duran Varlıklar:		Geçmiş Yıllar Karları	100.000
Maddi Duran Varlıklar:		Dönem Net Karı	82.500
Demirbaşlar	200.000		
Toplam Varlıklar	1.749.500	Toplam Kaynaklar	1.749.500

SÜREKLİ ENVANTER YÖNTEMİ VE BİR ÖRNEK: BİLCOMER ECZANESİ

Bay Fikret Tamer, 1997 yılının Aralık Ayı başlarında Bilcomer Eczanesi'ni kurmuş ve kuruluşu takiben aşağıdaki işlemler meydana gelmiştir.

2 Aralık: Bay Fikret Tamer kişisel hesabındaki 10.000.000.-TL.'ni eczaneye sermaye olarak koymuştur.

2 Aralık: 2.000.000.-TL. nakden ödemek ve bakiyesi için 15.01.1998 tarihli bir senet düzenlenmek suretiyle, eczane için 3.600.000.-TL.'na çeşitli mobilya satın alınmıştır.

2 Aralık: Aylık kirası 600.000.-TL. olan bir işyeri eczane için kiralanmış ve 3 aylık kira bedeli olarak 1.800.000.-TL.'ni mal sahibine peşin olarak ödemiştir.

3 Aralık: 4.500.000.-TL. Tutarında ilaç, tıbbi malzeme ve benzeri unsurlar satın alınmış, bedeli nakden ödenmiştir.

7 Aralık: Maliyeti 1.500.000 TL olan ticari mal 2.000.000.-TL.'ya nakden satılmıştır.

10 Aralık: 120.000.-TL.'ya tabela yaptırılmıştır.

16 Aralık: 4.200.000.-TL.tutarında ilaç, tıbbi malzeme ve benzeri unsurlar kredili olarak (veresiye) satın alınmıştır.

19 Aralık: Maliyeti 2.100.000 TL olan ticari mal, 3.000.000.-TL.'na kredili (veresiye) olarak satılmıştır.

25 Aralık: 19 Aralıktaki satıştan ileri gelen alacağın 1.800.000.-TL tahsil edilmiştir.

30 Aralık: Eczanede çalışan personele 300.000.-TL. tutarındaki maaş ödenmiştir.

30 Aralık: 16 Aralıktaki kredili alımdan ileri gelen borcu için 1.000.000.-TL. ödeme yapılmıştır.

31 Aralık: 70.000.-TL. tutarında bir telefon faturası gelmiş ancak henüz ödenmemiştir.

31 Aralık: Bay Fikret Tamer eczanesi için almış olduğu çeşitli mobilyaların yıllık amortismanının %10 olduğunu öğrenmiştir.

BİLCOMER ECZANESİ YEVMİYE DEFTERİ KAYITLARI

Tarih	No	Açıklama	Borç	Alacak
2.12.	1	100 KASA 500 SERMAYE	10.000.000	10.000.000
2.12.	2	255 DEMİRBAŞLAR 100 KASA 321 BORÇ SENEDİ	3.600.000	2.000.000 1.600.000
2.12.	3	632.4 KİRA GİDERİ 180 ÖNCEDEN ÖDENMİŞ KİRA 100 KASA	600.000 1.200.000	1.800.000
3.12.	4	153 TİCARİ MALLAR 100 KASA	4.500.000	4.500.000
7.12.	5	100 KASA 600 SATIŞLAR	2.000.000	2.000.000
	6	621 SATILAN MAL MALİYETİ 153 TİCARİ MALLAR	1.500.000	1.500.000
10.12.	7	631.1 TABELA GİDERİ 100 KASA	120.000	120.000
16.12.	8	153 TİCARİ MALLAR 320 SATICILAR	4.200.000	4.200.000

19.12.	9	120 ALICILAR		3.000.000	
		600 SATIŞLAR			3.000.000
	10	621 SATILAN MAL MALİYETİ		2.100.000	
		153 TİCARİ MALLAR			2.100.000
25.12.	11	100 KASA		1.800.000	
		120 ALICILAR			1.800.000
30.12.	12	632.1 ÜCRET GİDERİ		300.000	
		100 KASA			300.000
30.12.	13	320 SATICILAR		1.000.000	
		100 KASA			1.000.000
31.12.	14	632.2 TELEFON GİDERİ		70.000	
		381 ÖDENECEK GİDER			70.000
31.12.	15	632.3 AMORTİSMAN GİDERİ		30.000	
		257 BİRİKMiŞ AMORTİSMAN			30.000

**BİLCOMER ECZANESİ
BÜYÜK DEFTER KAYITLARI**

100 KASA HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
2.12.	SERMAYE	10.000.000	2.12.	DEMİRBAŞ	2.000.000
7.12.	SATIŞLAR	2.000.000	2.12.	KIRA	1.800.000
25.12.	ALICILAR	1.800.000	3.12.	TİCARİ MAL	4.500.000
			10.12.	REKLAM(TABELA) Gİ	120.000
			30.12.	ÜCRET GİD.	300.000
			30.12.	SATICILAR	1.000.000

120 ALICILAR HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
19.12.	SATIŞLAR	3.000.000	25.12.	KASA	1.800.000

153 TİCARİ MALLAR HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
3.12.	KASA	4.500.000	7.12.	SAT.MAL M.	1.500.000
16.12.	SATICILAR	4.200.000	19.12.	SAT.MAL M.	2.100.000

180 ÖNCEDEN ÖDENMİŞ KİRA HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
2.12.	KASA	1.200.000			

255 DEMİRBAŞLAR HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
2.12.	KASA/BORÇ	3.600.000			

257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
			31.12.	AMORT.GİD.	30

321 BORÇ SENETLERİ HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
			2.12.	DEMİRBAŞ	1.600.000

320 SATICILAR HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
30.12.	KASA	1.000.000	16.12.	TİCARİ MAL	4.200.000

381 ÖDENECEK GİDERLER HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
			31.12.	TELEFON Gİ.	70.000

500 SERMAYE HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
			2.12.	KASA	10.000.000

600 SATIŞLAR HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
			7.12.	KASA	2.000.000
			19.12.	ALICILAR	3.000.000

621 SATILAN MALIN MALİYETİ HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
7.12.	TİCARİ MAL	1.500.000			
19.12.	TİCARİ MAL	2.100.000			

631.01 REKLAM (TABELA) GİDERİ HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
10.12.	KASA	120.000			

632.01 MAAŞ GİDERLERİ HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
30.12.	KASA	300.000			

632.02 TELEFON GİDERİ HESABI

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
31.12.	ÖDENECEK	70.000			

632.03 AMORTİSMAN GİDERİ

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
31.12.	BİRİK.AMOR	30.000			

632.04 KİRA GİDERİ

Tarih	Açıklama	Borç	Tarih	Açıklama	Alacak
2.12.	KASA	600.000			

**BİLCOMER ECZANESİ
31.12.1997 TARİHLİ MİZANI**

HESAP İSMİ	TUTARLAR		BAKİYELER	
	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
KASA	13.800.000	9.720.000	4.080.000	0
ALICILAR	3.000.000	1.800.000	1.200.000	0
TİCARİ MALLAR	8.700.000	3.600.000	5.100.000	0
ÖNCEDEN ÖD.KİR.	1.200.000	0	1.200.000	0
DEMİRBAŞLAR	3.600.000	0	3.600.000	0
BİRİKMİŞ AMORT.	0	30.000	0	30.000
SATICILAR	1.000.000	4.200.000	0	3.200.000
BORÇ SENETLERİ	0	1.600.000	0	1.600.000
ÖDENECEK GİDER	0	70.000	0	70.000
SERMAYE	0	10.000.000	0	10.000.000
SATIŞLAR	0	5.000.000	0	5.000.000
SATILAN M.MALİY.	3.600.000	0	3.600.000	0
TABELA GİDERİ	120.000	0	120.000	0
MAAŞ GİDERİ	300.000	0	300.000	0
TELEFON GİDERİ	70.000	0	70.000	0
AMORTİSMAN GİD.	30.000	0	30.000	0
KİRA GİDERİ	600.000	0	600.000	0
TOPLAM	36.020.000	36.020.000	19.900.000	19.900.000

BİLCOMER ECZANESİ
31.12.1997 TARİHLİ
BİLANÇOSU

Varlıklar		Borçlar ve Özsermaye	
<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Borçlar</u>	
KASA	4.080.000	BORÇ SENETLERİ	1.600.000
ALICILAR	1.200.000	SATICILAR	3.200.000
TİCARİ MALLAR	5.100.000	ÖDENECEK GİDERLER	70.000
ÖNC. ÖDENMİŞ KİRA	1.200.000		
<u>Duran Varlıklar</u>		<u>Uzun Vadeli Borçlar</u>	
DEMİRBAŞLAR	3.600.000	-	
(-) BİR. AMORTİSMAN	-30.000	<u>Özsermaye</u>	
		SERMAYE	10.000.000
		DÖNEM KARI	280.000
AKTİF TOPLAMI	15.150.000	PASİF TOPLAMI	15.150.000

BİLCOMER ECZANESİ
01.01.1997 - 31.12.1997 DÖNEMİ
GELİR TABLOSU

SATIŞLAR	5.000.000
(-) SATILAN MALLARIN MALİYETİ	-3.600.000
Brüt Kâr	1.400.000
<u>Faaliyet Giderleri</u>	<u>-1.120.000</u>
REKLAM (TABELA) GİDERİ	120.000
MAAŞ GİDERLERİ	300.000
TELEFON GİDERİ	70.000
AMORTİSMAN GİDERİ	30.000
KİRA GİDERİ	600.000
Faaliyet Kârı	280.000
(+/-) Faaliyet Dışı Gelir ve Giderler	0
Vergi Öncesi Kâr	280.000

DÖNEM SONU AYARLAMA (ENVANTER)

İŞLEMLERİ ve BİR ÖRNEK:

SENCER ECZANESİ

Her dönem sonunda, o döneme ilişkin olan kayıtların tümü gözden geçirilir. Bu gözden geçirme işlemlerinin temel amacı, sağlıklı bir raporlama gerçekleştirmektir. Diğer bir ifade ile doğru bir gelir tablosu ve doğru bir bilançoya sahip olmak temel hedefi oluşturur. Dönem içinde bazı olaylar birleştirilerek veya yanlış bir şekilde kaydedilmiş olabilir. Bunların dönem sonunda düzeltilmesi gerekir. Bununla birlikte amortisman ve diğer karşılıklarda olduğu gibi her dönem sonunda yapılması gereken işlemler vardır. Çalışmanın bu bölümünde dönem sonunda yapılabilecek bazı işlemlerden örnekler verilmiştir. Okuyucuların bu konularda ayrıntılı bilgilenmelerini sağlamak için "Dönem Sonu İşlemleri"ni konu alan kaynaklara başvurması gerekli olmaktadır. Bu konu ile ilgili basit bir kaç örnek Sencer Eczanesi şeklinde aşağıda yer verilmiştir.

Sencer Eczanesi dönemin başından itibaren dönemin sonuna kadar muhasebe işlemlerini yerine getirmiş ve dönem sonunda yani 31.12.1996 tarihinde aşağıda belirtilen bakiyeler mizanına sahip olmuştur;

Hes. Kodu	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
100	Kasa	122.380.000	
102	Banka	139.700.000	
120	Alıcılar	312.760.000	
152	Binalar	380.000.000	
153	Ticari Mallar (İlaç vb.)	285.000.000	
157.01	Kırtasiye Stoku	1.600.000	
180.01	Önc.Ödenmiş Kira Gideri	25.000.000	
180.02	Ön.Öden. Reklam Gideri	6.000.000	
180.03	Ön.Öden. Sigorta Gideri	12.000.000	
254	Taşıt Araçları	116.000.000	
320	Satıcılar		368.450.000
400	Banka Kredileri (U.Vadeli)		250.000.000
500	Sermaye		400.000.000
570	Dağıtılmamış Karlar		51.000.000
600	Yurt İçi Satışlar		967.500.000
621	Satılan T. Mallar Maliyeti	551.560.000	
642	Faiz Gelirleri		12.250.000
770.02.01	Ücret Gideri	87.000.000	
770.03.01	Telefon Gideri	1.930.000	
770.04.01	Sigorta Giderleri	4.000.000	
770.03.02	Elektrik Gideri	4.270.000	
	TOPLAM	2.049.200.000	2.049.200.000

Sencer Eczanesi dönem sonu itibariyle mizanında yer alan hesapların tümünü gözden geçirerek gerçek olup olmadıklarını analiz etmiştir. Yaptığı incelemenin sonunda elde ettiği bilgiler aşağıdaki gibi olmuştur.

1. 31.12.1996 tarihinde yapılan sayım sonucunda işletmede 580.000.TL.'lık kırtasiye stokunun kaldığı saptanmıştır.
2. Önceden Ödenmiş Reklam Gideri Hesabının bakiyesi 1 Eylül 1996 tarihinden itibaren 6 aylık reklam gideri için aynı tarihte peşin olarak ödenmiş reklam giderine aittir.
3. Önceden Ödenmiş Kira Gideri Hesabının bakiyesi 15 Temmuz 1996 tarihinden itibaren 5 aylık depo kirası için ödenen kira tutarını göstermektedir. Sözleşme devam etmektedir.
4. Aralık ayına ait 9.400.000.-TL.'lık ücret 2 Ocak 1997'de ödeneceğinden henüz muhasebeleştirilmemiştir.
5. Önceden Ödenmiş Sigorta Gideri Hesabının bakiyesi 1 Mayıs'ta yinelenen ve aynı tarihte ödenen taşıt araçlarına ait bir yıllık sigorta giderini göstermektedir.
6. 31.12.1996'da bankadan gelen dekonta göre banka; yıl sonunda hesabımıza 1.800.000.TL. tahakkuk ettirmiş ve tutarı hesabımıza aktarmıştır.
7. Bankadan alınan kredi 31 Ağustos'da %60 faizle 2 yıl vadeli olarak alınmıştır. Henüz herhangi bir anapara veya faiz ödemesi yapılmamıştır. Dolayısıyla birikmiş dört aylık faiz yükümlülüğü bulunmaktadır.
8. Aralık Ayına ait 360.000.-TL. elektrik faturası ve 140.000.-TL. telefon faturaları gelmiş ancak ödenmemiş ve dolayısıyla henüz kaydedilmemiştir.
9. Uygulanacak yıllık amortisman oranı (aşınma, yıpranma veya eskime payı), Binalar için %2, taşıt araçları için %20 dir.

Yukarıda belirtilen unsurların hem yevmiye, hem de defteri kebirine kaydedilmesi gerekir. Aksi halde dönem sonu itibariyle hazırlanacak olan bilanço ve gelir tablosu gerçekleri yansıtmayacaktır.

Sencer Eczanesi 31.12.1996 Tarihli Ayarlama Kayıtları

01	770.04.02 KİRTASİYE GİD.		1.020	
		157.01 KİRTASİYE STOKU		1.020
02	760.03.01 TABELA GİDERİ		4.000	
		180.02 ÖNC.ÖD.TABELA GİD.		4.000
03	770.04.03 KİRA GİDERİ		27.500	
		180.01 ÖNC.ÖD.KİRA GİDERİ		25.000
		381.01 ÖDENECEK KİRA GİD.		2.500
04	770.02.01 ÜCRET GİDERİ		9.400	
		381.02 ÖDENECEK ÜCRET		9.400
05	770.04.01 SİGORTA GİDERİ		8.000	
		180.03 ÖNC.ÖD.SİGORTA G.		8.000
06	102 BANKALAR		1.800	
		642 FAİZ GELİRİ		1.800
07	780.07.01 FAİZ GİDERİ		50.000	
		303.01 ÖDENECEK FAİZ		50.000
08	770.03.02 ELEKTRİK GİDERİ		360	
	770.03.03 TELEFON GİDERİ		140	
		381.02 ÖDENECEK ELEKTRİK		360
		381.03 ÖDENECEK TELEFON		140
09	770.06.01 AMORT.GİDERİ		7.600	
		257.02 BİR. AMORT. BİNALAR		7.600
10	770.06.01 AMORT GİDERİ		23.200	
		257.04 BİR. AMORT. TAŞIT		23.200

AYARLAMA KAYITLARI SONRASI BAKİYELER MİZANI

Hes. Kodu	HESAP İSMİ	BORÇ	ALACAK
100	Kasa	122.380.000	
102	Banka	141.500.000	
120	Alicılar	312.760.000	
152	Binalar	380.000.000	
153	Ticari Mallar	285.000.000	
157.01	Kırtasiye Stoku	580.000	
180.01	Önce Ödenmiş Kira Gideri	0	
180.02	Önce Ödenmiş Reklam Gideri	2.000.000	
180.03	Önce Ödenmiş Sigorta Gideri	4.000.000	
254	Taşıt Araçları	116.000.000	
257.02	Birikmiş Amortisman (Bina)		7.600.000
257.04	Birikmiş Amortisman (Taşıtlar)		23.200.000
303.01	Ödenecek Faiz		50.000.000
320	Satıcılar		368.450.000
381.01	Ödenecek Kira Gideri		2.500.000
381.02	Ödenecek Ücret		9.400.000
381.03	Ödenecek Elektrik		360.000
381.04	Ödenecek Telefon		140.000
400	Banka Kredileri (U. Vadeli)		250.000.000
500	Sermaye		400.000.000
570	Geçmiş Yıllar Karları		51.000.000
600	Yurt İçi Satışlar		967.500.000
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti	551.560.000	
642	Faiz Gelirleri		14.050.000
760.03.01	Reklam (Tabela) Gideri	4.000.000	
770.02.01	Ücret Gideri	96.400.000	
770.03.01	Telefon Gideri	2.070.000	
770.03.02	Elektrik Gideri	4.630.000	
770.04.01	Sigorta Giderleri	12.000.000	
770.04.02	Kırtasiye Gideri	1.020.000	
770.04.03	Kira Gideri	27.500.000	
770.06.01	Amortisman Gideri	30.800.000	
780.07.01	Faiz Gideri	50.000.000	