

Ticari Borçlar ve Alacaklar Açısından Vade Kavramına, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), Tekdüzen Hesap Planı (THP) ve Yeni Hesap Planı Taslağı Kapsamında Bir Bakış

Şakir DIZMAN (*)

Öz: Yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe kayıtlarının tutulması ve finansal tabloların düzenlenmesi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS=IFRS=International Financial Reporting Standards) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS=IAS=International Accounting Standards)'nın Türkiye'deki karşılıkları olan, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) esas alınarak yapılmaya başlanmıştır. Bu çalışmanın amacı, ticari borçlar ve alacaklar açısından vade kavramını ele alarak, muhasebe kayıtlarının mevzuata uygun olarak yapılmasını sağlamaktır. Çalışmada, senetli ticari borçlar ve alacaklar ile ilgili uygulamalar yardımıyla vadeye göre muhasebe kayıtları yapılmıştır. Farklı uygulamaların giderilerek, ilgili mevzuat kapsamında muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği konusunda bir yaklaşım ortaya konmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: TMS, TFRS, Ticari Borçlar, Ticari Alacaklar, Muhasebe Kayıtları, Hesap Planı.

An Overview of the Concept of Maturity for Trade Liabilities and Receivables, Under Turkish Accounting Standards (TAS), Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), the Uniform Chart of Accounts (UCA) and Draft Account Plan

Abstract: The regulation of accounting and financial statements with the new Turkish Trade Code have been started on the basis of Turkey Financial Reporting Standards (TFRS) and Turkey Accounting Standards (TAS), which are the counterpart of International Financial Reporting Standards (IFRS) and International Accounting Standards (IAS) in Turkey. The purpose of this study, in terms of trade receivables and payables by addressing the concept of maturity, is to ensure that the accounting records are held in accordance with the regulations. The study notes with the help of applications related to trade payables and receivables; held-maturity based on the concept and has been made in the accounting records. The approaches are presented eliminating of different applications, how to accounting records should be made within the scope of the relevant legislation.

Keywords: IAS, IFRS, Trade Liabilities, Trade Receivables, Accounting Records, Chart of Accounts.

*) Yrd. Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi, Pasinler MYO.
(e-posta: sdizman@atauni.edu.tr)

Giriş

Türk Ticaret Kanunu ile tacirlerin, 2013 yılı itibariyle muhasebe kayıtlarının tutulması ve finansal tabloların düzenlenmesi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS=IFRS=International Financial Reporting Standards) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS=IAS=International Accounting Standards)'nın Türkiye'deki karşılıkları olan, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) esas alınarak yapılmaya başlanmıştır (TTK, m. 64 ve m. 1534). Bu kapsamda, muhasebe kayıtlarının tutulması ve finansal tabloların düzenlenmesinde bir takım yenilikler ortaya çıkmıştır. Bu yenilikler, 2014 yılı Eylül ayı itibariyle temel olarak; 1 adet kavramsal çerçeve, 13 adet TFRS, 28 adet TMS(TMS 1-TMS 41 arası) ile 16 adet TFRS yorumu(TFRS Yorum 1- TFRS Yorum 20 arası) ve 7 adet TMS yorumu(TMS Yorum10-TMS Yorum 32 arası) ile ortaya konmuştur (kgk.gov.tr, TMS/TFRS Seti, 1).

Türk Ticaret Kanunu'na göre; muhasebeye ilişkin defterler ve mali tablolar Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun düzenlenmelidir (TTK, m. 64, 68, 69 ve 1534).

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde, alacaklar ve borçlardan vadesi cari muhasebe yılını aşanların uzun vadeli hesaplarda, cari muhasebe yılı içerisinde vadesi dolanların ise kısa vadeli hesaplarda izlenmesi gerekmektedir. Ancak, piyasadaki bazı kaynaklarda vade kavramı farklı şekillerde ele alınmış ve uygulamada bir takım farklılıklar ortaya çıkmıştır. Bu farklılıkların ortak bir yaklaşımla giderilmesi gerekmektedir. Bu farklılıkların giderilmesinde, dönemsellik, özün önceliği, tam açıklama gibi "Muhasebenin Temel Kavramları" (Sevilengül, 2011: 19, 21, 23) ile birlikte, yeni TFRS ve TMS'lerin (kgk.gov.tr, TMS/TFRS Seti, 1) dikkate alınması gerekmektedir.

Vadeye göre muhasebe kayıtlarının hangi hesaplarda gösterileceğini belirleyebilmek için, öncelikle muhasebe dönemi kavramına değinmek gerekir. Muhasebe dönemi; 12 aylık (yıllık), 6 aylık, 3 aylık veya aylık olarak belirlenebilir. Bu çalışmada, muhasebe dönemi 12 ay(1 Ocak-31 Aralık arası) olarak düşünülerek muhasebe işlemleri yapılacaktır. Muhasebe Dönemi kavramı TMS'de faaliyet döngüsü veya faaliyet dönemi şeklinde ifade edilmiştir. TMS-1 de dönem kavramı aşağıdaki gibi ifade edilmiştir (TMS-1, 68. Paragraf):

İşletmenin faaliyet döngüsü, işleme tabi tutulmak üzere tedarik edilen varlıkların nakit veya nakit benzeri bir unsura çevrilmesi arasında geçen süredir. Eğer işletmenin normal faaliyet dönemi açıkça belirlenemiyorsa, süresi on iki ay olarak varsayılır. Dönen varlıklar raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki on iki ay içinde paraya dönüşmeleri beklenmiyor olsa bile, normal faaliyet dönemi içinde satılan, tüketilen ve paraya çevrilen varlıkları (örneğin, stoklar ve ticari alacaklar gibi) içerir. Dönen varlıklar ayrıca, esas itibariyle alım satım amaçlı elde tutulan varlıkları (örneğin; TMS 39'da yer alan alım satım amaçlı elde tutulan tanımını karşılayan bazı finansal varlıklar) ve uzun vadeli finansal varlıkların kısa vadeli kısımlarını içerir.

Muhasebede, nakit akış tablosu dışındaki finansal tablolar muhasebenin tahakkuk esasına göre hazırlanırlar (TMS-1, 27. Paragraf). Yani; gelirler ve giderler ile varlıklar,

borçlar ve öz kaynaklar ortaya çıktıklarında tahakkuk esasına göre ilgili muhasebe kayıtlarında gösterilirler(TMS-1, 28. Paragraf). Bu hesaplar, gelir veya giderin, borç veya alacağın ait oldukları döneme göre değişkenlik gösterir. Muhasebede dönemsellik ilkesinin gereği olarak her gelir, gider ve hasılat ait olduğu dönemde ilgili dönem hesaplarında gösterilmelidir (Yükçü, 2009: 135). Gelir ve giderler, ait oldukları dönemde gelir tablosu hesaplarında gösterilirken, döneminden önce ortaya çıkanlar, önce bilanço hesaplarında gösterilir, dönemleri geldiğinde ise ilgili gelir tablosu veya maliyet hesaplarına aktarılır. Borç ve alacaklar ise vadelerine göre kısa veya uzun vadeli bilanço hesaplarında gösterilir.

Bir borç veya alacak ortaya çıktığında, vadesi cari yıl içerisinde doluyorsa, kısa vadeli borç veya alacak hesabında gösterilirken, sonraki yıl vadesi doluyorsa uygulamada bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu farklı uygulamalar aşağıda değerlendirilmiştir.

1. Ticari Borçlar ve Alacaklar Açısından Değerlendirme

Muhasebe uygulamaları açısından, hem ticari hem de diğer borçlar ile ticari ve ticari olmayan alacaklar vade bakımından birlikte değerlendirilebilir. Aşağıda ticari borçlara ilişkin senetli borç uygulamalarına, ticari alacaklar için senetli alacak uygulamalarına yer verilecektir. Verilecek örneklerden hareketle, diğer ticari ve ticari olmayan borçlar ile ticari ve ticari olmayan alacaklar aynı mantık temelinde değerlendirilebilir.

2014 yılı itibarıyla TFRS-TMS'ler, vade kavramını açıklarken; Bilanço tarihi itibarıyla vadesine on iki aydan az kalan borç ve alacakların kısa vadeli hesaplara aktarılacağı ifade edilmiştir. Ayrıca, TMS-1 66 Paragraf ile(s.13) bir varlığın dönen varlık olması şartları belirtilmiştir. TMS-1 69. Paragraf ile(s.13) kısa vadeli borçlar belirlenmiştir. Bu açıklamalar dışındaki varlık ve borçların uzun vadeli sayılacağı belirtilmiştir. Bu maddeler aşağıdaki gibidir:

1.1. Dönen Varlıklar

Bir varlık aşağıdaki kriterlerden herhangi birine uyduğu takdirde dönen varlık olarak sınıflandırılır (TMS-1, 66. Paragraf):

a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi;

b) Öncelikle ticari amaçla elde bulundurulması;

c) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi veya

d) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmak koşuluyla, söz konusu varlıklar (TMS 7'de tanımlanmış şekli ile) nakit veya nakit benzeriyse.

Bunların dışındaki diğer tüm varlıklar, duran varlık olarak sınıflandırılır.

1.2. Kısa Vadeli Borçlar

Bir borç aşağıdaki kriterlerden birine uyduğu takdirde kısa vadeli olarak sınıflandırılır (TMS-1, 69. Paragraf):

- a) Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi;
- b) Öncelikle ticari amaçla elde tutulması;
- c) Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra on iki ay içinde ödenecek olması veya
- d) İşletmenin borcun ödenmesini, raporlama döneminin (bilanço tarihinin) sonundan itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunması (bakınız: 73 üncü Paragraf). Borcun, karşı tarafın seçimine bağlı olarak özkaynağa dayalı finansal araç ihraç edilmesi suretiyle ödenmesine yönelik hükümler, sınıflandırılmasını etkilemez.

İşletme, diğer bütün borçlarını uzun vadeli olarak sınıflandırır.

Paragraf 66 ve 69'dan çıkarılacak sonuç; faaliyet döngüsü(dönemi) 12 ay olarak düşünüldüğünde(1 Ocak-31 Aralık arası); Cari muhasebe yılı içerisinde vadesi dolan borç ve alacakların kısa, sonraki muhasebe yılı veya yıllarında vadesi dolanların ise uzun vadeli olarak değerlendirilerek ilgili hesaplarda gösterilmesi gerekir. Çünkü bu maddelerde belirtilen sınırlar dışında kalan vadeler, TMS-1 66. ve 69. Paragrafa göre uzun vadeli olarak kabul edilecektir. 2013 yılı öncesi uygulamalar için de aynı durumu ifade etmek mümkündür. Cari muhasebe döneminde ortaya çıkan borç ve alacaklarda vadeye göre muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı konusunda bir takım farklı uygulamalar görülmektedir. Uygulamada tartışmaya yol açan bu uygulamalar, aşağıdaki muhasebe örnekleriyle ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu uygulamalardan en çok karşılaşılanlardan birincisi; bir borç veya alacak ortaya çıktığı anda vadesi 12 aydan fazla ise uzun vadeli, az ise kısa vadeli hesapta gösterilmesidir. İkinci uygulama şeklinde ise; bir borç veya alacak ortaya çıktığı anda vadesi cari muhasebe yılında doluyorsa kısa vadeli, sonraki muhasebe yılı veya yıllarında doluyorsa uzun vadeli hesapta gösterilmesi şeklindedir. Bu iki uygulama şekli aşağıda örnekleriyle belirtilecektir.

1.2.1. Borçlar Açısından Değerlendirme

2013 Öncesi Durum

Örnek: A işletmesi 10.10.2012'de %8 KDV hariç, peşin alış fiyatı 5.000TL olan bir ticari malı 6 ay vadeli senetli olarak 6.000TL'ye satın almıştır.

Birinci Uygulama;

Bu uygulama şekline göre; bir ticari borç ortaya çıktığı anda, vadesi 12 aydan fazla ise, uzun vadeli, az ise kısa vadeli olarak kabul edilecektir. 2013 öncesinde bu

işlemin muhasebe kaydı yapılırken peşin fiyat dikkate alınmaksızın, vadenin 12 aydan az olduğu düşünülerek, vadeli alış fiyatına göre bazı kaynaklarda aşağıdaki kayıt yapılmaktaydı;

	10.10.2012	Borç	Alacak
	153 Ticari Mallar	6.000	
	191 İndirilecek KDV	480	
	321 Borç Senetleri		6.480

İkinci Uygulama;

Bu uygulama şekline göre ise; bir ticari borç ortaya çıktığı anda, vadesi cari muhasebe yılı içerisinde doluyorsa kısa vadeli, sonraki muhasebe yılı veya yıllarında doluyorsa uzun vadeli kabul edilecektir. Vadenin sonraki yıla sarkması nedeniyle, kısa vadeli 321 Borç Senetleri hesabı yerine 421 Borç Senetleri hesabının kullanılarak, dönem sonunda kısa vadeli hesaba aktarım işlemi yapılacaktır. Yani, aşağıdaki muhasebe kayıtlarının yapılması söz konusudur:

Alış anında;

	10.10.2012	Borç	Alacak
	153 Ticari Mallar	6.000	
	191 İndirilecek KDV	480	
	421 Borç Senetleri		6.480

Dönem sonunda;

	31.12.2012	Borç	Alacak
	421 Borç Senetleri	6.480	
	321 Borç Senetleri		6.480

Bu iki uygulamadan hangisinin kullanılacağı konusunda farklı görüşler söz konusudur. Yukarıdaki örnekte yer alan ilk yevmiye defteri kaydını yapan gurubun görüşüne göre; senetli borç bir yıldan kısa vadeli olduğundan ve dönem sonu aralık ayı sonu kabul edildiğinden, alış anında uzun vadeli borç hesabının kullanılması, dönem sonunda bu hesabın kısa vadeli hesaba aktarılması bir işlemin iki defa gereksiz olarak yapılmasıdır. Çünkü bir hesabın, bilanço tarihi(dönem sonu) itibarıyla kısa veya uzun vadeli olup olmadığı dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla alış anında bir hesabın vadesinin bir yılın altında olması nedeniyle, kısa vadeli hesapta gösterilmesi gerekir. Aksi halde, zaten bilanço düzenlenmeden önce kısa vadeli hesaba aktarım yapılacaktır. Uzun vadeli hesaptaki değer bilançoda gözükmeyecektir. Bu nedenle iki kayıt yapılması gereksizdir.

Yukarıdaki örneğin ikinci yevmiye defteri kayıtlarının yapıldığı diğer bir görüşe göre ise; bir borç veya alacağın vadeye göre muhasebe kaydı yapılırken tahakkuk anında ortaya çıkan borç veya alacağın vadesi, cari muhasebe döneminde (1 Ocak-31 Aralık arası) doluyorsa kısa vadeli, cari dönemden sonraki muhasebe dönemlerinde doluyorsa uzun vadeli hesapta gösterilmelidir. Dönem sonu itibarıyla, sonraki dönem vadesi dolan borç ve alacaklar ilgili oldukları kısa vadeli hesaplara aktarılırlar.

Bizim görüşümüz; iki işlem yapılmasına rağmen, muhasebede dönemsellik, tam açıklama, özün önceliği kavramlarının gereği olarak ve TMS'ler dikkate alındığında ikinci görüşün daha uygun olacağıdır. Çünkü bir borç veya alacak tahakkuk ettiğinde muhasebe tekniği açısından defter-i kebir (büyük defter) hesabında, cari yılda mı yoksa sonraki muhasebe dönemlerinde mi vadesinin dolduğu bu yöntemle takip edilebilir.

2013 Yılı İtibariyle Ortaya Çıkan Durum

Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değeri ile gösterilir (kgk.gov.tr, Kavramsal Çerçeve, 4.55 No'lu paragraf)

Bu durumda, yukarıdaki muhasebe kayıtları için ayrıca peşin değer hesaplanması ve aradaki farkın borçlar açısından finansman giderleri, alacaklar açısından faiz gelirleri veya uygun görülen benzer gider ve gelir hesaplarında gösterilmesi gerekmektedir. Yani, birinci görüşe ait örnek yevmiye defteri kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

10.10.2013	Borç	Alacak
153 Ticari Mallar	5.000	
780 Finansman Giderleri	1.000	
191 İndirilecek KDV	480	
321 Borç Senetleri		6.480

İkinci görüşe göre ise yevmiye defteri kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

10.10.2013	Borç	Alacak
153 Ticari Mallar	5.000	
780 Finansman Giderleri	1.000	
191 İndirilecek KDV	480	
421 Borç Senetleri		6.480

	31.12.2013	Borç	Alacak
	421 Borç Senetleri	6.480	
	321 Borç Senetleri		6.480

Yukarıda gösterilen muhasebe kayıtlarına ilişkin ilk görüşe göre vade kavramı dikkate alındığında, ayrıca aşağıdaki tartışma ortaya çıkmaktadır:

Muhasebe dönemi 1 Ocak-31 Aralık olarak düşünüldüğünde, bir alacağın ortaya çıktığı anda vadesi 12 aydan fazla ise uzun vadeli, az ise kısa vadeli hesapta gösterilecektir. Bu durum dönemsellik ilkesine aykırı bir durumun ortaya çıkmasına yol açabilir.

Örneğin; %8 KDV hariç peşin değeri 5.000TL'lik Ticari Mal, 05.06.2013'te;

- 13 ay vadeli, senetli olarak 6000 TL'ye,
- 10 ay vadeli, senetli olarak 5800 TL'ye satılırsa,

Birinci görüşe göre aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılır:

a)	05.06.2013	Borç	Alacak
	153 Ticari Mallar	5.000	
	780 Finansman Giderleri	1.000	
	191 İndirilecek KDV	480	
	421 Borç Senetleri		6.480

b)	05.06.2013	Borç	Alacak
	153 Ticari Mallar	5.000	
	780 Finansman Giderleri	800	
	191 İndirilecek KDV	464	
	321 Borç Senetleri		6.264

Bu örnekte şu soru akla gelmektedir. Her iki muhasebe kaydında da vade, sonraki yıl dolmasına rağmen neden a alternatifinde uzun vadeli 421 Borç senetleri, b alternatifinde kısa vadeli 321 Borç senetleri hesabı kullanılmıştır? Bu soruya kolayca vadenin a da 1 yıldan fazla, b de 1 yıldan az olduğu cevabı verilebilir. Ancak, muhasebede dönemsellik ilkesinin gereği olarak nasıl ki her gelir ve gider ait olduğu döneme ait hesaplarda gösteriliyorsa, borç ve alacakların da ait oldukları döneme ait hesaplarda gösterilmesi gerekir. Bu nedenle, muhasebede vade kavramı kullanılırken, kısa vadeyi ifade etmede, "bir yıldan az" yerine, "Cari Yıl" ifadesinin kullanılması, uzun vadeyi ifade etmede ise; "bir yıldan fazla" ifadesi yerine, "Cari Yılı Aşan" ifadesinin kullanılması daha uygun olacaktır. Bu ifadeler ve ikinci görüşe göre yukarıdaki a ve b alternatiflerinin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

	05.06.2013	Borç	Alacak
a)	153 Ticari Mallar	5.000	
	780 Finansman Giderleri	1.000	
	191 İndirilecek KDV	480	
	421 Borç Senetleri		6.480
b)	05.06.2013		
	153 Ticari Mallar	5.000	
	780 Finansman Giderleri	800	
	191 İndirilecek KDV	464	
	321 Borç Senetleri		6.264

2013 yılı dönem sonu envanter kayıtları ise aşağıdaki gibi yapılacaktır:

	31.12.2013	Borç	Alacak
a)	421 Borç Senetleri	6.480	
	321 Borç Senetleri		6.480
b)	31.12.2013		
	421 Borç Senetleri	6.264	
	321 Borç Senetleri		6.264

Yeni Hesap Planı Taslağı Çerçevesinde Değerlendirme

Yeni hesap planı taslağı esas alınarak yapılacak muhasebe kayıtlarında, yukarıdaki örnekte kullanılan 780 Finansman Giderleri hesabı yerine, önce 329/429 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Esas Faal. (Ticari) Borçlar Reesk.) hesabı, dönem sonunda cari döneme ait kısmı için, 673 Vade Farkı Giderleri (Esas Faal. Borçlar Reesk. Faiz Gid.) hesabı kullanılacaktır. Yani, 329 no'lu hesap 673 No'lu hesaba aktarılacaktır. 673 döneme ait vade farklarının izlendiği hesaptır. Ayrıca, 191 İndirilecek KDV yerine 171 İndirilecek KDV hesabı kullanılacaktır. Yukarıdaki muhasebe kayıtları yeni hesap planı taslağına göre aşağıdaki gibi yapılacaktır:

Birinci görüşe göre aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılır:

Not: Faiz Giderinin 400TL'si 2013 yılına, 600 TL'lik kısmı 2014 yılına aittir.

	05.06.2013	Borç	Alacak
a)	153 Ticari Mallar 429 Ertelemiş Faiz Giderleri 171 İndirilecek KDV 421 Borç Senetleri	5.000 1.000 480	6.480

Dönem Sonunda;

	31.12.2013	Borç	Alacak
a)	673 Vade Farkı Giderleri 429 Ertelemiş Faiz Giderleri	400	400

	31.12.2013	Borç	Alacak
a)	329 Ertelemiş Faiz Giderleri 429 Ertelemiş Faiz Giderleri	600	600

	31.12.2013	Borç	Alacak
a)	421 Borç Senetleri 321 Borç Senetleri	6.480	6.480

Birinci görüşe göre b'nin cevabı;

Not: Faiz Giderinin 300TL'si 2013 yılına, 500 TL'lik kısmı 2014 yılına aittir.

	05.06.2013	Borç	Alacak
b)	153 Ticari Mallar 429 Ertelemiş Faiz Giderleri 171 İndirilecek KDV 421 Borç Senetleri	5.000 800 464	6.264

Dönem Sonunda;

	31.12.2013	Borç	Alacak
b)	329 Ertelemiş Faiz Giderleri 429 Ertelemiş Faiz Giderleri	500	500

İkinci görüşe göre;

	05.06.2013	Borç	Alacak
a)	153 Ticari Mallar	5.000	
	429 Ertelemiş Faiz Giderleri	1.000	
	171 İndirilecek KDV	480	
	321 Borç Senetleri		6.480

Dönem Sonunda;

	31.12.2013	Borç	Alacak
a)	673 Vade Farkı Giderleri	400	
	429 Ertelemiş Faiz Giderleri		400

	31.12.2013	Borç	Alacak
a)	329 Ertelemiş Faiz Giderleri	600	
	429 Ertelemiş Faiz Giderleri		600

İkinci görüşe göre b'nin cevabı;

Not: Faiz Giderinin 300TL'si 2013 yılına, 500 TL'lik kısmı 2014 yılına aittir.

	05.06.2013	Borç	Alacak
b)	153 Ticari Mallar	5.000	
	429 Ertelemiş Faiz Giderleri	800	
	171 İndirilecek KDV	464	
	421 Borç Senetleri		6.264

Dönem Sonunda;

	31.12.2013	Borç	Alacak
b)	673 Vade Farkı Giderleri	300	
	429 Ertelemiş Faiz Giderleri		300

	31.12.2013	Borç	Alacak
b)	329 Ertelemiş Faiz Giderleri	500	
	429 Ertelemiş Faiz Giderleri		500

b)	31.12.2013	Borç	Alacak
	421 Borç Senetleri	6.264	6.264
321 Borç Senetleri			

1.2.2. Alacaklar Açısından Değerlendirme

Muhasebe uygulamaları açısından, hem ticari hem de diğer alacaklar, vade bakımından birlikte değerlendirilebilir. Bu nedenle, aşağıda ticari alacaklara ilişkin senetli alacak uygulamalarına yer verilecektir. Verilecek örneklerden hareketle, diğer ticari ve ticari olmayan alacaklar aynı mantık temelinde değerlendirilebilir.

Uygulamada tartışmaya yol açan uygulamalar, aşağıdaki muhasebe örnekleriyle ortaya konulmaya çalışılacaktır.

2013 Öncesi Durum

Örnek: B işletmesi 15.10.2012’de %8 KDV hariç, peşin alış fiyatı 6.000TL olan bir ticari malı 6 ay vadeli senetli olarak 7.000TL’ye satmıştır.

Birinci uygulama;

2013 öncesinde bu işlemin muhasebe kaydı yapılırken peşin fiyat dikkate alınmaksızın vadeli satış fiyatına göre bazı kaynaklarda aşağıdaki kayıt yapılmaktaydı;

	15.10.2012	Borç	Alacak
121 Alacak Senetleri			
600 Yurtiçi Satışlar		7.560	7.000
391 Hesaplanan KDV			560

İkinci uygulama;

Ancak, bazı diğer kaynaklarda ise; vadenin sonraki yıla sarkması nedeniyle, kısa vadeli 121 Alacak Senetleri hesabı yerine 221 Alacak Senetleri hesabının kullanılarak, dönem sonunda kısa vadeli hesaba aktarım işlemi yapılmıştır. Yani, aşağıdaki muhasebe kayıtlarının yapılması söz konusudur: Alış anında;

	15.10.2012	Borç	Alacak
221 Alacak Senetleri			
600 Yurtiçi Satışlar		7.560	7.000
391 Hesaplanan KDV			560

Dönem sonunda;

	31.12.2012	Borç	Alacak
121 Alacak Senetleri		7.560	
221 Alacak Senetleri			7.560

Bu iki yöntemden hangisinin kullanılacağı konusunda farklı görüşler ileri sürülmektedir.

Yukarıdaki örnekte yer alan ilk yevmiye defteri kaydını yapan gurubun görüşüne göre; senetli alacak bir yıldan kısa vadeli olduğundan ve dönem sonu aralık ayı sonu kabul edildiğinden, alış anında uzun vadeli alacak hesabının kullanılması, dönem sonunda bu hesabın kısa vadeli hesaba aktarılması bir işlemin iki defa gereksiz olarak yapılmasıdır. Çünkü bir hesabın, bilanço tarihi(dönem sonu) itibariyle kısa veya uzun vadeli olup olmadığı dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla alış anında bir hesabın vadesinin bir yılın altında olması nedeniyle, kısa vadeli hesapta gösterilmesi gerekir. Aksi halde, zaten bilanço düzenlenmeden önce kısa vadeli hesaba aktarım yapılacaktır. Uzun vadeli hesaptaki değer bilançoda gözükmeyecektir. Bu nedenle iki kayıt yapılması gereksizdir.

Yukarıdaki örneğin ikinci yevmiye defteri kayıtlarının yapıldığı diğer bir görüşe göre ise; bir alacağın vadesi cari muhasebe yılında doluyorsa kısa vadeli, sonraki muhasebe yıllarında doluyorsa uzun vadeli hesapta gösterilmelidir. Dönem sonu itibariyle, sonraki dönem vadesi dolan alacaklar ilgili kısa vadeli hesaplara aktarılırlar.

Bizim görüşümüz; iki işlem yapılmasına rağmen, muhasebede dönemsellik, tam açıklama ve özün önceliği kavramlarının gereği olarak ikinci görüşün daha uygun olacağıdır. Çünkü bir borç veya alacak tahakkuk ettiğinde defter-i kebir (büyük defter) hesabında, cari yılda mı yoksa sonraki muhasebe yılında mı vadesinin dolduğu bu yöntemle takip edilebilir.

2013 Yılı İtibariyle Ortaya Çıkan Durum

2013 yılı itibariyle, hasılatın kaydına ilişkin “TMS 18 Hasılatın Ölçümü” standardına göre, hasılat, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS-18, Paragraf 9). Hasılat, aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır (TMS – 18, Prgrf. 30):

- Faiz, “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının 9 uncu ve UR5–UR8 Paragraflarında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir;
- İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir ve
- Temettüleri; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

2013 yılından itibaren, yukarıdaki muhasebe kayıtları için ayrıca peşin değer hesaplanması ve aradaki farkın borçlar açısından faiz gelirleri (Akdoğan, Sevilengül, 38) alacaklar açısından finansman giderleri veya uygun görülen benzer gelir ve gider hesaplarında gösterilmesi gerekmektedir. Yani, birinci görüşe ait örnek yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir;

15.10.2013	Borç	Alacak
121 Alacak Senetleri	7.560	
600 Yurtiçi Satışlar		6.000
642 Faiz Gelirleri		1.000
391 Hesaplanan KDV		560

İkinci görüşe göre ise yevmiye defteri kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır:

15.10.2013	Borç	Alacak
221 Alacak Senetleri	7.560	
600 Yurtiçi Satışlar		6.000
642 Faiz Gelirleri		1.000
391 Hesaplanan KDV		560

Dönem sonu kaydı ise aşağıdaki gibidir:

31.12.2013	Borç	Alacak
121 Alacak Senetleri	7.560	
221 Alacak Senetleri		7.560

Yukarıda gösterilen muhasebe kayıtlarına ilişkin ilk görüşe göre vade kavramı dikkate alındığında, ayrıca aşağıdaki tartışma ortaya çıkmaktadır:

Muhasebe dönemi 1 Ocak-31 Aralık olarak düşünüldüğünde, bir alacağın ortaya çıktığı anda vadesi 12 aydan fazla ise uzun vadeli, az ise kısa vadeli hesapta gösterilecektir. Bu durum dönersellik ilkesine aykırı bir durumun ortaya çıkmasına yol açabilir.

Örnek: %8 KDV hariç peşin değeri 6.000TL'lik Ticari Mal, 05.06.2013'te;

- 13 ay vadeli, senetli olarak 7000 TL'ye,
- 10 ay vadeli, senetli olarak 6.800 TL'ye satılırsa,

Birinci görüşe göre;

		05.06.2013	Borç	Alacak
a)	221 Alacak Senetleri		7.560	
	600 Yurtiçi Satışlar			6.000
	642 Faiz Gelirleri			1.000
	391 Hesaplanan KDV			560

		05.06.2013	Borç	Alacak
b)	121 Alacak Senetleri		7.344	
	600 Yurtiçi Satışlar			6.000
	642 Faiz Gelirleri			800
	391 Hesaplanan KDV			544

Dönem sonu kaydı ise aşağıdaki gibidir:

		31.12.2013	Borç	Alacak
a)	121 Alacak Senetleri		7.560	
	221 Alacak Senetleri			7.560

Bu örnekte şu soru akla gelmektedir. Her iki muhasebe kaydında da vade, sonraki yıl dolmasına rağmen neden a alternatifinde uzun vadeli 221 Alacak senetleri, b alternatifinde kısa vadeli 121 Alacak senetleri hesabı kullanılmıştır. Bu soruya kolayca vadenin a da 1 yıldan fazla, b de 1 yıldan az olduğu cevabı verilebilir. Ancak, muhasebede dönemsellik ilkesinin gereği olarak, borç ve alacakların ait oldukları dönemler dikkate alınarak ilgili hesaplarda gösterilmesi gerekir. Bu nedenle, muhasebede vade kavramı kullanılırken, kısa vadeyi ifade etmede, “Bir Yıldan Az” yerine, “Cari Yıl” ifadesinin kullanılması yerinde olacaktır. Uzun vadeyi ifade etmede ise; “Bir Yıldan Fazla” ifadesi yerine, “Cari Yılı Aşan” ifadesinin kullanılması daha yerinde olacaktır. Bu ifadelere ve ikinci görüşe göre yukarıdaki a ve b alternatiflerinin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır;

		05.06.2013	Borç	Alacak
a)	221 Alacak Senetleri		7.560	
	600 Yurtiçi Satışlar			6.000
	642 Faiz Gelirleri			1.000
	391 Hesaplanan KDV			560

	05.06.2013	Borç	Alacak
b)	221 Alacak Senetleri	7.344	
	600 Yurtiçi Satışlar		6.000
	642 Faiz Gelirleri		800
	391 Hesaplanan KDV		544

Dönem sonu kayıtları ise aşağıdaki gibidir:

	31.12.2013	Borç	Alacak
a)	121 Alacak Senetleri	7.560	
	221 Alacak Senetleri		7.560

	31.12.2013	Borç	Alacak
b)	121 Alacak Senetleri	7.344	
	221 Alacak Senetleri		7.344

Yeni Hesap Planı Taslağı Açısından Değerlendirme

Yeni hesap planı taslağı(Hesap Planı Taslağı, 45, 67) esas alınarak yapılacak muhasebe kayıtlarında, yukarıdaki örnekte kullanılan 642 Faiz Gelirleri hesabı yerine, önce 128/202 Ertelemiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Reeskontu) hesabı, dönem sonunda cari döneme ait kısmı için, 663 Vade Farkı Gelirleri (Esas Faaliyetlerden Alacaklar Reeskont Faiz Gelirleri) hesabı kullanılacaktır. Yani, 128/202 no'lu hesap 663 No'lu hesaba aktarılacaktır. 663 döneme ait vade farklarının izlendiği hesaptır. Ayrıca, 391 Hesaplanan KDV yerine 368 Hesaplanan KDV hesabı kullanılacaktır.

Bu bilgilere göre yukarıdaki muhasebe kayıtları yeni hesap planı taslağına göre aşağıdaki gibi yapılacaktır:

Birinci görüşe göre:

Not: Vade farkının 600 TL'si 2013, 400TL'si 2014 yılına aittir.

	05.06.2013	Borç	Alacak
a)	200 Alıcılardan Esas Faaliyet Alacakları	7.560	
	600 Yurtiçi Satışlar		6.000
	368 Hesaplanan KDV		560
	202 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.)Al. Rsk.)		1.000

Not: Vade farkının 500 TL'si 2013, 300TL'si 2014 yılına aittir.

	05.06.2013	Borç	Alacak
b)	121 Alacak Senetleri		
	600 Yurtiçi Satışlar	7.344	6.000
	368 Hesaplanan KDV		544
	202 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.)Al. Rsk.)		800

Yılsonu kayıtları ise aşağıdaki gibidir:

	31.12.2013	Borç	Alacak
a)	121 Alacak Senetleri		
	200 Alıcılardan Esas Faal. Al.	7.560	7.560

	31.12.2013	Borç	Alacak
a)	202 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.)		
	663 Vade Farkı Gl.(Es. F.Al. R. Faiz G.)	600	600

	31.12.2013	Borç	Alacak
a)	202 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.)		
	128 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.)	400	400

Senetli alacağın kısa vadeli hesaba aktarılması;

	31.12.2013	Borç	Alacak
a)	121 Alacak Senetleri		
	200 Alıcılardan Esas Faal. Al.	7.560	7.560

	31.12.2013	Borç	Alacak
b)	202 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.)		
	663 Vade Farkı Gl.(Es. F.Al. R. Faiz G.)	500	500

	31.12.2013	Borç	Alacak
b)	202 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.)		
	128 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.)	300	300

Senetli alacağın vadesinde tahsili kaydı;

	01.05.2014	Borç	Alacak
a)	100 Kasa		
	121 Alacak Senetleri	7.560	7.560

	01.05.2014	Borç	Alacak
b)	100 Kasa		
	121 Alacak Senetleri	7.344	7.344

Yılsonu kaydı;

	31.12.2014	Borç	Alacak
a)	128 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.)		
	663 Vade Farkı Gl.(Es. F.Al. R. Faiz G.)	400	400

	31.12.2014	Borç	Alacak
b)	128 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.)		
	663 Vade Farkı Gl.(Es. F.Al. R. Faiz G.)	300	300

İkinci görüşe göre aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılır:

Not: Vade farkının 600 TL'si 2013, 400TL'si 2014 yılına aittir.

	05.06.2013	Borç	Alacak
a)	200 Alıcılardan Esas Faaliyet Alacakları		
	600 Yurtiçi Satışlar	7.560	6.000
	368 Hesaplanan KDV		560
	202 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.)Al. Rsk.)		1.000

Not: Vade farkının 500 TL'si 2013, 300TL'si 2014 yılına aittir.

	05.06.2013	Borç	Alacak
b)	200 Alıcılardan Esas Faaliyet Alacakları		
	600 Yurtiçi Satışlar	7.344	6.000
	368 Hesaplanan KDV		544
	202 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.)Al. Rsk.)		800

Yılsonu kayıtları ise aşağıdaki gibidir:

a)	31.12.2013	Borç	Alacak
	121 Alacak Senetleri 200 Alıcılardan Esas Faal. Al.	7.560	7.560

b)	31.12.2013	Borç	Alacak
	121 Alacak Senetleri 200 Alıcılardan Esas Faal. Al.	7.344	7.344

a)	31.12.2013	Borç	Alacak
	202 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.) 663 Vade Farkı Gl.(Es. F.Al. R. Faiz G.)	600	600

a)	31.12.2013	Borç	Alacak
	202 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.) 128 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.)	400	400

a)	31.12.2013	Borç	Alacak
	121 Alacak Senetleri 200 Alıcılardan Esas Faal. Al.	7.560	7.560

b)	31.12.2013	Borç	Alacak
	202 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.) 663 Vade Farkı Gl.(Es. F.Al. R. Faiz G.)	500	500

b)	31.12.2013	Borç	Alacak
	202 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.) 128 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.)	300	300

Senetli alacağın vadesinde tahsili kaydı;

a)	01.05.2014	Borç	Alacak
	100 Kasa 121 Alacak Senetleri	7.560	7.560

b)	01.05.2014	Borç	Alacak
	100 Kasa 121 Alacak Senetleri	7.344	7.344

Yılsonu kaydı;

a)	31.12.2014	Borç	Alacak
	128 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.) 663 Vade Farkı Gl.(Es. F.Al. R. Faiz G.)	400	400

b)	31.12.2014	Borç	Alacak
	128 Ert. Faiz Gl.(Es. F.(Tc.) Al. Rsk.) 663 Vade Farkı Gl.(Es. F.Al. R. Faiz G.)	300	300

Sonuç

Borçlar ve alacaklar açısından, vadeye göre muhasebe kayıtları yapılırken 2013 yılı öncesinde ve 2013 yılından itibaren “Cari Yıl” içerisinde vadesi dolan borç ve alacakların, kısa vadeli hesaplarda, sonraki yıl veya yıllarda vadesi dolanların ise uzun vadeli hesaplarda gösterilmesi uygun olacaktır. Uygulamanın bu şekilde yapılması, 2013 öncesi açısından, muhasebenin dönemsellik, özün önceliği ve tam açıklama kavramları ile birlikte, Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin işleyiş mantığı’nın gereğidir. 2013 yılından itibaren ise, bunlara ilaveten Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) ile ifade edilen kısa dönem-uzun dönem ayırımı bu gerekliliği pekiştirmektedir.

Ülkemizde muhasebe uygulamaları açısından bazı kaynaklarda, bazı konularda farklılıklar ortaya çıktığı görülmektedir. Ticari borçlar ve alacaklar açısından vadeye göre muhasebe kayıtları da bu konulardandır. Bu farklılıkların ortak bir anlayışla giderilerek, muhasebe kayıtları açısından da belli standartların oluşturulması ve uygulamalardaki farklılıkların giderilmesi gerekir. Bunun için; Yeni Türk Ticaret Kanunu ve bu kanuna

dayalı olarak TMS-TFRS'ler dikkate alınarak ortak yaklaşımlar geliştirilmelidir. Özellikle, ilgili ortaöğretim ve yükseköğretim kurumlarında okutulan kaynaklarda, bu ortak standartlara uygun uygulamaların yapılması çeşitli tartışmaları da ortadan kaldıracaktır.

Yükseköğretime yönelik kaynaklar incelendiğinde çoğu kaynakta vade kavramının tam anlamıyla ortaya konulmadığı, muhasebe kayıtları yapılırken, hesapların kısa ve uzun vade ayırımının nasıl yapılacağı konusunda örnek uygulamaların yetersiz olduğu görülmektedir. Bu çalışmada vade kavramı ticari borçlar ve alacaklar açısından ele alınarak bu eksikliğin giderilmesine çalışılmıştır.

Kaynakça

- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler". Mali Çözüm, 84(2007)
- Sevilengül, O. (2011). Genel Muhasebe (16. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevilengül, O. (2011). Çözümlü Genel Muhasebe Problemleri(8. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Yükçü, S. (2009) Finansal Muhasebe. İzmir: Birleşik Matbaacılık.
- T.C. Yasalar (14.02.2011). "Türk Ticaret Kanunu". Resmi Gazete, Sayı:27846. Kanun No:6102. Kabul Tarihi: 13.01.2011.
- Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS Seti. <http://www.kgk.gov.tr>. (Erişim tarihi: 13.09.2014).
- Hesap Planı Taslağı. <http://www.gemlikmuhasebe.com>. (Erişim tarihi: 13.09.2014).