

TMS VE TFRS KAPSAMINDA, GELECEK AYLARA VE YILLARA AİT GİDERLERİN DÖNEMSEL OLARAK MUHASEBE KAYITLARININ YAPILMASINA İLİŞKİN UYGULAMALAR

Şakir DIZMAN^(*)

Özet: Yeni Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe kayıtlarının tutulması ve finansal tabloların düzenlenmesi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'nin Türkiye'deki karşılıkları olan, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) esas alınarak yapılmaya başlanmıştır. Bu standartların yürürlüğü öncesi ve sonrasında giderler açısından vadeye göre muhasebe kayıtlarının tutulmasında çeşitli kaynaklarda farklı uygulamalar görülmektedir. Bu farklılıkların, ortak bir yaklaşımla giderilerek finansal tablolarda olduğu gibi, muhasebe kayıtlarında da ortak bir standardın uygulanması gerekmektedir. Bu çalışmanın amacı, geleceğe dönük giderler açısından vade kavramını muhasebe sistemi açısından ele alarak, muhasebe kayıtlarının mevzuata uygun olarak yapılmasını sağlamaktır. Çalışmada, gelecek aylara ve yıllara ait giderler ile ilgili uygulamalar yardımıyla, vade kavramı ve vadeye göre muhasebe kayıtları ortaya konmaya çalışılmıştır.

Anahtar Sözcükler: TMS, TFRS, Giderler, Muhasebe.

THE APPLICATIONS IN PERIODIC ACCOUNTING RECORDS PERTAINING TO THE OF THE EXPENDITURES FOR THE COMING MONTHS AND YEARS UNDER IAS AND IFRS

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 (IFRS) and Turkey Accounting Standards (IAS), which are the counterpart in Turkey of International Financial Reporting Standards (IFRS)

^(*) Yrd. Doç. Dr., Atatürk Üniversitesi, Pasinler Meslek Yüksekokulu

and International Accounting Standards (IAS). Before and after the execution of these standards in terms of expenditures, held- seen by the different applications in various sources in the accounting records. These differences in the financial statements as well as eliminating a common approach, a common standard should be applied in the accounting records. The purpose of this study, in terms of future expenditures in the accounting system by addressing the concept of maturity, to ensure that the accounting records are held in accordance with the regulations. The study notes with the help of applications expenditures related to the coming months and years, held-maturity based on the concept and have been studied in the accounting records.

Keywords: IAS, IFRS, Expenditures, Accounting.

I. Giriş

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile tacirler, 1.1.2013 tarihinden itibaren muhasebe defterlerini ve finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları(TMS)'ni esas alarak düzenlemek zorundadır(TTK, m. 64, 68, 69 ve 1534). Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'da bu kapsam içerisinde. Bu standartlar; Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS=International Accounting Standards) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS=International Financial Reporting Standards)'nın Türkiye'deki karşılıklarıdır(Akdoğan, Sevilengül, 2007, s.31). Yani; Ülkemizde tacirler 2013 yılı başından itibaren bu uluslararası standartlara uygun olarak muhasebe kayıtlarını yapmak ve finansal tablolarını düzenlemek durumundadır. Doğal olarak, gelirler ve giderlerin muhasebe kayıtlarının tutulması ve finansal tablolarda gösterilmesi de bu kapsamdadır. Gider hesaplarının muhasebe kayıtları, 2013 yılı öncesinde yapılan kayıtlara ilişkin muhasebe işleyiş mantığına göre yapılacak, ancak TMS ile bir takım değişiklikler de olacaktır.

Geleceğe ait giderlerin ortaya çıkışı ve ait oldukları dönemlere ait hangi hesaplarda takip edileceklerine ilişkin çeşitli kaynaklarda farklı uygulamalara rastlanmaktadır. Bu uygulamalar gerek 2013 öncesi ve gerekse sonrasında bir takım eksik ve yanlışların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Muhasebe sisteminin temel tanımları ve yaklaşımlarının eksik veya yanlış yorumlanmasından kaynaklanan bu kayıt hatalarının ele alınarak, gerek muhasebe kayıtlarında, gerekse finansal tabloların düzenlenmesinde ortak yaklaşımların ortaya konması gerekir. Özellikle muhasebe kayıtları yapılırken gerek muhasebenin temel felsefesinden hareket edilerek, gerekse Tekdüzen

Muhasebe Sistemi ile TMS ve TFRS'ler dikkate alınarak uygulamalar yapılmalıdır.

Bu çalışmada geleceğe dönük giderlere ilişkin muhasebe kayıtları, muhasebenin konuya ilişkin tanımları, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin işleyiş şekli ve TMS kapsamında, örnekleriyle açıklanmaya çalışılacaktır.

II. Konuya İlişkin Tanımlar

Muhasebe kayıtlarının doğru yapılabilmesi ve finansal tablolara usulüne uygun aktarılabilmesi için bazı tanımların yapılmasında fayda vardır.

A. Maliyet

Maliyet; Bir mal veya hizmetin edinilmesi için katlanılan fedakarlıkların parasal tutarıdır (Akdoğan, 2000, s.11)

TMS'lerde Maliyet; Bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder (TMS16, 6. paragraf, TMS 38, 8. Paragraf, TMS 40, 5. Paragraf)

B. Gider

Gider; belirli bir muhasebe döneminde hasılettan düşülen faydası tükenmiş maliyetlerdir (Akdoğan, Gündüz, Sevim, 2012, s.3)

Gider; gelirden düşülen faydası tükenmiş değerler ve işletme aktiflerinde meydana gelen azalmalardır (Atamanalp, Karcıoğlu, Orhan, 2000, s.11).

Giderden söz edebilmek için, maliyetlerin faydasının belirli bir dönemde tüketilmiş olması gerekir.

Muhasebe standartlarında Gider (Kavramsal Çerçeve, Paragraf 4.25b); Giderler, muhasebe döneminde, ekonomik yararlar da varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları veya özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder. Gider kısaca; faydası tükenmiş maliyet olarak tanımlanabilir.

C. Maliyet-Gider Farkı

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılacağı gibi maliyet, bir mal veya hizmetin elde edilmesi için katlanılan parasal fedakârlıklıklar toplamıdır. Bir maliyetin gider olabilmesi için, elde edilen mal veya hizmetin işletmeye faydasının tükenmesi gerekir. Yani, bu mal veya hizmetin satılarak, devredilerek veya tüketilerek işletmenin mülkiyetinden çıkması gerekir. Örneğin; buzdolabı üreten bir işletmede, buzdolabının üretimi için katlanılan tüm parasal fedakârlıklıklar maliyettir. Bu buzdolabı satıldığında, ortaya çıkan nakliye vb. gibi masraflar maliyete ilave edilerek bulunan tutar işletme açısından giderdir. Bu durumda

buzdolabının mülkiyeti işletmeden çıkmış, yani işletme açısından faydası tükenmiş ve giderleşmiştir. Hizmetlere ilişkin bir örnek verilirse, örneğin elektrik giderlerini ele alırsak. Ülkemizde genellikle elektrik tüketildikten sonra bedeli tahakkuk etmekte ve ödenmektedir. Yani bedel ortaya çıktığında kullanılan elektriğin işletmeye faydası tükenmiştir. Bu nedenle gider olarak değerlendirilir. Ancak, peşin alım yapılmış olsaydı yani tüketim öncesi alım yapılsaydı elektriğin işletmeye faydası tükenmemiş olacağından, elektrik bedelinin önce maliyet olarak düşünülmesi, tüketim gerçekleşikten sonra tüketimi yapılan kısmın giderleşmesi gerekirdi.

D. Maliyet-Gider Kavramlarının Muhasebe Açısından Değerlendirilmesi

Ülkemizde uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve kullanılan Tekdüzen Hesap Planı açısından maliyet-gider farkı gözetilmemiş, eş anlamlı olarak kullanılmış ve maliyet hesapları genellikle gider olarak isimlendirilmiştir. Bu gider hesaplarının muhasebe kayıtları yapılırken giderin faydası tükenmiş maliyet olduğu düşünülerek, özellikle geleceğe yönelik gider kayıtlarının yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

III. Gelecek Aylara ve Yıllara Ait Giderler

Bu hesaplar Tekdüzen Muhasebe Hesap Planında aşağıdaki gibi belirtilmiştir (1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1992):

180 Gelecek Aylara Ait Giderler

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler

180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabı, bilançoda 1 no'lu Dönen Varlıklar hesap sınıfı içerisinde yer alır. Bir varlığın dönen varlık olması için vade açısından, bilanço tarihinden sonra 12 ay içerisinde vadesinin dolması gerekir (TMS 1, Paragraf 66c).

280 Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabı, bilançoda 2 no'lu Duran Varlıklar hesap sınıfı içerisinde yer alır. Bir varlığın duran varlık olması için vade açısından, bilanço tarihinden sonraki 12 aydan daha uzun sürede vadesinin dolması gerekir.

Açıklamalardan anlaşılacağı gibi, bilanço hesapları vadeye göre, dönen varlık, duran varlık, kısa vadeli yabancı kaynak ve uzun vadeli yabancı kaynak olarak hesap sınıflarına ayrılmıştır. Vadenin tespitinde bilanço tarihi esas alınmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre bilanço tarihinden sonraki 12 ay kısa vade olarak, bu 12 aydan sonraki vadeler ise uzun vade olarak değerlendirilmiştir. Burada dikkat edilecek husus vadenin yıl sonu bilanço tarihi esas alınarak belirlenmesidir. TMS'ler kısa vade ve uzun vadeyi belirlemede dönem sonu(yıl sonu) bilanço tarihini esas almıştır. Bazı kaynaklarda vade kavramına göre hesapların kullanımı farklı yorumlanmış ve farklı muhasebe uygulamalarına gidilmiştir. TMS'lerde belirtilen vadeler, muhasebe işleminin yapıldığı cari yıl içerisinde dolan vadeler açısından kısa vade, sonraki yıllar içerisinde dolan vadeler açısından uzun vade olarak olarak algılanmalıdır.

Dönem içi muhasebe uygulamalarında vadeye kalan sürenin 12 ay olması değil, cari muhasebe yılı sonu esas alınmalıdır. Yani; dönem içerisinde ortaya çıkan bir muhasebe işleminde vade cari yıl içerisinde doluyorsa kısa vade, sonraki yıl veya yıllarda doluyorsa uzun vade söz konusudur. Ancak, ülkemizde farklı kaynaklarda farklı muhasebe uygulamalarının yapıldığı görülmektedir. Bu uygulamalar çok çeşitli olmakla beraber, en çok karşılaşılanları aşağıda ele alınacak ve muhasebeye ait yürürlükteki mevzuata göre değerlendirilmeye çalışılacaktır.

IV. Muhasebe Uygulamaları

Konuya ilişkin, farklı kaynaklarda değişik muhasebe uygulamalarının yapıldığı görülmektedir. Bu uygulamalar çok çeşitli olmakla beraber en çok görülen uygulamalar, yeni Türk Ticaret Kanunu'na dayalı olan TMS ve TFRS'ler kapsamında değerlendirilecektir.

A. 180/280 Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler Hesapları İçin Muhasebe Uygulamaları

Örnek: A işletmesi 01.08.2013 tarihinde bir binayı, yönetim binası olarak kullanmak amacıyla 2 yıllığına kiralamış ve iki yıllık kira bedeli olan 48.000 TL'nin %20 gelir vergisi kesintisi yaptıktan sonra kalan kısmını peşin olarak ödemiştir.

İstenen: Kira bitimine kadar Gerekli Yevmiye Defteri kayıtlarını yapınız.

Yıllık mali tablo düzenlenmesi durumu

Çözüm: Aylık Kira= 2yıllık Kira(24 aylık)/24 ay

Aylık Kira= 48.000TL/24ay= 2.000 TL

1. Uygulama: Bu uygulama şeklinde bir yıllık(12 aylık) kira bedeli kısa vadeli hesapta, sonraki bir yıllık kira bedeli uzun vadeli hesapta gösterilmekte, dönem sonlarında cari yıla ait kira bedeli ilgili gider hesabında giderleştirilmekte ve sonraki yıla ait uzun vadeli hesapta gösterilen tutar kısa vadeli hesaba aktarılmaktadır. Her dönemin sonunda döneme ait gider, ilgili gider hesabında giderleştirilmektedir.

	01.08.2013	Borç	Alacak
	180 Gelecek Aylara Ait Giderler	24.000	
	280 Gelecek Yıllara Ait Giderler	24.000	
	100 Kasa		38.400
	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		9.600

Dönem sonunda cari döneme ait 5 aylık kiranın giderleşmesi;

31.12.2013		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		10.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			10.000

2014 yılına ait 5 aylık uzun dönem giderinin kısa vadeli hesaba alınması;

31.12.2013		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		10.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			10.000

2014 yılına ait kiranın giderleşmesi;

31.12.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		24.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			24.000

2015 yılına ait 7 aylık kiranın kısa vadeli hesaba aktarılması;

31.12.2014		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		14.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			14.000

2015 yılına ait 7 aylık kiranın giderleşmesi;

31.12.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		14.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			14.000

2. Uygulama: Bu uygulama şeklinde 2013 yılına ait 5 aylık kira bedeli kısa vadeli hesapta, sonraki yıllara ait kira bedeli uzun vadeli hesapta gösterilmekte, dönem sonlarında cari yıla ait kira bedeli ilgili gider hesabında giderleştirilmekte ve sonraki yıla ait uzun vadeli hesapta gösterilen tutar kısa vadeli hesaba aktarılmaktadır. Her dönemin sonunda döneme ait gider, ilgili gider hesabında giderleştirilmektedir.

01.08.2013		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		10.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		38.000	
100 Kasa			38.400
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar			9.600

Dönem sonunda cari döneme ait 5 aylık kiranın giderleşmesi;

31.12.2013		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		10.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			10.000

2014 yılına ait uzun dönem giderinin kısa vadeli hesaba alınması;

31.12.2013		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		24.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			24.000

2014 yılına ait kiranın giderleşmesi;

31.12.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		24.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			24.000

2015 yılına ait 7 aylık kiranın kısa vadeli hesaba aktarılması;

31.12.2014		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		14.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			14.000

2015 yılına ait 7 aylık kiranın giderleşmesi;

31.12.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		14.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			14.000

3. Uygulama: Bu uygulama şeklinde yapılan giderin tamamı ilgili gider hesabına kaydedilmekte, dönem sonunda giderleşmeyen gelecek yıla ait giderler 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına, sonraki yıllara ait giderler 280

Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabına aktarılmaktadır. Sonraki dönem başlarında tekrar ilgili gider hesabına aktarım yapılmaktadır.

01.08.2013		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		48.000	
100 Kasa			38.400
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar			9.600

Dönem sonu kayıtları;

31.12.2013		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		24.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		14.000	
770 Genel Yönetim Giderleri			38.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.01.2014		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		38.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			24.000
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			14.000

Dönem sonu kayıtları;

31.12.2014		Borç	Alacak
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		14.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			14.000

31.12.2014		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		14.000	
770 Genel Yönetim Giderleri			14.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.01.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		14.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			14.000

4. Uygulama: Bu uygulama şeklinde yapılan giderin 2013 yılına ait kısmı doğrudan ilgili gider hesabında gösterilmekte, kalan kısım 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabında gösterilmektedir. Dönem sonunda sonraki döneme ait gider 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına aktarılmakta, ertesi dönem başında ilgili gider hesabına aktarılmaktadır.

01.08.2013		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		10.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		38.000	
100 Kasa			38.400
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar			9.600

Dönem sonu kaydı;

31.12.2013		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		24.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			24.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.01.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		24.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			24.000

Dönem sonu kaydı;

31.12.2014		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		14.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			14.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.01.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		14.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			14.000

3 Aylık mali tablo düzenlenmesi durumu

Yukarıdaki uygulamalar yıllık mali tablo düzenlenmesi durumunda söz konusu olmaktadır. Ancak, ülkemizde peşin vergi uygulamaları nedeniyle Gelir Tablosu'nun en az 3 ayda bir düzenlenmesi gerekmektedir (Sevilengül, 2011,

s.370). Böyle bir durumda yukarıdaki uygulamalar aşağıdaki şekilde yapılmalıdır:

1. Uygulama: Bu uygulama şeklinde bir yıllık(12 aylık) kira bedeli kısa vadeli hesapta, sonraki bir yıllık kira bedeli uzun vadeli hesapta gösterilmekte, dönem sonlarında döneme ait kira bedeli ilgili gider hesabında giderleştirilmektedir. Yıl sonunda sonraki yıla ait uzun vadeli hesapta gösterilen tutar kısa vadeli hesaba aktarılmaktadır. Her dönemin sonunda döneme ait gider, ilgili gider hesabında giderleştirilmektedir.

01.08.2013		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		24.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		24.000	
100 Kasa			38.400
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar			9.600

3 Aylık dönem sonunda 2 aylık kiranın giderleşmesi;

30.09.2013		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		4.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			4.000

Sonraki 3 aylık dönem sonunda 3 aylık kiranın giderleşmesi;

31.12.2013		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2014 yılına ait 5 aylık uzun dönem giderinin kısa vadeli hesaba alınması;

31.12.2013		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		10.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			10.000

2014 yılına ait ilk 3 aylık kiranın giderleşmesi;

31.03.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2014 yılına ait ikinci 3 aylık kiranın giderleşmesi;

30.06.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2014 yılına ait üçüncü 3 aylık kiranın giderleşmesi;

30.09.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2014 yılına ait dördüncü 3 aylık kiranın giderleşmesi;

31.12.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2015 yılına ait 7 aylık kiranın kısa vadeli hesaba aktarılması;

31.12.2014		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		14.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			14.000

2015 yılına ait ilk 3 aylık kiranın giderleşmesi;

31.03.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2015 yılına ait ikinci 3 aylık kiranın giderleşmesi;

30.06.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2015 yılına ait üçüncü üç ayın, 1 aylık kirasının giderleşmesi;

30.09.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		2.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			2.000

2. Uygulama: Bu uygulama şeklinde 2013 yılına ait 5 aylık kira bedeli kısa vadeli hesapta, sonraki yıllara ait kira bedeli uzun vadeli hesapta gösterilmekte, dönem sonlarında cari döneme ait kira bedeli ilgili gider hesabında giderleştirilmekte ve yıl sonunda sonraki yıla ait uzun vadeli hesapta gösterilen tutar kısa vadeli hesaba aktarılmaktadır. Her dönemin sonunda döneme ait gider, ilgili gider hesabında giderleştirilmektedir.

01.08.2013		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		10.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		38.000	
100 Kasa			38.400
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar			9.600

3 Aylık dönem sonunda 2 aylık kiranın giderleşmesi;

30.09.2013		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		4.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			4.000

Sonraki 3 aylık dönem sonunda 3 aylık kiranın giderleşmesi;

31.12.2013		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2014 yılına ait uzun dönem giderinin kısa vadeli hesaba alınması;

31.12.2013		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		24.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			24.000

2014 yılına ait ilk 3 aylık kiranın giderleşmesi;

31.03.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2014 yılına ait ikinci 3 aylık kiranın giderleşmesi;

30.06.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2014 yılına ait üçüncü 3 aylık kiranın giderleşmesi;

30.09.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2014 yılına ait dördüncü 3 aylık kiranın giderleşmesi;

31.12.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2015 yılına ait 7 aylık kiranın kısa vadeli hesaba aktarılması;

31.12.2014		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		14.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			14.000

2015 yılına ait ilk 3 aylık kiranın giderleşmesi;

31.03.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2015 yılına ait ikinci 3 aylık kiranın giderleşmesi;

30.06.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2015 yılına ait üçüncü üç ayın, 1 aylık kirasının giderleşmesi;

30.09.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		2.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			2.000

3. Uygulama: Bu uygulama şeklinde yapılan giderin tamamı ilgili gider hesabına kaydedilmekte, dönem sonunda giderleşmeyen gelecek döneme ait giderler 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına, sonraki yıllara ait giderler 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabına aktarılmaktadır. Sonraki dönem başlarında tekrar ilgili gider hesabına aktarım yapılmaktadır.

01.08.2013		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		48.000	
100 Kasa			38.400
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar			9.600

3 Aylık dönem sonu kaydı (sadece 2 aylık giderleşme);

30.09.2013		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		6.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		38.000	
770 Genel Yönetim Giderleri			44.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.10.2013		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		44.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			38.000

3 Aylık dönem sonu kaydı;

31.12.2013		Borç	Alacak
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		38.000	
770 Genel Yönetim Giderleri			38.000

2014 yılına ait uzun dönem giderinin kısa vadeli hesaba alınması;

31.12.2013		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		24.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			24.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.01.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		38.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			24.000
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			14.000

3 Aylık dönem sonu kaydı;

31.03.2014		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		18.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		14.000	
770 Genel Yönetim Giderleri			32.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.04.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		32.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			18.000
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			14.000

3 Aylık dönem sonu kaydı;

30.06.2014		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		12.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		14.000	
770 Genel Yönetim Giderleri			26.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.07.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		26.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			12.000
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			14.000

3 Aylık dönem sonu kaydı;

30.09.2014		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		6.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		14.000	
770 Genel Yönetim Giderleri			20.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.10.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		20.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			14.000

3 Aylık dönem sonu kaydı;

31.12.2014		Borç	Alacak
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		14.000	
770 Genel Yönetim Giderleri			14.000

2015 yılına ait uzun dönem giderinin kısa vadeli hesaba alınması;

31.12.2014		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		14.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			14.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.01.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		14.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			14.000

3 Aylık dönem sonu kaydı;

31.03.2015		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		8.000	
770 Genel Yönetim Giderleri			8.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.04.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		8.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			8.000

3 Aylık dönem sonu kaydı;

30.06.2015		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		2.000	
770 Genel Yönetim Giderleri			2.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.07.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		2.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			2.000

4. Uygulama: Bu uygulama şeklinde yapılan giderin döneme ait kısmı doğrudan ilgili gider hesabında gösterilmekte, kalan kısım 180 Gelecek Aylara Ait Giderler ve 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabında gösterilmektedir. Dönem sonunda sonraki döneme ait gider 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına aktarılmakta, ertesi dönem başında ilgili gider hesabına aktarılmaktadır.

01.08.2013		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		4.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		6.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		38.000	
100 Kasa			38.400
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar			9.600

Sonraki dönem başı kaydı;

01.10.2013		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2014 yılına ait uzun dönem giderinin kısa vadeli hesaba alınması;

31.12.2013		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		24.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			24.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.01.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.04.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.07.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.10.2014		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

2015 yılına ait uzun dönem giderinin kısa vadeli hesaba alınması;

31.12.2014		Borç	Alacak
180 Gelecek Aylara Ait Giderler		14.000	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler			14.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.01.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.04.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		6.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			6.000

Sonraki dönem başı kaydı;

01.07.2015		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri		2.000	
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			2.000

Not: Aylık mali tablo düzenleyen işletmeler kirayı aylık hesapladıktan sonra yukarıda 3 ayda bir yapılan işlemleri ayda bir kere yaparak(3 aylık tutarlar yerine aylık tutarları kullanarak) muhasebe kayıtlarını 4 farklı yöntemle göre yapabilirler.

V. Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Yapılan farklı muhasebe uygulamaları değerlendirilirken gider ve gelir kavramları, muhasebenin temel kavramları, TMS ve TFRS'ler dikkate alınarak aşağıdaki değerlendirmeler yapılabilir:

Gider; faydası tükenmiş maliyettir. Bu nedenle muhasebede gider kaydı yapılırken, gelecek aylara ve yıllara ait giderlerin işletmeye olan faydası tükendikten sonra muhasebe kayıtlarının yapılması gerekir. Yıllık mali tablo düzenleniyorsa yıl sonunda, 3 aylık mali tablo düzenleniyorsa her 3 ayın sonunda, aylık mali tablo düzenleniyorsa her ayın sonunda giderleştirme kaydı yapılmalıdır. Yani, geleceğe dönük bir gider ortaya çıktığında ilgili bilanço

hesaplarında gösterilmeli, gidere ait fayda tükendikçe bilanço hesabından ilgili gider hesabına aktarım yapılmalıdır.

Yukarıda yapılan farklı uygulamalardan 1 ve 2 no'lu uygulamalarda giderlerin işletmeye olan faydası tükendikçe ilgili bilanço hesabından ilgili gider hesabına aktarım yapılarak giderleşme işlemleri yapılmıştır. 3 ve 4 nolu uygulamalarda böyle bir durum gözlemlenmemiştir. Bu nedenle kanaatimizce muhasebe kayıtları yapılırken ağırlıklı olarak ilk iki uygulama şekline birisinin seçilmesi uygun olacaktır. Bu iki uygulama şekline hangisinin tercih edilmesi gerektiğini belirlemek için muhasebede dönemsellik kavramı ile birlikte TMS ve TFRS'lerin dikkate alınması gerekir. Buna göre Cari Yıl içerisinde vadesi dolan(giderleşen) giderlerin kısa vadeli bilanço hesaplarında, sonraki yıl ve yıllarda vadesi dolan(giderleşen) hesapların ise uzun vadeli bilanço hesaplarında gösterilmesi gerekir. Daha sonra kısa vadeli hesaplar giderleştikçe ilgili gider hesabına, uzun vadeli hesaplar ise yıl sonlarında sonraki yıl vadesi dolanlar kısa vadeli hesaplara aktarılırlar. Bu bilgilerden hareketle, kanaatimizce, geleceğe yönelik oraya çıkan giderlere ilişkin muhasebe kayıtları yapılırken 2 nolu uygulamanın tercih edilmesi diğer uygulamalara göre daha yerinde olacaktır.

VI. Sonuç

Ülkemizde geleceğe ait ortaya çıkan giderlerin muhasebe kaydı yapılırken çok farklı uygulamaların yapıldığı görülmektedir. Bu farklı uygulamaların her biri tercih edilirken, mevzuata aykırı olmamak kaydıyla farklı kayıt tercihleri kullanılabilir. Ancak, bir muhasebe işlemi kaydedilirken mevzuat sınırları içerisinde muhasebenin temel felsefesine en uygun yaklaşımın tercih edilmesi yerinde olacaktır. Bu nedenle muhasebe kayıtları yapılırken ve mali tablolar düzenlenirken mevzuat doğru yorumlanmalı, yapılan kayıtlarda mevzuatla birlikte, muhasebenin temel kavramları, ilkeleri ve felsefesiyle örtüşmeyen farklı yaklaşımların giderilerek belli bir standardizasyonun sağlanması gerekir.

Özellikle muhasebeyle ilgili ortaöğretim ve yükseköğretim kurumlarına ait programlarda, muhasebeye ait kaynaklar oluşturulurken farklı kaynaklarda farklı kayıtlarla kafa karışıklığına yol açılmaktadır. Bu nedenle bu karmaşayı giderecek ortak yaklaşımların ortaya konması gerekmektedir.

TMS ve TFRS'ler uluslararası standartların Türkiye'ye aktarılmış halidir. Bu standartlara uyum sağlarken, muhasebe kayıtlarının da belirli standartlara kavuşturulması gerekir. Mevzuat kapsamında yapılsa dahi, çok çeşitli muhasebe uygulamalarının azaltılarak uygulayıcıların kafa karışıklığının giderilmesi gerekir. Bazı uygulamalar her ne kadar vergi ve muhasebe mevzuatına aykırı olmasa da, uygulamada birlik açısından bu uygulamaların standartlaştırılması yerinde olacaktır.

Kaynaklar

- Akdoğan, Nalan.(2000), *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, Nalan., Gündüz, H. E., Sevim, A. (2012), *Maliyet Muhasebesi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2738, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1699, Eskişehir.
- Akdoğan, Nalan., Sevilengül, O. (2007), *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:84, İSMMMO Yayını, İstanbul.
- Atamanalp, Celaleddin., Karcıoğlu, R., Orhan, M.S.(2000), *Maliyet Muhasebesi*, Aktif Yayınevi, İstanbul.
- Sevilengül, Orhan.(2011), *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Türkiye Muhasebe Standartları, http://www.kgk.gov.tr/content_list-208-Turkiye-muhasebe-standartlari.html, Erişim tarihi: 04.08.2013.
- Türk Ticaret Kanunu (2011), Resmi Gazete, 14 Şubat 2011, Sayı:27846, Kanun No: 6102, Kabul Tarihi: 13.01.2011.
- 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1992), Resmi Gazete, No: 21447 (M), Tarih:26.12.1992.