

**T.C.  
KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**SERMAYE VE MUHASEBE KAVRAMLARININ LİBYA'DAKİ  
KULLANIMLARININ İNCELENMESİ VE ÖNERİLER**

**Abdannaser. O. Assoudani ABUSHOUFA**

**Danışman  
Jüri Üyesi  
Jüri Üyesi**

**Doç. Dr. Tolga ULUSOY  
Prof. Dr. Muhsin HALİS  
Yrd. Doç. Dr. Mine HALİS**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**KASTAMONU - 2017**

## TEZ ONAYI

**Abdannaser. O. Assoudani ABUSHOUFA** tarafından hazırlanan "**Sermaye ve Faaliyet Kavramlarının Libya'daki Kullanımları Üzerine: İncelemeler ve Tavsiyeler**" adlı tez çalışması aşağıdaki jüri üyeleri önünde savunulmuş ve oy birliği ile Kastamonu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü **İşletme Anabilim Dalı'nda YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

Danışman Doç. Dr. Tolga ULUSOY  
Kastamonu Üniversitesi



Jüri Üyesi Prof. Dr. Muhsin HALİS  
Kocaeli Üniversitesi



Jüri Üyesi Yrd. Doç. Dr. Mine HALİS  
Kocaeli Üniversitesi



06/11/2017

Enstitü Müdür V. Prof. Dr. Duran AYDINÖZÜ



## TAAHHÜTNAME

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına eksiksiz atıf yapıldığını bildirir ve taahhüt ederim.

İmza

~~Abdennaser. O. Assoudani ABUSHOUFA~~



## ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Sermaye ve Faaliyet Kavramlarının Libya'daki Kullanımları Üzerine: İncelemeler ve Tavsiyeler

Abdannaser. O. Assoudani ABUSHOUFA

Kastamonu Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü  
İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Tolga ULUSOY

Kurumun kârları ve bir dereceye kadar da sabit kıymetleri arasında var olan ilişki sermaye giderleri ve kaynak harcamaları arasındaki fark üzerinden derinleşmektedir. Hiç şüphe yok ki, kaynak harcamaları ile sermaye giderleri arasındaki ayırım eksikliği kurumların ve mali durumlarının sonuçlarını iyi bir şekilde ortaya koymaktadır. Örneğin, kaynak olarak düşünülmesi gereken bir banka varsa ve kurum bunu bir kapitalist olarak kabul ederse, bu, karları şişirmeye ve varlıkların değerini finansal durum listesinde gerçek değerinde daha büyük bir değer ile sunmaya götürecektir ve kapitalist bankanın bir kaynak bankası olduğu düşünülürse, bunun tersi de geçerlidir. Dolayısıyla, kârlar ve sabit kıymetler, olmaları gerekenden daha az olacaktır ve farklı çalışma yıllarının sonuçlarının karışması sonucunu doğuracaktır ki bu istenmeyen bir durumdur.

Bu araştırmanın amacı, sermaye ve faaliyet giderlerin, birbirinden ayırmak için geliştirilmekte olan net bir politika olup olmadığını ve Libyada ki kullanımları üzerine neler yapılabileceğini tartışmaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Libya, Sermaye Kavramı, Muhasebe.

**2017, 44 Sayfa**

**Bilim Kodu: 112203**

## ABSTRACT

Master Thesis

The Use of Capital and Operating Concepts in Libya: Reviews and  
Recommendations

Abdannaser. O. Assoudani ABUSHOUFA

Kastamonu University  
Institute of Social Sciences  
Department of Administrative Sciences

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Tolga ULUSOY

The association that existed between the profits of the institution and its fixed assets to some extent deepening on the distinction between capital expenditures and resource expenditure. There is no doubts that the lack of discrimination between resource expenditures and capital expenditures lead to present well the result of the institutions and their financial position. For example, if there is a bank that must be considered resource and the institution considered it as a capitalist, this will lead to inflate the profits and present the value of the assets in the list of the financial position with greater value of its real value and vice versa in the case that the capitalist bank is considered a resource bank. Thus, the profits and fixed assets will be less than they should and the consequent of mixing the results of different years of work which is not desirable.

The purpose of this research is to find out if there is any clear policy development to distinguish between capital and revenue expenditures and to discuss the use of concepts what can be done in Libya.

**Key Words:** Libya, Capital Concepts, Accounting.

**2017, 44 Pages**

**Science Code: 112203**

## TEŞEKKÜR

Bu Yüksek Lisans Tezinin ortaya çıkmasını mümkün kılan herkese teşekkürlerimi sunuyorum.

Öncelikli olarak, bu çalışmanın daha ilk gününden itibaren bana sağladığı destek, verdiği ilginç fikirler ve yapılanların her aşamasında gösterdiği örnek rehberliği için Doç. Dr. Tolga ULUSOY'a en içten saygı ve teşekkürlerimi sunuyorum. Onun katkıları olmadan bu tezin ortaya çıkması mümkün olmazdı. Değerli jüri üyelerim Prof. Dr. Muhsin HALİS ve Yrd. Doç. Dr. Mine HALİS'e katkılarından dolayı çok teşekkür etmek istiyorum. Anabilimdalı başkanım ve Dekanımız Prof. Dr. Yavuz DEMİREL'e şükranlarımı sunuyorum.

Sağladıkları burs desteği ile Kastamonu Üniversitesi'nde öğrenim görme olanağını bana sunan Ülkem Libya'ya ve Libya Büyük Elçiliği'ne şükranlarımı sunuyorum.

Abdannaser. O. Assoudani ABUSHOUFA  
Kastamonu, Kasım, 2017

## İÇİNDEKİLER

	<b>Sayfa</b>
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER .....	vii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	ix
TABLolar DİZİNİ .....	x
GİRİŞ .....	1
1. LİTERATÜR .....	4
2. LİBYA MUHASEBE STANDARTLARI.....	8
2.1. Sermaye ve Faaliyet Giderleri Kavramı.....	8
2.2. Sermaye Gideri ve Faaliyet Giderleri Arasındaki Fark.....	11
3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME.....	18
3.1. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS)'na Göre Muhasebenin Tahakkuk Esası.....	19
3.1.1. Çift Taraflı Kayıt .....	20
3.1.2. Hesaplar .....	20
3.1.3. Defteri Kebir.....	21
3.1.4. Mizan .....	21
3.1.5. Finansal Tablolar .....	21
3.1.6. Hesap Planı .....	22
3.1.7. Nakit Akış Defteri.....	22
3.1.8. Banka Mutabakatları.....	23
3.1.9. Devlet Varlıkları .....	23
4. MALİ TABLOLAR .....	25
4.1. Mali Tabloların Hazırlanması .....	27
4.2. Mali Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Kavramlar .....	27
4.3. Finansal Durum Tablosu (Bilanço) .....	28
4.4. Gelir Tablosu.....	31

5. SERMAYE VE FAALİYET KAVRAMLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRME.....	34
6. SONUÇ .....	36
KAYNAKLAR .....	39
ÖZGEÇMİŞ .....	44





## ŞEKİLLER DİZİNİ

	<b>Sayfa</b>
Şekil 4.1. Çift Taraflı Kayıt .....	28
Şekil 4.2. Özet Bilanço.....	29
Şekil 4.3. Gelir Tablosu .....	33



## TABLÖLAR DİZİNİ

	<b>Sayfa</b>
Tablo 2.1. Sermaye gideri ve Faaliyet giderleri Arasındaki Fark .....	11



## GİRİŞ

İslam etkisi döneminden beri, Libya gördüğü savaşlar ile birlikte toplama geçerli olan kanun ve yönetmelikler Libya'daki muhasebe evrimini etkilemiştir. İlk zamanlarda zekat ve miras hukuku ile yapılan düzenlemelere ek olarak 1923 İtalyan vergi kanunundan etkilenmiştir. 1953 yılında kabul edilen ticaret kanununa kadar ki olan tecrübeler ışığında 1968 Libya Vergisi ve Muhasebe Kanunu modern kanunların temelini oluşturdu. 1973 yılında 64 sayılı kanunla yürürlüğe giren ilerici vergi ve muhasebe uygulamaları ise Libyanın dünyaya tanıtılmasında ana etkenlerden biri haline geldi. Petrol ana üreticisi olması nedeniyle petrol üzerine özel kanunlar çıkarılmıştır. Özel muhasebat ve vergi kanunları ise 1955 yılında yürürlüğe giren 25 nolu kanundu ve petrol şirketleri içindi. Sonunda 1975 yılında 79 numaralı kanunla birlikte denetçilere ayrı bir yetki veren kanunlar kabul edildi. Libyadaki muhasebenin bugünlere gelmesinde yukarıda anılan yasa ve yönetmeliklerin etkisi tartışılmazdır. İlk dönemlerde basit usulde defter tutulması ile başlayan evrim özellikle zekat girişi yaparken çeşitli mali tabloların tutulmasının gerekliliği ve Libya hükümetinin muhasebe kuralları ve prosedürlerini geliştirmek istemekteki istikrarı petrol ihracatçısı ülke olmasından hayli etkilenmiştir. İlgili zamanlarda yasaların basitliği ve yasalardaki açıklık ve boşluklar neticesinde muhasebe uygulamalarındaki düzenlemeler çoğunlukla gözardı edildi. Sonuç olarak Libya muhasebe standartları yabancı şirketlere, yabancı muhasebe firmalarına, yabancı muhasbecilere kaldı. Hesap bilgileri arasında yaşanan tutarsızlıklar ve yabancıların Libyalılara eksik bıraktıkları oryantasyon Libya sektörü için düzenleyici olmaktan çok yabancılar için düzenleyici bir hal almaya başladı. 1980'lere kadar ve sonrası savaş dönemlerinde kurumsal muhasebe yönetmelikleri hükümet ve ulusal muhasebe standartları ihmal edildi. Kanunlar yerel kaynaklar tarafından endişe ile karşılanıyor, finansal muhasebe ve dış raporlamada yabancı şirketler tarafından yapılanlar ise ülke sınırlarının ötesine verimli bilgi olarak aktarılıyordu. Birkaç bilinçli ekonomik birim ise ülkenin sosyo-ekonomik ve kalkınmasının önünü açacak olan üretim ve satış hatlarına hakim olunması için yabancı ekonomik birimler ile uyum ve kontrol altında çalışarak bilgiyi içeriye yansıtmaya çalışıyordu.

Bu bilgiler ışığında Libya muhasebe standartları açısından değerlendirilecek olursa geneli itibariyle aşağıdaki özet bilgiler verilebilir:

Hiç şüphe yok ki, sermaye ve faaliyet giderleri arasındaki ayrım, işletmenin işletme performansı ve durum finansmanı gibi mali bilançolarda yer almaz.

Muhasebe uygulamasında, sermaye giderleri ve faaliyet giderleri farklı şekilde muhasebeleştirilir. Çoğunlukla bir giderin bir gelir harcaması olarak veya sermaye geliri harcaması olarak kolayca tanımlanması oldukça zordur. Bir maliyet veya harcamanın muhasebeleştirilmesi genelde uzun vadeli veya kısa vadeli etkilerine veya elde edilen menfaatlere bağlı olarak yapılır. Eğer elde edilen menfaatler genellikle bir yıl olan bir muhasebe dönemi veya daha kısa bir süre için ise faaliyet giderleri olarak sınıflandırılır ve elde edilen menfaatlerin bir yılı aşması durumunda ise sermaye gideri olarak sınıflandırılır.

Bugün, hızla değişen teknolojik yeniliklerle dolu günümüzde, şirketler teknolojik gelişmeleri operasyonlarındaki teknoloji gelişmeleri ertelemekte zorlanıyorlar. (pnc.com/ef 2011). Şirketler yeni teknoloji ekipmanlarına büyük miktarda yatırım yapmakta ya da en azından teknolojik olarak operasyonlarını iyileştirmekte veya geliştirmektedirler. Sürekli değişime ihtiyaç duyulduğu için veya teknolojik açıdan daha yetenekli olabilmek için tesislerin geliştirilmesi nedeniyle, bu teknolojik iyileştirme maliyetlerinin sınıflandırılması sıklıkla bazı sorunlar ortaya koymaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS) yayımlanmasından önce bile, Birleşik Devletler, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) gereğince, şirketlerin sabit kıymetleri kaydetmesi veya muhasebeleştirilmesi sırasında tarihi maliyetleri kullanmasını gerektirirken, şimdi maddi duran varlıklar (IAS-16 ya göre PPE) yeni adlandırmasıyla bunlar varlıklar olarak sınıflandırılmakta ve finansal durum tablolarında yer almaktadırlar. Varlık satın alımı geliri düşürmemekte, ancak şirketlerin MDV'lerini amortismanına tabi tutmaya başlamasıyla, harcamalar arttırmakta (amortisman gideri nedeniyle) ve bu da gelir ve dağıtılmamış kazançların azalmasına neden olmaktadır.

Genel amaçlı finansal tablolar, dış denetçiler tarafından, şirketin ticari faaliyetlerinin sonuçlarını oldukça iyi sundukları yönünde onaylanırlar. Finansal tabloların Sunulması ve UFRS'lere uyulması ile ilgili Uluslararası Muhasebe Standardı'nın (IAS) ilk paragrafında, finansal tabloların pozisyon finansmanı, finansal nakit akışları ve işletme performansını oldukça yeterli bir şekilde sunacağı belirtilmektedir. Finansal tabloların sunulduğu ve varlığın tablolarda beyan kriterlerine, gelir, yükümlülükler ve son şekle konan harcamaya uygun olarak temsil, diğer koşullar ve olayları etkileyen güvenilir işlemlere ihtiyaç duyar.

Mali tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulması gerektiği halde maliyet muhasebesinde sermaye giderleri veya hasılat gideri olarak izlenen politikalar, finans bildirim dosyalarında dahi değinilmeyebilir. Yalnızca yükümlülükler, varlıklar, harcamalar ve gelir ayrıntılı olarak tanımlanır. Kavramsal Çerçeve, "varlıkların azalması veya yükümlülüklerdeki artış ile ilgili gelecekteki ekonomik faydaların azalmasının muhtemel olması durumunda giderlerin kayıtlara alınmasını ve ekonomik faydadaki bu azalmanın güvenilir bir şekilde ölçülebilmesini" sağlar.

Gelir ve sermaye gideri arasındaki sınır çizgisi çok net değildir ve harcamanın niteliğiyle ilgili kesin sonuca varmak kalıcı bir sorundur. Birinin doğal anlamına bağlı olması gerekir. Bu, genellikle maliyetlerin sınıflandırılmasında öznel karar verilmesine neden olur.

Büyük şirketler ile ilgili mali skandallar yalnızca yatırımları içermez. Maliyet veya giderlerin muhasebeleştirilmesini sermaye veya faaliyet giderlerine dahil eden finansal skandallar hali hazırda vardır. Bu nedenle, net politikaların yapılmasına ihtiyaç vardır.

## 1. LİTERATÜR

Bu bölümde sunulan literatür ve çalışmalar, bu çalışma ile doğrudan bağlantılıdır. Bu, hem yabancı hem de yerel literatürü ve çalışmaları içerir.

Pricewaterhouse Cooper (PwC 2016), Libyayı da doğrudan etkileyecek UFRS yeni kiralama normu, kiracılık sözleşmesinin aktifleştirilmesinin kaldıracağı hakkında bir araştırma yaptı. Araştırmasında, yeni finansal kiralama standartlarının, finansal tablolarda dünya genelindeki UFRS raporörleri tarafından rapor edilen finansal rasyolar ve performans önlemleri üzerindeki asgari etkisini ölçtü. Dünya çapında şirketler kullanılarak toplam 3.199 finansal tablo üzerinde çalışılmıştır. Bu çalışmaya Libya'da ki petrol şirketleri de dahil edilmiştir.

(Mbwambo, 2014) sermaye ve faaliyet giderlerinden oluşan ortak harcamalardan bahsetmiştir. Sermaye gideri rasyonalizasyonu: Yatırımlardaki tersine dönüşleri açıklamak için yapılan maliyet fayda analizi ve 2012 yılında King tarafından yazılmış makalede, sermayenin veya sermaye giderlerinin herhangi bir miktarının, zararsız bir gider olarak kabul edilmesi için içe dönük bir yatırım getirisine denk olması gerektiği belirtilmiştir. Bir giderin oluşması için, kabul edilen harcamanın aynı miktarı ve çerçevesi temsil edilmelidir.

Bu konuda ilk ve en önemli çalışmalardan birisini Masoud yapmıştır. 2014 yılında yaptığı çalışmada tartıştığı konu özetle şöyle aktarılmıştır:

*“.....Libya gelişmekte olan bir ülkedir ve benzersiz bir kültürü vardır, diğer herhangi bir ülkede olduğu gibi Afrika'nın ikinci en büyük petrol üreticisi konumunda. Hızlı gelişmeler ve Libya ekonomisindeki değişimler ve küresel ekonomiyle olan artan entegrasyona yanıt vermenin önemli yönlerinin sorgulanması için mükemmel bir araç olan üretimin olmazsa olmazı Muhasebe ortamında çalışmak. Bu nedenle, uluslararası muhasebata entegrasyon iyi bir fırsattır. Tanımlanan bağlamda Libya şirketlerinde UMS / UFRS'lerin kabul edilmesine ilişkin araştırma yapmak imkansızdı. Dolayısıyla, eğer Libya IAS / IFRS standartlarını mümkün olduğunca erken kabul etmek istiyor ise dünya*

*düzenini takip etmek zorundadır. Düzenleyiciler, yatırımcılar, şirketler, uygulayıcılar ve diğer avantajlı gruplar da dahil olmak üzere dünya çapında akademisyenler yardımıyla .IAS / IFRS'in kabulü son sekiz yıldaki yeni olgu haline gelmiş olmasından hareketle Libya'nın yeni sistemlere entegrasyon zorunluluğu kaçınılmazdır.*

*Libya; Cezayir, Mısır, Tunus, Ürdün ve Suudi Arabistan gibi gelişmekte olan ülkelerin çoğuna benzer ,Ekonomilerinin istikrar kazanması için uğraşırken benzer deneyimleri paylaşan ülkeler arasında Libya önemli bir konumdadır. Bu şekilde ekonomik davranışta bulunmalarının sebebi halen ülkeye döviz girdisinde yaşanan zorluklardır Para biriminin değerini korumak adına gidilen politikalar uluslararası nitelikteki muhasebe kavramlarından uzaklaşmaların sağlamıştır.Nitekim, bu ulusların çoğu durumlarını değiştirmeye başladı Sosyalist, devlete ait işletmelerden pazar temelli ekonomilere (Frances and Garnsey, 1996). Bu görüşe göre, UMS / UFRS'nin benimsenmesi ile ekonomik karar vermede çeşitli yararlar sağlanabilir, Çünkü bu tipte çalışmalara bakıldığında, mali raporlama, düzenleyici ve açıklama düzeyinin kalitesinin gelişmesi olasıdır. Buna ek olarak, kullanıcıların eğitim seviyelerinden ve bunların eksikliğinden etkilenmektedir. UMS / UFRS'nin kabulüne ilişkin bilgi edinimindeki yetersizlik yeterli bilginin önünü kapatmaktadır. Bununla birlikte, özellikle finansal planlamada diğer deneyimlerden ayrı olarak leasing, savaştan çıkan ülkeler için fırsatlar sağladı. Kiralama süresi içinde bilgi, yetenek ve canlılık değerinin daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan verecek yönetsel ve teknik becerilerin tanıtılması ile öncelikle sermaye, hasılat, gelir ve kar kavramlarına daha hızlı bir dönüşün önü açılmış oldu. Bu nedenle Libya, Muhasebe yönetimini en verimli şekilde geliştirmek için bir ekonomik politika geliştirilmesi gerekmektedir.*

*Kamu işletmeleri ve özelleştirilen kamu işletmeleri yüksek kaliteye hitap edebilecek iken yetersiz muhasebe uygulamaları ile Libya'nın karşılaştığı birincil zorluklar hali hazırda tartışılmaya devam etmektedir”.*

Khali (1988) yaptığı çalışmada Libya muhasebe sistemi hakkında eleştiride bulunmuştur. Heitman (1969) Petrol ekonomisinde muhasebe uygulamalarını tartışmıştır. Ali (2011) petrol getirilerinin Libya ekonomisinde tam anlamıyla değerlendirilmesi için muhasebe uygulamaları açısından önemli katkılarda bulunmuştur. Ahmad ve Gao (2004) Libyada yürütülmekte olan muhasebe eğitimlerinin getirdiği değişimleri ve değişimler hakkında yaşanan problemleri tartışmıştır. Buzied (1998) Libya açısından muhasebe değerlendirmesini oldukça geniş iş hacmine sahip firmalar açısından yapmıştır. Pratten (2009) muhasebe eğitimlerini sosyal gelişmenin bir ayağı olarak ele almış, Shareia (2006) gelişmekte olan Libya ekonomisinde karar verme süreçleri planlama ve kontrol aşamaları açısından muhasebenin etkilerini tartışmış, Agnaja (1997) Libya endüstri şirketleri açısından yönetim kademesinin eğitilmesi ve rekabet güçlerinin artırılabilmesi için muhasebeye getirilmesi gereken diğer standartlardan bahsetmiştir.

Leftesi (2008) Libya örneğinden hareketle gelişmekte olan ekonomilerin muhasebe uygulamaları hakkında bilgiler vermiştir. Ahmed (2010) bireysel değişkenler, organizasyonel değişkenler, uyum açısından değerlendirildiğinde Libya da muhasebe mesleğinin etik standartlarını tartışmaya açmıştır. Saleh ve Mousa (2011) şirketler açısından çevresel değerlendirmelerde bulunmuş, Buferna vd. (2005) sermaye yapısı açısından değerlendirmelerde bulunurken, Ahmed ve Gao (2005) şirketler açısından çevresel değerlendirmelerde bulunarak raporlama hakkında değerlendirmelerde bulunmuştur. Gallhofer vd. (2009) Muhasebe eğitimindeki zorluklarla ilgili çalışmasını İsrail bağlamında yapmış fakat Libyada yaşanan zorluklara da geniş yer vermiştir. Laga (2013) Libya'nın uluslararası muhasebe standartları uyumuna yer vermiştir.

Al-drugi ve Abdo (2012) petrol ve gaz şirketleri üzerine kapsamlı araştırmada bulunmuşlar, Elmghaamez ve Ntim (2015 )(2016) yaptıkları çalışmada içsel yönetim mekanizmaları ve finans departmanları ile olan bilgi alışverişinin yetkin olması üzerine tavsiyelerde bulunmuşlardır. Ahnad ve Lutz (1989) muhasebe kavramları sürdürülebilir ekonomi kavramlarını aynı çalışmada ilişkilendirerek sürdürülenübilir ekonominin ön şartlarından biri olarak değerlendirmelerde bulunmuşlardır. Shareia



ve Irvine (2014) muhasebeden gelen ve finansal taboların ürettiği bilgilerin Libya ekonomisi açısından nasıl değerlendirildiği üzerine çalışmışlardır.

Abufayed ve El-Ghuel (2001) muhasebede sulandırma etkisinden bahsederken, Ahmad ve Leftesi (2014) Libya üretim endüstrisinde muhasebe eğitiminin basit eleştirisinde bulunmuşlardır. Eldarrağı (2008) Libyada muhasebe standartları açısından değerlendirildiğinde muhasebenin denetimden beklentilerini tartışmıştır. Zraa vd. (2012) Libya ve Avusturalya da muhasebe öğrencilerinin eğitimleri açısından öotive edici undurların neler olması gerektiğini çalışmışlar Saleh (2011) ise küçük ve orta ölçekli işletmelerde elektronik muhasebe uygulamalarının neler olması gerektiğine dair tartışmada bulunmuşlardır

Agami ve Alkafaji (1987) seçilmiş orta doğu ülkelerinde muhasebe eğitimi açısından genel değerlendirmelerinde bulunmuşlar yine Watson vd. (2007) muhasebe eğitimi literatürünü çıkarmışlardır. Abu azza (2012) Marksist teoriler ışığında iç denetim fırsatları ve Libya hakkında bir değerlendirmede bulunmuştur. Hadley vd (2012) kuzey afrika ülkelerinde uluslararası finansal raporlama standartları açısından karşılaştırmalı bir çalışma yapmışlardır.

Haedr (2012) muhasebede yönetim konteol sistemleri, Moasud (2014) Libyanın uluslararası finansal raporlama standartlarına olan uyumu, Faraj (2010) iç denetim açısından kuramsal değerlendirmelerde bulunmuşlardır. Dardor (2009) yıllık raporların gecikme ile birlikte kullanışsız raporlamalar üretilmesi ile ilgili Libya şirketlerine eleştirel yaklaşımda çalışma yapmıştır.

## 2. LİBYA MUHASEBE STANDARTLARI

### 2.1. Sermaye ve Faaliyet Giderleri Kavramı

Harcamalardan kaçınılması mümkün değildir, çünkü bunlar bir şirketin başarısı için ve kazanç elde edebilmek için çok önemlidir. Kaynakların veya fonların kullanılmasını ve/veya yükümlülüğün ortaya çıkmasını gerektirir. Genellikle iki tür iş harcamaları vardır. Bunlar, sermaye ile ilgili giderler ve faaliyet ile ilgili giderlerdir.

Sermaye ile ilgili giderler, fiziksel varlıklara sahip olma ve/veya varolan bir varlığın verimli bir şekilde kullanılması veya bir işin rekabetçi konumunun iyileştirilmesi için fonların kullanılması veya bir yükümlülük altına girilmesidir. Harcama, gelecekte gelir üretmek amacıyla yapılır ve birden fazla muhasebe yılına ait bir süre için fayda sağlar. Maddi duran varlık olarak sınıflandırılırlar ve genellikle maddi duran varlık, maddi olmayan varlıklar başlığı altında toplanırlar. Amortisman tabi varlıklar, şirketin varlığı kullanmada elde etmeyi umduğu gelirleri dikkate almamaktadır. (Edmonds, Mcnair ve Olos 2011).

Sermaye ile ilgili giderler, bir şirketin sermayesini korumak veya genişletmek ve daha fazla gelir kazanmak için yaptığı önemli sermaye yatırımlarıdır. Sermaye giderleri, tesisler veya sanayileşme araçları gibi uzun vadeli varlıkların kazanılması içindir. Varlıklar bir şirket için bir yıl süreyle gelir getirici değer sağladığı için şirketlerin, varlığın tüm maliyetini, giderin yapıldığı yılda iskonto etmesine izin verilmez; maliyetleri varlığın yararlı ömrü boyunca yıllık amortisman ile yeniden kazanmalıdırlar. Şirketler, işlerini genişletmek için temel varlık kazanma ile ilgili temel maliyetleri karşılamak adına kredi finansmanı veya adalet finansmanı kullanmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları 16 (IAS Standardı 16) paragraf 7 şunu söylemektedir:

Bir mülkiyet, tesis ve alet araçlarının maliyeti, yalnızca aşağıdaki durumlarda bir varlık olarak değerlendirilecektir:

- Aletlerle bağlantılı ekonomik koşulları işletmeye kazandıracığı umudunu taşıyor ise; ve
- Kalem bedeli güvenilir bir şekilde ölçülebilir ise.

IAS Standardı 16, paragraf 8'de şöyle devam eder:

Sermaye giderlerine dahil olan harcamalara bakılacak olursa aşağıdaki kalemlerin incelemesi fayda sağlayacaktır ;

- Sabit varlıkların kazanılması,
- Varlıkları kazanca çevirmek,
- Gayrimenkul satın alımının yasal maliyetleri, örn. emlak vergisi,
- Satın alınan makinelere ait genel giderler,
- Sahip olunan sabit bir varlığı kullanıma hazırlamak için gereken diğer maliyetler, buna dahil olan kurulum maliyeti,
- Ortaya çıkan kredi maliyeti,
- Ön harcamalar, örn. yeni bir şirket oluşturulması için yapılan harcamalar,
- Sabit kıymet kullanımdan önce yapılan her türlü uygunluk testleri;
- Binaların, planların ve inşaat inşasının denetlenmesi için mimarların ücretleri;
- Yeni inşaat başlamadan önce bir şeyi kaldırmak için gereken yıkım maliyetleri
- Yer hazırlığı maliyetleri;

Faaliyet giderleri, bir işin işletilmesi ve devam eden operasyonel maliyetlerini karşılamak için ihtiyaç duyulan daha kısa vadeli giderlerdir ve bu nedenle operasyon giderleri kadar vazgeçilmezdirler. Sermaye giderlerinin aksine, faaliyet giderleri harcamaların gerçekleştiği yıl içerisinde tamamen vergiden düşülebilir. Sermaye giderleri niteliğindeki ana varlık alımlarıyla bağlantılı olarak, faaliyet giderleri, varlığın faydalı ömrünü temelde iyileştirmesine ya da genişletmesine bakılmaksızın işletme düzeninde varlık muhafaza etmek için vazgeçilmez olan normal geri kazanma ve koruma maliyetlerini içerir. Varlıklarla ilgili faaliyet giderleri, yenileme

giderleri gibi ıslah ve düzenli bakım gerektirir. Faaliyet giderleri, çoğu sermaye giderlerinin bir defaya mahsus olmasından farklı olarak tekrar eden giderler olarak değerlendirilebilir.

Bir faaliyet gideri, gelecekte gelir elde etmesi beklenen bir varlığın elde tutulması veya gelir elde edilmesi için fonların kullanılması ve/veya bir yükümlülüğün altına girilmesidir. İşletmenin bundan yalnızca mevcut hesap döneminde fayda sağlaması beklenir. Bu giderler bir işletmenin gündelik operasyonlarını yürütmek için gereklidir. Doğaları gereği tekrar tekrar yapılırlar. Aynı zamanda İşletme Giderleri veya Operasyonel Giderler olarak da bilinirler. Bunlara bazen dönem maliyeti de denir.

Faaliyet giderleri, işi günlük bazda yürütmek için harcanan paradır. Bunlar, iş mallarının alımı ile ücret, kira, maaş vb. olarak şirket tarafından ödenen giderleri içerir. Bu giderler her mali yılda ödenir, bu nedenle uzun süre kalmazlar IAS 18 Gelir'e göre aşağıdakiler faaliyet giderleri olarak değerlendirilmelidir;

- Ticari malların satın alınması,
- Günlük operasyonda çalışmadan kaynaklanan giderler,
- Yatırım kaybı,
- İmha kaybı,
- Duran varlığın amortismanı,
- Sabit varlıkların ıslahı ve korunması,
- Sabit varlıkların kullanılmasının maliyeti, örn. yakıt.

Harcamanın doğru sınıflandırılması için bir sermaye gideri ve gelir harcamasının ne olduğunun bir rehber şeklinde tanımlanması gerekir. Sınıflamada bir yanlışlık ya da karışıklığın kesinlikle mevcut ve gelecekteki gelir yaratımı üzerinde bir etkisi olacaktır. Açık ve net bir rehber bulunmaması bazı işletmeler için keyfi veya öznel bir karar verilmesine neden olabilir. Harcamaların sınıflandırmasına ilişkin herhangi bir karar her zaman özkaynakları etkileyecektir.

## 2.2. Sermaye Gideri ve Faaliyet Giderleri Arasındaki Fark

Sermaye giderleri ve faaliyet gideri arasındaki sınır çizgisi yüzeysel bakıldığında ve yeni öğrenen sektörlerde çok net anlaşılmayabilir ve harcamanın niteliğiyle ilgili kesin sonuca varmak kalıcı bir sorundur. Sınıflandırmanın doğru yapılabilmesi için doğru ve kesin tanımlar yapılması gerekir.

Faaliyet giderleri, bir şirketin günlük faaliyetinde yapılan harcamaları veya giderleri ifade eder. Genelde olarak faaliyet giderleri, bir yıl içinde kullanılacak olan hizmet alımını ve malları kapsar. Faaliyet giderleri, şirketin gelir getirici yeteneklerini artırmaz veya geliştirmez, en iyi ihtimalle dolaşımdaki gelirin miktarının korunmasına yol açar. Doğaları gereği tüm faaliyet giderleri, kayıp giderleri, kâr giderleri, pazarlama ve satış giderleri veya yönetim giderleri olarak kaydedilir. Kazanılan kâr veya bir şirket tarafından yapılan maliyet Faaliyet giderleri üzerinde belirleyici bir işleve sahiptir.

Tablo 2.1. *Sermaye gideri ve Faaliyet giderleri Arasındaki Fark*

<b>Fark</b>	<b>Sermaye gideri</b>	<b>Faaliyet giderleri</b>
Tanım	Fiziksel varlıklara sahip olma ve/veya varolan bir varlığın verimli bir şekilde kullanılması veya bir işin rekabetçi konumunun iyileştirilmesi için fonların kullanılması veya bir yükümlülük altına girilmesidir.	Gelecekte gelir elde etmesi beklenen bir varlığın elde tutulması veya gelir elde edilmesi için fonların kullanılması ve/veya bir yükümlülüğün altına girilmesidir.
Fayda Sağlanan Periyot	Bir muhasebe yılından fazla	Bir muhasebe yılı veya daha az
Amaç	Gelecekte gelir yaratımı	İçinde bulunan muhasebe döneminde gelir yaratımı

Tablo 2.1.'nin devamı

Muamele	Faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutularak aktifleştirilir	Gerçekleştiği dönemde derhal gider olarak değerlendirilir
Niteliği	Tekrarlanmayan	Tekrarlanan
Sınıflandırmayı belirlemek için önerilen anahtar kelimeler	Geliştirmek Yükseltmek Uzattmak İyileştirmek İnşa etmek Satın almak	Islah Koruma Değişirme Benzer Nitelikle Düzeltilici Yenile

Faaliyet giderleri tekrar eden ve rutin bir nitelik taşır, ve bazı faaliyet gideri örnekleri maaşlar ve personel ücretleri, aydınlatma ve ısıtma, amortisman, mesleki ve yasal ücretler, geçim ve seyahat, idari, sigorta giderleri, pazarlama ve halkla ilişkiler giderlerinin çoğunu, sarf malzemeleri, denetim ücretleri, personel alım maliyetleri, personel eğitim giderleri ve küçük ve maddi olmayan ekipman kalemlerini içerir.

Sermaye giderleri sabit varlıklarla ilgili harcamaları temsil eder. Sermaye giderleri, kaynakların şirketin değer yaratan uzun vadeli gelir yaratımı için harcaması olabilir. Sabit varlıklara yapılan yatırım, yatırım yapan şirketinin gelir üretme değerinde bir iyileşme veya artışa neden olacaktır. Sermaye giderleri, bir yıllık finansman süresinden uzun süre alacak ekstra maliyetli araçların satın alınması veya büyük ölçüde kazanımı şeklinde de olabilir.

Tüm sermaye giderleri mali durum beyanında kaydedilir. Sermaye giderleri, harcamanın şirket tarafından kullanılan sermaye giderlerini yansıtacak şekilde maliyet ve kâr hesabına tahakkuk ettirilmesini sağlamak için her yıl itfa edilir veya amortismanına tabi tutulur.

Sermaye giderlerinin bazı örnekleri, bina ve araziler, ekipman ve tesisler, bilgisayar ekipmanı, araçlara yapılan harcamalar, ürün geliştirme maliyetleri ve yazılım geliştirme maliyetleri, finans kiralamarından oluşmaktadır.

Bir harcamanın nitelik olarak gelir ve sermaye olup olmadığına karar vermek için aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır:

1. Sabit Kıymetin Kazanılması / Rutin Harcama - Faaliyet giderleri, çalışmanın normal seyri sırasında normal bir çalışma harcaması olarak yapılırken sermaye giderleri, sabit bir varlığın kazanımı, geliştirilmesi veya genişletilmesi için yapılır.
2. Birkaç muhasebe yılı / Bir muhasebe yılı - Faaliyet giderleri bir yıllık muhasebe döneminde tüketilirken, sermaye giderleri muhtelif muhasebe yılları için fayda sağlar.
3. İyileştirme / Bakım - Faaliyet giderleri, diğer taraftan, çalışma kapasitesinin kazancını korur. Sermaye giderleri, bir iş kapasitesinin kazanımı için gelişim sağlar.
4. Tekrarlanmayan / Tekrarlayan - Faaliyet giderleri tekrar eden harcamalar iken sermaye giderleri çoğunlukla tekrar etmeyen bir harcamadır.

Mali durum beyanlarında sermaye giderleri kapsamlı gelir tablosunda faaliyet giderlerinin ortaya çıktığı zaman ortaya çıkar. Harcanan harcama miktarı gelir olarak değerlendirildiğinde kârı doğrudan azaltır. Sermaye olarak kabul edilirse kâr üzerinde doğrudan etki yoktur. Kâr, yalnızca, harcamanın bir bölümünün, ürün satın alım işlemi sırasında gelir karşılığı tahsil edildiği ve bu ücretlerin ('amortisman' adı altında) birkaç yıl içinde yayıldığı zaman etkilenir. Bir harcama kalemi gelir olarak değerlendirilirse, sonuç olarak kâr daha düşük olur. İşletmeler olabildiğince kârlı olduklarını göstermek için mümkün olan her şeye bir sermaye gideri olarak muamele

etmek istemektedirler. Bunu yapmak, sabit varlıklar gelir olarak değerlendirildiğinden daha yüksek bir değere sahip olması nedeniyle işletmenin şirket değerini daha yüksek gösterir.

**Aşağıdakiler ise faaliyet giderlerinin sermaye giderleri olarak ele alındığı koşullardır:**

*Maaşlar ve ücretler* - Maaş ve ücret olarak harcanan miktar genellikle tahsil edilir veya faaliyet giderleri olarak kaydedilir. Her durumda, yeni bir tesisin inşası, ekipmanın kurulması veya sabit kıymetlerin inşası için ödenen maaş ve ücretlerin miktarı sermaye giderleri olarak kaydedilir. Bunlar için ödenen ücretler ve maaşlar ilgili varlığın bir parçası haline gelir.

*Nakliye veya Taşıma* - Taşıma giderleri genellikle faaliyet giderleri olarak kaydedilir; ancak yeni bir tesis ve ekipman için malzeme getirirken ortaya çıkan nakliye ücretleri sermaye giderleri olarak alınır ve varlığın maliyetine eklenir.

Mobilya, bina ve malzemeler genellikle faaliyet giderleri olarak kaydedilir. Her durumda, bazı ikinci el makine, teçhizat, motorlu taşıtlar ve diğer mallar satın alındığı zaman, bu tür varlıkların kullanıma uygun hale getirilmesi için yapılan doğrudan tamirat harcamaları, sermaye giderleri olarak kaydedilecektir.

*Hukuki Giderler* - Çoğunlukla faaliyet giderleri olarak kaydedilir, ancak sabit kıymet alımlarıyla ilişkili olarak ortaya çıkan yasal giderler sabit varlıkların maliyetinin bir parçası olarak kaydedilmelidir ve bu nedenle sermaye giderleridir.

Hammaddeler ve üretim yerlerinde oluşan mamullerin envanteri çoğunlukla faaliyet gideri olarak kaydedilir ancak sabit kıymetlerin inşasında kullanılan hammadde ve mağaza envanteri sermaye giderleri olarak kabul edilmeli ve bu sabit varlıkların giderinin bir kısmı olarak alınmalıdır.

*Geliştirme harcaması* - madencilik, kauçuk, çay, plantasyon, bahçecilik ve benzeri teşebbüsler gibi bazı tarımsal işletmelerin durumlarında iyileştirme yapmak için uzun bir zamana ihtiyaç vardır. Sadece iyileşme dönemi olarak adlandırılan ve birkaç yıl



içerebilecek belirli bir sürenin dolmasından sonra kazanç elde etmeye başlarlar. Bu dönemde ortaya çıkan harcamalar, iyileştirme harcamaları olarak nitelendirilir ve sermaye giderleri olarak düşünülebilir. Her durumda, bir kere kazanç elde etmeye başladıklarında, bunu korumak için gereken harcama faaliyet gideri olacaktır.

Duran varlıklar üzerindeki varlığın kâr üretme kapasitesini arttırmak yerine varlıkları korumak için kullanılan harcamaya faaliyet giderleri kapsamına girer. Bu maliyet, gidere maruz kalma sıklığı ortaya çıktıkça gider hesabına yansıtılır. Bu maliyetten sağlanan faydalar çok kısa bir sürede oluşturulabilir. Bu şekilde, işletmenin, kullanılan giderlerin aynı muhasebe döneminde üretilen kârlar ile bağlantılı olarak eşleştirilmesi ilkesini uyguladığı ve gelir tablosunun daha kesin sonuçlara sahip olduğu söylenebilir. Bu giderler kısa sürelidir, yani bir belirli muhasebe dönemi içindir ve dolayısıyla bunun bir sonucu olarak yaratılan faydalar da belirtilen muhasebe dönemine kaydedilir. Faaliyet giderlerinin ana modelinin bir kısmı, baskı ve sarf malzemeleri maliyeti, envanter maliyeti, posta ve sigorta maliyeti, kira, elektrik ve ücretler, ve bakım giderlerini içerir.

Faaliyet giderleri düşünürken bu çalışmanın kapsamına giren başlıklar düşünüldüğünde iki ana kategoride incelemek yerinde olacaktır.

*Varlığın korunması:* Şirket faaliyetlerini desteklemek suretiyle kâr üretmede dolaylı bir rol oynadıkları için onarım maliyeti ve bakım maliyetlerini içerir.

*Gelir üretimi:* Maaş, kira ve büro malzemeleri vb. gibi günlük ticari faaliyetler için gerekli olan diğer giderleri içerir.

Bu iki tür giderin yanı sıra, aktifleştirilebilecek tüm maliyetler sermaye giderleri vb. olarak sınıflandırılacak ve şirketin faaliyet giderleri olarak değerlendirilmeyecektir.

Çoğu zaman şirketler sermaye ve faaliyet giderlerini karıştırır, ancak bir işi başarıyla yürütmek ve şirketin gereksiz sıkıntılardan kurtarılması için sermaye ve faaliyet giderleri arasında net bir ayırım yapılması önemlidir. Faaliyet gideri, gelir vergisi amacıyla yasal olarak düşülebilecek tek maliyettir. Bir başka deyişle, işletme karı gelir vergisi kesintisine her maruz kaldığında, faaliyet giderlerini sadece söz konusu

kardan düşürecek şekilde yasal olarak izin verilir ve bunun karşılığında ödenmesi gereken vergi miktarını da düşürür. Diğer durumda, gelir vergisine tabi iş gelirleri nispeten daha yüksek olurdu.

Şirketler, sermaye ve gelir maliyetinde açık bir ayırım yapılmasının ihtiyacını anlamalı ve gündelik faaliyet sırasında yapılan tüm gelir maliyetlerini, yapıldığı hesap dönemiyle aynı hesap döneminde girmeyi unutmamalıdır.

Yeni bir varlığın yapımı veya satın alınmasının belirlenmesi nispeten daha açıktır, ve en büyük engel genelde varolan bir varlığın iyileştirilmesi için yapıldığı söylenen harcamaların karakterize edilmesi ile ilgilidir.

Sermaye hedefleri için diğer taraflara verilen hibe ve kredilere yapılan harcamalar veya üçüncü taraflarca kazanılan bir varlığın iyileştirilmesi için yapılan harcamalar da sermaye olabilir.

Diğer sermaye kontrolleriyle tutarlılık ve gereklilik söz konusu olduğunda, azalma seviyeleri uygulanır ve bu seviyelerin altında giderler gelir olarak davranır. Bu azalma seviyeleri, belirli bir varlık miktarını belirtmek için belirlenen endüstri seviyeleri olabileceği gibi şirket tarafından keyfi olarak belirlenmiş bir miktar da olabilir. Bu seviye, fatura bazında değil, proje/plan seviyesinde uygulanmalıdır.

Tek başına düşünülecek olursa, bir varlık sermayelendirme eşiğinin altına düşebilir. Benzer bir niteliğe sahip birçok küçük değerli varlık, örneğin aynı projenin bölümleri, aynı anda satın alınabilir. Eğer öyleyse, harcamanın bu seviyenin altında mı yoksa üstünde mi olduğunu belirten tüm varlıkların satın alınmasının değeridir. Örneğin, 300 TL'ye mal olan yeni bir masanın normal şartlarda faaliyet gideri olması gerekir; fakat belirli bir lokasyondaki tüm masaların değiştirilmesini içeren bir program sermaye gideri olacaktır. Tasnif etme meselesi genel olarak ofis mobilyaları, bilgi teknolojisi, ve diğer araçların satın alınması için geçerlidir.

Bir sermaye varlığının satın alınması veya oluşturulması, komite içerisinde önemli diğer harcamaların üstlenilmesi ve varlığın elde edilmesi için bir bölüme ihtiyaç duyabilir. İç giderlerin, çalışanların giderleri ve maaşlarının, belirli bir duran varlığın

satın alınması ve inşasından etkilenip doğrudan artması gibi. Yalnızca varlığı iş yapabilir duruma getirmek için gereken bu maliyetler, sermaye giderleri olarak kaydedilmelidir.

Bir sermaye varlığı elde etmek veya yaratmak için yapılan bir projenin erken aşamaları sırasında maruz kalınan maliyetler, meydana geldikleri sırada projenin açıklanabilir olması, maliyetlerin tek tek ayırt edilebilmesi ve projenin mantıksal olarak sona ermesi ve nihai olarak kullanıma kazandırılacak bir varlığın tamamlanması durumunda, sermaye olarak kaydedilmelidir.

Sermaye giderleri, örneğin tesislerin satın alınması veya inşa edilmesi için ve özellikle bununla ilgili tam bir bölüm olduğu herhangi bir inşaat veya topografya ücreti içerir. Bu aynı zamanda diğer sermaye varlıkları yapılırken ki danışmanlık maliyetlerine de uygulanır.

Bir sermaye edinimi veya projesi ile ilgili olarak karar vermeye yardım için yapılan danışmanlık harcamaları, faaliyet giderleri olarak nitelendirilebilir.

Yeni bilgisayar ve yan ekipmaların satın alınması, şirketin temeli ve yazılım araçlarının alınması sermaye gideri olarak alınabilir. Yazılımla ilgili araçların lisansları yalnızca tek bir şartla uzun süreli bir lisans olabilir. İlgili yasalar gereğince, bilgisayar yazılımları yalnızca yazılımların en az bir yıl boyunca kullanılmasına izin verildiğinde aktifleştirilebilir. Yıllık lisans veya abonelik ücretlerine izin verilmemektedir ve faaliyet giderleri olarak değerlendirilmelidirler.

Yeni yazılım/donanım kazanımlarıyla bağlantılı olan koruma görevleri, sadece bu değerlerin sermaye planının içerisinde yer aldığı görülen projenin başlangıç yılı için aktifleştirilebilir. Devam eden destekle ilişkili maliyet veya başlangıç yılından sonra anlaşmaların tutulması ile ilgili maliyetler faaliyet gideri olarak ele alınmalıdır.

Birçok şirket harcamanın niteliğine, gelir veya sermaye gideri olmasına ilişkin olarak aşağıdaki çizelgeyi takip etmektedir.

### 3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Libyada'da GAAP (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri), Libya'da yerleşik olan kuruluşların muhasebe işlemlerini yapmak ve finansal tablolarını hazırlamak için kullandığı ortak muhasebe ilkeleri, standartları ve prosedür setidir. GAAP, temel olarak diğer ülkeler ile benzerlik göstermekle birlikte aşağıdakilerin bir kombinasyonu olarak görülmektedir:

1. Muhasebe bilgisinin kaydedilmesi ve raporlanması için genel kabul gören yollar;
2. Yetkili standartlar

GAAP, finansal ve muhasebe yöneticileri için işlemleri kaydetme konusunda yargıya varmaya yardımcı olması için önemli bir kılavuzdur. Uluslararası kuruluşlarca hazırlanmış ve Libya Muhasebe Standartları içerisinde alınmış olan GAAP finansal tabloların hazırlanması ve sunulma şeklini yönetmek için bir kılavuz ilkeler dizisi veya daha kesin bir şekilde zamanla gelişen bir grup hedef ve sözleşmelerden ibaret olmaktadır.

Sistematik sıralamada, bilanço kalemlerinin sınıflandırmasının yanı sıra gelir ve gider tanımayı da kapsayan muhasebe tavsiyeleri öncelikli olarak Libya'nın ana ticaret kaynağı içerisinde en üst sırada yer alan petrol ve petrokimya sektörüne yönelik olarak tartışmaya açılmış ve o şekilde değişikliklere gidilerek sınıflandırılmıştır. Finansal tablolar aracılığıyla finansal veriler raporlanırken kuruluşların özellikle denizaşırı ülkeler ile petrol ticaretini önemseyen Libya şirketlerinden GAAP kurallarını takip etmeleri beklenir.

GAAP temel muhasebe ilkeleri ve yönergeleri üzerine kurulduğundan, bu muhasebe ilkelerinin işleyişini Libya şirketlerini anlamak durumunda GAAP daha iyi anlaşılabilir. Tahakkuk ve nakit olmak üzere iki alternatif temel muhasebe vardır. GAAP, tahakkuk esaslı muhasebe gerekliliklerini karşılamak üzere geliştirilmiştir ve bu nedenle birçok durumda Nakit bazında muhasebe GAAP'ta

takip edilmez. Birincil fark, nakit esasına göre, yalnızca alınan veya ödenen gelir veya gider olarak kaydedilen gelir ve giderlere ilişkindir. Bu, kazanılan ancak henüz tahsil edilmeyen gelir kavramını ve gerçekleşen ancak ödenmeyen giderleri görmezden gelir. Bir diğer önemli fark ise sermaye varlıklarının değerlemesidir. Tahakkuk esaslı muhasebe, faydalı ömürleri boyunca sermaye varlıklarını amortismanına tabi tutarken nakit bazlı muhasebe giderleri, yapıldığı zaman sermaye alımının tamamı tutarında yansıtılmaktadır. Libya Hükümeti'nin bazı muhasebe teknikleri haricinde nakit muhasebesinin temelini kullandığını söylemek yanlış olmaz. Özel sektörün çoğunda tahakkuk esasına dayalı muhasebe sistemi dahil edildiğinden ve birçok hükümet halihazırda bu muhasebe yöntemini kullanmakta veya bu metoda geçmeye çalışmaktadır.

### **3.1. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS)'na Göre Muhasebenin Tahakkuk Esası**

İşlemlerin ve diğer olayların meydana geldiği zaman muhasebeleştirilmesi (ve yalnızca nakit veya eşdeğerinin alınması veya ödenmesi değil) muhasebenin temelidir. Dolayısıyla, işlemler ve olaylar muhasebe kayıtlarına kaydedilmekte ve ilişkili oldukları dönemlerin finansal tablolarında muhasebeleştirilmektedir. Tahakkuk muhasebesi kapsamında muhasebeleştirilen unsurlar varlık, borç, net varlık / öz sermaye, gelir ve giderlerdir.

Böylece tahakkuk esasında muhasebede;

- Gelirler genelde mali yılda, ödemenin ne zaman alındığına bakılmaksızın kazanıldığı ve ödemenin yapıldığı tarihten bağımsız olarak, verildiği mali yıla kaydedildiği bildirilir.

Muhasebenin nakit esasına göre;

- Gelirler genellikle alınan mali yılda raporlanır ve giderler, ödenen mali yılda mahsup edilir.

Libya'da yerleşik tüm kuruluşlar, yukarıda açıklanan muhasebe yöntemlerinden birini seçmelidir. Bir kuruluşun gelir ve giderlerini takip etmenin iki temel yönteminin temellerini anlamak önemlidir: Nakit yöntemi ve tahakkuk yöntemi. Özel olarak nakit metodu Libya'da sıkça kullanılan metotlardan biridir. Özetle, bu yöntemler sadece satış ve alımlar da dahil olmak üzere işlemlerin hesaba yatırıldığı veya borçlandırıldığı zamanlamada farklılık gösterir. Nakit bazında çok daha basit, ancak mali tabloların sonuçları kısa vadede çok yanıltıcı olabilir. Tahakkuk metodu, özel sektörde daha yaygın olarak kullanılan muhasebe metodudur; kamu sektörü nakit metodunu geleneksel olarak kullanmıştır; Ancak mevcut eğilimler tahakkuk esaslı muhasebeye yönelik güçlü bir hareket olduğunu göstermektedir.

Genel olarak Libya'da kabul görmüş muhasebe ilkeleri aşağıda sunulmuştur:

### **3.1.1. Çift Taraflı Kayıt**

Bir organizasyonun muazzam işlem verilerinin toplanması ve özetlenmesi için güvenilir bir muhasebe sistemi geliştirmesi zorunludur. Sistem finansal tabloların hazırlanmasına izin vermek için yeterli olmalı ve her bir işlem için geri alınabilir dokümantasyon sağlamalıdır Bireysel varlık, yükümlülük, artışlar / azalışlar (Öz Sermaye), gelir ve gider unsurları için tutulan kayıtlar hesap olarak bilinir. Başka bir deyişle, bir kuruluş, nakit, envanter için başka bir hesap vb. Bir hesabı her finansal tablo elemanı için muhafaza eder. Karşılıklı olarak mahsup edilir.

### **3.1.2. Hesaplar**

Bir muhasebe defteri, bir organizasyonun işlem ve olaylarının kronolojik bir listesini içeren sadece bir günlük defteri olarak görülebilir (kaydedilen her olay "Yevmiye Kaydı" olarak bilinir). Bununla birlikte, organizasyonun işlem ve olaylarının ayrıntılı bir anlatım tanımını içermek yerine, kayıta yer alanlar "kısa gösterim biçimi" ile listelenir. Özellikle gösterim, ilgili hesapları ve her birinin borçlandırılıp borçlandırılmadığını, alacaklandırılıp alacaklandırılmadığını gösterir. Sistem finansal tabloların hazırlanmasını desteklemek için yeterli olmalı ve her işlem için geri alınabilir dokümantasyon sağlayabilmelidir. Başka bir deyişle, bazı yevmiye kayıtları

işlemleri tam zamanında yapıyor olmalıdır. Defter, bu günlük kaydetme işlemine olan ihtiyacı karşılar.

### **3.1.3. Defteri Kebir**

Daha önce kısaca bahsedildiği üzere, yevmiye defteri, özünde, detaylı muhasebe işlemlerinin tarih sırasına göre kaydedilen sayfasından sonraki sayfayı içeren bir not defteridir. Buna karşılık, genel muhasebe özünde, bir kuruluş tarafından kullanılan her bir hesap için bir sayfa içeren başka bir defter tutmak yerinde olur. Yevmiye kayıtlarının sistemli bir şekilde sınıflandırılarak kaydedildiği defterlerdir.

### **3.1.4. Mizan**

Mizan, muhasebede kontrol aracı olarak kullanılan, hesapların belli tarihlerde tekrar incelendikten sonra, borç ve alacak toplamlarıyla bakiyelerinin bir tabloya toplu bir şekilde yazılmasıyla oluşan özet bir tablodur. Tüm işlemler kaydedildikten sonra, belirli tarihlerde kontrol amaçlı olarak hazırlamak iyi bir uygulamadır. Banka hesaplarının ilgili borç veya bakiyeleri ile birlikte listelenmesidir. Resmi bir finansal tablo değil, eşit kredilerin borçlarını belirlemek için kendi içinde kontrol mekanizması sağlayan bir uygulamadır.

### **3.1.5. Finansal Tablolar**

Bilanço ve Gelir tablosu ana mali tablolar olmak üzere, Libya Hükümeti, mali bilgiler için değişen gereklilikleri karşılayan bir dizi farklı ifadeye tablolar üretebilmektedir; ancak nakit bazlı raporlamada iki ana finansal tablo bulunmaktadır. Bunlar şunlardır: (1) Nakit Çek ve Ödeme Beyannamesi; (2) Bütçenin Fiili ile Karşılaştırılması Beyanı. Hükümet, iki zorunlu beyana ek olarak, finansal tablo dipnotlarında, (1) Orijinalden Nihai Bütçe miktarına ilişkin Değişiklik Tablosu ve finansal tablolara notları da sunulmasını isteyebilmektedir.

### 3.1.6. Hesap Planı

Plan beş kategoriye ayrılmıştır: varlık, borç, net varlık veya fon bakiyesi, gelir ve gider. (Unutulmamalıdır ki Libya Hükümeti nakit esasına göre çalışır ve bu nedenle yükümlülükler sınırlı bir çıkar unsurudur, çünkü maliyet ödendiğinde değil oluştuğunda kaydedilir). Her hesap, muhasebe sistemi içinde kullanılmak üzere tanımlayıcı bir numara tahsis edilmiştir. Numaralandırma ve bilgilerin sunulma sırası dışında bazı sözleşmelerin dışında hesap çizelgesi kuruluşun özel ihtiyaçlarına göre uyarlanabilmektedir. Hesap planına neyin dahil edileceğine karar vermek için aşağıdaki soruların her biri dikkate alınmak durumundadır:

- Hangi raporlar hazırlanmalı?
- Hangi finansal kararlar, değerlendirmeler ve değerlendirmeleri düzenli olarak yapılması gerekmekte?
- Hangi ayrıntı seviyesine ihtiyaç var?
- Mali bilgileri izleme kapasitesi nedir?

### 3.1.7. Nakit Akış Defteri

Küçük bir nakit fonunun amacı küçük alımları veya geri ödemeleri nakit olarak sağlamaktır. Damga, büro malzemeleri, otopark vb. öğeler için kullanılır. Üst düzey yönetim, nakit olarak ne kadar para bulundurulması gerektiği konusunda bir politika geliştirmeli ve az miktarda nakit ile ödenebilecek maksimum bir harcamayı yapabilecek durumda olmalıdır. Fon, az miktarda nakit harcamalarını yaklaşık bir ay boyunca karşılayacak kadar büyük olmalıdır. Çok küçükse, fonların her zaman doldurulması gerekebilecektir. Denetçiler, sadece saklamacı olarak adlandırılan bir kişinin bu nakit hesaplara erişebilmesini ve bu küçük nakit faaliyetlerinden sorumlu kişinin bulunmasını önerir. Nakit fonları ödemek için, kuruluşun her işlem için küçük nakit kuponlar alması veya bunu değerlemesi gerekecektir. Bazı durumlarda bu işlem ilgili yönetmen tarafından yapılabilecektir; diğerlerinde, nakit ayrıca, yönetim kurulu tarafından belirlenen kurallar çerçevesinde, daire başkanları veya küçük miktarlarda nakit saklama sorumlusu tarafından da onaylanabilir.



### **3.1.8. Banka Mutabakatları**

Bir banka mutabakatı, nakit defterinin banka hesap özetleri ile karşılaştırıldığında ne kadar doğru olduğunun testidir. Buna, tüm çek / ödeme emirlerinin nakit defterine doğru bir şekilde girildiğini ve tüm banka ücretleri, faiz ve otomatik borçların kaydedildiğini kontrol etmeyi de içerecektir. Çek defterine göre banka bakiyesinin, aynı gün içinde banka dekontundaki bakiyeyi içerecek şekilde kabulü pek mümkün değildir. Banka tarafından sunulması ve silinmesi birkaç gün süren çek ile ödemelerin yapılması ve mevduatın silinmemesi nedeniyle banka mutabakatı, farkın nasıl açıklanabileceğini gösterir. Mutabakatların mümkün olan en kısa sürede düzeltilmesini sağlamak için mutabakat en az ayda bir yapılmalıdır. Ana sermaye hesapları için özellikle günlük mutabakatlar gibi gelir hesapları en iyi uygulamayı öne çıkarmaktadır.

### **3.1.9. Devlet Varlıkları**

Libya Hükümeti’de varlıkları nakit olarak muhasebeleştirdiği için, tüm varlıkların satın alınması, varlığın ekonomik veya faydalı ömrü ne olursa olsun, satın alım tarihinde giderildiği daha önceki kısımlarda incelenmişti. Bu nedenle, diğer maliyet ve giderler de aynı şekilde muamele görürler. Bununla birlikte, varlık kayıtlarını muhafaza etmek ve varlıkları izlemek ve güvenli bir şekilde muhafaza etmek ve sürdürmek için ilave gereklilikler vardır. Libya Hükümeti kayıtların korunması konusunda da ileride rahat geribildirim yapılabilmesi için eğitim-danışmanlık hizmetleri ile süreçleri destekler.

Bir varlık satın alındığında, Bütçe Kuruluşu (Bakanlık), aşağıdakileri içerecek bir Varlık Kaydı'nın muhafaza edilmesi ile görevlendirilir:

- Varlık adı;
- Bütçe Kuruluşunun Adı (Bakanlık);
- Bakanlık bünyesindeki Sorumlu Kişi;
- Fiziksel tanım;
- Seri numarası;

- Fatura tarihi;
- Yer;
- Kategori;
- Finansman kaynağı;
- Orijinal veya tahmini değer;
- İmha tarihi.
- Gider makbuz referans numarası (Ödeme Talebi Kuponu #).

“Bütçe Örgütü” varlık kayıtlarına ilgili kayıtları girer. Varlıkların kaydı, ilgili kalemlerin takibatının daha net bir şekilde yapılabilmesi ve değişikliklerin izlenebilmesi için kullanılan “Bütçe Organizasyonu”nun sahip olduğu bir veri tabanıdır. Bu, varlığın finansal muhasebe sisteminde finansal kaydı olan muhasebe kaydı ile karıştırılmamalıdır.



#### 4. MALİ TABLOLAR

Mali tablolar muhasebe fonksiyonunun nihai sonucu olarak kabul edilir. Dolayısıyla, mali dönem (yıl) boyunca yapılan işlemlerin tanımlanması ve ölçümünden sonra bu dönemde yapılan işlemlere ait bir özet muhasebe bilgilerini kullanacak kişilere yapılır ve bu bilgiler finansal raporlarla sunulur (Younis Hassan Sharif, 1995: 131). En önemli mali tablo, bütçeyle (finansal durum beyanı), projedeki gelirin ve maddi durumdaki değişikliğin beyanı ve sermaye beyanı ya da katılımcı şirketler söz konusu olduğunda ayrılan gelir tablosudur. Bu tablolar yılda en az bir kez yapılır. Bununla birlikte, bu tablolar genellikle projenin gerekliliğine ve niteliğine bağlı olarak her üç ayda bir veya her ay yapılır.

Yıllık finansal raporun bu bölümü, tablolarda yer almaları zor olan veya tabloda gösterilemeyen ve tam gösterimi elde etmek için tablolarda bulunan öğelerin sayısını açıklayan ve genişletilmiş çok sayıda dipnot ve not içermektedir. Buna ek olarak, projede kullanılan muhasebe politikaları ve bu kavramların gelir ve finansal proje merkezinin belirlenmesine etkileri ve projenin mali durumundaki değişiklikler açısından uygulanması için de bir özet olmalıdır. Ayrıca, finansal tablolar, hareketin özetinin gelir pozisyonu tablosu ve kurumdaki mali durumun mali durum beyanı tablosunda uygulanmak sureti ile ekonomik birim olarak hareketin etkileşimin sonuçlarını göstermek için muhasebe sistemlerinin bir yolu olarak da düşünülür. Kurum içindeki taraflara analitik tablolar ile, kurum dışındaki taraflara ise kurumun durumuyla ilgili tüm taraflara bu durumu göstermek üzere teslim edilecektir.

Genel olarak, mali tablolar aşağıdakileri içermelidir (Younis Hassan Sharif, 1995: 133):

1. Kurum adı.
2. Tablonun adı
3. Tablo tarihi ve kapsanan süre.
4. Varolan toplama ve çıkarma işlemleri durumunda bir sütun eklenecektir.
5. Her bir varlık ve yükümlülük için her bir toplamdan sonra iki satır faaliyet gösterilir.

Aşağıdakiler dahil olmak üzere finansal listelerin iki türü arasında ayırım yapılabilir:

a) İç mali tablolar:

Planlama, izleme ve karar alma işlevlerini yerine getirmek için kurum içindeki karar vericilere (yönetim) rasyonalizasyon yapma ve görev yapabilme becerisi sağlayan mali tabloları içerirler.

b) Dış mali tablolar:

Bunlar, mevcut ve öngörülen sahipler gibi kurum dışındaki kullanıcılara ve dış karar vericilere verilen tablolardır. Bu listelerin güvenilir olması ve dış karar vericiler tarafından kabul görmesini sağlamak için kabul edilmiş muhasebe kavramlarına uyulmaya hazır olunmalı ve aşağıdaki listelerin her biri hazırlanmalıdır:

- a) Gelir tablosu
- b) Mali durum tablosu (bilanço).
- c) Nakit akışı tablosu
- d) Dağıılmamış karlar tablosu

Modern bilimsel yönetimin en göze çarpan kısmı, performans verimliliğini farklı yönetim alanlarının tümünde mümkün olan en üst düzeye çıkarmayı garanti eden sağlam temeller üzerinde planlama, izleme ve karar vermedir. Bu, yeterince verinin elde edilmesine, karar verme göstergelerinin bulunmasına ve geleceği öngörmeye ihtiyaç duyduğundan, performansı analiz etmek ve değerlendirmek, ve güç ve zayıflık faktörlerini teşhis etmek noktasında büyük ilgi vardır. Bu nedenle, kurumlardaki muhasebe faaliyetlerinin önemi, tüm faaliyet alanlarına hitap eden farklı araçlardaki çalışmaların ekonomik birimlerini irdelemek, analiz etmek ve değerlendirmektir. Yani, finansal tablolar sadece başarı ve başarısızlıktan elde edilenlerin toplandığı, önceki işin sonuçlarını netleştiren tarihsel veriler olarak değil, başarı nedenlerini analiz etmek, başarısızlıkları ve geleceği öngörmek, ve performansı değerlendirmek üzere göstergelerin oluşturulması için kullanılacak verilerin kaynağı olarak düşünülmelidir.

Bu sebeple, finansal tablo, kurum içinde belli bir dönemde meydana gelen ekonomik olayların sonuçlarını hem içeride hem de dışarıdaki taraflara gösteren tablo tanımlanır ve mali muhasebe sistemi, kurumların faaliyetleri ve malları ile ilgili ekonomik birimler hakkında açıklanan tablolar şeklinde veriler sağlar. Sonuç olarak, muhasebe süreci, bağlı olması gereken olayları, işlemleri ve sistemleri belirleyerek hedeflerine ulaşmak üzere ölçme ve iletim için kullanılan prosedürlere ve muhasebe sistemlerine tabi tutulabilen ekonomik bir olaydır. Bütün bu hususlar, başvuru sahiplerinin ihtiyaçlarını karşılayan veri ve bilgileri içeren mali tablolar biçiminde çıktılarına yol açmaktadır (John Adam ve ark., 2000: 427).

#### **4.1. Mali Tabloların Hazırlanması**

Mali muhasebe, dış tarafların ve yönetimlerin karar vermede ihtiyaç duydukları yüksek miktarda veriyi sağlar ve bunlar mali tablolar vasıtasıyla sağlanır, ve genellikle bu veriler, ekonomik olayların sonuçları ve finansal durum ve borç durumuyla ilgili veriler şeklinde, ve gerek vergi gerekse farklı şekillerde olmak üzere devletle olan borç, taahhüt ve yükümlülükler, mülkiyet hakları verileri veya diğer şekillerde olur.

#### **4.2. Mali Tabloların Hazırlanmasına İlişkin Kavramlar**

Türev ve gerekçelendirme bakımından muhasebe kavramları aşağıdakilere dayanmaktadır (Hassan Ahmed Gulab, 1993):

1. **Tümdengelimci yaklaşım:** Analiz, mantıksal ya da teorik sonuçlara, veya olması gerekenlere göre kavramların ve temellerin bir sonuca varmasını, ve daha sonra bu kavramların pratik egzersizin değerlendirilmesinde ve yönlendirilmesinde kullanılmasını içerir.
2. **Tümevarımcı yaklaşım:** Uygulama ve pratik deneyimlerden elde edilen kavramların türetilmesini içerir. Böylece, kavramlar, bu yaklaşımı yönlendiren eleştirilerden birini temsil eden ve halihazırda yaşananları yansıtır; çünkü var olan gerçekte yaşananı temsil etmez ve gerçekleşmesi gerekeni de temsil etmez. Ayrıca, görüş farklılıkları ve tutarsızlıklar nedeniyle pratik uygulamalar değişebilir.

### 4.3. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Mali durum tablosuna genelde bütçe denir ve belirli bir tarihteki projede neler olduğuna (yükümlülükler ve sermaye) projenin mülkiyetine (varlıklara) ilişkin bir bütüncül açıklama içerir, ve bu tablo sadece aşağıdaki temel muhasebe denklemini ifade etmektedir:

$$\text{Varlıklar} = \text{yükümlülükler} + \text{sermaye}$$

Mali durum tablosu için birden fazla şablon vardır ve bu tablo yüksek uzmanlık derecesine ilişkin teknik bilgiyi içerir ve farklı kullanıcı toplulukları için hazırlanmıştır. Hazırlanış amacını gerçekleştirebilmesi için iyi hazırlanmış olmalı ve hatalı yorumlanma olasılığını azaltmalıdır. Yukarıda belirttiğimiz gibi, mali durum tablosunun farklı biçimleri vardır ancak bunlar iki ortak biçim almaktadır.

#### 1. Hesap (T) biçimi, bütçe denir:

Bu biçim, sağ taraftaki varlıkları ve sol tarafta ise proje sahiplerinin yükümlülüklerini ve haklarını gösterir.

<b>Yükümlülükler</b>	xxx	<b>Varlıklar</b>	xxx
<b>Sermaye</b>	xxx		
	_____		_____
	xxxx		xxxx
	=====		=====

Şekil 4.1. Çift Taraflı Kayıt

Rapor şekli, mali durum listesi de denir:

Aynı bilgileri verir, fakat dik bir şekilde hazırlanır; varlıklar önce yerleştirilir, ve varlıkları proje sahiplerinin yükümlülükleri ve sermaye takip eder.

---

<b>Varlıklar</b>	xxx
<b>Varlıkların Toplamı</b>	xxx
	=====
<b>Yükümlülükler</b>	
<b>Sermave</b>	xxx
	=====
<b>Sermaye ve yükümlülüklerin toplamı</b>	xxx
	=====

---

Şekil 4.2. Özet Bilanço

### Sınıflandırma içerikleri

Mali listeler, yanıltıcı olmamaları için gerekli tüm bilgileri içermelidir ve aynı zamanda bu bilgiler yanlış izlenim bırakmamak için net bir şekilde gösterilmelidir. Bütçe kalemlerinin sınıflandırılması projeden projeye farklılık gösterir, ancak en azından ana gruplarla ilgili genel bir fikir birliği vardır. Aşağıda en çok kullanılan sınıflandırmalar hakkında açıklamalar bulunmaktadır:

#### 1. Varlıklar

Hepsi projeye ait olup bütçede aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır:

- Dönen varlıklar:

Projede nakit olarak veya bir yıl içerisinde nakde dönüştürülecek veya projenin ticari döngüsü aracılığıyla nakde dönüşecek varlıklardır. Bu grup aşağıdaki varlıkları içerir (Younis Hassan Sharif, 1995: 137):

Nakit- borçlu senetleri - alacaklar - Stoklar - kısa vadeli yatırımlar - Peşin ödenen giderler.

- Uzun vadeli yatırımlar:

Bu madde, hisse senedi ve tahvil gibi, kuruluşun ana amaçlarının uzun bir süre muhafaza etmek olduğu diğer kuruluşlardaki yatırımlarını içermektedir.

- Duran varlıklar

Kurumun sahip olduğu ve yıllar boyunca faaliyetlerinde kullandıkları varlıklardır; genellikle kuruluş bu tür varlıkları operasyonlarında kullanmak üzere satın alır ve tekrar satılmaları düşünülmez. Bu grubun kalemleri, kalış sürelerine göre aşağıda belirtilen şekilde sınıflandırılır:

Arazi-bina-makina-araba-mobilya

Maddi olmayan duran varlıklar

Bunlar, marka değeri, patent hakkı, ticari markalar vb. gibi fiziksel bir varlığı olmayan varlıklardır.

## 2. Yükümlülükler

Yükümlülükler, dış kaynaklar tarafından kurumdaki istenen her şeyi temsil eder ve bu yükümlülükler aşağıdakilere sınıflanır:

### a) Kısa vadeli borçlar

Bu grup, bütçeyi hazırlama tarihinden itibaren önümüzdeki 12 aylık dönemde ödenmesi gereken taahhütleri temsil eder ve bu grup aşağıdakileri içerir:

Alacaklılar- borç senetleri- aidatlar

### b) Uzun vadeli borçlar

Bu taahhütlerin, bütçenin hazırlandığı tarihten itibaren bir yıldan uzun süreli borçlanma vadeleri vardır; örneğin tahvil ve uzun vadeli krediler.

## 3. Proje sahiplerinin hakları (sermaye)

Bu grup, taahhütler üzerindeki varlıklarda artışı temsil eder ve proje sahiplerinin ekonomik birim cinsinden hakkıdır ve bu değer, proje sahibinin katkısı olarak ifade edilebilir. Örneğin, sermaye giderleri ve ayrılmış gelir.

Libya'da mali durum listesinin hazırlanmasında hakim olan muhasebe kavramları özetlenecek olursa

### *Parasal ölçü kavramı*

Bu, finansal muhasebe kayıtlarının parasal olarak ifade edilebilecek bilgileri içerdiği anlamına gelir



#### *Muhasebe birimi kavramı*

Muhasebe organizasyon birimi, muhasebe raporlarının hazırlandığı bölüm anlamına gelir ve muhasebe birimi sahip olduğu insanlar hakkında bağımsız sayım yapar.

#### *Devamlılık kavramı*

Kurumun faaliyetlerine ve işini sürdürmeye devam ettiği, ve etkinliğini sürdürmesi anlamına gelecek şekilde herhangi bir tarih belirlemediği anlamına gelir.

#### *Maliyet kavramı*

Bu kavram, varlıkların muhasebe kayıtlarında ödendikleri bedel üzerinden kayıt edilmesidir. Böylece, kayıtlardaki varlık değerleri, satış değerinde değil, maliyet üzerinden görünür.

#### *Çift etki kavramı*

Bu kavram, finansal olayların her birinin muhasebe kayıtlarında çifte bir etkiye sahip olduğu anlamına gelir; örneğin, nakit ile duran bir varlık alınması varlıkları artırırken aynı zamanda ödeme miktarını artırmak suretiyle yükümlülükleri de artırır.

### **4.4. Gelir Tablosu**

Proje faaliyetlerinin sonucunu gelir ve giderler olarak ve belli bir dönemdeki net geliri açıklayan finansal bir tablodur. Faaliyet giderleri aşarsa, net gelir (kar):

Gelir-giderler = net gelir

Eğer giderler gelirleri aşarsa net gelir negatif olacaktır.

Bu sayede proje işlerinin sonuçlarını verir.

Gelir Tablosunun Hazırlanma Koşullarına bakılacak olursa;

Teknik olarak doğru olması için bu tabloyu hazırlarken dikkate alınması gereken temel koşullar vardır (John Adam, 2000: 431):

1. Karşılaştırma amacıyla kullanılmak üzere kurumun ismini ve tablonun oluşturulduğu mali dönemi belirleyin.
2. Kurum tarafından gerçekleştirilen temel işlem tiplerini, gelir değerini ve bu gelirleri elde etme maliyetini açıklamalıdır.
3. Olağan operasyonlardan elde edilen sonuçlar ile olağandışı operasyonlar arasında ayırım yapılmalıdır.
4. Devlete verilen vergi bölümünü tahsis etmeden önce gelirlerin boyutunu belirleyip kar hedefine ulaşmada doğrudan rolünü belirtir ve vergi ile ilişkili kısmı hariç tutar.
5. Tablo, kurum içindeki idari seviyelerde kolayca anlaşılacak şekilde hazırlanmalıdır.

Gelir tablosu, aşağıdaki bilgileri göstermek için hazırlanmıştır:

1. Sıradan proje faaliyetlerinden kaynaklanan gelir ve gider kalemleri için detay.
2. Olağandışı proje faaliyetlerinden kaynaklanan kayıp ve gelir kalemleri

Aşağıdaki Şekil (Şekil 4.3) Gelir tablosu modelini açıklamaktadır:

Gelirler			
Toplam satışlar		XX	
(-) Satışların Hasılatı ve Ödenmesi		(XX)	
Net satışlar			XXX
Satılan ürünün maliyeti			
İlk periyodun ürünü		XX	
Toplam satın alma	XX		
(-) gelir ve ödenek alımı	(XX)		
	XXX		
Satın alma taşıma giderleri			
	XX		
Ürünün satışa hazır olma maliyeti		XX	
(-) son dönemin ürünü		(XX)	
Satılan ürünün maliyeti			(XXX)
Toplam gelir			XXX
İşletim giderleri			
1- Satış ve dağıtım giderleri		XX	
2- Genel yönetim giderleri		XX	
Faaliyet giderlerinin toplamı			XXX
Sıra dışı faaliyetlerden elde edilen gelir		XX	
Sıra dışı faaliyet giderleri		(XX)	
Olağandışı faaliyetlerden elde edilen gelirin toplanması			XXX
Vergi öncesi kar			XXX
Vergiler			(XXX)
Net kar			XXX

Şekil 4.3. Gelir Tablosu

## 5. SERMAYE VE FAALİYET KAVRAMLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Libya ekonomisi toplumsal yapısı itibariyle sosyalist yönelimli bir ekonomi olarak tanımlansa da, son zamanlarda devlet tarafından bireylerin ulusal ekonomiye katılmasına ve devlete ait (kamuya açık) ticari organizasyonların özelleştirilmesine olanak tanıyan çeşitli girişimler Libya ekonomisini bir piyasa ekonomisine doğru sürüklemektedir. 1992'de hükümet, ulus içindeki özel sektör faaliyetlerini geliştirmek ve düzenlemek için 1992 / 9 numaralı kanunu kabul etti. Yasada, ailelerin ve bireysel girişimcilerin sahip olduğu ve yönettiği özel işletme faaliyetlerinin kurulmasına izin verilmekteydi. Sözleşme, halka açık şirketlerin özel yatırımcılara satılmasına da olanak tanıdı ve bu da bazı özel şirketlerin ortaya çıkmasına neden oldu. Ek olarak, Libya pazarındaki yabancı yatırımları teşvik etmek için bir hareket vardı, Bu önlemlerin genel amacı, kamu harcamalarının azaltılması ve hükümetin sübvansiyonlarının tedricen geri çekilmesi ve farklı sektörlerde özel sektör girişimlerini teşvik etmek idi. Ekonomik geçiş döneminde, şirketlerin sermaye yapısının, devletten finansman sıkıntısı nedeniyle etkileneceğini savunan çalışmalar ve görüşler ağırlıkta idi. Bu bağlamda, 2000 sonrası yapılmış araştırmalar, Libyalı kamu şirketlerinin çoğunda nakit akışının azlığının, bu şirketlerin giderlerini karşılamak için ticari bankalardan borçlanmalarına neden olduğunu ve sonuç olarak birçok şirketin yüksek borç seviyelerine maruz kaldığını iddia etmektedir. İkincil piyasanın olmaması, Libya şirketlerinin yatırım için gerekli sermayeyi artırmak için büyük bir engel oluşturabilir. Firmalar, bankalar gibi dış kaynaklardan ve borsa ve / veya iç kaynaklardaki (dağıtılmamış karlar) yeni konulardan fon alabilseler dahi, ikincil piyasanın olmaması yatırımcıları caydırabilir.

Buferna vd göre (2005) sermaye kavramı ile yapılmış çalışmalar ait bulgular, Libya'daki finansman davranışlarının daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunmaktadır. Libya şirketlerinin sermaye yapısını en iyi açıklayan sermaye yapısı teorilerini test etmek için uzun vadeli ve kısa vadeli borçlar arasındaki ilişkileri ve karlılığı, büyümeyi ve somut veriler olup olmaması, boyutu temsil eden dört açıklayıcı değişkenleri karşılaştıran varsayımlar geliştirildi. Sonuçlar, statik trade-off teorisinin

hem de temsil maliyet teorisinin ilgili teoriler olduğuna, bilgi asimetri teorisini destekleyecek çok az kanıt olduğuna işaret etmektedir. Hisse senetlerini boşaltamayan pay sahipleri, yönetim üzerinde en iyi menfaate sahip olmak için baskı yapabilecekleri için, ikincil piyasanın olmaması ajans maliyetlerini etkileyebilir. Borç sahipleri ve hissedarlar arasındaki çatışma nedeniyle ortaya çıkan öz kaynak maliyetlerinin özel şirketler için daha fazla bir sorun olacağı ve aslında temsil maliyet teorisini destekleyen ilişkilerin özel şirketler için daha güçlü olduğu muhtemeldir.

Dolayısıyla, Libya şirketleri, yatırım fırsatlarını bankalardan ve dahili olarak kendi birikmiş kazançlarından harcamaya eğilimli olacaklardır. Ticari bankaların çeşitli sektörlere sağladığı toplam kredi miktarı, 1990 yılında 2111.5 milyon LD'dan 2011'de 2224.7 milyon LD'na hafif bir artış gösterdi. Sonuç olarak, Libya şirketleri, masraflarını karşılamak için ticari bankalardan büyük miktarda borç almak durumunda kalmadılar. Bu, hükümet tarafından kamu harcamalarını ve devlet sübvansiyonlarını azaltmayı amaçlayan farklı ekonomik faaliyetlere kredi sağlamak için kabul edilen politikaya atfedilebilir. Bu nedenle, Libya şirketlerinin sermaye yapısının incelenmesine ileri düzeyde ihtiyaç vardır.

Libya'da muhasebe ve denetim meslek ilişkilerini organize etmek ve geliştirmek için özellikle muhasebeci ve denetçilerin verimlilik ile ilgili standartlarının geliştirilmesine ihtiyaç vardır. Muhasebe ve denetim şartlarının ayarlanması ile ilgili izleme yapılması ve geridönüşlerin alınabilmesi için yerel kaynaklarla finanse edilen kapsamlı bir veritabanı kurulması yerinde bir karar olacaktır. Toplumun ihtiyacı olan muhasebe eğitimi ile ilgili planlamanın yapılarak ihtiyaçlara hızla cevap verilmesi yerel anlamda uluslararası işbirliğini hızlandırmak için gerekli alt yapının yerine getirilmesi önem arz etmektedir. Yapılanlar kurumlar arası bilgi alışverişini kolaylaştıracak, ötesinde kanuni hakların korunması yönünde işbirliği faaliyetlerinin gerçekleşmesine olanak tanıyacaktır.

## 6. SONUÇ

Şirket kuruluşu veya oluşum giderleri - bu giderler sıklıkla idari giderler arasında bulunur ve ilgili tutarlar önemli olmayabilir. Bir faaliyet gideri gibi görünmektedir, fakat şirkete birden fazla hesap dönemi için fayda sağladığı için sermaye giderleri olarak sınıflandırılmıştır.

Varlıkların Kurulum Maliyeti - Varlıkların kullanıma hazır hale getirilmesi için yapılan harcamalar, navlun, sigorta, tesisatla ilgili işçilerin maaşları gibi gelir ve gider beyanında bulunan olağan giderlerdir; faaliyet giderleri gibi görünmektedir; ancak bu maliyetler satın alma maliyetine eklenerek sermaye giderleri olarak sınıflandırılmıştır

Bazı şirketler, bir harcamanın sermaye gideri olarak sınıflandırılabilmesi için varlık satın alımlarında bir kıyaslama veya Minimum bir seviye belirlemektedir. Karşılaştırma ölçütünün altında bir değere satın alınan tüm varlıklar, varlık muhasebe döneminden daha fazla fayda sağlıyor olsa da, faaliyet giderleri olarak sınıflandırılır. Örneğin, kıyaslama değeri ürün başına 100 \$ ise, bir şirket 60 \$ tutar karşılığında bir elektrikli vantilatör satın alıyor ve ürün birden fazla muhasebe periyodu için şirkete fayda sağlayacak olsa da, bu satın alma faaliyet giderleri olarak muamele görüyor. Bu Minimum programı dikkatli bir şekilde uygulanmalıdır ve ögenin birim maliyeti başına alınmamalıdır. Ofis kullanımı için satın alınan 2 elektrikli vantilatörü faaliyet giderleri olarak sınıflandırmak doğru olur. Fakat bütün bir ofis veya şube ağına tedarik edilmek için toplu bir satın alma gerçekleştirildiyse, Minimum programı uygulanmamalıdır; çünkü tutar işletme geliri üzerinde önemli bir yer tutabilir, bunun yerine bir sermaye gideri olarak sınıflandırılmalıdır.

Varlıkların Onarım ve Bakım Maliyeti - İzlenen genel kural, onarım ve bakım maliyetlerinin daha yüksek üretim veya gelir veya daha düşük işletme giderleri ile sonuçlanıp sonuçlanmayacağına bakmak olup buna ilişkin maliyetin kapsamı sermaye giderleri kapsamında sınıflandırılacaktır. Makinenin üretim kapasitesini iyileştirmediği sürece, bir makinenin önemli bir bölümünün tamir edilmesi veya değiştirilmesi gerekiyorsa, maliyet ne olursa olsun bu bir gelir gideri olarak kabul

edilir. Bu hesap başlığı altında, harcamalar için uygun bir sınıflandırma yapmak genellikle zordur. Örneğin, bin kişilik bir oturma alanına sahip küçük bir spor salonunda yenileme yapılmaktadır. Oturma kapasitesini arttırmak için bir galeri oluşturuluyor ise bu, ilave bir koltuk eklemek daha sonra geliri artıracığından, sermaye giderleri olarak kabul edilir. Başka bir senaryoda, engelli kişiler için daha fazla çıkış ve rampa sağlamak için bina gereksinimi nedeniyle yenileme yapılmıştır. Harcanacak miktar önemli olacaktır, peki maliyet bir sermaye gideri mi yoksa bir faaliyet gideri mi olacaktır? Tanımlara bakarsak gelir/üretim artışı olmaması ve işletme maliyetlerini düşürmemesi nedeniyle bu bir faaliyet gideridir. Eğer miktar faaliyet gideri olarak ele alınırsa bu, işletme için daha düşük bir kazanç anlamına gelir.

Varlıkların amortismanı her zaman, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde tahmini değerlerin keyfi olarak kullanılmasını içerir. Maddi duran varlıkların tahmini faydalı ömürleri, varlığın gerçek ömrünü tam olarak yansıtmayabilir. Tahmini ömür, gerçek ömründen daha kısa olursa, sonuçta bir faaliyet gideri olan aktifleştirilmiş maliyet daha yüksek olacaktır ve tahmini ömür varlığın gerçek ömründen daha uzun olduğunda ise bunun tersi gerçekleşir. Bazı şirketler, varlığın gerçek ömrüne olabildiğince yakın tahminler üretmek için varlığın gerçek yaşam döngüsü üzerine periyodik olarak incelemeler yaparlar.

Gecikmiş faaliyet giderleri, bir hesap döneminde oluşan bir gelir giderinin, muhasebenin sonraki yıllarına kadar ya tamamen ya da kısmen uygulanabilir olmasıdır. Finansın doğası olarak öngörülebilen, tanımlanamayan bir brüt uzunluktaki muhasebe aralığına dağıtılmış olan bu tekrar edilmeyen giderleri içerir. Bunlar, faizleri birkaç yıla kadar genişletilebilen giderlerdir.

Sermaye giderleri ve faaliyet giderleri arasındaki ayrımın amacı, finansal tablolara adil ve gerçek bir bakış sağlamaktır.

Bir şirket, maliyetleri sermaye gideri veya faaliyet giderleri olarak sınıflandırma konusundaki yönergelere sahip olmalıdır. Bu, maliyetlerin nasıl sınıflandırılacağına

ilişkin keyfi kararları azaltacak veya yok edecektir. İdeal olarak, aynı amaçla bir muhasebe standardı da çıkartılmalıdır.

Bir harcamanın doğası gereği sermaye gideri mi yoksa faaliyet gideri mi olup olmadığına karar vermek için aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır.

1. Sabit varlıkların edinimi / Rutin harcama: Duran bir varlığın edinimi, artırılması veya iyileştirilmesi için yapılan harcamalar sermaye giderleri iken, faaliyet giderleri normal bir iş akışında işletme harcamaları olarak gerçekleşir.
2. Birkaç muhasebe yılı / Bir muhasebe yılı: Sermaye giderleri uzun yıllar boyunca faydalar sağlarken, faaliyet giderleri bir yıl içinde harcanır.
3. İyileştirme / Bakım - sermaye giderleri, işletme kapasitesinde iyileştirmeler yapar. Diğer taraftan faaliyet gideri, bir işletmenin kapasitesini sağlayan karı muhafaza eder.
4. Tekrarlanmayan / Tekrarlanan: Genel olarak sermaye giderleri tekrarlanmayan bir harcama iken, faaliyet giderleri tekrar eden harcamalardır.

Finansal tabloların önemli hedeflerini daima akılda tutmak zorundayız ve bu hedefler şunlardır:

- Ekonomik kararlar için bilgi sağlanması gereklidir. Mali tabloların kullanıcıları, işletmenin kâr üretebilme gücünün, nakit ve nakit dengeleri ve üretim zamanlamasının değerlendirilmesine ihtiyaç duyar.
- Mali durum hakkında bilgi sağlanması gereklidir. Bu bilgiler işletme tarafından sarf edilen ekonomik kaynaklar, mali çerçeve, likidite ve ödeme gücünü içerir.
- Özellikle kârlılığı ile ilgilenen bir teşebbüsün işleyişiyle ilgili veri sağlanması gereklidir.
- Raporlama zamanı ile birlikte yatırım, finansman ve üretme faaliyetlerinin değerlendirilmesi hususunda daha iyi sonuçlar doğuracak şekilde maliye durumunun değiştirilmesi hakkında bilgi verilmesi gereklidir.



## KAYNAKLAR

- Abu-Azza, W. (2012). *Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya: A qualitative study using institutional and marxist theories* (Doctoral dissertation, University of Southern Queensland).
- Abufayed, A. A., & El-Ghuel, M. K. A. (2001). Desalination process applications in Libya. *Desalination*, 138(1-3), 47-53.
- Agami, A. M., & Alkafaji, Y. A. (1987). Accounting education in selected middle eastern countries. *International Journal of Accounting Education and Research*, 23(1), 145-167.
- Agnaia, A. A. (1997). Management training and development within its environment: the case of Libyan industrial companies. *Journal of European Industrial Training*, 21(3), 117-123.
- Ahmad, N. S. M. (2004). *Corporate environmental disclosure in Libya: Evidence and environmental determinism theory* (Doctoral dissertation, Edinburgh Napier University).
- Ahmad, N. S. M., & Leftesi, A. (2014). An exploratory study of the level of sophistication of management accounting practices in Libyan manufacturing companies. *International Journal of Business and Management*, 2(2), 1.
- Ahmad, N. S., & Gao, S. S. (2004). Changes, problems and challenges of accounting education in Libya. *Accounting Education*, 13(3), 365-390.
- Ahmad, N. S., & Gao, S. S. (2005). Corporate environmental reporting in Libya: A study of absence. *Social and Environmental Accountability Journal*, 25(1), 11-14.
- Ahmed, M. (2010). The role of individual variables, organizational variables, and moral intensity dimensions in accountants' ethical decision making: A study of management accounting in Libya (Doctoral dissertation, University of Huddersfield).
- Ahnad, Y. J., & Lutz, E. (1989). Environmental accounting for sustainable development. *The World Bank Symposium/The World Bank*.-1989.-118 p.
- Al-Drugi, A., & Abdo, H. (2012). Investigating the development of environmental disclosures by oil and gas companies operating in Libya: A comparative study. *International Journal of Economics and Finance Studies*, 4(2), 1-10.
- Ali, I. S. (2011). Oil revenue and economic development case of Libyan economy (1970-2007).

- Anderson, M. (2005). Accounting history publications 2004. *Accounting, Business & Financial History*, 15(2), 217-221.
- Bayoud, N. S., Kavanagh, M., & Slaughter, G. (2012). An empirical study of the relationship between corporate social responsibility disclosure and organizational performance: evidence from Libya.
- Buferna, F. M., Bangassa, K., & Hodgkinson, L. (2005). *Determinants of capital structure: Evidence from Libya* (Vol. 8). University of Liverpool.
- Buzied, M. M. (1998). Enterprise accounting and its context of operation: The case of Libya (Doctoral dissertation, Durham University).
- Dardor, Z. O. (2009). *Publishing delay and the usefulness of annual reports in Libya* (Doctoral dissertation, Bournemouth University).
- Edmonds, F., McNair, M. & Odos, P. (2011). *Fundamental Financial Accounting Concepts*. (Seventh Edition). New York: McGrawHill.
- Eldarragi, A. M. (2008). An investigation into the audit expectation gap in Libya.
- El-Firjani, E., Menacere, K., & Pegum, R. (2014). Developing corporate accounting regulation in Libya: Past and future challenges. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 4(1), 22-56.
- Eljayash, K. M. (2015). Documentation of environmental disclosure practices in the oil companies in the countries of the arab spring—some evidences from Egypt, Libya and Tunisia. *Journal of Economics, Business and Management*, 3(10), 954-960.
- Ellabbar, H., & Havard, T. (2007). To what extent is the capital market needed in Libya. Research Institute for the Built and Human Environment Paper.
- Ellabbar, K. (2007). *Capital market and accounting disclosure in emerging economies: The case of Libya* (Doctoral dissertation, University of Salford).
- Elmghaamez, I. K., & Ntim, C. G. (2015). Assessing the effectiveness of internal governance controls: The case of internal auditors skills and challenges in Libya.
- Elmghaamez, I. K., & Ntim, C. G. (2016). Assessing the effectiveness of internal governance controls: The case of internal auditors skills and challenges in Libya.
- Elnihewi, I., Fadzil, F. H., & Mohamed, R. (2014). The effect of institutional factors on the organizational performance through performance measures of commercial banks in Libya. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 635-640.

- Etelawi, A. M., Blatner, K. A., & McCluskey, J. (2017). Sustainability and depletion accounting: A Case Study of Oil in Libya. *Environment and Natural Resources Research*, 7(1), 34.
- Fakhri, G., Menacere, K., & Pegum, R. (2009). The impact of contingent factors on the use of performance measurement system in the banking industry: The case of Libya. *Salford Postgraduate Annual Research Conference*, Salford.
- Faraj, S. K., & Akbar, S. (2010). An empirical investigation of the Libyan audit market: Perceptions of auditor's independence. *Journal for Global Business Advancement*, 3(2), 133-154.
- Gallhofer, S., Haslam, J., & Kamla, R. (2009). Educating and training accountants in Syria in a transition context: Perceptions of accounting academics and professional accountants. *Accounting Education: an International Journal*, 18(4-5), 345-368. Accounting Education in Libya
- Gilbertson, C., Lehman, M., & Passalacqua, D. (2015). *Century 21 Accounting Advanced*. (Tenth Edition). USA: Southwestern Cengage Learning.
- Haedr, A. R. (2012). *A contingency theory-based investigation of the role of management accounting information in management control systems in large manufacturing companies in Libya* (Doctoral dissertation, University of Huddersfield).
- Handley-Schachler, M., Al-Abiyad, S. A., & Al-Hadad, A. A. (2012). Evaluation of the suitability of international financial reporting standards (IFRSs) for application in emerging North African countries: A literature review and a research agenda. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 8(12), 1773.
- Heitmann, G. (1969). Libya: An analysis of the oil economy. *The Journal of Modern African Studies*, 7(2), 249-263.
- Jalil, A., & Mesbah, K. (2009). *The adoption of accounting information system among public accountant in Tripoli of Libya* (Doctoral dissertation, Universiti Utara Malaysia).
- Kerwat, J., Dewhurst, J., & Molana, H. (2009). *Constructing a social accounting matrix for Libya*.
- Kilani, K. A. (1988). *The evolution and status of accounting in Libya* (Doctoral dissertation, University of Hull).
- Laga, M. (2013). Obstacles of adoption and implementation of IFRS in Libya. *Research Journal of Economics, Business and ICT*, 8(1).
- Leftesi, A. (2008). *The diffusion of management accounting practices in developing countries: Evidence from Libya* (Doctoral dissertation, University of Huddersfield).

- Masoud ,Najeb (2014) IAS/IFRS Adoption and Accounting Quality: What Lessons from the European Union Experience *International Journal of Accounting and Financial Reporting* ISSN 2162-3082 2014, Vol. 4, No. 1
- Masoud, N. (2014). Libya's IAS/IFRS Adoption and Accounting Quality: What Lessons from the European Union Experience?. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 4(1), 118.
- Pratten, J. D., & Abdulhamid Mashat, A. (2009). Corporate social disclosure in Libya *Social Responsibility Journal*, 5(3), 311-327.
- Saleh Mohamad Ahmad, N., & Ramadan Mousa, F. (2011). Corporate environmental disclosure in Libya: A little improvement. *World Journal of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development*, 6(1/2), 149-159.
- Saleh, M. M. (2001). *Accounting information discourse and accountability cases from Libya* (Doctoral dissertation, Sheffield Hallam University).
- Saleh, S. A. (2011). *A study on the use of computerised accounting systems in small business: A case of small business in Libya* (Doctoral dissertation, University Utara Malaysia).
- Sawan, N., & Alzeban, A. (2015). Does audit quality in Libya meet the international standards levels?. *International Journal of Business and Management*, 10(6), 155.
- Shareia, B. (2006). The role of accounting systems in decision making, planning and control in a developing country: The case of Libya.
- Shareia, B. F., & Irvine, H. (2014). The impact of accounting information in the Libyan economy: A qualitative case study approach. *American International Journal of Contemporary Research*, 4(12), 61-81.
- Tailab, M. M. (2013). Difficulties of academic achievement in principles of accounting courses from the student perspective: Evidence from Libya. *Higher Education Studies*, 3(5), 36-46.
- Watson, S. F., Apostolou, B., Hassell, J. M., & Webber, S. A. (2007). Accounting education literature review (2003–2005). *Journal of Accounting Education*, 25(1), 1-58.
- Zakari, M. A. (2013). Accounting and auditing in developing countries-Arab Countries.
- Zakari, M. A. (2014). Challenges of international financial reporting standards (IFRS) adoption in Libya.
- Zakari, M., & Menacere, K. (2012). The challenges of the quality of audit evidence in Libya. *African Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 1(1), 3-24.

Zraa, W., Kavanagh, M., & Johnson Morgan, M. (2012). A comparison study of Libyan and Australian accounting students in their perceptions of empowerment. *In Proceedings of the 2012 AFAANZ Conference*. Accounting & Finance Association of Australia and New Zealand.



## ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : Abdannaser. O. Assoudani ABUSHOUFA  
Doğum Yeri ve Tarihi : 02.04.1986 Baniwaleed Libya  
Medeni Hali : Evli  
Yabancı Dili : İngilizce  
E-posta : naser41986@gmail.com



### Eğitim Geçmişi:

Lise : Tarek Ben Zeaid  
Üniversite : Baniwaleed Üniversitesi

### İş Deneyimi

İşyeri : Sosyal Dayanışma Fonu/Baniwaleed