

T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı

Rus Muhasebe Sistemi ile Türk Muhasebe Sisteminin
Karşılaştırılması, Bir Vak'a Etüdü

Doktora Tezi

Nesime OSMANOVA

2502040230

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Göksel YÜCEL

İSTANBUL

Mayıs 2011



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



TEZ ONAYI

Enstitümüz MUHASEBE Bilim Dalında 2502040230 numaralı NESİME OSMANOVA'nın hazırladığı "RUS MUHASEBE SİSTEMİ İLE TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI, BİR VAK'A ETÜDÜ" konulu ~~YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZİ~~ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 28.Maddesi 23.06.2011 Perşembe günü saat: 11:30'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin ~~KABULU~~...ne* ~~OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI(*)	İMZA'
PROF.DR.GÖKSEL YÜCEL	KABUL	
PROF.DR.RECEP PEKDEMİR	KABUL	
PROF.DR.DOĞAN ARGUN	KABUL	
PROF.DR.YAKUP SELVİ	KABUL	
DOÇ.DR.FATİH YILMAZ	KABUL	

“Rus Muhasebe Sistemi ile Türk Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması, Bir Vak’a Etüdü”

Nesime OSMANOVA

ÖZ

Günümüzde iş hayatında en önemli değer “bilgi”, özellikle “finansal bilgi”dir. Finansal bilgi üretiminin vasıtası olan finansal raporlama standartları da artan bir önemle gündemdeki yerini korumaktadır. Yatırım kararında ihtiyaç duyulan bilgiyi tam, doğru ve zamanında sağlayabilecek ve güvenli bir yatırım ortamını tesis edebilecek kalitede muhasebe standartlarının varlığı uluslararası sermaye hareketlerinden pay alabilmenin en önemli ön koşulları arasındadır.

Ekonomik büyüme ve başarıda muhasebenin önemli rolü bulunmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelere yatırım finansmanı sağlayan kurumlar, etkin sermaye piyasalarının gelişmesi için o ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının doğru ve güvenilir olmasını istemektedirler. Belirtilen bu durum gelişmiş ülkelerin mevcut durumlarını devam ettirmeleri ve gelişmelerini sürdürebilmeleri için de geçerlidir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye ve Rusya muhasebe standartları ve uygulamaları açısından oluşan farklılıkları ortaya koymaktır. Rus muhasebe sisteminin gelişimi ve güncel durumu anlatılmış olup iki ülke muhasebe sistemleri karşılaştırılmıştır. Uluslararası alanda faaliyet gösteren bir şirketler grubunun Rusya’daki işletmesinin finansal tablolarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına uyumlu olarak düzenlenmesi sonucu ortaya çıkan farklılıklar anlatılmıştır.

**“A Comparison between Russian and Turkish Accounting Systems:
A Case Study”**

Nesime OSMANOVA

ABSTRACT

The most important value in today's business life is “information” and especially “financial information”. Financial reporting standards, which are used as a tool for generating financial information, have become an important issue in the agenda. Adoption of accounting standards capable of providing accurate, complete and timely information used in investment decisions and capable of facilitating an investment environment is one of the main prerequisites for getting share from international capital movements.

Accounting plays an important role in economic growth and success. Especially the institutions providing investment funds to the developing countries demand that accounting practices in that countries be accurate and reliable in order to develop effective capital markets. This situation is valid for developed countries so that they sustain their current position and continue with their development.

The purpose of this study is to demonstrate the differences between the accounting system and applications of Turkey and Russia. The development and current situation of the Russian Accounting System are explained, the accounting standards of the two countries are compared, and the differences arising from switching the financial statements of a subsidiary operating in Russia of an international company of Turkish origin from Russian Standards to Turkish Standards are explained.

ÖNSÖZ

Sermaye piyasalarındaki gelişmeler ve uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin artması, finansal bilgi ihtiyacının ulusal boyutları aşarak uluslararası boyutlara ulaşmasını da beraberinde getirmiştir.

Küreselleşme sonucunda işletmeler, uluslararası alanda iş yapmaya ve yabancı ülkelere ilgi duymaya başlamışlardır. Yatırım yapabilecekleri yabancı ülkeleri yakından takip ederek, en düşük maliyetleri ve en düşük vergisel yükümlülükleri sunan ülkelere doğru yatırımlarını yönlendirmektedirler. Bu süreçte pek çok farklı ülkede faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilmesi ve doğru yatırımların tercih edilebilmesi için muhasebe mevzuatları daha da önemli bir rol oynamaya başlamıştır.

2005 yılının başından bu yana Türkiye, Avrupa Birliği ve Dünyadaki birçok ülke Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayı kabul etmişlerdir. Kabul edilen bu standartlar söz konusu ülkelerdeki yerli ve yabancı pek çok işletme tarafından uygulanmaya başlanmıştır. Rusya Federasyonu ise, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumu yeterli derecede gerçekleştirememiştir.

Eski Doğu Bloku'nun dağılmasından ve soğuk savaşın sona ermesinden sonra Rusya ile Türkiye arasındaki ilişkiler çok yönlü bir biçimde gelişmiştir. Özellikle Türk girişimcilerinin Rusya'da yaptıkları yatırımların ve Rus firmalarla artan işbirliği projeleri, bu ülkenin finansal tablolarını okuma, analiz etme ve muhasebe düzenini tanıma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

İki ülke arasında meydana gelen ticari ilişkilerden yola çıkılarak, muhasebe sistemleri uygulamaları arasındaki farklılıkları ortaya koymak amacı ile çalışmanın vak'a analizi kısmında bir Türk şirketler grubunun, Rusya'da faaliyet gösteren işletmesinin finansal tablolarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına uyumlu olarak

dönüştürülme süreci analiz edildikten sonra finansal tablolar arasında ortaya çıkan farklılıklar anlatılmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanmasında her aşamada büyük desteğini gördüğüm başta tez danışmanım Prof. Dr. Göksel YÜCEL'e, tez jüri üyeleri Prof. Dr. Recep PEKDEMİR, Prof. Dr. Doğan ARGUN, Prof. Dr. Yakup SELVİ ile Prof. Dr. Fatih YILMAZ'a ve bana her zaman destek olarak çalışmamı tamamlamamı sağlayan aileme teşekkürü borç bilirim.

Nesime OSMANOVA

İstanbul

Mayıs 2011

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvi
0. GİRİŞ	1
0.1. Çalışmanın Konusu ve Önemi	1
0.2. Çalışmanın Amacı.....	2
0.3. Çalışma Konusunun Kapsamı ve Sınırlandırılması	2
0.4. Uygulanan Yöntem ve Çalışmanın Yapısı.....	2
0.5. Konu İle İlgili Temel Kavramlar	4
1. RUS MUHASEBE SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	7
1.1. Rusya Tarihi.....	7
1.1.1. SSCB Öncesi Dönem	7
1.1.2. SSCB Dönemi	9
1.1.3. SSCB'nin Dağılmasından Sonraki Dönem	10
1.2. SSCB Öncesi Dönemde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi ve Üçlü Kayıt Sistemi	10
1.2.1. SSCB Öncesi Dönemde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi	11
1.2.2. Üçlü Kayıt Sistemi	13
1.3. SSCB Döneminde Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi.....	21
1.3.1. V.İ.Lenin'in Muhasebe Sistemi ile İlgili Görüşleri.....	21
1.3.2. SSCB Döneminde Muhasebe Sisteminin Gelişim Evreleri	23
1.3.2.1. Belirsizlik Dönemi (1917-1921)	24
1.3.2.2. Geleneksel Muhasebe Sisteminin Restorasyonu	

(1921-1929).....	26
1.3.2.3. Muhasebe İlkelerinin Deformasyonu (1929-1953)....	28
1.3.2.4. Gelişmiş Sosyalizm Muhasebe Sistemi (1953-1984)	32
1.3.3. SSCB Döneminde Muhasebe Sisteminin Özellikleri.....	36
1.3.3.1. SSCB Döneminde Tekdüzen Hesap Planı	36
1.3.3.2. SSCB Döneminde Muhasebede Kullanılan Belgeler	38
1.3.3.3. SSCB Döneminde Muhasebede Kullanılan Defterler	40
1.3.3.4. SSCB Döneminde Kullanılan Bilanço	42
1.3.3.5. Sosyalist Düzendeki Muhasebe Sisteminin Belirgin Özellikleri.....	44
1.4. Değişim Döneminde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi.....	48
1.4.1. Değişimin Başlaması ve Glasnost Dönemi (1985-1992)	48
1.4.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Etkisi	50

2. RUS MUHASEBE SİSTEMİ İLE TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. İki Ülke Muhasebe Sistemlerini Yönlendiren Mevzuatın İncelenmesi ...	54
2.1.1. Rus Muhasebe Sistemini Yönlendiren Mevzuat	54
2.1.2. Türk Muhasebe Sistemini Yönlendiren Mevzuat.....	56
2.2. İki Ülkedeki Muhasebe Hesap Planı ve İşleyişinin İncelenmesi ve Karşılaştırılması	58
2.2.1. Rusya'daki Hesap Planı ve İşleyişinin İncelenmesi.....	58
2.2.2. Türkiye'deki Tekdüzen Hesap Planı ve İşleyişinin İncelenmesi	65
2.2.3. Muhasebe Hesap Planı ve İşleyişi Açısından Belirgin Farklılıklar	68
2.3. İki Ülke Vergi Mevzuatına Göre Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumu Açısından İncelenmesi ve Karşılaştırma	73
2.3.1. Rus Muhasebe Sistemini Yönlendiren Vergi Mevzuat Açısından Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumu	73
2.3.2. Türkiye'de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumu.....	76

2.3.3. Vergi Mevzuatına Göre Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumu Açısından Belirgin Farklılıklar.....	77
2.4. İki Ülkenin Vergi Kanunlarının İncelenmesi ve Karşılaştırılması	78
2.4.1. Rusya'daki Vergi Kanunlarının İncelenmesi	78
2.4.2. Türkiye'deki Vergi Kanunlarının İncelenmesi	88
2.4.3. Vergi Kanunları Açısından Belirgin Farklılıklar.....	96
2.5. İki Ülkede Muhasebe Mesleğinin İncelenmesi ve Karşılaştırılması	97
2.5.1. Rusya'da Muhasebe Mesleğinin İncelenmesi	97
2.5.2. Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin İncelenmesi	101
2.5.3. Muhasebe Mesleği Açısından Belirgin Farklılıklar	103
2.6. İki Ülkedeki Muhasebe Denetiminin İncelenmesi ve Karşılaştırılması	103
2.6.1. Muhasebe Denetim İlişkisi.....	104
2.6.2. Rusya'da Bağımsız Denetimin İncelenmesi	105
2.6.3. Türkiye'de Bağımsız Denetimin İncelenmesi.....	108
2.6.4. Bağımsız Denetim Açısından Belirgin Farklılıklar.....	115

3. RUSYA MUHASEBE STANDARTLARI İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	116
3.1. Rusya ve Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişimi.....	116
3.2. Muhasebenin Varsayımları Açısından Karşılaştırılması	126
3.3. Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumu Açısından Karşılaştırılması.....	128
3.3.1. Standartlara Göre Düzenlenmesi ve Sunulması Gereken Tablolar	128
3.3.2. Bilanço.....	130
3.3.2.1. Standartlarda Bilançonun Düzenlenmesi ile İlgili Hükümler.....	130
3.3.2.2. Standartlar Arasındaki Bilançonun Düzenlenmesi ile İlgili Farklılıklar	134
3.3.3. Kâr/Zarar (Gelir) Tablosu	135
3.3.3.1. Standartlarda Kâr/Zarar Tablosunun Düzenlenmesi ile İlgili Hükümler.....	135

3.3.3.2. Standartlar Arasındaki Kâr/Zarar Tablosunun Düzenlenmesi ile İlgili Farklılıklar	137
3.3.4. Nakit Akış Tablosu	138
3.3.4.1. Standartlarda Nakit Akış Tablosu Düzenlenmesi ile İlgili Hükümler	138
3.3.4.2. Standartlar Arasındaki Nakit Akış Tablosu Düzenlenmesi ile İlgili Farklılıklar	140
3.3.5. Özkaynaklar Değişim Tablosu.....	142
3.3.5.1. Standartlarda Özkaynaklar Değişim Tablosu ile İlgili Hükümler.....	142
3.3.5.2. Standartlar Arasındaki Özkaynaklar Değişim Tablosu ile İlgili Farklılıklar	144
3.3.6. Finansal Tablo Açıklamaları.....	144
3.3.6.1. Standartlarda Finansal Tablo Açıklamaları ile İlgili Hükümler.....	144
3.3.6.2. Standartlar Arasındaki Finansal Tablo Açıklamaları ile İlgili Farklılıklar	147
3.4. Rusya Muhasebe Standartları ile Türkiye Muhasebe Standartları Arasında Başlıca Farklılıklar	147
3.4.1. Stoklar.....	148
3.4.2. Geçmişe Yönelik Hataların Düzeltilmesi.....	149
3.4.3. Ertelenmiş Vergi	150
3.4.4. Maddi Duran Varlıklar	151
3.4.5. Kiralama İşlemleri.....	153
3.4.6. Yabancı Para İşlemleri	156
3.4.7. Borçlanma Maliyetleri.....	159
3.4.8. Varlıklarda Değer Düşüklüğü	160
3.4.9. Karşılıklar	161
3.4.10. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	161
3.4.11. Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	163
3.4.12. Tarımsal Faaliyetler	165
3.5. Bilançoda Yer Alan Varlık ve Yükümlülük Kalemlerinin Değerlemesi	

İle İlgili Hükümlerin Karşılaştırılması.....	166
--	-----

4. RUSYA MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DÜZENLENEN FİNANSAL TABLOLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA UYGUN OLARAK DÖNÜŞTÜRÜLMESİ ÜZERİNE BİR VAK'A ETÜDÜ. 181

4.1. Vak'a: Volga İşletmesi Hakkında Bilgiler.....	181
4.1.1. Volga İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler ve Hukuki Yapısı .	181
4.1.2. Volga İşletmesi'nin Finansal Verileri	182
4.2. Vak'a Çalışması.....	186
4.3. Vak'a Çözümü	191
4.3.1. Rusya Muhasebe Standartlarına Göre Hazırlanmış Geçici Mizandaki Hesapların Türk TDHP'na Uygun Olarak Eşleştirmesi.....	193
4.3.2. Dönüştürme İşlemleri ve TMS'ye Uyumlu Finansal Tabloların Düzenlenmesi	196
4.3.3. Vak'a Çözümü Sonucunda Finansal Tablolar Arasında Oluşan Farklar	216
4.4. Rusya Muhasebe Standartlarına Göre Düzenlenen Finansal Tablolar İle Türkiye Muhasebe Standartlarına Uygun Finansal Tablolar Arasında Değerleme Farklılıklarının Karşılaştırılması	220

SONUÇ VE ÖNERİLER.....	226
-------------------------------	------------

KAYNAKÇA	234
-----------------------	------------

EKLER.....	245
-------------------	------------

ÖZGEÇMİŞ.....	275
----------------------	------------

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1.1: Üçlü Kayıt Sisteminde Defter Şekli.....	16
Tablo 1.2: Üçlü Kayıt Sisteminde Yevmiye Defteri.....	16
Tablo 1.3: Üçlü Kayıt Sisteminde Defter-i Kebir.....	17
Tablo 1.4: Üçlü Kayıt Sisteminde Finansal Durum Defteri.....	18
Tablo 1.5: Yevmiye Defteri Örneği.....	19
Tablo 1.6: Kapitalist ve Sosyalist Düzendeki Muhasebe Sistemleri Arasındaki Farklar.....	29
Tablo 1.7: Kasa Hesabı Yevmiye Defteri Örneği.....	41
Tablo 1.8: Büyük Defter Örneği.....	42
Tablo 2.1: Rus Muhasebe Sistemini Yönlendiren Mevzuat.....	55
Tablo 2.2: Muhasebe Hesaplarının Bilançodaki Yeri.....	63
Tablo 2.3: Muhasebe Hesapların Kâr/Zarar Tablosundaki Yeri.....	64
Tablo 2.4: İki Ülke Hesap Planlarının Karşılaştırılması.....	69
Tablo 2.5: İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi.....	85
Tablo 2.6: Katma Değer Vergisi.....	88
Tablo 2.7: 2011 Yılı İçin İlan Edilen Gelir Vergisi Dilimleri ve Oranları.....	91
Tablo 2.8: Bağımsız Denetim Açısından Karşılaştırma.....	115
Tablo 3.1: Rusya Muhasebe Standartları.....	118
Tablo 3.2: Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması.....	124
Tablo 3.3: PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu Standardına Göre Bilanço Formatı.....	131
Tablo 3.4: TMS'ye Göre Kâr/Zarar Tablosu Kalemlerin Sınıflandırılması.....	137
Tablo 3.5: Faaliyet Türlerinin Sınıflandırılmasıyla İlgili Yaklaşımlarda Temel Farklılıklar.....	141
Tablo 3.6: PBU ve TMS Açısından Bilançoda Yer Alan Varlık ve Yükümlülük Kalemlerin Değerlenmesi.....	168
Tablo 4.1: Tablo 4.1: Volga İşletmesi'nin PBU'ya Göre Düzenlenen Geçici Mizanı.....	183
Tablo 4.2: Volga İşletmesi'nin PBU'ya Göre Düzenlenen Bilançosu	184

Tablo 4.3: Volga İşletmesi'nin PBU'ya Göre Düzenlenen Kâr/Zarar Tablosu	185
Tablo 4.4: 31.12.2008 Tarihli Verilerine Yönelik Ahmet Bey'in TDHP Kodları ile Volga İşletmesi'nin Geçici Mizandaki Rus Hesap Planındaki Kodları Eşleştirdiği Tablo	187
Tablo 4.5: Ahmet Bey'in Volga İşletmesi'nin 31.12.2008 Tarihli Verilerine Yönelik Çalışması Esnasında Kullandığı Dönüştürme Tablosu.....	189
Tablo 4.6: Volga İşletmesi'nin TMS'ye Göre Ahmet Bey Tarafından Düzenlenen Bilançosu.....	190
Tablo 4.7: Volga İşletmesi'nin TMS'ye Göre Ahmet Bey Tarafından Düzenlenen Kâr/Zarar Tablosu	191
Tablo 4.8: 31.12.2008 Tarihine Yönelik TDHP Kodları İle Volga İşletmesi'nin Geçici Mizandaki Rus Hesap Planındaki Kodlarının Yeniden Eşleştirilmesi Tablosu.....	193
Tablo 4.9: Volga İşletmesi'nin 31.12.2008 Tarihli Finansal Verilerinin PBU'dan TMS'ye Dönüştürülerek Hesaplara Yansıtılması	198
Tablo 4.10: Ertelenmiş Vergi Hesaplaması.....	213
Tablo 4.11: Volga İşletmesi'nin 31.12.2008 Tarihli TMS uyumlu Kâr/Zarar Tablosu.....	213
Tablo 4.12: Volga İşletmesi'nin 31.12.2008 Tarihli TMS Uyumlu Bilançosu...	214
Tablo 4.13: 31.12.2008 Tarihli Volga İşletmesi TMS uyumlu Kâr/Zarar Tablosuna TMS 21 Uygulanması.....	215
Tablo 4.14: 31.12.2008 Tarihli Volga İşletmesi TMS uyumlu Bilançosuna TMS 21 Uygulanması.....	216
Tablo 4.15: Ahmet Bey Tarafından ve Vak'a Çözümü Sonucunda TMS'ye Göre Düzenlenen Bilanço Kalemleri Arasında Farklar.....	217
Tablo 4.16: Ahmet Bey Tarafından ve Vak'a Çözümü Sonucunda TMS'ye Uygun Oluşan Kâr/Zarar Tablosu Kalemleri Arasında Oluşan Farklar.....	218
Tablo 4.17: Volga İşletmesi'nin 31 Aralık 2008 Tarihli Bilanço Hesaplarının Değerleme Öncesi ve Sonrası Oluşan Değerlerin Karşılaştırılması	

Tablosu.....	221
Tablo 4.18: İki Ülke Bilanço Kalemlerinin Değerleme İlkelerine Göre Oluşan Değerlerinin Karşılaştırılması.....	223
Tablo 4.19: Dönem Kâr/(Zarar) Üzerinde Dönüştürme İşlemlerinin Etkileri...	224

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1.1: R. Y. Veysman Tarafından Önerilen Bilanço Formatı.....	31
Şekil 1.2: 1967 Yılındaki Devlet İşletmeleri Bilanço Formatı İle İlgili Kararnamesi'ne Yönelik Olarak Düzenlenmesi İstenen Özet Bilanço Formatı.....	43
Şekil 4.1: Dönüştürme Sürecindeki Aşamalar.....	192

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e	: Adı Geçen Eser
A.e	: Aynı eser
AB	: Avrupa Birliği
AICPA	: American Institute of Certified Professional Accountants
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CPA	: Certified Professional Accountant
Dİ	: Dönüştürme İşlemleri
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
IMF	: International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
İDT	: İktisadi Devlet Teşekkülleri
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KDV	: Katma Değer Vergisi
NEP	: Yeni İktisat Siyaseti
PBU	: Polojeniya po Buhgalterskomu Uçetu (Muhasebe Standartları)
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SSCB	: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Muhasebe Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
USD	: Amerika Birleşik Devletleri Doları
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

0. GİRİŞ

0.1. Çalışmanın Konusu ve Önemi

Günümüzde küreselleşme ve sermaye piyasalarındaki gelişmeler sonucunda uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin sayısı artmıştır. Ulusal sınırların ortadan kalkması, çok uluslu işletmelerin ortaya çıkması ve uluslararası sermaye dolaşımının hızlanması gibi gelişmeler; muhasebenin ve muhasebe tabanlı finansal bilgi ihtiyacının ulusal boyutları aşarak uluslararası boyutlara ulaşmasını beraberinde getirmiştir. Yatırımcılar, hedeflerini uluslararası alandaki fırsatları da sorgulayarak belirlemekte, düşük maliyet ve vergisel yükümlülükler sunan ülkelere doğru yatırımlarını yönlendirmektedir. Pek çok farklı ülkede faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının anlaşılması açısından ülkelerin muhasebe sistemleri önem kazanmaktadır.

Rusya ile Türkiye arasındaki ilişkiler, Doğu Bloku'nun dağılmasından ve soğuk savaşın sona ermesinden sonra, özellikle ekonomik açıdan hızla gelişmiştir. 2005 yılında Rusya'dan Türkiye'ye yaklaşık olarak 13 milyar ABD doları tutarında ithalat yapılmakta iken, 2009 yılında bu tutar yaklaşık olarak 19,5 milyar ABD dolarına ulaşmıştır. Türkiye'nin Rusya'ya ihracatı ise; 2005 yılında yaklaşık olarak 2,4 milyar ABD doları iken, 2009 yılında 3,2 milyar ABD dolarına kadar yükselmiştir.¹ Özellikle Türk girişimcilerin Rusya'da yaptıkları yatırımların artması ve Rus işletmelerle artan işbirliği projeleri, Rus muhasebe sistemine göre düzenlenen finansal tabloların analiz edilmesini önemli hale getirmiştir. Türkiye ve Rusya arasında gelişen ticari ilişkiler nedeni ile, Rus muhasebe sisteminin Rusya'nın tarihsel gelişimi dikkate alınarak açıklanması ve Türk muhasebe sistemi ile farklarının ortaya konması önem kazanmıştır.

Rus muhasebe sisteminin tarihsel gelişimi ve Rus muhasebe sistemi ile Türk muhasebe sistemi arasındaki farklılıklar bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

¹ İthalat ve ihracat tutarları Türkiye İstatistik Kurumu'nun dış ticaret verilerinden alınmıştır.

Literatürde, bu konuda bu kapsamda yapılmış Türkçe bir araştırma bulunmamakta olup bu çalışmanın ülkemizde bu konuda yapılan kapsamlı ilk araştırma olması çalışmayı önemli kılmaktadır.

0.2. Çalışmanın Amacı

Çalışmanın amacı, Rus muhasebe sisteminin tarihsel gelişiminin ortaya konması, Türk ve Rus muhasebe sistemleri incelenerek ortaya çıkan farklılıkların belirlenmesi ve bir vak'a etüdü aracılığı ile, bir Türk şirketler grubunun, Rusya'da faaliyet gösteren işletmesinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak dönüştürülme sürecinin analiz edilmesi ve finansal tablolar arasında oluşan farkların açıklanmasıdır.

0.3. Çalışma Konusunun Kapsamı ve Sınırlandırılması

Çalışmanın amacı kapsamında Rus muhasebe sisteminin tarihsel gelişimi ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve iki ülkenin muhasebe sistemleri karşılaştırılmıştır. Çalışmanın ana amacı, iki ülkenin vergi sistemlerini karşılaştırmak olmadığı için, muhasebe sistemi kapsamında vergi mevzuatı ile ilgili bilgilere yer verilmiş ancak iki ülkenin vergi sistemleri ayrıntılı olarak açıklanmamıştır.

Çalışmanın vak'a etüdü kısmında, üretim sektöründe faaliyet gösteren bir Türk şirketler grubunun Rusya'da faaliyet gösteren işletmesinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına dönüştürülmesi incelenmiştir. Dolayısıyla, vak'a analizi üretim sektöründeki işletmeler için örnek oluşturabilir.

0.4. Uygulanan Yöntem ve Çalışmanın Yapısı

Bu tez çalışmasında öncelikle ayrıntılı bir literatür taraması yapılmış, konuyla ilgili yerli ve yabancı kitaplar, makaleler, tez çalışmaları, muhasebe standartları, kanunlar, tebliğler incelenmiştir. Yapılan literatür çalışması ile, Rus muhasebe sisteminin

tarihsel gelişimi açıklanarak, Türk ve Rus muhasebe sistemleri karşılaştırılmıştır. Çalışmanın son bölümünde bir vak'a analizi yapılarak, bir Türk şirketler grubunun Rusya'da faaliyet gösteren işletmesinin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına dönüştürülmesi incelenmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, öncelikle Rusya tarihi, Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği (SSCB) dönemi öncesi, SSCB dönemi ve SSCB'nin dağılmasından sonraki dönem dikkate alınarak anlatılmıştır. Daha sonra, Rus muhasebe sisteminin tarihsel gelişimi ayrıntılı olarak incelenmiştir.

İkinci bölümde, Türk ve Rus muhasebe sistemleri muhasebe sistemini yönlendiren mevzuat, hesap çerçevesi, finansal tablolar, vergi kanunları, muhasebe mesleği ve bağımsız denetim konularında incelenerek karşılaştırılmıştır. İki ülkedeki muhasebe standartları daha ayrıntılı incelendiği için üçüncü bölümde anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde, iki ülkede geçerli olan muhasebe standartları finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile değerlendirme ilkeleri açısından karşılaştırılmıştır.

Vak'a etüdü bölümünde ise bir Türk şirketler grubunun, Rusya'da faaliyet gösteren işletmesinin finansal tablolarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak dönüştürülme süreci analiz edilmiştir.

Sonuç ve Öneriler bölümünde ise, Rus muhasebe sistemi ile Türk muhasebe sistemi karşılaştırılarak arasındaki en önemli farklılıklar ortaya konmuş, vak'a etüdü sonuçları özetlenerek Rusya Muhasebe Standartlarına göre düzenlenen finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına dönüştürülmesi aşamasında dikkat edilmesi gereken hususlara ilişkin çeşitli öneriler getirilmiştir.

0.5. Konu İle İlgili Temel Kavramlar

Bu bölümde konu ile ilgili temel kavramlar incelenmiştir.

Sistem

Bir sistem, herhangi bir problemi önceden belirlenmiş kurallar dizisine göre çözümlenmeyi sağlamak amacıyla düzenlenmiş işlemler dizisi olarak düşünülebilir. Sistem, bir takım parçalardan oluşan bir bütündür. Sistemi oluşturan bu parçaların birbiri ile bağlantısı olması gerekmektedir. Sistemin çeşitli özellikleri vardır. Bunlar:

- Sistem alt sistemlerden oluşur,
- Her sistemin bir çevresi vardır,
- Sistemler kapalı veya açık olabilir,
- Her sistemde, girdi- süreçler-çıktı-denetim-sınırlamalar gibi bildirim ilişkisi vardır.

Sistem, kısaca “aralarında belirli ilişkiler bulunan ve bir bütünü oluşturan elemanlar topluluğu” olarak tanımlanabilir.²

Muhasebe Sistemi

Muhasebe kavramı, Türk diline Arapça'dan geçmiş olup sayma ve aritmetik anlamındaki “nisap” kelimesinden türetilmiştir.³ Muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları (sermayesi ve borçları) üzerinde değişme yaratan, finansal karakterli ve para ile ifade edilen mali nitelikli işlemlere ait bilgileri kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir.⁴

² Burak Arzova, *Muhasebe Teorileri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009,1-3.

³ Orhan Sevilengül, *Genel Muhasebe*, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Eylül 2007, s.9.

⁴ Yüksel Koç Yalkın, *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması*, 7. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Kasım 1989, s.1

Muhasebe sistemi, birbiri ile ilişki, ilinti ve bağlantısı kaçınılmaz olan muhasebe öğeleri ve özellikle işlem muhasebesi ile işletme muhasebesi arasında sağlanan uyumlu ve düzenli bütünlüktür. Muhasebe sistemi bir işletmenin varlıkları ile bunları sağlayan kaynakların yapısını belirleyen ve bu yapı üzerinde işletmenin iç ve dış çevresiyle ilişkilerinden doğan, para ile ölçülebilen ekonomik ve mali nitelikli olay ve işlemlerin ortaya çıkardığı değişikliklere ilişkin verileri toplayan, kaydeden, sınıflandıran, kontrol eden ve gerektiğinde analiz ederek işleyen ve elde ettiği bilgileri genellikle dönemsel (aylık, üçer aylık ve yıllık) olarak raporlayan ve sonuçları işletme içi ve dışı kullanıcılara doğru zaman, doğru yer ve doğru kapsamda sunan çok aşamalı bir işlemler bütünüdür.⁵

Muhasebe sisteminin günümüzdeki önemi, çeşitli ekonomik olaylara ilişkin bilgilerden anlamlı sonuçlar çıkarıp, ilgililere iletmesi nedeniyle işletmelerde oluşturduğu güçlü etkilerden ileri gelmektedir.

Muhasebe sisteminin başlıca görevi, bilgi kullanıcılarının tutarlı kararlar verebilmelerine olanak sağlayacak ekonomik bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi, değerlendirilmesi ve raporlar biçiminde iletilmesidir.⁶

Tezin çalışma konusunu, muhasebe sisteminin bir parçası olan finansal muhasebe sistemi oluşturmaktadır. Finansal muhasebe sistemi, işletmelerde oluşan ekonomik ve mali olaylara ilişkin bilgileri toplayıp belgelerine dayanarak kaydeden, sınıflandıran ve özetleyen bir süreçtir. Finansal muhasebe sistemi daha çok işletme dışında bulunan ve işletme ile ilgili bilgilere gereksinim duyan kişi ve kuruluşların bu gereksinimini karşılayan bir sistemdir. Ancak bu bilgiler işletme içi kullanıcılar tarafından da kullanılır.⁷

⁵ Nergis Tek, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Donemsonu İşlemler ve Uygulamalar**, İzmir, 1996, s. 2.

⁶ Oya Yıldırım, Süleyman Yükçü, Ülkü Ergün, **Yönetim Aracı Olarak Sorumluluk Muhasebesi ve Raporlama Sistemi**, Alper Basımevi, İzmir, 1989, s.12.

⁷ A.e.

Finansal muhasebe sisteminin çıktıları olan finansal tablolar ve raporlar tüm ilgi gruplarının gereksinimini karşılayacak kapsam ve nitelikte olmalıdır. Finansal muhasebe, fonksiyonlarını yerine getirirken muhasebe uygulamalarının dayanağını oluşturan, gözlemlere dayalı bazı temel düşünceleri, temel çıkış noktalarını dikkate almak durumundadır. Bunlara “Muhasebenin Temel Kavramları” adı verilmektedir.

Finansal muhasebe, gerçekleşen ticari işlemlere ilişkin fatura, makbuz, bordro gibi kanıtlayıcı belgelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, temel muhasebe kavramları ve Vergi Usul Kanunu ya da Ticaret Kanunu gibi yasalara uygun olarak kaydedilmesi ve ilgili gruplara raporlanması süreçlerini kapsamaktadır.

Muhasebe Standartları

Muhasebe standartları çeşitli ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından yayımlanır. Muhasebe standartları terimi açık olarak uygulamaya yönelik kuralları ifade etmektedir. Muhasebe ilkeleri genel olarak muhasebe standartları aracılığı ile uygulamaya geçirilir ve muhasebe politikalarının belirlenmesine esas olur. Muhasebe standartları, gerek muhasebe işlemlerinde, gerekse mali tabloların hazırlanmasında, işletmeler tarafından yapılan muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları en aza indirmeyi amaçlayan düzenlemelerdir.

Muhasebe standardı kavramı kullanıcıların ihtiyaç duyduğu finansal tabloların, doğru, gerçek durumunu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olması için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlanabilir.

1. RUS MUHASEBE SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bu bölümde öncelikle Rusya tarihi anlatılmış ve bu tarihsel gelişimden etkilenen Rus muhasebe sisteminin tarihsel gelişimi incelenmiştir. İnceleme konusunun ağırlığı SSCB dönemindeki muhasebe düşüncesinin incelenmesi olması nedeniyle öncelik sosyalist düzendeki muhasebe sistemine verilmiştir.

1.1. Rusya Tarihi

Rusya tarihi, Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği öncesi dönemi, Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği Dönemi ve Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nin yıkılışından günümüze kadar olan kısmı anlatılmıştır.

1.1.1. SSCB Öncesi Dönem

Bugünkü Rusya'nın temelleri Novgrad, Kiev ve Moskova Prenslığı olarak bilenen üç eski devlete dayanmaktadır.¹

Rusların etnik kökeni hakkında değişik görüşler mevcuttur. Bunun nedeni Rusların, Slav ırkına mensup olması ve bu ırkın yeryüzündeki siyasi ve dini dağılımının genişliğidir. Antropoloji ve filoloji çalışmaları, Slavların Hint-Avrupa kökenli olduklarını ortaya koymuştur. Slavların bir kolu olan Ruslar ile ilgili olarak İslam kaynaklarında yer alan bilgiler, bu halkın Doğu Avrupa coğrafyasında görülmeye başladığı 8. yüzyıla kadar dayanmaktadır.²

Ruslar 10. yüzyılın sonlarında (988 yılında) Bulgaristan aracılığı ile Ortodoks Hıristiyanlığı kabul etmiştir. Aynı zamanda Bulgarlardan eski Bulgar dilini ve Kiril

¹ A. S. Orlov, V.A. Georgiev, T.A. Sivohina, *История На Русия: От Най-Древни Времена До Наши Дни* (İstoriya Na Rusiya: Ot Nay – Drevni Vremena Do Naşi Dni), Trut Yayınevi, Sofya 2002, s.30.

² Özgür Aktaş, *Cumhuriyet Devri Tarihi Ders Kitapları Rusya İmgesi*, Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tarih Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kars, 2006, s.11.

alfabesini almışlardır. 12. yüzyıla kadar Kiev devleti diğer Rus devletlerine oranla öne çıkmış, bu tarihten sonra dağılmış ve yerine çok sayıda feodal devlet kurulmuştur.³

Bu feodal devletler Moğollar'ın 1237'de bölgeyi işgal etmesi ile parçalanmış ve Moğol egemenliği altına girmişlerdir. Yönetim yetkileri Rus prenslerine bırakılmış ve 240 yıl boyunca Moğol Hanlarına her yıl yüksek vergiler ödemek zorunda kalmışlardır. Moğollar'ın vergi toplama amacı ile imtiyazlar tanıdığı Moskova Prensligi, bu imtiyazlardan yararlanarak gelişmiş ve 15. yüzyılda Moğol egemenliğinin sonunu getirmiştir. Moskova Prensligi zamanla gelişerek 16. yüzyılda Rusya Çarlığı haline gelmiştir.⁴

Çarlık dönemi III. İvan ile başlamıştır. III. İvan Moskova şehrinin statüsünü yükseltmek amacı ile bir inşa programı başlatmıştır. Bugünkü Kremlin Surlarını inşa eden İtalyanlar da dahil olmak üzere ülkeye yabancı mimarları davet etme geleneği III. İvan tarafından başlatılmıştır. III. İvan'ın torunu IV. İvan, Moskova Prensligini Rusya Çarlığı haline getirmiştir (1533-1584). 1613 yılına kadar ülke Polonya ve İsveç işgallerine maruz kalmıştır.⁵

17. yüzyılda I. Petro'nun sıra dışı yönetimi ülkeyi güçlendirmiştir. Bu dönemde ülkede büyük reformlar yapılmış, I.Petro Doğu Avrupa'da ve Asya'da topraklarını genişletmiştir. I. Petro'nun 1725'deki ölümünden sonra 18. yüzyılın büyük bir kısmında Rusya'yı kadınlar yönetmiştir (I. Katerina, Anna, Elizabeth, II. Katerina).⁶

Rusya'da 1861-1917 yılları arasında adalet sistemi, toplum düzeni, idari ve ekonomik yapıların kurulduğu ve ulusal ekonominin kapitalist modele geçiş sürecinin başladığı yıllar olmuştur. 1890'larda sanayileşmede büyük adımlar atılmış olmasına rağmen Rusya ekonomik olarak gerileme yaşamıştır. Rusya'nın II. Nikola

³ A. S. Orlov, V.A. Georgiev, T.A. Sivohina, a.g.e., s.37.

⁴ N.M.Karamzin, "История Государства Российского (İstoriya Gosudarstva Possiyskoga)", (Çevrimiçi) http://www.istorya.ru/book/karamzin/kar03_07.php, 21.9.2010.

⁵ A.e.

⁶ A. S. Orlov, V.A. Georgiev, T.A. Sivohina, a.g.e, s.157.

döneminde Japonya ile savaşı ve I. Dünya Savaşı'na katılmış olması 1917 Ekim devriminin temellerini hazırlamıştır.⁷

1.1.2. SSCB Dönemi

Monarşi karşıtı Bolşevikler, I.Dünya Savaşı sırasında, işçi ve köylü kitlelerini yanlarına alarak Vladimir İlyiç Ulyanov, bilinen adıyla Lenin'in önderliğinde 1917 yılında Ekim Devrimini gerçekleştirmişlerdir. 1917-1921 yılları arası, dış güçler tarafından çıkartılan iç kargaşalar ve savaşın getirdiği ekonomik zorluklar ile geçmiştir. Bu dönemde tüm ekonomik işletmeler devletleştirilmiş ve 30.12.1922 tarihinde eski Rusya İmparatorluğu'nun sömürgeleri olan birçok devleti de kapsayan Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği (SSCB) kurulmuştur. 1922-1928 yılları arasında "Yeni İktisat Siyaseti (Новая Экономическая Политика - Novaya Ekonomicheskaya Politika, NEP)" döneminde içte ve dışta ortaya çıkan güçlüklerle karşın, sosyalist kesim yararına işleyen bir karma ekonomik model uygulanmış ve kâr amaçlı küçük özel işletmelere izin verilmiştir.⁸

1924 yılında Josef Stalin'in iktidar olması ile tamamen planlı ekonomiye geçiş sağlanmıştır. Stalin'in katı yönetimi bilimde ve ekonomide SSCB'nin gelişmesine sebep olmuştur. SSCB 1941 yılında Nazi Almanya'sına karşı II.Dünya Savaşına girmiş ve bu savaştan galip ayrılmıştır. Bunun sonucunda Doğu Avrupa ülkeleri, SSCB'nin etkisi altında kalarak Sosyalist Sistemi benimsemişlerdir. Uzun yıllar iktidarda kalan Stalin'in 1953'de ölümü ile yerine geçen Krushchev idaresindeki SSCB, Polonyalıların ve Macarların üzerinde uyguladığı büyük baskı ile Doğu Avrupa ülkeleri üzerinde kontrolünü güçlendirmiştir. 1964 yılında Krushchev'in yönetimden ayrılmasıyla 1982 yılına kadar devlet Leonid Brejnev tarafından yönetilmiştir. Bazı sosyalist tarihçiler Brejnev dönemini durgunluk dönemi olarak adlandırmışlardır. Daha sonra Andropov ve Çernenko dönemleri yaşanmıştır. Bu dönemde sosyalist yönetimin iç sorunlarının çözümüne ilişkin adımlar atılmış, fakat

⁷ B. Ryazyanovski, *История на Русия (İstoriya na Rusiya)*, Kama Yaymevi, Sofya, 2008, s.35.

⁸ A. S. Orlov, V.A. Georgiev, T.A. Sivohina, a.g.e, s.462.

başarı sağlanamamıştır. Son dönem, Mihail Gorbaçov'un reformlarıyla SSCB'nin dağılmasına zemin hazırlayan dönem olmuştur.⁹

1.1.3. SSCB'nin Dağılmasından Sonraki Dönem

Gorbaçov, 1987 yılında açıklık (glasnost - гласность) ve yeniden yapılanma (perestroika - перестройка) politikasını uygulamaya başlamıştır. Ülkeyi oluşturan 15 cumhuriyetle, ilk çok partili seçimler yapılmış ve 17 Mart 1991 referandumunda %77 oy ile Rusya Federasyonu kurulmuştur. Rusya Federasyonu başkanlığına Boris Yeltsin seçilmiştir. 8 Aralık 1991 yılında Rusya Federasyonu, Beyaz Rusya ve Ukrayna bir araya gelerek Bağımsız Devletler Topluluğunu meydana getirmişlerdir. Mihail Gorbaçov ile Boris Yeltsin 31 Aralık 1991'de Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliğinin dağıtılmasına karar vermişlerdir. Mihail Gorbaçov emekliye ayrılmış ve yerine Boris Yeltsin devlet başkanlığına seçilmiştir. 12 Aralık 1993 yılında Boris Yeltsin'in girişimi ile bugünkü Rusya Federasyonu anayasası kabul edilmiştir. Boris Yeltsin döneminde, ülke ekonomisi krizle geçen bir dönem yaşamıştır. Bu dönem, 23 Mart 2000 yılında Vladimir Putin'in seçimleri kazanması ile sona ermiştir. Vladimir Putin uyguladığı strateji sonucunda ülke ekonomisini istikrara kavuşturarak günümüze getirmiştir. Rusya'da 2 Mart 2008 tarihinde yapılan devlet başkanlığı seçimi sonucunda Dimitriy Medvedev Rusya'nın yeni devlet başkanı seçilirken Vladimir Putin de başbakanlık görevine getirilmiştir.

1.2. SSCB Öncesi Dönemde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi ve Üçlü Kayıt Sistemi

Bu bölümde, SSCB öncesi dönemde Rus muhasebe sisteminin tarihsel gelişimi incelenmiş olup bu dönemde Fedor Venediktoviç Ezersky tarafından geliştirilen ve bazı işletmeler tarafından kullanılan üçlü kayıt sistemi anlatılmıştır.

⁹ B. Ryazyanovski, a.g.e., s.210.

1.2.1. SSCB Öncesi Dönemde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Rus muhasebe sisteminin gelişmesi Rus devlet sisteminin de güçlendiği 1480-1700 yılları arasındaki döneme rastlamaktadır. Bu dönemde din olgusunun etkisi ile muhasebenin kapsamını, manastırların bakımı ile ilgili giderler ve din adamlarını destekleme giderleri gibi konular oluşturmuştur. Aynı dönemde muhasebe belirli bir sistematiğe ve düzene bağlanmış, bunun yanı sıra devlet kontrol sistemi kurulmuştur. Dönemin sosyal ve ekonomik özelliklerini de yansıtan muhasebe sistemi 17. yüzyılda en ileri düzeye ulaşmıştır.¹⁰

Rus muhasebe sistemi, Avrupa muhasebe uygulamalarından ilk olarak 1700-1861 yılları arasında etkilenmiştir. Çar I. Petro Rusya'yı Avrupa ile aynı seviyeye getirmek amacı ile özellikle iktisadi alanda önemli reformlar yapmıştır. Bu reform döneminde Rus muhasebe sistemi, Rusya'nın ticaret yaptığı ülkelerin kullandığı çift taraflı kayıt düzeninden etkilenmiş ve yabancı şirketlerle iş yapan bazı işletmeler tarafından kullanılmaya başlanmıştır.¹¹ Çar I. Petro'nun yönetimi döneminde, resmi uygulamada Rusça bir tabir olan "sayım görevlisi (tabel o rangah- табель о рангах)" yerine ilk defa "muhasebeci (buhgalter - бухгалтер)" kelimesi kullanılmaya başlanmıştır.¹²

Muhasebe kayıtlarının, yabancı tüccarların tuttukları kayıtları örnek alarak tutulmasını öneren yabancı bir tüccar olan Timmerman, Ticaret Kurulu'nun kararı ile 11 Eylül 1732 yılında St. Petersburg gümrüğünün muhasebecisi olarak atanmış ve resmi bir kurumdan muhasebeci unvanını alan ilk kişi olmuştur. Rusya'da ilk muhasebe okulunun kurulması da Çar I. Petro döneminde gerçekleşmiştir.

¹⁰ Recep Pekdemir, Lerzan Kavut Akün, "Sosyalist Blokun Çöküşü İle Ortaya Çıkan İhtiyacın, Kapitalist Düzenin Muhasebe Sistemi İle Giderilmesi", 4'üncü Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 1999, (Çevrimiçi)
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/04.SEMPOZYUM/2GUN1OTURUM/16-RECEPPEKDEMIR.doc>, 10.7.2008.

¹¹ A.e.

¹² Yaroslav Vyacheslavoviç Sokolov, *История Бухгалтерского Учета (İstoriya Buhgalterskovo Uşeta)*, Finans ve İstatistik Yayınevi, Moskova, 2004, s.112.

Rusya'daki muhasebecilerin çalışmalarıyla gelişen muhasebe literatürü ülkede çift taraflı kayıt sisteminin uygulama alanını genişletmiştir.¹³

Rusya'da 1861-1917 yılları, adalet sistemi, toplum düzeni, idari ve ekonomik yapıların kurulduğu ve ulusal ekonominin kapitalist modele geçiş sürecinin başladığı yıllar olmuştur. Bu dönemde Rus muhasebe sisteminin gelişmesi üzerindeki Batı etkisi, önceki dönemlere göre oldukça artmış ve muhasebe geleneği batılı bilim adamlarının etkisi altında şekillenmeye devam etmiştir.¹⁴

1875 yılında, St. Petersburg şehrinde Rusya'nın ilk "muhasebe dairesi"¹⁵ açılmıştır. Muhasebe dairesinin kurucusu Adolf Markoviç Volf'dur. Bu kişi aynı zamanda Rusya'da muhasebecilere yönelik yayımlanan ilk profesyonel derginin ilk yayımcısıdır. Rusya'da muhasebe kayıtları alanındaki bu ilk profesyonel dergi, 1888 yılında "Muhasebe" adı altında yayımlanmaya başlamış ve yayımlanması 1904 yılına kadar devam etmiştir.¹⁶

Çarlık döneminde muhasebe alanındaki diğer önemli gelişmeler aşağıdaki gibi özetlenebilir:¹⁷

- Muhasebenin bir karar verme aracı olarak kullanılma fikrinin gelişmesi,
- Yevmiye defterinin Rusya'da 1888'de ilk defa kullanılmaya başlanması,
- Muhasebe alanındaki temel kaynakların Rusçaya tercüme edilmesi ve yayımlanması,
- İşletme bilançolarının yayımlanma zorunluluğu uygulamasının başlatılması.

¹³ Roman Palamarçuk, Yulyana Javoronkova ,Очень Краткая История Российского Бухгалтерского Учета (Очень Краткая История Россиyskovo Бухгалтерского Учета), (Çevrimiçi) <http://www.ipnpu.ru/article.php?idarticle=004216>, 15.8.2008.

¹⁴ R.Pekdemir, L.K.Akün, a.g.e., 10.7.2008.

¹⁵ Rusya'da o dönemde danışmanlık şirketleri daire olarak anılmaktadır.

¹⁶ Palamarçuk, Javoronkova , a.g.e., 15.8.2008.

¹⁷ R.Pekdemir, L.K. Akün, a.g.e., 10.7.2008.

1.2.2. Üçlü Kayıt Sistemi

Fedor Venediktoviç Ezersky (1836-1916), 19. yüzyılın ikinci yarısında Rusya'da iktisadi düşüncenin gelişimini etkileyen en önemli bilim adamlarından biri olmuştur.¹⁸ 1869 yılında Ezersky tarafından "Üçlü Kayıt Sistemi (Triple Accounting System)", "Rus Muhasebesi" olarak da adlandırılan bir sistem olarak ortaya çıkarılmıştır.¹⁹ Ezersky, Almanya'da uluslararası muhasebe eğitimi alırken bu sistemle ilgili "The First Public Experience of the New System" adlı ilk kitabını 1870 yılında yayımlamıştır. Ezersky 1873 yılında Rusya'ya döndükten sonra, bu sistemle ilgili düşüncelerini yaymaya devam etmiş ve "Theory of Commercial Accounting According to the New System" adlı kitabını yayımlamıştır. Ezersky, 1889 yılında "Bookkeeper" adlı dergiyi yayımlamaya başlamış ve 1892 yılında Moskova Muhasebeciler Birliği'ni (Association of Bookkeepers in Moscow) kurmuştur.²⁰

Ezersky'nin geliştirdiği üçlü kayıt sistemi, ilk ortaya çıktığında yalnızca muhasebe kayıt sistemi konusundaki diğer teoriler içindeki yeni bir teorinin ortaya çıkması olarak yorumlanmıştır. Ancak Ezersky üçlü kayıt sistemini geliştirmek için büyük çaba harcamıştır. Rusya'da, çift taraflı muhasebe kayıt sisteminin yanı sıra birçok yerde Ezersky'in geliştirdiği bu sistem de yaygın olarak kullanılmıştır. Belçika'daki Charleroi Muhasebe Kongresi'nde (1912) bazı araştırmacılar tarafından, bütün dünyada üçlü kayıt sistemi öğrenilmesi ve kullanılması tavsiye edilmiştir.²¹

Ezersky'nin düşüncelerine göre, üçlü kayıt sistemini geliştirmesinin sebebi çift taraflı kayıt sisteminin eksikliklerini gidermek olmuştur. Ezersky, üçlü kayıt sistemini geliştirirken muhasebenin daha kolay çalışmasını sağlamaktan ziyade, her kayıt sonrası finansal sonuçların tespit edilememesi sorununu çözmeyi amaçlamıştır.

¹⁸ Ekaterina Zuga, "Russian Triple Accounting System and F. Ezersky", 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History September 15-18, 2010 Istanbul/ Turkey Conference Proceedings Vol.III, MUFAD Yayını, İstanbul, 2011, s.1791.

¹⁹ Y.B.Sokolov, "Русская "Тройная" Форма Счетоводства (Russkaya Troynaya Forma Şchetovodstvo)", (Çevrimiçi) <http://buh.ru/document.jsp?ID=543>, 10.1.2011.

²⁰ E. Zuga, a.g.e., s.1791.

²¹ Ksyenya Seberjenova, **История Развития Бухгалтерского Учета В России (İstoriya Razvitiya Buhgalterskogo Uçeta v Rossii)**, Moskova Devlet Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Moskova, 1997, s.13.

Ezersky'e göre, dünyadaki tüm işletmeler "kör (слепую)" olarak çalışmakta, finansal sonuçlarını ancak bilançonun hazırlandığı tarihte tespit edebilmektedir.²²

Ezersky, çift taraflı kayıt sisteminde bilanço tarihinden önce gerçekleşen faaliyetlere yönelik finansal sonuçların, henüz finansal tablolar hazırlanmamış olduğu için tam olarak tespit edilemeyeceğini söylemektedir. Bilanço tarihi ile bilançonun yayımlandığı tarih arasında belirli bir zaman geçmekte ve işletmeler sadece geçmişe yönelik finansal verileri görebilmekte olup, günlük finansal sonuçları net olarak izleyememektedirler. Bu sebeplerden dolayı Ezersky üç taraflı kayıt sisteminde her muhasebe kaydından sonra işletmelerin finansal sonuçlarını hesaplamayı amaçlamıştır.²³

Ezersky muhasebenin üç görevi olduğunu iddia etmiştir. Görevler:²⁴

- finansal raporlar her zaman işletmenin aktif ve pasifi konusunda bilgi vermeli,
- bir kişinin birden fazla işletmesi var ise finansal raporlar her işletme için ayrı ayrı kâr/zarar durumunu göstermeli,
- öyle bir kayıt sistemi olmalıdır ki muhasebe defterine yapılan kayıtlar kendi kendine kontrol yapılmasını sağlamalıdır.

Ezersky, 1891 yılında bu sistemi savunurken, üçlü kayıt sisteminin sorunsuz çalışabilmesi için aşağıdaki yaklaşımların uygulanması gerektiğini belirtmiştir:²⁵

• "Borç ve alacak" muhasebede kullanılmaması gereken kavramlardır. Normal hayatta bu kavramlar yoktur ve sadece "gelir ve gider" kavramları bulunmaktadır.

²² Y.B.Sokolov, "Русская "Тройная" Форма Счетоводства(Russkaya Troynaya Forma Şchetovodstvo)", (Çevrimiçi) <http://buh.ru/document.jsp?ID=543>, 10.1.2011.

²³ Y.V. Sokolov, a.g.e., s.125.

²⁴ Z.F. Nalimova, *История Бухгалтерского Учета и Аудита (İstoriya Buhgalterskovo Uşçeta i Audita)*, GOU Yayını, Sankt Petersburg, 2007, s.110.

²⁵ Y.V.Sokolov, "Русская "Тройная" Форма Счетоводства(Russkaya Troynaya Forma Şchetovodstvo)", (Çevrimiçi) <http://buh.ru/document.jsp?ID=543>, 10.1.2011.

• Ezersky'e göre çoğu zaman stokları demirbaşlardan ve hatta arsa ve arazilerden ayırmak zordur bu nedenle nakit dışındaki tüm varlıklar için "değer" kavramını kullanmıştır.

• Gelir ve giderlerin kayıt altına alınmasında nakit esasının uygulanması gerekir. Gelirler satışın yapıldığı değil, ödemenin alındığı zaman gelir sayılmaktadır. Giderler, alımın yapıldığı değil, ödemenin yapıldığı zaman gider sayılmaktadır. Yapılan giderler ile ilgili ödemeler sermayeyi azaltmaktadır. Gelirler ile ilgili tahsilatlar ise sermayeyi artırmaktadır.

• "Başabaş noktası", işletmenin kâra geçtiği noktadır. Ezersky başabaş noktasını bir örnek ile açıklamaktadır. "Ben kitap basıyorum. Bastığım birinci parti kitapların satışından bir kârım yoktur. Bu satışlardan aldığım nakit ile ancak katlandığım maliyetleri ödeyebiliyorum. Benim o kadar kitap basmam gerekiyor ki onların satışından aldığım nakit ile maliyetleri karşıladıktan sonra kendi maaşımı ödeyebilmem mümkün olsun."

Üçlü kayıt sisteminde yevmiye defteri (book of chronological records veya capital book- журнал), defter-i kebir (book of systematic accounting - главная книга) ve finansal durum (book of consolidated accounting - книга счетов и отчетная) olmak üzere üç defter kullanılmaktadır. Finansal durum defteri günümüzdeki bilanço yerine kullanılan defterdir.²⁶

Üçlü kayıt sisteminde muhasebe kayıtlarının takip edilmesinde üç hesap kullanılmaktadır:²⁷

- Kasa (Cash-Касса),
- Değerler (Valuables-Ценности) ve
- Sermaye (Capital-Капитал).

Ezersky'nin sistemine göre muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılmaktadır:²⁸

Belge > Yevmiye Kaydı > Defteri Kebir > Finansal Durum Defteri

²⁶ Y. V. Sokolov, a.g.e., s.126.

²⁷ K.Seberjenova, a.g.e., s.14.

²⁸ E.Zuga, a.g.e.,s.1793.

Ezersky'ye göre bu defeterlerde Gelir (Income-Приход), Gider (Expense-Расход) ve Bakiye (Balance-Остаток) olmak üzere üç sütun bulunmaktadır. Tablo 1.1'de üçlü kayıt sistemindeki defter şekli verilmiştir.

Tablo 1.1: Üçlü Kayıt Sisteminde Defter Şekli²⁹

Gelir	Gider	Bakiye	
		Azalış (Zarar)	Artış (Kâr)

Ezersky'e göre, muhasebe defterleri önceki dönemden devreden bakiyeler ile başlamaktadır. Muhasebe kayıtları ise muhasebe belgelerindeki mali verilerin yevmiye defterine kaydedilmesi ile başlamaktadır. Tablo 1.2'de üçlü kayıt sisteminde kullanılan yevmiye defteri örneği verilmiştir.

Tablo 1.2: Üçlü Kayıt Sisteminde Yevmiye Defteri³⁰

Açıklama	Tarih	Kontrol	Kasa		Değerler		Bakiye (Sermaye)	
			Gelir	Gider	Gelir	Gider	Gelir	Gider

“Açıklama” sütunu işlemlerin açıklanması için kullanılmaktadır. “Tarih” sütununda kayıt tarihi bilgisi verilmektedir. “Kontrol” sütununda her işlemin tutarı yazılmaktadır. “Kasa” adlı sütunda nakit ile ilgili tüm hareketler gelir ve gider sütunlarına kayıt edilmektedir. “Değerler” adlı sütuna nakit hareketler dışındaki tüm hareketler kaydedilmektedir.³¹

Ezersky'e göre, bir kişinin birden fazla işletmesi var ise her işletme için ayrı yevmiye defteri tutmak zorundadır.³²

Ezersky'nin düşüncesine göre yevmiye defteri dışında ayrı bir kasa defteri tutulmasına gerek yoktur. Yevmiye defterine yapılan kayıtlar sürekli envanter

²⁹ E.Zuga, a.g.e, s.1793.

³⁰ Z.F. Nalimova, a.g.e., s.111.

³¹ A.e.

³² E.Zuga, a.g.e.,s.1793.

yapılabilmesini sağlamaktadır. Bu defterdeki kasa ve değerler toplamı sermayeye eşittir. Yevmiye defterinden kayıtlar günlük olarak sınıflandırılarak defter-i kebir aktarılmaktadır. Tablo 1.3’te üçlü kayıt sisteminde kullanılan defter-i kebir örneği verilmiştir.

Tablo 1.3: Üçlü Kayıt Sisteminde Defter-i Kebir³³

Defter-i Kebir Sayfa Numarası		Açıklama	Tarih	Fiyat			Adet		Toplam		Sonuç	
Hesap ismi	№			Ruble	Kapik	Ayarlama	Gelir	Gider	Gelir	Gider	Zarar	Kâr

“Toplam” sütunu “hesapların” maliyet değeri ile toplamını, “Sonuç” sütunu ise hesap hareketlerin sonucunu göstermektedir. Ezersky’ göre tedarik, nakliye, satış giderleri gibi giderler ayrı ayrı katılan giderlerdir. Hiç bir zaman değerlerin fiyatı toplam maliyet ile gösterilmez ve gösterilmesine de gerek yoktur. Bu muhasebecinin ek iş yapmasına sebep olur. Bu sebepten dolayı Ezersky “Ayarlama” sütununu kullanmıştır. Değerlerin fiyatı yukarı doğru yuvarlandığında “Ayarlama” sütununa (-) işareti, ortalamadan alındığında (0) işareti, aşağı doğru yuvarlandığında (+) işareti konmaktadır.³⁴

Defter-i kebirdeki bakiyeler finansal durum defterine aktarılır. Bunun iki amacı vardır:³⁵

- olayların durumunu gözden geçirmek,
- tüm hesapların toplamalarının kontrolünü sağlamak.

Tablo 1.4’te üçlü kayıt sisteminde kullanılan finansal durum defteri örneği verilmiştir.

³³ Z.F. Nalimova, a.g.e., s.114.

³⁴ Z.F. Nalimova, a.g.e., s.114.

³⁵ E. Zuga, a.g.e.,s.1794.

Tablo 1.4: Üçlü Kayıt Sisteminde Finansal Durum Defteri³⁶

Muhasebe Defterinin Sayfası	Hesap İsmi	Gelir		Gider		Sonuç		Bakiye	
		Varlıkların Açılış Bakiyesi	Girişler	Borçların Açılış Bakiyesi	Çıkışlar	Zarar	Kâr	Varlık	Yükümlülük
	Nakit, Ticari Mallar ve Benzeri Ara Hesaplar								
		Toplam		Toplam		Net Kâr/Zarar		Sermaye	

“Gelir” ve “Gider” sütunları varlıkların ve yükümlülüklerin açılış bakiyesini ve dönem içerisindeki değişimini göstermektedir. “Sonuç” sütunu ise dönem içindeki kâr ve zararı göstermektedir. Finansal durum defterinde işletmenin tüm ticari işlemlerinin toplamı gösterilmekte olup işlemler arasında kontrol sağlanmaktadır.³⁷ “Bakiye” sütununu sermayenin dönem başı değerini göstermekte olup dönem içindeki hareketleri göstermemektedir.

Ezersky finansal raporlamada yevmiye defteri kullanmaktadır. Bu şekilde yevmiye defterine bakılarak işletmenin kâr/zarar durumu tespit edilebilmektedir. Tüm detaylar defter-i kebirde görülebilirken, her işlemin toplamı ise finansal durum defterinde görülebilmektedir.³⁸

Ezersky, geliştirdiği bu sistemi “kontrol sistemi” olarak da adlandırmaktadır. Çünkü her bir muhasebe defterindeki kayıtlar birbirleri ile uyumlu olmalıdır. Yevmiye defterindeki kasa ve değerler bakiyesi gerçekteki nakit ve değerler toplamına eşit olmalıdır.³⁹

Ezersky'nin geliştirdiği üçlü kayıt sisteminin daha iyi anlaşılabilmesi için Tablo 1.5'te yevmiye defterinde yapılan kayıtlara örnekler verilmiştir.

³⁶ Z.F. Nalimova, a.g.e., s.115.

³⁷ A.e.

³⁸ N.V. Valebnikova, “Ф. В. Езерский – Русский Бухгалтер-Новатор”, MARISTATE Üniversitesi, Referat, 2003.

³⁹ A.e.

Tablo 1.5: Yevmiye Defteri Örneği⁴⁰

Açıklama	Tarih	Kontrol	Hesap İsmi					
			Kasa		Değerler		Sermaye	
			Gelir	Gider	Gelir	Gider	Gelir	Gider
Devreden Bakiye	1.1.1900	21.000	20.000		1.000		21.000	
100 rubleden 100 adet vadeli mal alımı	2.1.1900	10.000			10.000		10.000	
Vadeli mal alışları için yapılan ödeme	3.1.1900	10.000		10.000				10.000
130 rubleden 50 adet vadeli mal satışı	4.1.1900	5000				5.000		5.000
Vadeli mal satışlarından yapılan tahsilat	4.1.1900	6.500	6.500				6.500	
120 rubleden 50 adet nakit mal satışı	5.1.1900	6.000	6.000			5.000	1.000	
100 rubleden 100 adet nakit mal alımı	20.1.1900	10.000		10.000	10.000			
Kaybolan 1 ruble	30.1.1900	1		1				1
Kasadan maaş ödemeleri	30.1.1900	2.000		2.000				2.000
Dönem Sonu Toplamı			32.500	22.001	21.000	10.000	38.500	17.001
Dönem Sonu Bakiye			10.499		11.000		21.499	

Vadeli alım yapıldığında yevmiye defterinde değerler ve sermaye hesabına gelir kaydı yapılmaktadır. Malın bedeli ödenmediği sürece işletmenin sermayesi artmaktadır.

Malın bedeli ödendiği zaman yevmiye defterindeki kasa ve sermaye hesabına gider kaydı yapılmaktadır.

Vadeli satış yapıldığı durumda ise, yevmiye defterinde değerler ve sermaye hesabına malın giriş maliyeti kadar gider kaydı yapılmaktadır. Vadeli satış yapıldığı sürece işletmenin sermayesi azalmaktadır.

Vadeli satışlar ile ilgili tahsilat yapıldığında kasa ve sermaye hesabına gelir kaydı yapılmaktadır.

⁴⁰ N.V. Valebnikova, "Ф. В. Езерский – Русский Бухгалтер-Новатор" MARISTATE Üniversitesi, Referat, 2003; Y.V.Sokolov, "Русская "Тройная" Форма Счетоводства(Russkaya Troynaya Forma Şchetovodstvo)", (Çevrimiçi) <http://buh.ru/document.jsp?ID=543>, 10.1.2011.

Nakit satış yapıldığı durumda, yevmiye defterinde kasa hesabına tahsilat kadar gelir kaydı, değerler hesabına da malın alış maliyeti kadar gider kaydı, sermaye hesabına ise aradaki fark kadar gelir kaydı yapılmaktadır.

Nakit mal alış yapıldığında ise, yevmiye defterindeki kasa hesabına gider kaydı değerler hesabına da gelir kaydı yapılmaktadır. Maaş giderleri için gider tahakkuku yapılmamakta, ödendiği zaman kasa ve sermaye hesabına gider kaydı yapılmaktadır.

Ezersky'nin üçlü kayıt isteminde asıl amacı, her işlemten sonra finansal sonuçları, bir başka deyişle sermayedeki değişimi görebilmektir. İşletmenin kâr/zararı ise yevmiye defterindeki sermayenin dönem sonu ve dönem başı değeri arasındaki farka göre belirlenebilmektedir (21.499-21.000=499). Bu sonuca ulaşılmasının ana sebebi Ezersky'nin alınan değerleri ödenmediği sürece, satılan değerleri de tahsil edilmediği sürece gelir saymasıdır.⁴¹

Bazı araştırmacılar tarafından Ezersky'nin geliştirdiği üçlü kayıt sistemi çift taraflı kayıt sisteminin değişik bir şekli olduğu iddia edilmiştir. Daha sonra bu görüş genel kabul görmüştür. Tablo 1.5'te görüldüğü gibi yevmiye defterindeki kasa ve değerler sütunu günümüzde kullanılan bilançonun aktif kısmını oluşturmaktadır. Sermaye ise bilançonun pasif kısmını oluşturmaktadır. Kasa ve değerler sütunlarının bakiyelerinin toplamı sermaye sütununun toplamına eşittir.

Ezersky'nin muhasebeye asıl katkısı muhasebede kontrol sisteminin önemli olduğunu vurgulaması olmuştur.⁴²

⁴¹ Y.V.Sokolov, "Русская "Тройная" Форма Счетоводства(Russkaya Troynaya Forma Sçetovodstvo)", (Çevrimiçi) <http://buh.ru/document.jsp?ID=543>, 10.1.2011.

⁴² N.V. Valebnikova, "Ф. В. Езерский – Русский Бухгалтер-Новатор" MARISTATE Üniversitesi, Referat, 2003.

1.3. SSCB Döneminde Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Bu bölümde, SSCB döneminde muhasebe sistemi ayrıntılı olarak incelenmiştir.

1.3.1. V.İ.Lenin'in Muhasebe Sistemi ile İlgili Görüşleri

Ekim Devrimi'ni (1917) gerçekleştiren V.İ.Lenin, Sovyetler Birliği'nin ilk kurulduğu yıllarda, sosyalist devrim ile ilgili yapılandırma çalışmaları ile eş zamanlı olarak muhasebe sistemi hakkında da çalışmalar yapmıştır. Lenin, muhasebe sisteminin gelişimine yönelik çalışmalarında, K. Marx ve F. Engels tarafından ileri sürülen fikirlerden yararlanmıştır.⁴³

Lenin'in muhasebe sisteminin gelişimine yönelik ileri sürdüğü fikirler üç ana başlık altında toplanmaktadır.⁴⁴

- Muhasebe sistemi organizasyonunun genel metot geliştirme ilkeleri.
- Genel metot geliştirme ilkelerinin muhasebe teorilerine uygun olarak yorumlanması.
- Muhasebe sisteminin sosyalist sistemin organizasyon yapısına uyumu.

Muhasebe Sistemi Organizasyonunun Genel Metot Geliştirme İlkeleri

Lenin'e göre muhasebe sistemi, yerine getirilmesi gereken kurallardan oluşmaktadır ve bu sistemin düzgün çalışması için denetim önem arz etmektedir. Lenin'e göre denetim, muhasebe sisteminin ayrılmaz bir parçasıdır. Muhasebe sisteminin amacı, emek ve tüketim miktarının denetlenmesidir. Bu amaç için belirlediği ilkeler aşağıdaki gibidir.⁴⁵

- **Kitlesellik:** Devletin yönetimi altındaki tüm bireyler muhasebe sistemine dahil olmalıdır.

⁴³ N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, **История Бухгалтерского Учета (İstoriya Buhgalterskovo Uşçeta)**, YURGY Yayını, Çelyabinsk, Rusya Federasyonu, 2006, s.44.

⁴⁴ L. N. Rodina, L. V. Pavlova, **Этапы Развития Бухгалтерского Учета (Etapi Razvitiya Buhgaltersik Uşçeta)**, TGTU Yayını, Tambov, Rusya Federasyonu, 2007, s. 73.

⁴⁵ N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e, s.44. Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX.Yüzyıl 4. Cilt**, Proje Danış A.Ş. Yayını, İstanbul, 2001, s.711-712.

- **Açıklık:** Yasalardaki açıkların veya ihlallerin kötüye kullanılmaması için açıklık ilkesi gereklidir.
- **Sorumluluk:** Ülke ekonomisine katkıda bulunan tüm bireyler faaliyetleri nedeniyle sorumludurlar.
- **Sadelik:** Sosyalist toplumda muhasebe, herhangi bir okur-yazar kişinin anlayabileceği düzeyde olmalıdır.

Lenin'in geliştirdiği ilkeler, sosyalist düzende muhasebe ve denetim sisteminin temel ilkelerinin oluşmasında önemli rol oynamıştır.

Genel Metot Geliştirme İlkelerinin Muhasebe Teorilerine Uygun Olarak Yorumlanması

Lenin tarafından ileri sürülen ve geliştirilen muhasebe teorileri arasında “yansıtma teorisi” (ticari hayat ile ilgili meydana gelen olgularının yazılı şekilde kaydedilmesi durumu) büyük önem taşımaktadır. Muhasebe defterleri gerçek durumu yansıtmalıdır. Yansıtma teorisi iki metot geliştirme tekniği ile bağlantılıdır. Bunlar, “gruplandırma ve model geliştirme”dir. Daha sonraki yıllarda, tekdüzen hesap planı ve standart raporlama oluşturulmasında, Lenin'in geliştirdiği gruplandırma ve model geliştirme teorisinden yararlanılmıştır.⁴⁶

Muhasebe Sisteminin Sosyalist Sistemin Organizasyon Yapısına Uyumu

Lenin, “İstatistik ve Sosyoloji” adlı çalışmasında delillere dayalı olarak sonuca ulaşmanın delillerin incelenmesi ile mümkün olabileceğini öne sürmüştür. Bu çerçevede dahilinde makro düzeyde muhasebeye duyulan ihtiyacı belirlemiştir.⁴⁷

Sistem içerisindeki tüm unsurlar devletin kontrolü altında olmalı ve merkezden yönetim söz konusu olmalıdır. Lenin, sosyalist bir toplumda bankaların devletin birer muhasebe organı niteliğinde olmaları gerektiği görüşünü savunmuştur.⁴⁸

⁴⁶ N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e, s.45.

⁴⁷ Oktay Güvemli, a.g.e, s.714.

⁴⁸ N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e, s.45.

Lenin ve onun yakın çevresi (L.D. Trotskiy, N.İ. Buharin, İ.V. Stalin), muhasebe sistemi ve denetim alanında fikirler öne sürmüşlerdir. Bunlardan en önemlileri aşağıdaki gibi örneklendirilebilir:⁴⁹

- İnsan, muhasebe sisteminin önemli bir unsurudur. Her insanın çalıştığı yerleri ve sürelerini gösteren bir "çalışma karnesi (трудова́я кни́жка)"⁵⁰ olmalıdır.
- Muhasebe sistemi ve denetim, işletmelerin değil, devletin kontrolündedir.
- Parasal değerler kullanıldığı sürece banka, devlet muhasebe merkezinin⁵¹ organı olmalıdır.
- Merkezi yönetimin verdiği talimatların yerine getirilip getirilmediğinin kontrol edilmesi gerekmektedir.
- Muhasebe sistemi sade olmalıdır ve herkes tarafından anlaşılabilir.

1.3.2. SSCB Döneminde Muhasebe Sisteminin Gelişim Evreleri

Rus muhasebe sistemi 1917'ye kadar diğer Avrupa ülkelerindekilere benzer bir şekilde gelişmiştir. Çarlık döneminin Bolşevik ihtilali sonucunda Ekim 1917'de sona ermesiyle birlikte, Rusya'da sosyo-ekonomik ilişkilerde önemli değişimler yaşanmaya başlamıştır. Sosyalizm ile gelen, merkezi planlamaya dayalı yeni ekonomik sistem, Rus muhasebe sisteminin gelişimini oldukça etkilemiştir.⁵² Ancak bu etki kendini devrimin ilk yıllarında değil birkaç aşamada göstermiştir.

⁴⁹ Z.F. Nalimova, *История Бухгалтерского Учета и Аудита (İstoriya Buhgalterskovo Uçeta i Audita)*, GOU Yayını, Sankt Petersburg, 2007, s.163.

⁵⁰ "Çalışma karnesi" SGK hizmet dökümü benzeri bir belgedir.

⁵¹ "Devlet Muhasebe Merkezi"nin görevleri 1.3.2.1 Belirsizlik Dönemi (1917-1921) başlıklı bölümde açıklanmıştır.

⁵² R.Pekdemir, L.K.Akün, a.g.e., 10.7.2008.

1.3.2.1. Belirsizlik Dönemi (1917-1921)

Ekim devrimi sonrasında enflasyonist bir ortam oluşmuş olup, muhasebede para ölçü birimi olma özelliğini yitirmiştir. Muhasebe teorileri tartışılmaya başlanmıştır. Bu sorunlar ile uğraşan uzmanlar süreç içerisinde iki gruba ayrılmıştır.⁵³

- Yenilikçi (новаторская)- paranın yerine iş gücü (iş birimi) ve enerji ölçülerini öneren grup.
- Tutucu (geleneksel-традиционная)- muhasebe kayıtlarının devrimden önceki şekliyle tutulmasını savunan grup.

İlk zamanlarda yenilikçi görüş hâkimiyet sağlamıştır. Yenilikçi grup tarafından "iş gücü" ve "enerji" açısından yaklaşımlar geliştirilmiştir. En etkili yaklaşım iş gücünü savunan yaklaşım olmuştur. Söz konusu savunucular arasında, iş gücü ölçütü yardımı ile kayıt sistemini ve ekonominin planlanmasını oluşturan S.G.Strumilin önemli bir yere sahiptir. S.G.Strumilin'e göre, her çalışan kişi çalıştığı yerden "çalışma karnesi" almalı ve söz konusu karneye onun "emek saatleri" kaydedilmelidir. S.G. Strumilin, mağazalarda ise mal alınırken söz konusu karneden not düşülmesini önermiştir. Böylece söz konusu karne ile, hem mal hem de hizmet alınabilecek ve bu durum karnede işaretli kredinin bitimine kadar devam edebilecektir. Enerjiye dayalı eğilim ise M.N.Smit ve S.A.Klepikov tarafından savunulmuştur. Bu kişilere göre, yapılan işin ölçülmesinde o iş için harcanan enerji biriminin esas alınması ile hareket edilmesi gerekmektedir.

Yenilikçi görüşü savunanlara göre, Rus devrimi Fransız devrimine göre daha büyük bir devrim olarak yorumlanmıştır. Devrimin büyüklüğünü paranın devrim sonucunda yitirdiği değer ile ölçen yenilikçiler bu durumu şu şekilde ifade etmişlerdir: "Fransız devriminde paranın değeri 500 kat değer yitirirken Rus devriminde paranın değeri 20.000 kat değer yitirmiştir. Demek ki biz, Fransız devriminden 40 kat daha fazla öndeyiz."⁵⁴

⁵³ Z.F. Nalimova, a.g.e., s.164.

⁵⁴ N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e., s.48.

İş gücü esasına dayalı muhasebe sistemi hakkında, 5 Aralık 1917 tarihinde aşağıdaki düzenlemeler kabul edilmiştir:⁵⁵

- Ulusal Temsilcilik⁵⁶ Kurulu tarafından düzenlenen “Devlet Denetim Komiserliği Heyetinin Kurulması ve Oluşumu Hakkında Kararname”
- Ulusal Temsilcilik Kurulu tarafından düzenlenen “Ulusal Komiserin Devlet Denetimine İlişkin Hakları ve Ulusal Komiserler Kurulu Hakkında Kararname”

Ulusal Temsilcilik Kurulu yapısı içerisinde “Devlet Muhasebe Merkezi” kurulmuştur. Söz konusu birimin amacı:⁵⁷

- Bütün parasal kaynakların ve maddi varlıkların hesabının tutulması,
- Cumhuriyetin yıllık gelirleri ve giderleri hakkında yıllık muhasebe raporlarının hazırlanması,
- Ekonomiye ilişkin istatistiki bilgilerin raporlanması,
- "Rusya İşçi-Köylü ve Asker Temsilcileri Sovyetler Kongresi"nin onayına sunulmak üzere hesap döneminin sonunda merkezi muhasebe raporlarının hazırlanması.

Yukarıda belirtilen yenilikçi görüşü savunanların yaptıkları çalışmalardan bir sonuç alınamamıştır. Bunun sonucunda yine yukarıda belirtilen tutuculardan oluşan ikinci görüşü savunanların sayısı artmaya başlamıştır. 1918 yılının Mayıs ayında bütün devlet işletmelerine ve kamulaştırılan diğer işletmelere, bütün paralarını devlet bankasında tutma, bütün sözleşmeleri için çek düzenleme veya ilgili muhasebe defterlerine kayıt etme yükümlülüğü getirilmiştir.⁵⁸

Merkezi Yürütme Komitesi tarafından 13 Temmuz 1918 tarihinde “Varlıkların Kayıt Sistemi ile İlgili Genel Esaslar” yayımlanmıştır. Kayıt tutma görevi, devlet denetim

⁵⁵ N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e, s.46.

⁵⁶ Ulusal Komiserler Kurulu (Совете Народных Комиссаров) olarak adlandırılmıştır.

⁵⁷ L. N. Rodina, L. V. Pavlova , *Этапы Развития Бухгалтерского Учета (Этапи Razvitiya Buğaltersik Uşçeta)*, TGTU Yayını, Tambov, Rusya Federasyonu , 2007, s.73.

⁵⁸ Y.V. Sokolov, a.g.e., s.189.

birimine verilmiş olup söz konusu birim üç varlık kalemini içeren defter-i kebir tutmakla yükümlü tutulmuştur. Söz konusu kalemler şöyledir:⁵⁹

- Gayrimenkuller,
- Stoklar,
- Demirbaşlar.

Kurul bu çalışmayı yaparken tüm defter-i kebirleri üç nüsha olarak düzenlemektedir. Birinci nüsha işletme için, ikinci nüsha vilayet idaresi için, üçüncü nüsha ise doğrudan Merkeze (Moskova'ya) gönderilmektedir.⁶⁰

1921 yılının sonunda banka çeklerinin kullanılmaya başlatılması ile birlikte kesin parasal ölçülerin kullanılmasına geri dönülmesini sağlamıştır. Bu durum, muhasebenin geleneksel şekilde ilerlemesine neden olmuştur.⁶¹

1.3.2.2. Geleneksel Muhasebe Sisteminin Restorasyonu (1921-1929)

Bu dönem, hem Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nin kuruluşu, hem de sosyalist muhasebe düşüncesinin gelişim dönemidir. Ulusal Ekonomi Yüksek Kurulu tarafından 6.4.1922 tarihinde "Muhasebe Prensipleri (Положение о Счетоводстве)" adlı düzenleme kabul edilmiştir. Söz konusu düzenlemede, muhasebe kayıtlarının çift taraflı kayıt yöntemine göre tutulması, tekdüzen bir finansal raporlama olması, işletmelere alınan varlıkların alış değeri ile kayıtlara alınması, konsolide hesapların oluşturulması gerektiği belirtilmiştir. Fakat söz konusu düzenleme sadece bir yıl yürürlükte kalabilmiştir. 10.4.1923 Tarihinde üretim işletmeleri hakkında kararname kabul edilmiştir. Söz konusu kararname ile aşağıda belirtilen değişiklikler yapılmıştır:⁶²

- Mali yılın 1 Ekim – 30 Eylül tarihleri arasında uygulanması,

⁵⁹ N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e, s.46.

⁶⁰ A.e.

⁶¹ L. N. Rodina, L. V. Pavlova, a.g.e.,s.73.

⁶² Z.F. Nalimova, a.g.e,s.164.

- Kâr/zarar tablosunun mali yılın sona ermesinden sonraki üç ay içerisinde yayımlanması,
- Bilançonun mali yılın sona ermesinden sonraki altı ay içerisinde yayımlanması kabul edilmiştir.

1921-1929 dönemde uygulanan yeni ekonomik politikaların sonuçları aşağıdaki şekilde olmuştur:⁶³

- 1924-1926 yıllarında henüz bilançoların zorunlu bir format çerçevesinde hazırlanma mecburiyetinin bulunmadığı görülmektedir, herhangi bir formatta yayımlanmalarına izin verilmiştir. Ancak bu yıllardan sonra, mali verilerin karşılaştırılabilir olmaması ve buna bağlı olarak mali verilerin güvenilirliğini yitirmesi nedeniyle bilançolar tek tip formatta yayımlanmıştır.
- Muhasebe sisteminin idaresine katkıda bulunmak amacıyla yeni bir organ daha kurulmuştur: Çalışma ve Savunma Kurulu 10.9.1926 tarihinde “Devlet ve Kooperatif İşletmeleri ile Devlet Sermayeli Anonim Şirketler İçin Amortisman Ödeneklerinin Hesaplanması ve Bilançolarının Oluşturulmasına İlişkin Kurallar” adlı düzenleme yayımlanmıştır. Söz konusu düzenleme ile getirilen yenilik, nihai bilançonun oluşturulmasında dönem sonu envanterin ve bilançonun hazırlandığı tarih itibarıyla onu oluşturan varlıkların derecesinin esas alınması gerektiğine ilişkin ortaya konulan kurallar olmuştur. Ancak bu kurallar, değerlemeye yönelik ortaya herhangi bir yöntem koymadığı için tartışmaya açık olarak kalmış ve uygulamada muhasebecileri zor durumda bırakmıştır.
- SSCB Ulusal Komiserler Kurulu tarafından 9 Kasım 1926 tarihinde “Ticari ve Üretim İşletmelerinin Zorunlu Olarak Muhasebe Kayıtlarını Tutmaları Gerektiği Hakkındaki Düzenleme” çıkartılmıştır. Söz konusu düzenlemede, işletmelerin sicil kayıtlarına göre birkaç kategoriye ayrılacağı, bunlardan V. kategorinin altında bulunmayan ticari işletmelerinin ve VII. kategorinin altında bulunmayan sanayi işletmelerin kayıtlarını çift taraflı kayıt sistemine göre tutmakla yükümlü olmaları kuralı getirilmiştir. Diğer bütün durumlarda

⁶³ N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e, s.47-51.

vergilendirme, günlük kasa defterinde yer alan kayıtların temel alınarak yapılmıştır. Bu uygulama günümüzdeki işletme hesabı defteri ile benzer bir uygulamadır.

- 20.10.1927 tarihinde ise “Finans Kuruluşları Hariç Olmak Üzere, Devlet İşletmeleri, Kamu Önünde Rapor Verme Yükümlülüğüne Sahip Kooperatif İşletmeleri ve Devlet Sermayeli Anonim Şirketler İçin Bilanço Hazırlama ve Kalemlerin Derecelendirilmesine İlişkin Kurallar” adlı düzenleme çıkartılmıştır. Söz konusu düzenlemede üzerinde durulan hususlar şunlardır:
 - Yıllık envanter hesabının, daha evvel istenildiği şekilde 1 Ocak tarihi itibarıyla değil, 1 Ocak tarihine yakın tarihler itibarıyla yapılması gerekmektedir.
 - Kayda tabi olan giderler konusundaki özellikler: duran varlıkların yeniden düzenlenmesi ile ilgili yapılan masraflar, söz konusu gereçlerin maliyetlerine eklenmelidir, ana tadilat giderleri özel kalemde belirtilmelidir ve eğer tadilat henüz sona ermemişse, söz konusu kalem bilançonun aktif kısmında yer almalıdır.

Bu dönemde çok sayıda standart çıkarılmıştır. Bunların birçoğu, direktiften çok niyet protokolleri niteliğini taşımaktadır. Ayrıca diğer dönemlere nazaran çok daha fazla sayıda yabancı kaynak Rusça’ya çevrilmiş ve basılmıştır. Genel olarak bu dönemde, piyasa ekonomisinin yeniden kurulabilmesinin ancak Alman ekonomisinin incelenmesi ile olabileceği anlaşılmıştır. Bu dönemde ayrıca “Muhasebe Haberleri”, “Muhasebe”, “Muhasebe Fikri” isimlerinde birçok dergi yayımlanmıştır.⁶⁴

1.3.2.3. Muhasebe İlkelerinin Deformasyonu (1929-1953)

Muhasebe teorisi alanında, 1929 yılının başlarında büyük tartışmalar ortaya çıkmıştır. Söz konusu tartışmalarda sosyalist düzene uygun muhasebe sistemi uygulamasından tamamen uzaklaşıldığı, kapitalist sistemin özelliklerine benzeyen ve sosyalist sisteme zarar verici düzenlemelerin hakim olduğu düşüncesi

⁶⁴ Z.F. Nalimova, a.g.e.s.167.

yaygınlaşmıştır. Birçok muhasebe teorisyonu, anti Marksist teoriler yaymakla ve böylece sosyalizmi inşa eden proleter kavramının çıkarlarına karşı gelmekle suçlanmıştır. Anti Marksist teoriler yaymakla suçlanan ön plandaki bilim adamları, A.P.Rumadonovsk ve A.M.Galagan'dır. A.M.Galagan, burjuvazi ideolojisini yaymakla suçlanmış olup yargılanması için özel bir mahkeme kurulmuştur. Yargılama neticesinde pedagog olarak çalışması yasaklanmıştır. Bu dönemde, kapitalist sisteme benzer muhasebe sistemi görüşünü savunanları suçlamak ve merkezi komiteye ihbar etmek, sosyalizmin gereği olarak algılanmıştır. ⁶⁵

N.V. Laskin, E.İ. Glegh, M. Gegeçkori, P.B. Kleyman gibi muhasebe teorisyonları tarafından 1930'lu yıllarda, sosyalist ve kapitalist düzendeki muhasebe sistemleri arasında, aşağıdaki farkların olması gerektiği düşüncesi ifade edilmiştir. ⁶⁶

Tablo1.6: Kapitalist ve Sosyalist Düzendeki Muhasebe Sistemleri Arasındaki Farklar

Kapitalist Düzendeki Muhasebe Sistemi	Sosyalist Düzendeki Muhasebe Sistemi
1. Özel mülkiyet esasına dayalı üretim sürecini kapsar.	1. Sosyalist mülkiyet esasına dayalı üretim sürecini kapsar.
2. Muhasebe, bir işletme ile sınırlıdır.	2. Muhasebe, ulusal ekonomiye ait muhasebe sisteminin bir parçasıdır.
3. Muhasebe, her işletmenin yapısına göre düzenlenmektedir.	3. Muhasebe, ulusal ekonominin ilgili dalında tekdüzen hesap planına göre tutulur.
4. Muhasebenin amacı kârı tespit etmektir.	4. Muhasebenin amacı, ilgili işletmeye verilen iktisadi planın yerine getirilip getirilmediğini tespit etmektir.
5. Muhasebe sistemi üzerinde ticari sır hakimdir.	5. Muhasebe sistemi çerçevesinde ticari sır kavramı bulunmamaktadır.

⁶⁵N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e., s. 51.

⁶⁶Z.F. Nalimova, a.g.e,s.169, Oktay Güvemli, a.g.e., 2001, s.720.

Bu dönemdeki üretim araçları üzerindeki tekelci devlet mülkiyeti, sosyalist düzene uygun muhasebe sisteminin tekniğini kolaylaştırmıştır. Sosyalist düzene uygun muhasebe sistemini savunanlar tarafından, muhasebe sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için aşağıda yer alan şartların oluşması gerektiği ifade edilmiştir.⁶⁷

- Muhasebe sisteminin uygulanacağı alan olarak bütün ulusal ekonomi seçilmelidir. Muhasebeyi tek işletme ile sınırlayan görüş kabul edilmemelidir.
- Muhasebe teorilerinin ve muhasebe uygulamasının birbirinden ayrı iki disiplin olarak paralel biçimde var oluşu uygun değildir, ağırlık tamamen uygulamalara verilmelidir.
- Çift taraflı kayıt sistemi yürürlükteki bir kanun olarak değil muhasebe sisteminin bir yöntem olarak kabul edilmelidir.

Bu tartışmalar çerçevesinde, merkezi yönetim tarafından sosyalist düzene uygun muhasebe sisteminin oluşturulabilmesi için 1929-1953 döneminde aşağıdaki çalışmalar yapılmıştır:⁶⁸

- Tek merkeze bağlı muhasebe sistemini oluşturma çalışmaları,
- Tüm işletmeler tarafından kullanılacak tekdüzen hesap planını oluşturma çalışmaları,
- Tek tip finansal raporların oluşturulması.

Tek merkeze bağlı muhasebe sistemini oluşturma çalışmaları, uygulamada tekdüzende olmayan kayıt türlerinin ilişkilendirilmesi sorununu ortaya çıkarmıştır. Tüm muhasebe teorisyenleri tarafından desteklenmemesine rağmen öncü düşünürler, tek merkeze bağlı muhasebe sistemini desteklemişlerdir. 1930'lu yılların başlangıcında işletme bazında muhasebe sisteminin yok edilmesiyle işletme yöneticileri ve muhasebecilerin sorumlulukları kalmamıştır. Bu dönemde merkezi sistemin işletme bazında verileri gösterememesi nedeniyle, zarar eden işletme yöneticileri bile prim alabilir hale gelmişlerdir. Bu karışıklıklar sonucu 1930'lu yılların ortalarından itibaren tek merkeze bağlı muhasebe sistemini derinleştirme isteği doğmuş ve kayıtlı işletmelerin alt birimleri kendi kayıtlarını ayrı bir bilanço

⁶⁷ N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e., s. 53, Oktay Güvemli, a.g.e., 2001s.720-721, Y. V. Sokolov, a.g.e., s.206.

⁶⁸ Z.F. Nalimova, a.g.e., s.170-172.

oluşturabilecek şekilde yapmaya başlamışlardır. Bu dönemde işletmeler bazında günlük bilanço uygulaması yaygınlaşmıştır. Kapitalist düzendeki muhasebe prensiplerinden uzaklaşılması ve bilanço yaklaşımının yaygınlaşması, ticari hayattan doğan sonuçların kaydedilmesine yönelik tekniklere verilen önemi artırmıştır. Bilanço yaklaşımının yaygınlaşmasının sonucu olarak, mali nitelikteki hareketlerin kartlar üzerine kaydedilmesi benimsenmiştir.⁶⁹

1940 yılına kadar "bilanço muhasebesi" terimine önem verilmesi ve bu terimin "muhasebe" teriminden daha çok kullanılması, "bilanço teorisi"nin zaferi olarak görülmüştür. Bilanço teorisini savunan düşünürler, bilançonun oluşturulmasında muhasebeden çok matematik biliminden yararlanılması gerektiğini öne sürmüşlerdir.⁷⁰ 1940'lı yıllar, bilançonun her iki yanının muhasebe teorisyenleri tarafından çeşitli bölümlere ayrılmasına yönelik teoriler geliştirmeleri ile geçmiştir. Tüm bu çalışmalarda, iktisadi varlıkların fiilen gruplandırılma imkanı dikkate alınmamıştır. Ancak, R. Y. Veysman, sosyalist düzene uygun muhasebe düşüncesine göre bilançonun, "muhasebenin bir göstergesi" olduğu görüşünü literatüre sokmuştur. Bilançonun aktifinin "üretim aşamasında olan varlıklar" ve "dolaşımda olan varlıklar" olarak iki gruba ayrılmasını önermiş, daha sonra ise Şekil 1.1'de yer alan bilanço formatını önermiştir.⁷¹

Şekil 1.1: R. Y. Veysman Tarafından Önerilen Bilanço Formatı

Aktif	BİLANÇO	Pasif
Duran Varlıklar	Fonlar	
Dönen Varlıklar	Krediler	
Dolaşımda Olmayan Varlıklar	Ayarlayıcı Kalemler	
	Sonuçlar	

⁶⁹ N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e, s. 54.

⁷⁰ Oktay Güvemli, "The First Period of the Double Entry Accounting System in the Socialist Order", Academy of Accounting Historians 2005 Research Conference 6-8 October 2005- Columbus- Ohio- USA, s.9.

⁷¹ Y. V. Sokolov, a.g.e., s.207.

Günlük bilanço oluşturma çabaları, muhasebe sistemi organizasyonu açısından sorunlar yaratmaya başlamıştır. Bu sorunların önüne geçmenin yolunun muhasebenin yapısal olarak gelişmesinden ziyade, muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve etkinliği ile ilgili olduğu düşüncesi yaygınlaşmaya başlamıştır. Ancak günlük veya haftalık olarak düzenlenen bilançolar, işletmenin cari durumunu göstermekte olup, basit birer rapor belgesi olmaktan öteye gitmemiştir. 1950'li yıllara gelindiğinde birçok işletme türü tarafından tekdüzen hesap planı kullanımı yaygınlaşmıştır. Aynı dönemde kartlar üzerinde yapılan kayıtlar yerine mali veriler, çift taraflı kayıt sistemine uygun şekilde muhasebe defterlerine işlenmeye başlanmıştır.⁷²

Sosyalist düzene uygun muhasebe sistemi, 1950'li yıllarda oluşmaya başlamış, Tablo 1.6'da belirtilen kapitalist düzen muhasebe sistemi ile aralarında olması gerektiği ifade edilen farklar belirginleşmiştir.

1.3.2.4. Gelişmiş Sosyalizm Muhasebe Sistemi (1953-1984)

Bu dönemde, bir önceki dönemde oluşmuş olan sosyalist düzene uygun muhasebe sistemi bütünü ile uygulanmaya devam etmiştir. Muhasebe teorileri oluşturulmasından vazgeçilmiş olup ağırlık tamamen uygulamaya verilmiştir. Bunun sonucunda, muhasebe bir bilim dalı olarak itibarını yitirmiştir. 1953-1984 döneminde aşağıda yer alan üç temel konu üzerinde yoğunlaşmıştır:⁷³

- Tahsisat Olmadan Faaliyette Bulunma ve Maliyetlerin hesaplanması.
- Merkezileşme (централизация) ve ademimerkezileşme (децентрализация).
- Muhasebenin Makineleştirilmesi.

Tahsisat Olmadan Faaliyette Bulunma ve Maliyetlerin Hesaplanması:

Bu dönemde, sosyalist düzen açısından üretim işletmelerinin kendi kaynakları ile üretim faaliyetlerini sürdürmeleri merkezi yönetim tarafından önemsenmiştir. İşletmenin merkezi yönetimden kaynak almadan faaliyetlerini sürdürebilmesi için,

⁷² N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e, s. 54.

⁷³ N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e., s.56.

her bir birimin kendi içinde kârlı olması gerektiği düşünülmüştür. Bu dönemde işletmeyi oluşturan ve tüzel kişiliği bulunan her bir alt birim için kendine özgü bir bilanço düzenlenmiştir. Muhasebe müdürü, söz konusu alt birimi esas alarak onun finansal sonuçlarını hesaplama görevini üstlenmiştir. Gerçek maliyetin satış fiyatından yüksek olduğu durumlarda muhasebe müdürü, söz konusu mamullerin üretimi ile alakalı olan yan giderlerin bir kısmını yüksek kâr sağlayan diğer mamullere aktarmaktadır. Böylece maliyetini düşürebilmektedir ve söz konusu sorunun çözümlenmesinde muhasebe müdürü sorumlu tutulmuştur.⁷⁴

Muhasebe müdürü ve işletme yöneticisi, işletmenin iki önemli kişisidir. Yönetmel anlamda muhasebe müdürü, işletme müdürünün emrinde sayılmakla birlikte, işletmenin finansal sonuçlarını muhasebe müdürü merkeze bildirmekle sorumludur.⁷⁵ Hatta bunu işletme yöneticisinden bağımsız ve zorunlu olarak yapmakla yükümlüdür. Merkezi yönetim de bu bilgiler çerçevesinde işletme yöneticisinin performansını ölçmektedir. Bu durum işletme yöneticisi ve muhasebe müdürü arasında sürekli sorun yaşanmasına neden olmuştur.⁷⁶

Merkezileşme ve Ademimerkezileşme:

Bu dönemde muhasebe sisteminin oluşturulmasında muhasebenin merkezileştirilmesi ve ademimerkezileştirilmesi dönemi olarak iki ayrı dönemden bahsedilmektedir.⁷⁷

Merkezileştirme – söz konusu sistemde, kayıtlar ticari işlemler açısından işletmeyi yöneten kişi adına yapılmaktadır ve ekonomik sürecin her bir katılımcısı sadece yöneticiye karşı sorumludur.⁷⁸

⁷⁴ Y.V.Sokolov, a.g.e, s.214.

⁷⁵ N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e., s.56.

⁷⁶ Oktay Güvemli, "The First Period of the Double Entry Accounting System in the Socialist Order", Academy of Accounting Historians 2005 Research Conference 6-8 October 2005- Columbus- Ohio- USA, s.18.

⁷⁷ История развития бухгалтерского учета в России, (Rusya'da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi), <http://www.bestreferat.ru/referat-35315.html> (14.6.2008).

⁷⁸ N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e., s.56.

Ademimerkezileştirme (yerinden yönetim) – söz konusu sistemde, mali tablolar üst mercilerin verecekleri direktifler kapsamında her bölüm için oluşturulur.⁷⁹

1960'lı yılların başlarında muhasebe sisteminde merkezleştirmenin daha elverişli olduğuna inanılmış ve merkezileştirmenin faydalarının aşağıdaki gibi olduğu düşünülmüştür:⁸⁰

- Merkezileştirmede, çalışanlar arasındaki sorumluluğun dağılımı daha iyi yapılmaktadır.
- Merkezileştirme, çalışanların çalışma süresini azaltmakta ve üretim verimliliğini artırmaktadır.
- Merkezileştirme, mali tablo düzenleme sürelerini azaltmaktadır.
- Bilgi teknolojilerinin daha iyi şekilde kullanılma olanağını oluşturmaktadır.

Perestroyka (перестройка - yeniden yapılanma) döneminin başlarında ademimerkezileştirme gündeme gelmiştir. Ademimerkezileştirmeyi savunanlara göre, söz konusu sistemin uygulanması ile denetim güçlenecek, muhasebecilerin bilgi ve becerileri artacak, belgelerin merkeze gönderilmesi ihtiyacı ortadan kalkacak ve muhasebe bölümünde çalışanların analitik becerileri artacaktır.

Muhasebenin Makineleştirilmesi:

1950'li yılların ortalarından itibaren muhasebenin makineleştirilmesi yaygınlaşmaya başlamıştır. Makineleştirilen muhasebe sisteminin baş teorisyeni Vasiliy İvanoviç İsakov (1913-1986) olmuştur. Bu kişi, tablo-delikli kart kayıt sistemini geliştirmiş ve kayıtların bütünüyle makineleştirilmesi ve otomasyonunu kuran kişi olarak tanınmıştır.⁸¹

Muhasebe alanında makinelerin kullanılmaya başlanması ile yeni anlayışlar doğmaya başlamıştır ve iki temel yaklaşım ortaya çıkmıştır:⁸²

⁷⁹ A.e., s.56

⁸⁰ Y.V.Sokolov, a.g.e., s.216.

⁸¹ Z.F. Nalimova, a.g.e., s.175.

⁸² A.e., s.175.

- Otomatikleştirilmiş Yönetim Sistemi (автоматизированная система управления)
- Çalışma Yerinin Otomasyonu (автоматизация рабочего места)

Bunlardan ilki muhasebenin merkezileşmesini, ikincisi ise ademimerkezileştirilmesini teşvik etmiştir.

1950'li yılların başlarında muhasebecilerin kullanımında sadece iki grup makine bulunmaktadır:⁸³

- Verilerin elle ve otomatik olarak girildiği, klavyesi bulunan makineler.
- Delikli kart esasına göre çalışan makineler.

Uygulamada birinci tip makinelerin kullanımı yaygınlaşmıştır. Kayıtların tutulması bakımından kolaylık sağlayan bu makineler, organizasyon problemlerini de beraberinde getirmiştir. Bu makinelerin kim tarafından ve nasıl kullanılacağı büyük bir sorun olmuştur. Aynı zamanda bu makinelerin ürettiği verilerin toplanıp toplanmaması, raporlamada nasıl kullanılacağına uzun süre kararlaştırılmaması gibi sebeplerle uzun süre muhasebe sisteminin makineleşmesi ile ilgili kurallar oluşturulamamıştır.⁸⁴

Daha sonraki süreçte elektronik teknolojilerindeki gelişmeler neticesinde makineler ile birlikte bilgisayarlar da kullanılmaya başlanmıştır. Makineleşme sürecinde yaşanan adaptasyon süreci, bilgisayarlaşma sürecinde de aynı şekilde yaşanmıştır. Çalışanların yeni düzene alışmaları uzun süre almış, makineleşme sürecindeki kuralsızlık ortamı bilgisayarlaşma sürecinde de kendini göstermiştir.⁸⁵

⁸³ История развития бухгалтерского учета в России, (Rusya'da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi), <http://www.bestreferat.ru/referat-35315.html>, 14.6.2008.

⁸⁴ История развития бухгалтерского учета в России, (Rusya'da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi), <http://www.bestreferat.ru/referat-35315.html>, 14.6.2008.

⁸⁵ Z.F. Nalimova, a.g.e.,s.175.

Sovyetler Birliği dönemindeki muhasebe sistemindeki gelişmelerin sonuçları aşağıdaki gibi özetlenebilir:⁸⁶

- Tek tip mali tablolar oluşturulmuştur.
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kabul edilmiştir.
- Üretim giderlerinin kaydedilmesi ve maliyetlerin hesaplanmasına ilişkin düşünceler kabul görmüştür.
- Muhasebede bilgisayarların kullanımı yaygınlaşmıştır.
- Muhasebe teorilerine önem verilmediği için muhasebe bir bilim dalı olarak itibarını yitirmiştir.
- Finans kurumları dışındaki tüm işletmeler tarafından kullanılması zorunlu olan tekdüzen hesap planı oluşturulmuştur.

1.3.3. SSCB Döneminde Muhasebe Sisteminin Özellikleri

Bu bölümde Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği döneminde muhasebe sistemi kullanılan tekdüzen hesap planı, belgeler, defterler ve bilanço açısından incelenmiş olup muhasebe sisteminin öne çıkan belirgin özelliklerine değinilmiştir.

1.3.3.1. SSCB Döneminde Tekdüzen Hesap Planı

Merkezi planlamaya dayalı sosyalist ekonominin yapısından kaynaklanan nedenler tekdüzen bir hesap planının kullanılması ihtiyacını doğurmuştur. Bu konuda 1930'lu yıllarda çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. İlk tekdüzen hesap planı, Maliye Bakanlığı tarafından 9 Ekim 1940 tarihinde yalnızca üretim işletmeleri için kabul edilmiştir. 1940 yılında kabul edilen tekdüzen hesap planı 1949 yılında revize edilerek 4 Kasım 1954 tarihine kadar kullanılmıştır. Ayrıca 1950'li yıllarda tarım sektörü gibi diğer sektörler için de tekdüzen hesap planları oluşturulmuştur. Tekdüzen hesap planının çeşidinin olması, sosyalizm anlayışına uygun merkezi muhasebenin düzgün çalışmamasına sebep olmuştur. Bu nedenle, merkezi

⁸⁶ N. S. Arjevitina, E.A. Starkova, a.g.e., s.55-58.

planlamaya dayalı ekonomik sistem içerisinde yer alan tüm işletmelerin tekdüzen bir hesap planı kullanmaları gerektiği anlaşılmıştır.⁸⁷ Sosyalist ekonomik yapıda, bankaların devletin birer muhasebe organı niteliğinde olması nedeniyle ile bankalar için tekdüzen bir hesap planı oluşturulmamıştır.⁸⁸ Bu doğrultuda yapılan çalışmalar sonrasında, Maliye Bakanlığı tarafından, 1954 yılında finans kurumları dışında tüm işletmeler için geçerli bir tekdüzen hesap planı yayımlanmış ve 1955 yılında kullanılmaya başlanmıştır.⁸⁹ Bu tekdüzen hesap planı EK 1'de verilmiştir. Bu tekdüzen hesap planı nazım hesaplar dışında 11 bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler aşağıdaki gibidir: ⁹⁰

- I Bölüm : Duran Varlıklar
- II. Bölüm : Stoklar
- III. Bölüm : Üretim Giderleri
- IV. Bölüm : Hazır Mamuller, Ticari Mallar ve Satış Giderleri
- V. Bölüm : Hazır Değerler
- VI. Bölüm : Cari Hesaplar
- VII. Bölüm : Devlete Aktarılacak Kârlar
- VIII. Bölüm : Devlete Aktarılacak Zararlar
- IX. Bölüm : Yedek ve Fonlar
- X. Bölüm : Krediler
- XI. Bölüm : Finansal Sonuçlar

Tekdüzen hesap planı oluşturulurken E. Schmalenbach'ın geliştirdiği hesap planından (kontenrahmen) yararlanılmıştır.⁹¹ Hesap planı oluşturulurken işletmenin değil merkezi planlamaya dayalı devletin gereksinimleri göz önüne alınmıştır.

⁸⁷ Kosta Pergelov, *Бухгалтерский Учет (Buhgalterskiy Uçet)*, Moskova, 2002, s.10.

⁸⁸ Y.V.Sokolov, *a.g.e.*, s.218.

⁸⁹ Y.V. Sokolov, *a.g.e.*, s.217.

⁹⁰ Министерство Финансов СССР Письмо От 28 Сентября 1954 г. N 1149 О Плате Счетов Бухгалтерского Учета Производственно-Хозяйственной Деятельности Предприятий,Строек И Хозяйственных Организаций Союзного, Республиканского и Местного Подчинения, (çevrimiçi)<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=card;page=inf3>, 2.2.2011.

⁹¹ Christopher Nobes,Robert Parker, *Comparative International Accounting*, Financial Times Yayını,..., Y.V.Sokolov, *Бухгалтерский Учет - Веселая Наука(Buhgalterskiy Uçeta- Veselaya Nauka)*, 1-С Pablişik Yayını, 2011,s.604.

Hesapların sıralandırılması, hesapların işleyişine göre yapılmıştır. İşletme, elindeki duran varlıkları, stokları kullanarak üretim ve satış giderlerine katlanarak satış yapmaktadır. Bu hareketler sonucunda hazır değerler, cari hesaplar oluşmaktadır.⁹² Oluşturulan tekdüzen hesap planında yansıtma hesapları kullanılmamıştır.

1954 yılında kabul edilen hesap planı 1959 ve 1969 yıllarında revize edilmiş olup 1985 yılına⁹³ kadar kullanılmıştır.⁹⁴

1.3.3.2. SSCB Döneminde Muhasebede Kullanılan Belgeler

SSCB'de muhasebe kayıt ortamında kullanılan belgelerin türlerini ve bunların düzenlenmesine ilişkin kuralları tayin eden yasal düzenlemeler, sırasıyla aşağıdaki gibi olmuştur:⁹⁵

- SSCB Ulusal Maliye Komitesi tarafından onaylanan ve işletmelerin ve ticari kuruluşların muhasebe kayıt ortamında kullanılan belgeler ve kayıtlar hakkında 25 Ocak 1946 tarihli ve 60 No'lu Düzenleme.
- SSCB Maliye Bakanlığı tarafından onaylanan ve işletmelerin ve ticari kuruluşların muhasebe kayıt ortamında kullanılan belgeler ve kayıtlar hakkında 18.10.1961 tarihli ve 343 No'lu Düzenleme.
- SSCB Merkezi İstatistik İdaresinin onayı üzerine SSCB Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan, muhasebe kayıt ortamında kullanılan belgeler ve belge yönetimi hakkında 29 Temmuz 1983 tarihli ve 105 No'lu Düzenleme.

Söz konusu düzenlemeler ile muhasebe kayıt ortamında yapılacak kayıtların dayanacakları belgeler birincil ve ikincil belgeler olarak tanımlanmıştır. Birincil belgeler; para ve mal hareketlerinin (örneğin, kasa işlemlerinin izlenmesi için kasa fişleri, banka fişleri, çekler, mal hareketlerinin izlenmesi için fatura ve irsaliyeler,

⁹² Y. V. Sokolov, V.F.Paliy, АСУ и Проблемы Теории Бухгалтерского Учета (ASU i Problemi Teorii Buhgalterskovo Uçeta), Finans ve İstatistik Yayınevi, Moskova, 1981, s.178.

⁹³ Y.V.Sokolov, a.g.e., s.217.

⁹⁴ 1985 yılı sonrası hesap planıyla ilgili gelişmeler 2. bölümde anlatılmıştır.

⁹⁵ История развития бухгалтерского учета в России, (Rusya'da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi), <http://www.bestreferat.ru/referat-35315.html>, 14.6.2008.

vb.) izlendiği belgelerdir. İkincil belgeler olarak tanımlanan belgeler ise birincil belgelere bağlı olarak işlemin yapılmasından sonra düzenlenecek olan belgelerdir. Bu tür belgeler sorumlu kişiler tarafından düzenlenen tüm rapor çeşitleri (mal raporu, avans raporu, kasa raporu, üretim raporu ve diğer raporlar), muhasebe tarafından düzenlenen ödeme emirlerine yönelik belgeler, liste (mal listesi vb) şeklinde düzenlenen belgeler, maaş bordroları ve benzeri belgelerden oluşmaktadır.⁹⁶

Yukarıdaki düzenlemeler ile birincil muhasebe belgelerine yönelik olarak aşağıda belirtilen temel esaslar belirlenmiştir:⁹⁷

- Belgeler zamanında düzenlenmelidir (ticari işlemin gerçekleştiği sırada veya hemen işlemin bitiminde).
- Belge asıl bilgileri içermeli, ayrıca net bir şekilde düzenlenmeli ve içeriği de net olmalıdır.
- Belgelerde yer alan bilgiler güvenilir olmalıdır, doğru bilgileri içermelidir.

Bu belgelerin düzenlenmesinde içerik açısından aşağıdaki şartlar aranmaktadır:⁹⁸

- Belgeler özel başlıklı kağıtlar ile düzenlenmelidir.
- Belgeler, belirtilen şekle ve zorunlu içeriğe kesinlikle uygun olmalıdır.
- Belgede yer alan metin ve rakamlar net ve anlaşılabilir şekilde yazılmalıdır.
- Doldurulmayan bilgi satırı üzerine tek bir çizgi çekilmelidir.
- Para tutarı rakamla ve yazı ile belirtilmelidir.
- Belgelerde yetkili kişilerin imzaları bulunmalı ve görevleri belirtilmelidir.

Bu belgelerde yer alması gereken zorunlu bilgiler şunlardır:

- İsim (gelir belgesi, stok kayıt kartı, gider belgesi, nakliye senedi, teslim emri, üretim raporu, taşıma listesi, tutanak vs.)
- Düzenlenme tarihi

⁹⁶ Y. V. Sokolov, V.F.Paliy, a.g.e., s.166.

⁹⁷ История развития бухгалтерского учета в России, (Rusya'da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi), <http://www.bestreferat.ru/referat-35315.html>, 14.6.2008.

⁹⁸ История развития бухгалтерского учета в России, (Rusya'da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi), <http://www.bestreferat.ru/referat-35315.html>, 14.6.2008.

- Ticari işlemin içeriği ve esası
- İşlem değeri (sayı ve değer ifadesi ile)
- İşlemin gerçekleştirilmesinden ve belgenin doğru şekilde düzenlenmesinden sorumlu olan kişilerin imzaları.

Birincil belgelerde yapılacak kayıtlar mürekkeple, kimyasal kurşun kalemle, tükenmez kalemle, yazıcıların yardımı ile mekanik araçlarla ve söz konusu belgelerin arşivde saklanması gereken bütün süre boyunca belgelerin üzerinde yazıların kalmasını sağlayacak diğer araçlarla yerine getirilmelidir. Kayıtların basit kurşunkalemle yapılması yasaktır. Birincil belgelerdeki boş satırlar kesinlikle çizilmelidir.

Muhasebe kayıt ortamında işlem ile ilgili tüm belgeler, işletmenin veya ticari kuruluşun baş muhasebecisi (старшим бухгалтером) tarafından belirtilen usul ve süre zarfında muhasebeye teslim edilmeli veya bilgisayarlara girilmelidir. Baş muhasebecinin işlemlerin doğru ve zamanında düzenlenmesi ve gerekli evrakların sunulmasına ilişkin vermiş olduğu talimatlar ve bilgiler, ilgili işletmenin veya ticari kuruluşun tüm çalışanları için bağlayıcıdır.

Belgelerde yer alan bilgilerin doğruluğundan, ayrıca bunların dürüstçe oluşturulmasından söz konusu belgeleri imzalayan görevli kişiler sorumludur (bölüm şefi, değerlendirme uzmanı, depo sorumlusu vs).⁹⁹

1.3.3.3. SSCB Döneminde Muhasebede Kullanılan Defterler

Sovyetler Birliği'nin kurulmasından 1960 yılına kadar, muhasebe defterlerinin tek formatta olmasına yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu konudaki ilk düzenleme 8 Mart 1960 tarihinde yayımlanan 63 No'lu "Tek Tip Yevmiye (Журнал-Ордер) Defteri Kullanılması ile İlgili Maliye Bakanlığı Yönetmeliği"dir. Bu düzenleme ile tüm iktisadi kuruluşların günlük olarak yevmiye

⁹⁹ Y. V. Sokolov, V.F.Paliy, a.g.e., s.167-168.

defterlerinde tekdüzen hesap planındaki hangi hesapları kullanarak kayıt yapacakları açıkça belirtilmiştir.¹⁰⁰ Bu yönetmelik, SSCB Maliye Bakanlığı tarafından üretim işletmelerindeki muhasebe organizasyon tecrübelerinden yararlanılarak geliştirilmiştir.¹⁰¹

Tek tip yevmiye defteri muhasebe yönteminde alacak kaydı esası uygulanmaktadır. Her mali nitelikteki işlemin alacak kaydı yapılacak hesabın ismine yevmiye defteri açılır. Örneğin kasa hesabına alacak kaydı yapmayı gerektiren bir durum olduğunda, kasa yevmiye defterine kaydedilir. Kasa hesabını ilgilendiren borç kaydı doğduğunda ise alacak kaydı veren hesapla ilgili yevmiye defterine kayıt yapılır. Bu sistem, işletmeden varlık çıkışını takip etmeyi esas alan bir yöntemdir. Aşağıda yevmiye defteri örneği verilmiştir.

Tablo1.7: Kasa Hesabı Yevmiye Defteri Örneği¹⁰²

Kasa Raporu		Kasa hesabı alacak karşılığı aşağıdaki hesaplara borç kaydedilmesi				Kasa Hesabı Alacak Toplamı	Gün Sonu Bakiyesi
Tarih	No	Bankalar Hesabı	İşçi ve Çalışanlar Hesabı	Emir Altındaki Kişiler Hesabı	ve saire		
Ay Toplamı							

Tek tip yevmiye defterindeki veriler günlük olarak tutulur. Her ayın başında, önceki dönemin devir tutarı ilk kayıt olarak yapılır. Ay sonunda yevmiye defterindeki kayıtlar bir yıl kullanılmak üzere açılmış olan büyük deftere aktarılır. Hesapların borç devirleri büyük defterde sadece tüm yevmiye defteri verilerinin yazılmasından sonra ortaya çıkar. Hesapların borç tarafındaki kayıtlar ile ilgili hesapların alacak karşılığı, farklı yevmiye defterindeki farklı kayıtlara yansıtılmış olabilir. Büyük

¹⁰⁰ Министерство Финансов СССР Письмо от 8 марта 1960 г. N 63 Об Инструкции По Применению Единой Журнально-Ордерной Формы Счетоводства, (Çevrimiçi) <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=70362,2.2.2011>.

¹⁰¹ Y. V. Sokolov, a.g.e., s.215.

¹⁰² Министерство Финансов СССР Письмо от 8 марта 1960 г. N 63 Об Инструкции По Применению Единой Журнально-Ордерной Формы Счетоводства, (Çevrimiçi) <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=70362,2.2.2011>.

defterde her hesaba göre bakiye çıkarılır. Büyük defter sonuçlarından yola çıkarak bilanço düzenlenir.¹⁰³ Tablo 1.8’de tek tip yevmiye muhasebe sisteminde kullanılan büyük defter örneği verilmiştir:

Tablo 1.8: Büyük Defter Örneği

Ay	Aşağıdaki hesaplar alacak karşılığı kasa hesabı borç devirleri (hareketleri)				Ve saire	Borç Toplamı	Alacak Toplamı	Bakiye	
	Bankalar Hesabı Yevmiye No	Emir Altındaki Kişilerle Hesaplaşmalar Hesabı Yevmiye No	Farklı Alıcılarla ve Borçlularla Hesaplaşmalar Hesabı Yevmiye No					Borç	Alacak

Bu yöntemle göre mizan düzenlenmemek, büyük defter sonuçlarından doğrudan bilanço ve diğer mali raporlar düzenlenmektedir. Mali nitelikteki belgenin düzenlenmesinden bilançonun düzenlenmesine kadar olan kayıt süreci, tek tip yevmiye defteri yönteminde oldukça kısaldı ve bu durum mali raporların düzenlenmesi açısından zaman kazandırır.¹⁰⁴

1.3.3.4. SSCB Döneminde Kullanılan Bilanço

Bilanço, SSCB döneminde işletmelerin mali analizinin yapılmasında kullanılan en önemli araçtır. Bilançonun tek tipte yayımlanması ile ilgili olarak ilk yasal düzenleme, SSCB Maliye Bakanlığı’nın 1967 yılında yayımladığı “Devlet İşletmeleri Bilanço Formatı İle İlgili Kararnamesi”dir. Aşağıda Şekil 1.2’de 1967

¹⁰³ Министерство Финансов СССР Письмо от 8 марта 1960 г. N 63 Об Инструкции По Применению Единой Журнально-Ордерной Формы Счетоводства, (Çevrimiçi) <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=70362,2.2.2011>.

¹⁰⁴ Министерство Финансов СССР Письмо от 8 марта 1960 г. N 63 Об Инструкции По Применению Единой Журнально-Ордерной Формы Счетоводства, (Çevrimiçi) <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=70362,2.2.2011>.

yılında yayımlanan kararnameye göre düzenlenmesi gereken özet bilanço formatı verilmiştir.¹⁰⁵

Şekil 1.2: 1967 Yılındaki Devlet İşletmeleri Bilanço Formatı İle İlgili Kararnamesi'ne Yönelik Olarak Düzenlenmesi İstenen Özet Bilanço Formatı

Aktif	BİLANÇO	Pasif
a. Duran varlıklar		a. Fonlar ve yedekler
b. Düzeltilmiş dönen varlıklar(stoklar, hazır mamuller, ticari mallar)		b. Dönen varlıklarla ilgili banka kredileri
c. Nakit varlıklar ve cari hesaplar ve devlete aktarılacak zarar		c. Ticari ve diğer yükümlülükler
d. İnşaat yatırımları		d. İnşaat yatırımlarına yönelik krediler
e. Canlı varlıklara yatırımlar		e. Canlı varlıklar ile ilgili yükümlülükler

Bu bilanço formatı oluşturulmasında, merkezi muhasebe sisteminin, tüm işletmelerin mali verilerinin ilişkilendirilmesini kolaylaştırmak amaçlanmıştır. Bu bilanço kalemlerinin kendine ait sıra numarası ve kodları bulunmaktadır.¹⁰⁶

Bilançonun aktif tarafındaki ilk üç kalemde işletmenin ana faaliyeti ile ilgili hesaplar yer almaktadır. Dördüncü ve beşinci kalemlerde ise sermaye yatırımı ile ilgili hesaplar yer almaktadır. Duran varlıklar kaleminde, işletmenin bünyesindeki duran varlıkların durumunu gösteren hesaplar yer almaktadır. Düzeltilmiş dönen varlıklar kaleminde, işletmenin elindeki hammadde, malzeme, ticari mallar ve gelecek dönem giderleri yer almaktadır. Nakit varlıklar ve cari hesaplar kaleminde, kasadaki ve bankadaki para mevcudiyeti, aktif karakterli cari hesaplar ile devlete aktarılacak zarar hesabı yer almaktadır. İnşaat ve canlı varlıklara yatırım kalemlerinde,

¹⁰⁵ "Бухгалтерский Баланс", (Çevrimiçi) <http://cultinfo.ru/fulltext/1/001/008/002/324.htm>, 20.3.2011.

¹⁰⁶ Y. V. Sokolov, V.F.Paliy, a.g.e.,s.185-185.

işletmenin yapılmakta olan inşaat yatırımları ve işletmeye ait yetiştirilmekte olan canlı varlıklar ile ilgili hesaplar yer almaktadır.¹⁰⁷

Bilançonun pasif tarafında yer alan fonlar ve yedekler kaleminde, özel fonlar, aşınma fonları ve gelecek dönem ödemeleri için ayrılan fonlar ile ilgili hesaplar yer almaktadır. Dönen varlıklarla ilgili banka kredileri kaleminde, stok ve ilgili varlıklar ile ticari malların alımına yönelik kısa vadeli banka kredilerini gösteren hesaplar yer almaktadır. Ticari ve diğer yükümlülükler kaleminde, işletmenin banka dışı ticari borçlanmasına yönelik hesaplar, ilişkide olduğu diğer işletmelere ait pasif karakterli cari hesaplar ve devlete aktarılacak kâr hesabı yer almaktadır. İnşaat ve canlı varlıklar ile ilgili yükümlülük kalemlerinde işletmenin bu yatırımlara yönelik aldığı krediler yer almaktadır.

1.3.3.5. Sosyalist Düzendeki Muhasebe Sisteminin Belirgin

Özellikleri

Sosyalist sistemin oturması ile birlikte muhasebe sistemi gelişme göstermiştir ve verilen önem artmıştır. V.İ.Lenin muhasebenin sosyalist toplumdaki önemini şöyle belirtmiştir: “Sosyalizm, her şeyden önce muhasebedir. Sosyalist toplumun birinci aşamasının doğru olarak gerçekleşmesi için gerekli olan temel taş, muhasebe ve denetimdir”.¹⁰⁸

Sosyalist toplumda muhasebeye verilen bu önemi anlamak güç değildir. Muhasebeye bu önemin verilmesinin temel nedeni, muhasebe bilgilerinin devlet tarafından kullanılıyor olması ve muhasebenin sosyalist düzende denetimi sağlayan en temel unsur olmasıdır. Muhasebe bilgilerinin iç ve dış kullanıcıları; devlet ve devlet organlarıdır. Muhasebe, devletin işletmeleri yönetmesindeki temel araçtır.¹⁰⁹

¹⁰⁷ “Бухгалтерский Баланс”, (Çevrimiçi) <http://cultinfo.ru/fulltext/1/001/008/002/324.htm>, 20.3.2011.

¹⁰⁸ Vladimir Kalırov, *Бухгалтерского Учета (Buhgalterskogo Uçeta)*, Ekonomika Yayınevi, Moskova, 1980, s.4.

¹⁰⁹ Aleksandır Miheev, *Теория Бухгалтерского Учета (Teoriya Buhgalterskogo Uçeta)*, Finansı Yayınevi, Moskova, 1975, s.18.

Sosyalist toplumda muhasebenin amaçları, Sovyetler Birliği Hükümeti'nin ekonomi politikasına bağlıdır. Muhasebe, yüksek devlet organlarının ekonomiyi kontrol etme ve gelecekle ilgili hedefleri belirleme amaçlarına hizmet etmektedir. Bu nedenle muhasebe, hükümetin öngördüğü faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde aktif rol almak durumundadır.

Sosyalist toplumda devlet yıllık planlar hazırlamaktadır. Her işletme de bu genel plana uygun işletme planına sahip olmak zorundadır. Her işletme tarafından yerine getirilmesi gereken bu planlar aynı zamanda uyulması gereken kanun özelliği taşımaktadır. Ulusal sistemin organizasyonunda katı bir hiyerarşik yapının kurulması, yasal işletme kuruluşu olarak sadece devlet işletmelerinin ekonomide yer alması, yasal düzenlemelerin merkezileştirilmesi ve muhasebe kayıtlarında tek tip uygulamaların emredilmesinin sonucunda dünyada benzeri olmayan, kendine özgü bir muhasebe sistemi yaratılmıştır.¹¹⁰

Sosyalist dönemde muhasebe sistemi aşağıda gibi özetlenebilir.¹¹¹

- Muhasebenin tanımı: Muhasebe, sosyalist mülkiyetin ve mevcut rejimin korunması ve hükümet planlarının yerine getirilip getirilmediğinin kontrol edilmesi için kullanılan bir araçtır.
- Muhasebenin fonksiyonu: Verilerin toplanması, saptanması, ölçülmesi ve kayıtlanmasıdır. Bu açıdan incelendiğinde muhasebenin analiz ve raporlama fonksiyonu göz ardı edilmektedir.
- Muhasebe bilgi kullanıcıları: Komünist düzenin katı kurallarının düşünce ve girişim özgürlüğünü kısıtlaması nedeniyle, işletmelerin finansal tabloları ile yalnızca devlet ve yetkili devlet organları ilgilenmektedir. Bu bilgilerin gizliliği esastır.
- Muhasebe ilke ve standartları: Muhasebe ilke ve standartları ilgili devlet organları tarafından kabul edilir. Bu ilke ve standartların uygulanması

¹¹⁰ R.Pekdemir, L.K.Akün, a.g.e., 10.7.2008.

¹¹¹ Ksyenya Seberjenova, a.g.e, s.65; Uson Kochkorov, **Kırgız ve Türk Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması**, Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2001, s.148-150.

kesinlikle zorunludur. İşletmelerin bunları yorumlama hakları olmadığı gibi bu kurallardan sapmaları da söz konusu değildir. Devletin yayımladığı hesap planının, tüm işletmeler tarafından kullanılması zorunludur.

- Muhasebe politikaları: İşletmeler muhasebe politikalarını seçme hakkına sahip değildir ve merkezi yönetimin ortaya koyduğu muhasebe politikalarından sapamazlar.
- Finansal tablolarda muhasebe verilerinin açıklanması: Finansal tablolarda sadece işletme verilerinin kontrol edilmesini sağlayacak veriler (bilanço) yer almaktadır. Finansal tablolarda muhtemel gelir ve giderlerin açıklanması öngörülmemiştir.

Sosyalist dönemdeki finansal tablolar içerik ve biçimsel açıdan incelendiğinde aşağıdaki hususlar ortaya çıkmaktadır.¹¹²

- Bolşevik devriminden sonra özel mülkiyet kavramının kaldırılması nedeniyle işletme sermayesi devlet tarafından işletmeye konulmaktadır. Faaliyet kârı oluştuğunda devlete aktarılacak fon olarak veya faaliyet sonucu zarar oluştuğunda devletten alınacak tutar olarak kayıt edilmektedir. Net dönem kârı bilançonun pasifinde, borç kalemleri arasında yer alırken dönem zararı ise bilançonun aktifinde alacaklar arasında yer almaktadır.
- Sosyalist düzende özel mülkiyet kavramının bulunmaması nedeniyle arsalar, araziler, toprak yer altı ve yer üstü düzenleri gibi kavramlar işletme bilançosunda yer almamaktadır.
- Değerleme ilkeleri: Bilanço kalemlerin değerlendirilmesinde tarihi maliyet esası kullanılmaktadır.
- Kur farkı, kâr/zararı etkilememekte, bilançonun pasifinde yedek ve fonlar bölümünün alt hesabı olan özel fonlarda yer almaktadır.

¹¹² Yuliya Borisovna Zaglyadimova, Реформирование Бухгалтерского Учёта в России: Проблемы и Перспективы (Reformirovanie Buhgalterskovo Uçeta v Rossii Problemi i Perspektivi), Moskova Devlet Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Moskova, 1998, s.12.; Uson Kochkorov, Kırgız ve Türk Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması, Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2001, s.148-150.

- Devlet işletmeleri birbirlerine bir varlık kiraladıklarında, kiralanan varlık kiracının bilançosunda varlık olarak yer almakta ve kiracı tarafından amortisman ayrılır.
- Hasılat ise, satış veya malların yüklenmesi, teslim edilmesi gibi durumlarda değil, tahsilatın yapıldığı anda ortaya çıkan bir kavramdır. Tahakkuk esas ve dönemsellik ilkesi uygulanmaması nedeniyle, satışlardan doğan alacakların bilançoda görülmesi mümkün olmamaktadır.

Sosyalizm ile birlikte gelen, merkezi planlamaya dayalı yeni ekonomik sistem, Rus muhasebe sisteminin gelişimi üzerinde oldukça derin ve karmaşık etkiler yaratmıştır. Kaynakların, üretim faaliyetinin ve malların dağıtımı ile ilgili planlama ve sorumlulukların merkezileştirilmesi; Sovyetler Birliği dönemi muhasebe sistemini ve raporlama tipini standart olarak uygulamaya yönlendirmiştir. Bu dönemde, merkezi olarak planlanan ekonomi politikalarına uygun bir muhasebe sisteminin kurulması çalışmaları sonucunda; temel muhasebe ilkelerinin bozulduğu gözlenmiş ve sosyalist ekonominin tüm sektörlerini kapsayan ayrıntılı bir hesap planı ile birlikte, raporlama sisteminde standartlaştırılmış bir terminoloji kullanımına uyma zorunluluğu getirilmiştir.

Sosyalizm döneminde muhasebe düzeninin kurulmasında önemli bazı sıkıntılar yaşanmıştır. Bu sıkıntıların en belirginini, işletmelerin maliyet sistemlerinin oluşturulmasında görülmüştür. Pazar ekonomisindeki anlamında bir maliyet-fiyat ilişkisi hiç oluşmamıştır. Maliyet, genel plan hedeflerine göre tespit edilmiş formüllerden oluşmaktadır. Diğer bir deyişle, iktisadi faaliyette genel çizgileri ile gerçekçi fiyat - maliyet bağlantısı hemen hiçbir dönemde var olmamıştır. Maliyetler yalnızca devletin bütçelediği tutarlar ile gerçekleşenler arasında oluşan farkların saptanması için kullanılmıştır. Yeni düzende ise, maliyet muhasebesinin ürettiği bilgilerden yararlanacak kitle değiştiği için maliyet muhasebesinin amaçları da değişmiştir. Bu amaçların gerçekleştirilmesini sağlayacak maliyet sisteminin kurulması, bilgi ve tecrübeye dayanan zor ve zaman alıcı bir süreçtir. Bu süreçte işletmeler maliyet sistemlerini oluşturmakta büyük güçlükler yaşamıştır. ¹¹³

¹¹³ Yordan Kristev, *Şçetovotstvo i Analiz na Balansa*, Sofya,2002,s.10

Bu sistem içerisinde muhasebenin işlevi finansal bilgilerin, sadece kontrol amacına yönelik olarak hazırlanması ile sınırlandırılmıştır. Muhasebe bilgilerinden, kaynakların etkin kullanımı veya faaliyet sonuçlarının verimliliği hakkında bilgi sağlama açısından yararlanılmamıştır.

Bu dönemde muhasebe sistemi, merkezi planın takip edilmesi ve sonuçların raporlanmasında bir araç haline gelmiştir. Fiziksel hedeflere ulaşılma derecesi konusunda güvenilir bilgi ihtiyacını karşılayan ve böylelikle de merkezi planlama teşkilatının ve yüksek devlet organlarının, ekonomiyi kontrol etme, gelecekle ilgili hedefleri belirleme amaçlarına hizmet etmek için sadece istatistiksel muhasebe bilgileri sağlayan bir süreç haline dönüşmüştür. 1985 yılına kadar, Rus muhasebe sisteminin ana hedefi, sosyalist mülkü koruma ve devlete istatistiksel bilgi hazırlamak olmuştur. Bu dönemde muhasebecilerin görevi, analiz ve yorumlama yapmak değil, yalnızca sayma ve kaydetme olarak algılanmıştır. Dolayısıyla yönetsel bilgi aktarımı açısından muhasebe, işletme yöneticilerine daha az yardımcı olabilmıştır.¹¹⁴

1.4. Değişim Döneminde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Bu bölümde, küreselleşmeden etkilenen sosyalist düzen, iktisadi dönüşüm sürecini başlatmıştır. Bu değişim dönemi doğal olarak muhasebe sistemini de etkilemiştir.

1.4.1. Değişimin Başlaması ve Glasnost Dönemi (1985-1992)

Sovyetler Birliği'nde 1985 yılında, merkezi planlama ekonomisinden serbest piyasa ekonomisine geçiş süreci ile ilgili ilk hareketler başlamıştır. Ulusal ekonominin derin bir çöküntü ve durgunlukta olduğu; var olan muhasebe sisteminin güncel ekonomik işlemler için yetersiz olduğu ve gerçek durumu göstermekten uzaklaştığı

¹¹⁴ Aleksander Reznik, *Russian Accounting Principles and Regulations*, The American Graduate School Of International Management Press, 2000, s.55.

görülmüştür. Bu durum, ulusal ekonominin ve muhasebe sisteminin yeniden yapılanma ihtiyacını artırmıştır. Rus muhasebe sisteminde yapılan değişiklikler ve yenilikler kökten bir reform yerin mevcut sisteme eklentiler olarak gerçekleşmiştir.¹¹⁵

Bu değişim, eskiden olduğu gibi, Rusya'nın ekonomisi üzerindeki mutlak hakimiyeti elinde bulunduran devlet mekanizmasına bağlı olarak gelişmiştir.¹¹⁶

1985 gerçekleşen reformla, muhasebenin amacı mülkiyetin korunması amacından vergi amacıyla raporlamaya doğru yön değiştirmiştir. Bu dönemde Rusya vergi otoriteleri, işletmelerin finansal raporlarını vergi ödemelerinin doğruluğunu sağlamak amacıyla kullanmıştır.¹¹⁷

Muhasebe uygulamalarındaki önemli reform hareketi 1987 yılında, yasalarla Sovyetler Birliği ekonomisinde çeşitli iş ortaklıkları ve anonim ortaklık tipi işletme kuruluşlarına izin vermesiyle başlamıştır. 1987-1989 döneminde yapılan yasal düzenlemeler Sovyetler Birliği ve Batı muhasebe uygulamaları arasındaki farkları azaltmayı hedeflemiştir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Sovyetler Birliği dönemi muhasebe sisteminin uyumlaştırma çalışmaları 1989 yılı Haziran ayında Moskova'da başlatılarak gelirin tespit edilmesi, üretim maliyetlerinin dağıtımı, varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi, amortisman ayırma yöntemleri konularındaki uygulamalar yeniden gözden geçirilmiştir.¹¹⁸

Maliye Bakanlığı tarafından 1990 yılında yayımlanan 74 No'lu direktif ile yabancı ortaklıklar için finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili yeni yasal düzenlemeler getirilmiştir.

¹¹⁵ John Richard, "The Evolution Of The Romanian And Russian Accounting Charts After The Collapse Of The Communist System", *European Accounting Review*, Sayı 4, s.305.

¹¹⁶ R.Pekdemir, L.K.Akün, a.g.e., 10.7.2008.

¹¹⁷ A.Reznik, a.g.e., s.56.

¹¹⁸ R.Pekdemir, L.K.Akün, a.g.e., 10.7.2008.

1992 yılında, Maliye Bakanlığı, Avrupa Birliği, OECD, Dünya Bankası, IFAC, IASC ve Sovyet Parlamentosu Bütçe ve Vergi Komisyonu temsilcilerinden oluşan bir kurul muhasebe alanındaki gelişmelerin devamı niteliğinde aşağıdaki konularda çalışmalarına devam etmiştir:

- Batı muhasebe sistemindekine benzeyen finansal tabloların, kâr ve zarar hesaplarının oluşturulması, nakit akış tablolarının geliştirilmesi,
- Muhasebe ve denetim alanındaki mevcut düzenlemelerde köklü değişikliklerin yapılabilmesi için hazırlıklara başlanması ve taslak kanunların hazırlanması.

Yapılan bu çalışmalar sonucunda, muhasebenin performans değerlendirme ve finansal durum hakkında gerek yönetime gerekse ilgili işletme dışı taraflara tam ve güvenilir bilgi sağlama işlevinin ön plana çıkartılması hedeflenmiştir.

Muhasebe alanında görülen gelişmeler yalnızca uygulama alanı ile sınırlı kalmamıştır. Aynı zamanda muhasebe mesleğinin kurumsallaşma süreciyle ilgili ilk girişim 1989 yılında yapılarak “Muhasebe Derneği” kurulmuştur. Dernek 1993 yılında “Rusya Muhasebeciler ve Denetçiler Derneği” adını alarak ülke çapında yaygınlaşmaya başlamıştır.¹¹⁹

1.4.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Etkisi

Eski SSCB'de uzun yıllar boyunca yabancı sermayenin ülke üretimine ortak olması, ülke gelişimi için bir tehlike unsuru olarak görülmüş ve bu yüzden yabancı sermayenin ülkeye girmesine izin verilmemiştir. Yeniden yapılanma dönemiyle birlikte, dünya ekonomisine entegrasyonun önemini fark eden Rusya, sınırlamaları kaldırarak ihracat pazarlarını artırma ve gerekli reformları yaparak yabancı sermayeyi ülkeye çekme amaçlarına yönelmiştir.¹²⁰ Bu nedenle Rus muhasebe sisteminin, uluslararası muhasebe standartlarına yaklaşması ve hatta

¹¹⁹ R.Pekdemir, L.K.Akün, a.g.e., 10.7.2008.

¹²⁰ Nail Şanlı, “Global Muhasebe Standartları”, *Mali Çözüm Dergisi*, sayı:60, s.35.

uyumlaştırılması gerektiği görülmüştür. Muhasebe sistemini yönlendiren mevzuatın uluslararası muhasebe standartları ile uyumlaştırılması ile ilgili çeşitli çalışmalar başlatılmıştır.

“Rus Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanun” 21 Kasım 1996 tarihinde kabul edilmiştir. Söz konusu kanunun 5. maddesinin 1. bendine göre kendisine muhasebe hesap ve raporlarının tanzimi ile ilgili düzenlemeleri yapma yetkisi verilen merci, aynı zamanda farklı üç kategorideki belge ve yönetmelikleri onaylama yetkisine sahip olmuştur. Bu belge ve yönetmelikler aşağıdaki gibidir:¹²¹

- Muhasebe hesap planı ve bu hesap planının kullanımı ile ilgili yönetmelik,
- İşletmelerin, ticari işlemlerinin muhasebesini tutarken uygulayacakları prensip, kural ve usulleri belirleyen muhasebe sistemi standartları,
- Muhasebe sorunlarına ilişkin diğer mevzuat.

Finansal raporlamalarda değişiklikleri vurgulayan ilk kanun, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Muhasebe Açısından Reform Programı” adı ile 6 Mart 1998 tarihinde çıkarılan 283 No’lu hükümet kararnamedir. Bu program muhasebe reformunun hukuki temelini oluşturmuştur. Reformun amacı, Rus muhasebe sisteminin UFRS’nin taleplerine ve aradığı şartlara uygun hale getirilmesidir. Reformun hedefleri ise aşağıdaki gibi ifade edilebilir.¹²²

- Kullanıcılara, özellikle de yatırımcılara bilgi sağlayan finansal raporları ile ilgili standartların formüle edilmesi,
- Rusya’da gerçekleştirilecek muhasebe reformunun uluslararası standartlarda yer alan temel eğilimlere uygun hale getirilmesi,
- Reforma tabi tutulan muhasebe modelini anlamada ve uygulamada şirketlere yardımcı olunması.

¹²¹ Y.B.Zaglyadimova, a.g.e., s.21.

¹²² Aleksandır Barabanov, “Международные Стандарты Финансовой Отчетности – Обзор (Mejdunarodnie Standartı Finansoboy Otčetnosti-Obzor)”, (Çevrimiçi), <http://www.cfin.ru/ias/overview-6.shtml>, 28.9.2009.

Reformun gerçekleştirilebilmesi için izlenmesi gerekenler üç grupta toplanmıştır. Bunlar aşağıdaki gibidir:¹²³

- Reformun normatif ve metodolojik altyapısının desteklenmesi, iki yıl içinde UFRS ile ilgili kuralların büyük çoğunluğunu içine alması gereken yeni muhasebe standartlarının hazırlanması ve daha önce onaylanan muhasebe standartlarının gözden geçirilmesi,
- Muhasebe organizasyonunun metodolojik altyapısının geliştirilmesi esnasında meslek kuruluşlarının (1997 yılında kurulan Profesyonel Muhasebeciler Enstitüsü) rolünün artırılması,
- Kadroların hazırlanması ve eğitimlerinin sağlanması.

Yüksek öğretim kuruluşları tarafından, gayri resmi ticari bir işbirliği olarak kurulan Profesyonel Muhasebeciler Enstitüsü 1997 yılında faaliyete geçmiştir. Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı, Profesyonel Muhasebeciler Enstitüsü'nün kuruluşuna ve faaliyetlerine aktif şekilde katılmıştır. Maliye Bakanlığı uzmanlarının katılımıyla, Profesyonel Muhasebeciler Enstitüsü tarafından ruhsat yönetmeliği ve sınavı hazırlanmıştır. Muhasebe uzmanlarının bilgi ve beceri düzeyinin yükseltilmesi alanında yeni eğitim programları kabul edilmiş, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun yeni ders kitapları ve eğitim araçları yayımlanmış, yalnızca Rusya Profesyonel Muhasebeciler Enstitüsü'nün bünyesi içinde muhasebeci kadrolarının eğitimi ile ilgilenen ve sayısı 400 civarında olan metodolojik eğitim merkezleri kurulmuştur.¹²⁴

Reformun hukuki temelini şekillendiren diğer normatif belgeler arasında aşağıdakiler sayılabilir:¹²⁵

- Şirketlerin mali-iktisadi faaliyetlerine ait muhasebe hesap planı ve muhasebe hesap planının nasıl uygulanacağını gösteren talimatname veya yönetmelikler (31 Ekim 2000 tarih ve 94 sayılı talimat ile onaylanmıştır),

¹²³ Sergey Aleksandroviç Umrihin, Yuliya Vladimirovna İlina, **Международные Стандарты Финансовой Отчетности: Российская Практика Применения (Mejdunarodnie Standartı Finansovoy Otčetnosti Rossiyskaya: Praktika Primeneniya)**, Rosbuh Yayınevi, Moskova, 2007, s.10.

¹²⁴ Y.B.Zaglyadimova, a.g.e., s.34.

¹²⁵ A.Barabanov, a.g.e., 28.9.2008.

- Maliye Bakanlığı'nın 29 Temmuz 1998 tarih ve 34 sayılı talimatı ile onaylanan; Rusya Federasyonu'nda muhasebenin nasıl tutulacağı, finansal raporlarının nasıl düzenleneceği ve varlık, yükümlülük ve özsermayenin değerleme kurallarını özetleyen yönetmelik,
- Maliye Bakanlığı'nın 22 Temmuz 2003 tarih ve 67 sayılı "Şirketlerin Muhasebe Hesap ve Raporları İle İlgili Formlar" hakkındaki talimatı,
- Kâr/zarar tablosunun tanzimi ve sunulması ile ilgili metodolojik tavsiyeler (Maliye Bakanlığının 30 Aralık 1996 tarih ve 112 sayılı talimatı),
- Maddi duran varlıkların muhasebesi ile ilgili metodolojik talimatlar (Maliye Bakanlığı'nın 13 Ekim 2003 tarih ve 91 sayılı talimatı),
- Bir adet hisseye düşen kâr ile ilgili bilgiyi açıklamaya yarayan metodolojik tavsiyeler (Maliye Bakanlığı'nın 21 Mart 2000 tarih ve 29 sayılı talimatı).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçişi reformun birincil amacı gibi algılamamak ve değerlendirmemek gerekir. Gerçekte reform çok daha derin bir olguyu ifade eder; şirketlerin finansal durumuna, faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin yararlı ve nesnel bir enformasyonun şekillenmesine olanak veren bir ortamın yaratılması gerekmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na "bir günde" geçiş yapmanın olanaksızlığı, karşılıklı şekilde birbirine bağlı olan önlemler dizisini hayata geçirmenin zorluklarından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, reform süreci içerisinde sayısız güçlüklerin ortaya çıkması doğaldır.

2. RUS MUHASEBE SİSTEMİ İLE TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde, muhasebe sistemini yönlendiren mevzuat, hesap planı, vergisel açıdan finansal tablo düzenlenmesi ve sunumu, vergi kanunları, muhasebe mesleği, muhasebe ve denetim arasındaki ilişti anlatıldıktan sonra bağımsız denetim anlatılmıştır.

2.1. İki Ülke Muhasebe Sistemlerini Yönlendiren Mevzuatın İncelenmesi

Muhasebe, çoğu kez ticaretin ve teşebbüsün dili olarak adlandırılır. Bu nedenle, muhasebe sisteminin temelinde ekonomik faaliyete katılan tüm katılımcılar tarafından kullanılan genel kurallar yatmaktadır. Bu kurallar, devlet düzeyinde geçerli yasa ve standartlar ile düzenlenmektedirler. Standartlar da tüzel kişi konumunda bulunan tüm işletmeler için geçerli olan muhasebe kayıt düzeninin uygulaması, organizasyonu ve usullerini belirlemektedir.¹

2.1.1. Rus Muhasebe Sistemini Yönlendiren Mevzuat

Rus muhasebe sistemini yönlendiren mevzuat Tablo 2.1’de verilmiştir. Bu mevzuat dört düzeyde tasnif edilmektedir.²

¹ Законодательные Основы Бухгалтерского Учета (Zakonodatelnie Osnovi Byhgalterskogo Uçeta), (Çevrimiçi), <http://www.tepka.ru/buh/3.html>, 28.9.2009.

² Adolf J.H.Enthoven, Yaroslav V. Sokolov, Valeri V.Kovalev, Svetlana M. Bychova, İrina A. Smirmova, Marina V. Semenova, **Accounting Auditing and Taxation in the Russian Federation**, The Center for International Accounting Development, The University of Texas, Dallas, 2006, s.16.

Tablo 2.1: Rus Muhasebe Sistemini Yönlendiren Mevzuat

Yetki Düzeyi	Düzenleme Yöntemi	Sorumlu Kurumlar
Düzey 1 -Kanunlar	Federal Kanunlar, Hükümet Yasaları, Cumhurbaşkanı Kararları	Rusya Parlamentosu, Rusya Federasyonu, Rusya Cumhurbaşkanı
Düzey 2 – Kural Koyma	Muhasebe Standartları (Raporlar)	Rusya Maliye Bakanlığı, Rusya Merkez Bankası
Düzey 3 – Metot Geliştirme	Muhasebe standartları dışında, yönetmelikler, tebliğler ve genelgeler, Metodolojik Rehberler. Sektörlerin ve İlgili Kamu Kuruluşlarının Yönetmelikleri ve Talimatları	Rusya Maliye Bakanlığı ve İlgili Kamu Kuruluşları
Düzey 4 – Organizasyon Geliştirme	İşletme İçi Düzenlemeler (Düzenlemeler, Kılavuzlar, Rehberler v.s.)	İşletmeler, Danışmanlık İşletmeleri

Birinci Düzey — Yasa veya Kanun Düzeyi: Rusya Federasyonu Federal Yasaları, Cumhurbaşkanı'nın talimatları ve Rusya Federasyonu Hükümeti'nin kararları ile belirlenmektedir. Bu düzeydeki mevzuatın temelini, "Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanun" oluşturur. Kanun 23 Şubat 1996 tarihinde Rusya Parlamentosu tarafından kabul edilmiş olup 20 Mart 1996 tarihinde Federal Konsey tarafından onaylanmıştır. Kanun EK 2'de verilmiştir. Bu kanun dışında Rusya Federasyonu Vergi Kanunu, Rusya Federasyonu Medeni Kanunu, Rusya Federasyonu Ticaret Kanunu ve federal düzeydeki diğer mevzuat bulunmaktadır.³

İkinci Düzey — Kural Koyma Yetkisi Düzeyi: Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı tarafından kabul edilen muhasebe standartlarından (Polojeniya po Buhgalterskomu Uçetu, PBU) oluşur. Bu standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile benzerlikler göstermekle birlikte, birçok konuda farklılıklar bulunmaktadır.⁴

³ Законодательные Основы Бухгалтерского Учета (Zakonodatelnye Osnovy Buhgalterskogo Uçeta), (Çevrimiçi), <http://www.tepka.ru/buh/3.html>, 28.9.2009.

⁴ İ. E. Gluşkov, Бухгалтерский Учет на Современном Предприятии (Buhgalterskiy Uçet na Sovremennom Predpiyatii), Knorus Yayınevi, Moskova, 2005, s.90.

Üçüncü Düzey — Metot Geliştirme Yetkisi Düzeyi: İlgili mercilerin; sektörel özellikleri, üretim özelliklerini ve diğer özellikleri dikkate alarak hazırladıkları çeşitli talimatlar, yönetmelikler ve tavsiyelerden oluşur. Tüm sektörler açısından (belirli finansal kurumlar ve devlet işletmeleri hariç) bu düzeyin en önemli yönetmeliği, hesap planı ve kullanım talimatlarıdır.⁵

Dördüncü Düzey — Organizasyon Geliştirme Yetkisi Düzeyi: İktisadi faaliyet, yapan işletmenin kendi düzeyidir ve iktisadi faaliyetinin özellikleri dikkate alınarak, doğrudan işletmede muhasebe kayıt düzeninin yürütülmesi sırasında karşılaşılan sorunlarla ilgili olarak şirket yönetiminin yayımladığı talimatlara ve belgelere dayanır. Bunlar, her şeyden önce şirketin muhasebe politikasına açıklık getiren belgelerdir; örneğin muhasebe politikası, evrak akışı ve diğer belgelerdir.⁶

Yukarıda açıklanan sistem, batı muhasebe sisteminden taşıdığı izler nedeniyle olumlu karşılanmaktadır ancak uygulamalarda farklılıklar görülmektedir. Muhasebe düzenlemelerinde kanunların baskın olması Rusya'daki durumu batıdakinden farklı kılmaktadır. Maliye Bakanlığı ve Vergi ve Harçlar Bakanlığı tarafından rehberler hazırlanmakta ve bunlar birbirleri arasında farklılık göstermektedir. Muhasebe düzenlemelerindeki temel sorunlardan biri kanun ve direktiflerin birbirleri ile uyumsuz olarak değişikliğe uğramasıdır. Finansal Kiralama ile ilgili 2000 yılında yayımlanan direktif, 2006 yılında değişen hesap planı ile uyumsuzluklar göstermekte ve uygulamada sorunlar yaratmaktadır.⁷

2.1.2. Türk Muhasebe Sistemini Yönlendiren Mevzuat

Muhasebenin ülkemizdeki gelişmesi tamamen diğer ülkelerin etkisiyle olmuştur ve bu aynı zamanda muhasebenin ülkemizde geçirdiği aşamaları da oluşturmuştur. İlk

⁵ Законодательные Основы Бухгалтерского Учета (Zakonodatelnıe Osnovı Byhgalterskogo Uçeta), (Çevrimiçi), <http://www.tepka.ru/buh/3.html>, 28.9.2009.

⁶ İ.E. Gluşkov, a.g.e, s.91.

⁷ Adolf J.H.Enthoven, Yaroslav V. Sokolov, Valeri V.Kovalev, Svetlana M. Bychova, İrina A. Smirmova, Marina V. Semenova, a.g.e., s.17

olarak, 1850 tarihli "Kanunname-i Ticaret" ile ülkemizdeki muhasebe uygulaması bir düzene sokulmuştur. Söz konusu yasa, Fransız Ticaret Yasası'ndan tercüme edilerek alındığından ve o dönemin yayınları Fransız yazınına dayandığından bu ülkenin etkileri açık olarak görülmektedir.⁸ 1926 yılında yürürlüğe giren 865 sayılı Ticaret Kanunu Alman yasalarından alındığından ve anonim ortaklıklara ilişkin muhasebe işlemlerinde Alman yazınından yararlandığından bu ülkenin muhasebe üzerindeki etkileri görülmeye başlanmıştır. Özellikle ilk Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Almanlar tarafından kurulması ve muhasebe sistemlerinin de bunlar tarafından organize edilmesi "Sümerbank gibi" ve nihayet buralardaki finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamalarının özel teşebbüs işletmelerine örnek olması Alman etkisini hayli yaygınlaştırmıştır.⁹

1960'lı yıllardan itibaren, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki muhasebe anlayışının ülkemizde hakim olmaya başladığı gözlenmektedir. Özellikle yurt dışı eğitim olanakları, yabancı sermaye kanunu ile gelen işletmeler, eğitim kurumlarının ders programları ve nihayet kamu iktisadi teşebbüsleri için hazırlanan tekdüzen muhasebe sistemi bu etkiye neden olmuştur. Her ülkede olduğu gibi ülkemizde de muhasebe uygulamasının tarihi gelişimi, sosyo-ekonomik koşullara bağlı kalmıştır. Ancak bu bağımlılık, Türkiye'de bir "muhasebe okulunun" oluşmasına neden olmamıştır. Sosyal bir olgu olan muhasebe, ülkenin gereksinimlerine cevap vererek gelişir, Türkiye'de bu gereksinim doğmamıştır. Diğer ülkelere bakıldığında, her ülkenin muhasebe düzeninin değişik ülke muhasebe modellerinden geliştiği anlaşılır (İngiliz, Amerikan, Fransız, İspanyol, Kuzey Avrupa ve Sovyet modelleri gibi). Türkiye muhasebe uygulaması ve düzeyinin belirli bir modele uymaması, muhasebenin yalnızca vergi yönünü oluşturan vergi hukukunun gelişmesi ile açıklanabilir. Muhasebenin teknik yönünü oluşturan "muhasebe ilkeleri" 1980'li yılların sonlarına kadar hiç gelişme göstermemiştir. Bu nedenle ülkemizdeki muhasebe uygulaması uzun yıllar "vergi muhasebesi" şeklinde tanımlanmıştır. Ancak kısmen de olsa

⁸ Oktay Güvemli, **Muhasebe Tarihi**, M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayını, Cilt 4, İstanbul 2002, s. 386-388

⁹ Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, Bulak Yayınevi, İstanbul 1998, s.48

1989'da Sermaye Piyasası düzenlemeleri ve 1994'de Tekdüzen Muhasebe Uygulaması ile çağdaş bir konuma gelmiştir.¹⁰

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı gibi kurumlar, kendi yetki ve sorumluluk alanlarında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların faaliyetlerini düzenlemektedir.

Ticari hayatı düzenleyen hukuki çerçeve çok geniş bir alanı kapsamakla birlikte, bu hükümlerden özellikle vergi yasalarımızda yer alanları, muhasebe uygulamalarını doğrudan yönlendirmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları, 2005 yılında uygulanmaya başlanması ile Türkiye'de muhasebe uygulamalarını yönlendiren temel mevzuat haline gelmiştir. Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ile, 1.1.2013 tarihinden itibaren gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken gerek münferit ve konsolide finansal tabloları düzenlerken Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uymaları mecburiyeti getirilmiştir. Bu çerçevede tekdüzen hesap planı başta olmak üzere ilgili mevzuatın yeni TTK ile uyumlu hale getirilmesi beklenmektedir.

2.2. İki Ülkedeki Muhasebe Hesap Planı ve İşleyişinin İncelenmesi ve Karşılaştırılması

Çalışmanın bu kısmında Rus ve Türk muhasebe sisteminde kullanılmakta olan hesap planı incelenmiştir.

2.2.1. Rusya'daki Hesap Planı ve İşleyişinin İncelenmesi

Rus muhasebe sistemindeki değişiklikler ve yenilikler kökten bir değişiklik yerine mevcut sisteme eklentiler şeklinde meydana gelmiştir. Bunun en önemli

¹⁰ Fahir Bilginolu, Ertugrul Burgazliolu, "Muhasebe Organizasyonu Ders Notlari", Istanbul Universitesi, 2003, s.4

göstergelerinden biri tekdüzen hesap planıdır. Sovyetler Birliği döneminde kullanılan tekdüzen hesap planı değişim döneminde de kullanmaya devam edilmiştir. Özelleştirmenin başlaması ile birlikte, 1987 yılında devlet bütçesinden finanse edilen kurumlar ve 1989 yılında da kredi kurumları için ayrı hesap planları oluşturulmuştur.¹¹

1954 yılında kabul edilen ve finans kurumları dışında tüm işletmeler için geçerli olan tekdüzen hesap planı 1959 ve 1969 yıllarında revize edilmiş olup 1985 yılına kadar kullanılmıştır. Daha sonra bu hesap planı revize edilerek 1991 yılına kadar kredi ve devlet bütçesinden finanse edilen işletmeler dışındaki tüm işletmeler tarafından kullanılmıştır. Fakat bu hesap planı işletmelerin değil merkezi ekonomiye dayalı devletin gereklerine uygun olarak düzenlendiği için yetersiz görülmüş ve 1991 yılında Maliye Bakanlığı 56 No'lu kararı ile 1991 yılına kadar kullanılan tekdüzen hesap planından yararlanarak kredi ve devlet bütçesinden finanse edilen işletmeler için yeni tekdüzen hesap planı kabul edilmiştir. Oluşturulan bu hesap planı 2001 yılına kadar kullanılmıştır. Bu tekdüzen hesap planı oluşturulurken hesap planlarının gruplandırılması ve kodlandırılması korunmuştur. Yeni tekdüzen hesap planı oluşturulurken 19 hesap çıkartılmış olup, piyasa ekonomisi özelliklerine uygun 17 hesap eklenmiştir. Yeni eklenen hesaplardan önemlileri aşağıdaki gibidir.¹²

- Şüpheli ticari alacaklar,
- Maddi olmaya duran varlıklar,
- Menkul değerler,
- Ortaklar hesapları.

Aşınma ve amortisman kavramlarının tekrarlanmaması için sadece amortisman kavramı kabul edilmiştir. Genel giderlerin ya mamul hesabına ya da doğrudan giderler hesabına kaydının yapılmasına imkan verilmiştir. Kimi durumlarda duran varlıkların değerlendirilmesi ortaklara bırakılmıştır.

¹¹ ВИДЫ ПЛАНОВ СЧЕТОВ (Vidory Plan Sçetov) (Çevrimiçi), http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BB%D0%B0%D0%BD_%D1%81%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B2, 1.1.2011.

¹² Y.V.Sokolov, a.g.e., s.218

Maliye Bakanlığı tarafından 1991 yılında 56 No'lu kararı ile kabul edilen tekdüzen hesap planı aşağıdaki gibi dokuz bölüme ayrılmıştır.¹³

- I. Bölüm : Duran Varlıklar ve Diğer Uzun Vadeli Yatırımlar
- II. Bölüm : Stoklar
- III. Bölüm : Üretim Giderleri
- IV. Bölüm : Hazır Mamuller, Ticari Mallar ve Satış Giderleri
- V. Bölüm : Hazır Değerler
- VI. Bölüm : Cari Hesaplar
- VII. Bölüm : Finansal Sonuçlar ve Kârın Kullanımı
- VIII. Bölüm : Sermaye ve Yedekler
- IX. Bölüm : Krediler ve Finansmanlar

Rusya'da yeni hesap planı Rusya Muhasebe Standartlarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyumlaştırma Programı çerçevesinde 31 Aralık 2000 tarihinde Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı'nın 94 No'lu kararı ile kabul edilmiş olup 1 Ocak 2001 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Hesap planı, Maliye Bakanlığı tarafından 7 Mayıs 2003 ve 18 Eylül 2006 tarihlerinde revize edilmiştir. Bu hesap planı, kredi kurumları ve devlet bütçesinden finanse edilen iktisadi kurumlar dışında tüm işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Yeni hesap planı oluşturulurken, 1991 yılında Maliye Bakanlığı'nın 56 No'lu kararı ile kabul edilen, kredi kurumları ve devlet bütçesinden finanse edilen işletmeler için geçerli olan hesap planından yararlanılmıştır. Bu hesap planı ile birlikte Rus muhasebe sisteminde yenilik kazanan unsurlardan en önemlisi, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri hesaplarının hesap planına eklenmesidir.¹⁴ Hesap planı Ek 3'te verilmiş olup, aşağıdaki gibi sekiz bölüme ayrılmıştır.¹⁵

- I. Bölüm : 01 – 09 Duran Varlıklar
- II. Bölüm : 10 – 19 Stoklar

¹³ Министерство Финансов СССР Письмо От 28 Сентября 1954 г. N 1149 О Плате Счетов Бухгалтерского Учета Производственно-Хозяйственной Деятельности Предприятий, Строек И Хозяйственных Организаций Союзного, Республиканского и Местного Подчинения, (çevrimiçi) <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=card;page=inf3, 2.2.2011>.

¹⁴ План Счетов (Plan Sçetov), Институт Профессиональных Бухгалтеров России, Москва, 2007, s.4.

¹⁵ Galina Şerstneva, Бухгалтерский учет (Buхгалterskiy Uçet), Eksmo Yayınevi, Moskova, 2008, s.37.

- III. Bölüm : 20 – 39 Üretim Giderleri
IV. Bölüm : 40 – 49 Hazır Mamuller, Ticari Mallar ve Satış Giderleri
V. Bölüm : 50 – 59 Hazır Değerler
VI. Bölüm : 60 – 79 Cari Hesaplar
VII. Bölüm : 80 – 89 Sermaye
VIII. Bölüm : 90 – 99 Mali Sonuçlar (Kâr/Zarar Tablosu Hesapları)

Buna ek olarak Nazım Hesaplar kullanılmaktadır.

Birinci bölümde yer alan hesaplar, yasal mevzuata göre satın alınan maddi, maddi olmayan ve diğer duran varlıkların hareketlerini. Bu varlıkların inşası ve satın alımı ile ilgili giderlerin durumunu ve hareketlerini izlemek amacı ile kullanılmaktadır.¹⁶

İkinci bölümde yer alan hesaplar, yasal mevzuata göre işletme tarafından üretimde kullanılmak üzere satın alınan malzemeler, hayvanlar veya işletme gereksinimlerinin karşılanması için satın alınan malzemelerin durumunu ve hareketlerini izlemek için kullanılmaktadır.¹⁷

Üçüncü bölümde yer alan hesaplar, işletmenin olağan faaliyeti ile ilgili giderlerin (satış giderleri hariç) durumunu ve hareketlerini izlemek amacı ile kullanılmaktadır.¹⁸

Dördüncü bölümde yer alan hesaplar, mamullerin, ticari malların ve satış giderlerinin durumunu ve hareketlerini izlemek amacıyla kullanılmaktadır.¹⁹

Beşinci bölümde yer alan hesaplar kasa, banka, banka döviz hesapları, değerli kağıtlar ve nakit belgelerin durumunu ve hareketlerini izlemek amacı ile kullanılmaktadır. Yabancı para cinsinden nakit varlıklar ile ilgili işlemler, yabancı

¹⁶ Sereda Konstantin Nikolaeviç , Бухгалтерский Учет в Строительстве (Buhgalterskiy Uçet v Stroitelstve), Feniks Yayınevi, Samara, 2004, s.61.

¹⁷ Şerstneva, a.g.e., s.39.

¹⁸ План Счетов (Plan Sçetov), İnstitut Professionalnih Bulgalterov Possii, Moskova, 2007, s.47.

¹⁹ E.İ.Gluşkov, a.g.e., s.110.

paranın öngörülen şekilde çevrilmesi yoluyla bu bölümdeki hesaplara ruble cinsinden kaydedilmektedir.²⁰

Altıncı bölümdeki hesaplar, işletmenin çeşitli tüzel ve gerçek kişilerle olan her türlü cari hesaplarına ve aynı zamanda işletme içi cari hesaplara ilişkin bilgilerin durumunun ve hareketlerinin takibi için kullanılmaktadır. Yabancı para cinsinden cari hesaplar ve bunlar ile ilgili işlemler, yabancı paranın öngörülen şekilde çevrilmesi yoluyla bu bölümdeki hesaplara ruble cinsinden kaydedilmektedir. Yabancı para cinsinden bu cari hesaplar ve ilgili işlemler, aynı zamanda ödemeler de döviz cinsinden kaydedilmektedir. Yabancı para cinsinden cari hesaplar bu bölümün hesaplarında ayrı ayrı alt hesaplar halinde gösterilmektedir.²¹

Yedinci bölümdeki hesaplar işletmenin sermaye durumunu ve hareketlerini izlemek amacıyla kullanılmaktadır.²²

Sekizinci bölümde yer alan hesaplar şirketin gelir ve giderleri hakkındaki bilgilerin kaydedilmesi ve hesap dönemi süresince işletme faaliyetinin finansal sonuçlarının tespiti için öngörülmüştür.²³

Nazım hesaplar, şirketin geçici kullanımı için veya hüküm ve tasarrufunda bulunan varlıkların (kiralanan maddi duran varlıklar, konsinye mallar, tamir edilecek ürünler ve benzerleri), özel hakların, yükümlülüklerin varlığını, hareketlerini takip etmek için kullanılmaktadır.²⁴

Birçok muhasebe hesabı bilanço ve kâr/zarar tablosunda doğrudan yer almaktadır. Bazı bilanço ve kâr/zarar tablosu kalemleri birkaç hesabın toplamından oluşmaktadır. Bu kalemlerin karşısında parantez içinde toplamı yazılarak hesap numaraları

²⁰ E.İ.Gluşkov, a.g.e., s.110.

²¹ План Счетов (Plan Sçetov), İnstıtut Professionalnih Bulgalterov Possii, Moskova, 2007, s.87.

²² G.Y.Kasyanovoy, Бухгалтерский Учет: Просто о Сложном Самоучитель по Формуле Три в Одном (Buhgalterskiy Uçet : Prosto o Slojnom Samouçitel po Formule Tri v Odnom), АВАК Уаумеvi, Moskova, 2007, s.642.

²³ G.Y.Kasyanovoy, a.g.e., s.643.

²⁴ İ. E. Gluşkov, a.g.e., s.112.

belirtilmektedir. Muhasebe hesaplarının bilanço ve kâr/zarar tablosundaki yerleri aşağıda Tablo 2.2 ve 2.3'te verilmiştir.²⁵

Tablo 2.2. Muhasebe Hesaplarının Bilançodaki Yeri

VARLIKLAR	Hesap Kodu
I. DURAN VARLIKLAR	
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	04, 05
Maddi Duran Varlıklar	01, 02, 03
Yapılmakta Olan Yatırımlar (Bitmemiş İnşaat)	07, 08, 16, 60
Maddi Değerlere Gelirsel Yatırım	02, 03
Uzun Vadeli Finansal Yatırımlar	58, 59, 63
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	09
Diğer Duran Varlıklar	
II. DÖNEN VARLIKLAR	
Stoklar	10, 11, 16, 20, 21, 23, 29, 41, 42, 43, 44, 45
Stokların İçerisinde: Hammadde, Malzeme ve Benzeri Diğer Varlıklar	10, 16
Yetiştirilen ve Beslenen Hayvanlar	11
Yarı Mamuller Üretim	20, 21, 23, 29, 46
Hazır Mamuller Ticari Mallar	41, 42, 43
Yoldaki Ticari Mallar	45
Gelecek Dönem Giderleri	97
Diğer Stok ve Yarı Mamuller	44
İndirilecek Katma Değer Vergisi	19
Alacaklar (Bilanço Tarihinden Sonra 12 Aydan Daha Uzun Bir Süre İçinde Alınması Gereken Alacaklar)	59, 60, 62, 63, 76
Bunu İçinde; Alıcılar Ve Siparişler	62, 63, 76
Alacaklar (Bilanço Tarihinden Sonra 12 Aydan Daha Kısa Bir Süre İçinde Alınması Gereken Alacaklar)	62, 63, 76
Bunu İçinde; Alıcılar ve Siparişler	62, 63, 76
Kısa Vadeli Finansal Yatırımlar	58, 59, 62
Hazır Değerler	50, 51, 52, 55, 57
Diğer Dönen Varlıklar	83, 98
VARLIKLAR TOPLAMI	

²⁵ G.Y.Kasyanovoy, a.g.e., s.643-674.

Tablo 2.2 : Muhasebe Hesaplarının Bilançodaki Yeri (Devamı)

KAYNAKLAR	Hesap Kodu
III. SERMAYE VE YEDEKLER	
Özsermaye	80
İhraç Edilmiş Hisse Senetleri	81
Sermaye Yedekleri	83
Kâr Yedekleri	82
Bunu İçinde; Yasal Yedekler	82
Ana Sözleşme Yedekleri	82
Dağıtılmamış Kâr (Kapatılmamış Zarar)	84, 99
IV. UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	
Borç ve Krediler	67
Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	77
Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	76
V. KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	
Borç ve Krediler	66
Borçlar	60, 62, 68, 69, 70, 71, 76
Bunun İçinde: Satıcılar ve Taşeronlar	60, 76
Personele Borçlar	70, 71
Devlete Ait Bütçe Dışı Fonlara Olan Borçlar	69
Vergi Borçları	68
Diğer Borçlar	67, 68, 71, 73, 76
Ortaklara Kâr Payı Borçları	61, 70, 75
Gelecek Dönem Geliri	98
Gelecek Dönem Giderleri ile İlgili Yedekler	96
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	76
KAYNAKLAR TOPLAMI	

Tablo 2.3: Muhasebe Hesapların Kâr/Zarar Tablosundaki Yeri

Açıklama	Hesap Kodu
FAALİYETLE İLGİLİ GELİR VE GİDERLER	
Katma değer vergisi, dolaylı vergi ve benzeri diğer vergilerin düşüldükten ve diğer yükümlülükler karşılıklarının ödendikten sonra ticari mallar, ürünler, hizmetler satış hasılatı (net hasılat)	90, 68 veya 76
Satışların maliyeti (satılan malların, ürünlerin, işlerin, hizmetlerin maliyeti (ticari ve genel yönetim giderler hariç)	20,41, 55 veya 90
Brüt Kâr	
Ticari Giderler (Pazarlama Giderleri)	44 veya 90
Genel Yönetim Giderleri	26 veya 90
Satış Kârı veya Zararı	90 veya 99
Diğer Gelir ve Giderler	
Faiz Geliri	99
Faiz Gideri	99
Diğer İşletmeler Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	91
Diğer Gelirleri	91, 99, 76
Diğer Giderleri	91, 99, 76
Vergi Öncesi Kâr Zarar	
Ertelenmiş Vergi Gelirleri/(Giderleri)	09, 77
Ödenecek Vergi	99
Net Kâr/Zarar	

2.2.2. Türkiye'deki Tekdüzen Hesap Planı ve İşleyişinin İncelenmesi

Tekdüzen hesap planının ülkemizdeki gelişmesinde İktisadi Devlet Teşekküllerinin (İDT) rolü büyüktür. Özellikle 1950 yılından önce tek tip mali tablo düzenleme çabaları kamu iktisadi kuruluşlarında denetim ve kontrolü sağlamaya yönelik olarak yoğunlaşmıştır. İktisadi Devlet Teşekkülleri ile ilgili kapsamlı yasal düzenlemeler 1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı yasa ile olmuştur.²⁶ Bu yasa ile "İDT'leri Yeniden Düzenleme Komisyonu" kurulmuştur. Komisyon 1968 yılında sekiz adet muhasebe el kitabı yayımlamıştır. "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları" isimli kitap ile İDT'lerde tekdüzen hesap planı kullanımı ile ilgili temel hususlar ortaya konulmuştur ve bir tekdüzen hesap planı yayımlanmıştır.²⁷

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin (1992) yayımlanmasına kadar yüzyılın ikinci yarısında kamu tarafından yapılan en kapsamlı ve ciddi tekdüzen hesap planı olan bu çalışma, bir çok eleştiri almasına rağmen, özellikle bilanço kalemleri açısından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni önemli ölçüde etkilemiştir.²⁸

Türkiye'de 26.12.1992 tarih ve 21447 No'lu Resmi Gazete'de Maliye Bakanlığı tarafından muhasebe sistemine yönelik yasal çerçeveyi oluşturmak amacıyla "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Seri No:1" yayımlanmıştır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde muhasebe usul ve esasları beş bölüm halinde açıklanmıştır. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve hesap planı açıklamaları.

²⁶ İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakler Hakkında Kanun, 21.03.1964 tarihli ve 11662 sayılı Resmi Gazete.

²⁷ Oktay Güvemli, Oktay Güvemli, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX.Yüzyıl 4. Cilt, Proje Danış. A.Ş. Yayını, İstanbul, 2001, s.466.

²⁸ A.e., s.479.

Tebliğde belirtildiği üzere bilanço usulüne göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilebilmesi için bir tekdüzen hesap planı 1.1.1994 tarihinden itibaren kullanılması zorunlu hale getirilmiştir.²⁹ Bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibarıyla farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan,³⁰

- a) Banka ve Sigorta Şirketleri,
- b) Özel Finans Kurumları
- c) Finansal Kiralama Şirketleri (Faktoring vb alanlarda faaliyet gösterenler dahil),
- d) Menkul Kıymet Yatırım Fonları Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları, belirlenen “Muhasebenin Temel Kavramları”na “Muhasebe Politikalarının Açıklanması”na ve “Mali Tablolar İlkeleri”ne uymaları kaydıyla bu Tebliğin diğer mecburiyetlerini yerine getirmekle yükümlü degillerdir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler ise sadece belirlenen “Muhasebenin Temel Kavramları”na uymakla yükümlüdürler.

Yukarıda sayılan işletmeler dışında bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler, mali işlemlerini çift taraflı muhasebe kayıt sistemine göre yasal olarak öngörölmüş defterlere tekdüzen hesap planına uygun olarak kaydetmek zorundadırlar. Hesap planı, rakamlar kullanılmak sureti ile düzenlenmiştir ve

- Hesap Sınıfları (1-9)
 - Hesap Grupları (iki haneli numaralandırma)
 - Defter-i Kebir hesapları (üç haneli numaralandırma)
- şeklinde gruplanmıştır.

Hesap sınıfları, aşağıdaki gibidir:

- 1 Dönen Varlıklar
- 2 Duran Varlıklar

²⁹ Erhan Kotar, Şükrü Dokur, **Genel Muhasebe**, Temel İlkeler, Alfa Yayınevi, 2002, Bursa, s.299.

³⁰ 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete No 21447 (M)

- 3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5 Özkaynaklar
- 6 Gelir Tablosu Hesapları
- 7 Maliyet Hesapları
- 8 Boş
- 9 Nazım Hesaplar

Hesap grupları ve defter-i kebir hesaplarına dönen varlık kalemini örnek olarak verdiğinde aşağıdaki gibi oluşacaktır:

- 1 Dönen Varlıklar
 - 10 Hazır Değerler
 - 100 Kasa Hesabı

“100 Kasa Hesabı” Defter-i Kebir hesabı örneğinde, “100.01 Merkez Kasa” veya “100.05 Yabancı Para” şeklinde farklılaştırılmaktadır.

1 ile 5 arasındaki hesap sınıfı bilanço hesapları, 6 numaralı hesap sınıfı kâr/zarar tablosu hesapları ve 7’li hesap sınıfı maliyet hesapları için ayrılmıştır. 8 kodlu hesaplar boş olarak bırakılmış ve 9 kodlu hesaplar ise nazım hesaplar olarak tanımlanmıştır.³¹

Maliyet hesapları içinde yer alan gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7A ve 7B olarak sunulmuşlardır. 7A seçeneğinde giderler defter-i kebirde (büyük defterde) fonksiyon esasına göre, 7B seçeneğinde ise çeşit esasına göre kaydedilirler.³²

Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan koşullar çerçevesinde belirli bir kriterin üzerinde olan işletmeler 7A seçeneğini, altındaki işletmeler ise 7B seçeneğini kullanmak zorundadırlar. Ancak kriterin altında kalan işletmeler isteğe bağlı olarak 7A seçeneğini de seçmekte serbesttirler.

³¹ Erhan Kotar, Şükrü Dokur, a.g.e., s.317

³² Ülker, M.Sema, a.g.e., s.22-23

2.2.3. Muhasebe Hesap Planı ve İşleyişi Açısından Belirgin

Farklılıklar

Rusya, 1954 yılında hesap planını oluştururken Alman ekolünden (E. Schmalenbach'ın geliştirdiği hesap planı) yararlanmıştır. Türkiye ise ilk hesap planı oluşturma çalışmaları esnasında 1960'larda Amerikan ekolünden etkilenmiştir. Bu nedenden dolayı günümüzde Rusya'da kullanılan hesap planı Avrupa muhasebe sistemine benzer bir yapıda sıralanmışken, Türkiye'de ise Amerikan muhasebe sistemine benzer ve Rusya'dan farklı bir şekilde sıralama ile oluşturulmuştur.

Türkiye ve Rusya'da çerçevesi belirlenmiş ve her iki ülkenin Maliye Bakanlıkları tarafından zorunlu hale getirilmiş bir hesap planları bulunmaktadır. Her iki ülkede de belirlenmiş kriterleri sağlayan işletmeler bu hesap planları çerçevesinde muhasebe kayıtlarını tutmak zorundadırlar.

Türkiye'de belirli kriterin altında kalan 2. sınıf tacirlerin kullandığı işletme hesabı defterinde bir hesap planından bahsedilemez. Ancak Rusya'da bu tür küçük işletmeler Rusya Maliye Bakanlığı tarafından tüm işletmeler için zorunlu kılınan hesap planı çerçevesinde olmak kaydı ile nakit esasına göre defter tutarlar.

Türkiye'de maliyetlerin mali tablolara yansıtılması esnasında yansıtma hesapları kullanılırken, Rusya'da yansıtma hesapları kullanılmamaktadır. Bunun yerine geçen bir muhasebe uygulaması da bulunmamaktadır.

Türk tekdüzen hesap planı sınıfları açısından ilk 2 hesap grubu bilançonun varlıklarını, 3-5 sınıfında yer alan hesaplar ise bilançonun yükümlülükler tarafını oluşturmaktadır. Tekdüzen hesap planındaki bu temel sınıflandırma, Rus hesap planında bulunmamaktadır. Rus hesap planında birçok muhasebe hesabı bilanço ve kâr/zarar tablosunda doğrudan yer alırken, bazı bilanço ve kâr/zarar tablosu kalemleri birkaç hesabın toplamından oluşmaktadır.

Aşağıdaki tabloda iki ülke hesap planları karşılaştırılmıştır. Rusya kullanılmakta olan hesap planı 2 kırılım olarak düzenlenmiştir. Türkiye’de muhasebe hesap planı 3 kırılım olarak düzenlenmiştir. Sağlıklı bir karşılaştırma yapabilmek için Rusya’daki 2 kırılıma göre düzenlenmiş hesapların Türk hesap planındaki karşılıklarında 3 kırılım kullanılmıştır.

Tablo 2.4: İki Ülke Hesap Planlarının Karşılaştırılması

Rus Hesap Planı		Türk Tekdüzen Hesap Planı Karşılığı	
Kod	Açıklama	Kod	Açıklama
01	Maddi Duran Varlıklar	250	Arazi Ve Arsalar
		251	Yer Altı Ve Yer Üstü Düzenleri
		252	Binalar
		253	Tesis, Makine Ve Cihazlar
		254	Taşıtlar
		255	Demirbaşlar
		256	Diğer Maddi Duran Varlıklar
02	Maddi Duran Varlıkların Amortismanı	257	Birikmiş Amortismanlar
03	Yapılmakta Olan Yatırımlar	258	Yapılmakta Olan Yatırımlar
04	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	260	Haklar
		261	Şerefiye
		262	Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri
		263	Araştırma Ve Geliştirme Giderleri
		264	Özel Maliyetler
		265	
		266	
		267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
		269	Verilen Avanslar
05	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı	268	Birikmiş Amortismanlar (-)
06			
07	Kurulacak Donanımlar	258	Yapılmakta Olan Yatırımlar
08	Duran Varlıklara Yapılan Yatırım (Yapılmakta Olan Yatırımlar)	258	Yapılmakta Olan Yatırımlar
09	Ertelenmiş Vergi Varlıkları		
10	Malzemeler	150	İlk Madde Ve Malzeme
		151	Yarı Mamuller Üretim
		152	Mamuller
11	Yetiştirilen Ve Beslenen Hayvanlar		
12			
13			
14	Malzeme Değer Düşüklüğü Karşılığı	158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı
15	Hammadde Ve Malzemelerin Stoklanması Ve Elde Edilmesi	150	İlk Madde Ve Malzeme

Tablo 2.4: İki Ülke Hesap Planlarının Karşılaştırılması (Devamı)

		151	Yarı Mamuller Üretim
		152	Mamuller
16			
17			
18			
19	İndirilecek Katma Değer Vergisi	191	İndirilecek Katma Değer Vergisi
20	Temel Üretim Giderleri	710	Direkt İlkmadde Ve Malzeme Giderleri
		720	Direkt İşçilik Giderleri
		730	Genel Üretim Giderleri
21	Yarı Mamul Üretim Giderleri	710	Direkt İlkmadde Ve Malzeme Giderleri
		720	Direkt İşçilik Giderleri
		730	Genel Üretim Giderleri
22			
23	Yardımcı Üretim Giderleri	710	Direkt İlkmadde Ve Malzeme Giderleri
		720	Direkt İşçilik Giderleri
		730	Genel Üretim Giderleri
24			
25	Genel Üretim Giderleri	710	Direkt İlkmadde Ve Malzeme Giderleri
		720	Direkt İşçilik Giderleri
		730	Genel Üretim Giderleri
26	Genel Yönetim Giderleri	770	Genel Yönetim Giderleri
27			
28	Üretim Fireleri	713	Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı
		733	Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları
		734	Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları
29	Verilen Hizmet Maliyeti	740	Hizmet Üretim Maliyeti
30			
31			
32			
33			
34			
35			
36			
37			
38			
39			
40	Mamuller	152	Mamuller
41	Ticari Mallar	153	Ticari Mallar
42	Satış İskontoları	611	Satış İskontoları
43	Hazır Ürünler	152	Mamuller
44	Pazarlama Ve Satış Giderleri	760	Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri
45	Yoldaki Ticari Mallar (İrsaliyesi Düzenlenmiş Ticari Mallar)	157	Ticari Mallar
46	Yarı Mamuller	151	Yarı Mamuller - Üretim
47			
48			
49			
50	Kasa	100	Kasa
51	Bankalardaki Hesaplar	102	Bankalar
52	Bankalardaki Döviz Hesapları	102	Bankalar

Tablo 2.4: İki Ülke Hesap Planlarının Karşılaştırılması (Devamı)

53			
54			
55	Bankalardaki Özel Hesaplar	102	Bankalar
56			
57	Yoldaki Havaleler	102	Bankalar
		110	Hisse Senetleri
		111	Özel Kesim Tahvil, Senet Ve Bonoları
		112	Kamu Kesimi Tahvil, Senet Ve Bonoları
		118	Diğer Menkul Kıymetler
		230	Ortaklardan Alacaklar
		231	İştiraklerden Alacaklar
58	Finansal Yatırımlar	232	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
59	Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılığı	119	Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı
		320	Satıcılar
		259	Verilen Avanslar
60	Satıcılar Ve Taşeronlar Cari Hesabı	159	Verilen Sipariş Avansları
61			
		120	Alıcılar
		340	Alınan Sipariş Avansları
62	Alıcılar Ve İşverenler Cari Hesabı	440	Alınan Sipariş Avansları
63	Şüpheli Alacaklar Karşılığı	129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı
64			
65			
66	Kısa Vadeli Kredi Ve Borçlar Hesabı	300	Banka Kredileri
67	Uzun Vadeli Kredi Ve Borç Hesabı	400	Banka Kredileri
68	Ödenecek Vergi Ve Harçlar	360	Ödenecek Vergi Ve Fonlar
69	Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
70	Ödenecek Ücret Ve Maaşlar	335	Personele Borçlar
71	İş Avansları Hesabı	195	İş Avansları
72			
		135	Personelden Alacaklar
73	Personel İle İlgili Diğer Hesaplar	335	Personele Borçlar
74			
		131	Ortaklardan Alacaklar
75	Ortaklar Hesabı	331	Ortaklara Borçlar
		136	Diğer Çeşitli Alacaklar
		236	Diğer Çeşitli Alacaklar
		339	Diğer Çeşitli Borçlar(1)
76	Diğer Borçlar Ve Alacaklar İle İlgili Hesaplar	439	Diğer Çeşitli Borçlar(1)
		368	Vadesi Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler
		438	Kamuya Olan Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Borçlar
77	Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri		
78			
		242	İştirakler
79	İştirakler Ve Bağlı Ortaklar Hesabı	245	Bağlı Ortaklıklar
		500	Sermaye
80	Özsermaye	501	Ödenmemiş Sermaye (-)
81	İhraç Edilen Hisse Senetleri	520	Hisse Senetleri İhraç Primleri

Tablo 2.4: İki Ülke Hesap Planlarının Karşılaştırılması (Devamı)

		521	Hisse Senedi İptal Kârları
		522	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları
82	Sermaye Yedekleri	523	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
		529	Diğer Sermaye Yedekleri
		540	Yasal Yedekler
		541	Statü Yedekleri
		542	Olağanüstü Yedekler
83	Kâr Yedekleri	548	Diğer Kâr Yedekleri
		549	Özel Fonlar
84	Dağıtılmamış Kârlar (Kapatılmamış Kazarlar)	570	Geçmiş Yıllar Kârları
		590	Dönem Net Kârı
85			
86			
87			
88			
89			
		600	Yurtiçi Satışlar
90	Satışlar	601	Yurtdışı Satışlar
		391	Hesaplanan Katma Değer Vergisi
		602	Diğer Gelirler
		640	İştiraklerden Temettü Gelirleri
		641	Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri
		642	Faiz Gelirleri
		643	Komisyon Gelirleri
		644	Konusu Kalmayan Karşılıklar
		649	Faaliyetle İlgili Diğer Gelir Ve Kârlar
		652	Reeskont Faiz Giderleri (-)(1)
		653	Komisyon Giderleri (-)
		654	Karşılık Giderleri (-)
91	Diğer Gelir Ve Giderler	659	Diğer Gider Ve Zararlar (-)
		660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)
		661	Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)
		671	Önceki Dönem Gelir Ve Kârları
		679	Diğer Olağandışı Gelir Ve Kârlar
		680	Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararları (-)
		681	Önceki Dönem Gider Ve Zararları (-)
		689	Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar (-)
92			
93			
94	Değerlerin Bozulmasından Doğan Açık Ve Kayıplar (Fireler Vb.)		
95			
96	Gelecek Dönem Giderler Karşılığı		
		180	Gelecek Aylara Ait Giderler
97	Gelecek Dönem Giderleri	280	Gelecek Yıllara Ait Giderler
		380	Gelecek Aylara Ait Gelirler
98	Gelecek Dönem Gelirleri	480	Gelecek Yıllara Ait Gelirler
99	Kâr Ve Zarar	690	Dönem Kârı Veya Zararı
	Nazım Hesaplar	9	Nazım Hesaplar

2.3. İki Ülke Vergi Mevzuatına Göre Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumu Açısından İncelenmesi ve Karşılaştırma

Çalışmanın üçüncü bölümünde, her iki ülke muhasebe standartları açısından finansal tabloların düzenlenmesi ve sunumu ayrıntılı olarak anlatıldı için, çalışmanın bu kısmında sadece vergi mevzuatına göre iki ülkede düzenlenmesi gereken tablolar kısaca açıklanmıştır.

2.3.1. Rus Muhasebe Sistemini Yönlendiren Vergi Mevzuatı Açısından Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumu

Rusya’da finansal tabloların düzenlenmesi ve sunumu aşağıdaki mevzuat tarafından belirlenmektedir,³³

- Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanun,
- Rusya Federasyonu Vergi Yasası,
- Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan standartlar,
- Rusya Federasyonu tarafından finansal raporları ile ilgili yayımlanan direktifler.

Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanunu’nun 13. maddesinin birinci bendine göre “mükellefler, ana ve yardımcı hesaplarda yer alan verileri esas alarak, finansal tabloları tanzim etmekte yükümlüdürler”.³⁴ Rusya’da finansal raporların formatı tek tiptir ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.³⁵

Rusya Federasyonu yasama organı tarafından tersi onaylanmadığı sürece mükellefler yılın başından itibaren kümülatif olarak, çeyrek yıllık ve yıllık finansal raporları sunmak zorundadırlar. Çeyrek yıllık finansal raporları, geçici raporlardır. Kâr amacı gütmeyen, devlet bütçesinden finanse edilen kuruluşlar, sigorta şirketleri ve bankalar

³³ İ. E. Gluşkov, a.g.e., s.96.

³⁴ Rusya Federasyonu Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanun, madde 3.

³⁵ Rusya Federasyonu Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanun, madde 4.

dışında kalan tüm işletmeler yıllık olarak, aşağıda verilen raporları düzenlemek zorundadırlar:³⁶

- Bilanço,
- Kâr/Zarar Tablosu,
- Özkaynaklar Değişim Tablosu,
- Nakit Akış Tablosu,
- Kâr Dağıtım Tablosu,
- Açıklama Notları,
- Denetim Raporu (İşletmenin finansal tabloları, Rusya Federasyonu yasaları uyarınca zorunlu denetime tabi tutulması gerekmekte ise verilmektedir).

Çeyrek yıllık raporlar aşağıdakilerdir:³⁷

- Bilanço,
- Kâr/Zarar Tablosu,
- Açıklama Notları.

Bilanço ve kâr/zara tablosu formatı EK 4'te ve EK 5'te verilmiştir.

İşletme, yukarıda verilen formlara göre hazırlanmış finansal raporlara muhasebe belgelerine ek olarak genellikle bir kapak yazısı da ilave eder. Söz konusu kapak yazısının nasıl yazılacağı veya tanzim edileceği hususu ihtiyari ve keyfi bir durumdur. Sözü geçen bu kapak yazısında, şirketin hesap verilebilirliğine esas teşkil eden belgelerin tertibi belirtilir.³⁸

Finansal raporlar işletmenin mali durumu, ekonomik faaliyetinin sonuçları ve mali durumunda meydana gelen değişikliklerin doğru, güvenilir ve eksiksiz bir biçimde sunumu için gerekli olan göstergeleri içermek zorundadır (Rusya Maliye Bakanlığı'nın 29 Temmuz 1998 tarih ve 34n sayılı direktifi ile onaylanan Rusya Federasyonu Muhasebe Hesapları ve Raporları Uygulama Yönetmeliği).

³⁶ Kasyanovoy, a.g.e., s.634.

³⁷ Lapina, a.g.e., s.530.

³⁸ Kasyanovoy, a.g.e., s.635

İşletmenin finansal raporları, bütün şube, temsilcilik ve şirkete bağlı diğer alt birimlerin faaliyetleri ile ilgili göstergeleri içermek zorundadır (Rusya Federasyonu Muhasebe Hesapları ve Raporları Uygulama Yönetmeliği 33'ncü maddesi).

Rapor, ilk hesap dönemi içinde tanzim edilmekte olan hesap dönemi hariç her bir sayısal gösterge ile ilgili olarak en az iki yıllık karşılaştırmalı veriler içermelidir (Rusya Federasyonu Muhasebe Hesapları ve Raporları Uygulama Yönetmeliği 35'inci maddesi).

Bilanço ve kâr/zarar tablosu, işletmenin esas belgelerini oluşturmaktadır, diğer formlar söz konusu iki esas belgenin ekleri konumundadır ve bu ek belgeler her zaman ve her işletme tarafından verilmek veya ilan edilmek zorunda değildir.³⁹

İşletmenin yıllık finansal raporları, bilanço, kâr/zarar tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, nakit akış tablosu ile birlikte açıklama notundan ve denetim raporunun sonuç bölümünden oluşmaktadır. Denetim raporu, direktiflerde belirlenen satış hasılatı belirli bir tutarı geçen işletmeler tarafından ilan edilmek zorundadır. Ticari olmayan kuruluşlar ve küçük işletmeler ise yıllık finansal raporlarını bilanço kâr/zarar tablosu ve açıklama notlarından oluşan bir tertip biçimde sunmaktadırlar(67n sayılı direktif tarafından onaylanan talimatların 3'üncü maddesi, Muhasebe Uygulama Yönetmeliği'nin 85. maddesi).⁴⁰

Rusya Federasyonu'nun yürürlükteki yasal mevzuatı ve işletme kurucuları (ortakları) tarafından başkaca bir hüküm öngörülmemiş ise üç aylık hesap dönemi ara hesap dönemidir ve bu dönemde bilanço, kâr/zarar tablosu sunulmaktadır. İşletmelerin finansal raporlarının sunumu, Rusya Maliye Bakanlığı'nın 6 Temmuz 1999 tarihli ve 43n sayılı yayımladığı "PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu"

³⁹ Kasyanovoy, a.g.e., s.636-637.

⁴⁰ Lapina, a.g.e., s.533.

Standardının 5 ve 30'uncu paragraflarında ve Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanun'un 13'üncü maddesinde açıklanmıştır.⁴¹

İşletmenin hesap verebilirliğinin esasını oluşturan yürürlükteki finansal raporlar ve bu raporları nasıl tanzim edileceğini düzenleyen talimatlar, Rusya Maliye Bakanlığı'nın 22 Temmuz 2003 tarih ve 67 sayılı "İşletmelerin Hesap Verebilirliğine Esas Teşkil Eden Formlar" hakkındaki direktifi tarafından belirlenmiştir. Rusya Maliye Bakanlığı'nın ve Rusya Devlet İstatistik Komitesi'nin 14 Kasım 2003 tarih ve 375/102 sayılı ortak direktifinde yıllık finansal raporlarında yer alan göstergelerin kodları onaylanmış ve bu göstergeler ile ilgili veriler devlet istatistik kurumunun organlarında değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.⁴²

İstisnasız bütün işletmeler finansal raporlarını, yasalarda belirlenen veya öngörülen süreler içerisinde aşağıdaki mercilere sunmakla yükümlüdürler.⁴³

- İşletme kurucularına, ortaklarına veya varlıklarının sahiplerine,
- İşletme tescilinin yapıldığı yerdeki devlet istatistik organlarına,
- Vergi kurumlarına.

Üç aylık hesap dönemine ilişkin finansal raporları, üç aylık hesap dönemi sona erdikten sonra 30 gün zarfında, hesap yılına ilişkin finansal raporları veya belgeleri ise hesap yılı sona erdikten sonra 90 gün içerisinde ilan edilecektir.⁴⁴

2.3.2. Türkiye'de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumu

Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kriterleri aşan işletmeler, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre mali tabloları hazırlamak zorundadır. Bu büyüklük kriterlerini aşan işletmeler genel kabul görmüş muhasebe prensiplerini, temel

⁴¹ İ. E.Gluşkov, a.g.e., s.107.

⁴² Kasyanovoy, a.g.e., s.637.

⁴³ Rusya Federasyonu Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanun, madde 15.

⁴⁴ İ. E.Gluşkov, a.g.e., s.108.

muhasebe kavramlarını dikkate alarak mali nitelikte gerçekleşen olayları, çift taraflı kayıt sistemi ve tarih sırası ile yasal defterlerine kayıt ederler. Yasal defterler, yevmiye defteri (günlük defter), defter-i kebir (büyük devter)⁴⁵ ve envanter defteridir. Bunun yanında stok kartları, ücret bordroları, müşteri cari hesapları, isteye bağlı diğer yardımcı defterlerdir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde işletmelerin hazırladıkları mali tablolar, "temel mali tablolar" ve "ek mali tablolar" olmak üzere iki ana başlık altında toplanmıştır. Temel mali tablolar kapsamında açıklanan mali tablolar sırasıyla, bilanço ve gelir tablosudur. Bunlar dışında tebliğde sırasıyla satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu, ek mali tablolar kapsamında açıklanmışlardır.⁴⁶ 8 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile ek mali tablo düzenlemek zorunda olan mükellefler, 1998 yılından itibaren bu ek mali tablolardan yalnızca gelir tablosu ve bilanço ile birlikte kâr dağıtım tablosunu düzenleyeceklerdir.⁴⁷

Tebliğ'de "Mali tablo ilkeleri" başlığı ile, işletmelerin temel mali tablolarının düzenlenmesine yönelik temel kurallar belirtilmiştir. Aynı tebliğde "mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması" başlığı altında, mali tablolar ayrı ayrı tanımlanmış, düzenleme kuralları, biçimsel yapıları verilmiştir.⁴⁸

2.3.3. Vergi Mevzuatına Göre Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumu Açısından Belirgin Farklılıklar

Rusya'da 3 aylık dönemlerde bilanço ve gelir tablosu vergi dairesine ibraz edilmekte iken, Türkiye'de sadece gelir tablosu ara dönemde vergi dairesine ibraz edilmektedir. Dolayısı ile Rusya'da 3 kez geçici vergi dönemi ve bir kez de kurumlar vergisi

⁴⁵ Cengiz Erdamar, Feryal Orhon Basık, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Dönence Yayını, İstanbul, 2003, s 16

⁴⁶ A.e.,s.228.

⁴⁷ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Seri No:8.

⁴⁸ E. Kutar., Ş. Dokur.,a.g.e.,s.327

beyannamesi verilmekte iken, Türkiye’de 4 kez geçici vergi beyannamesi ve bir kez de kurumlar vergisi beyannamesi verilmektedir.

Avrupa Birliği’nin 4 no’lu yönergesinin 9. maddesinde önerildiği biçimde Rusya’da bilanço düzenlenirken en az likitten en çok likitte doğru sıralanmaktadır. Türkiye’de ise bilanço düzenlenirken en çok likitten en az likitte doğru bir sıralama mevcuttur.⁴⁹

2.4. İki Ülkenin Vergi Kanunlarının İncelenmesi ve Karşılaştırılması

Muhasebe sisteminin ülke ekonomisinde ihtiyaç duyulan hizmetlerin devlet tarafından yerine getirilmesi açısından önemli bir yeri vardır. Devlet, bu hizmetlerin finansmanında çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirlere yararlanılmaktadır ve kamu harcamaları daha çok vergilerle karşılanmaktadır. Vergi kanunları yürürlüğe konulurken, muhasebe terimleri, ilkeleri, yasaları, kuralları, yöntemleri, kuramları ve tümlmeleri göz önünde bulundurulmakta ve yürürlüğe konulan yasalar bunlarla uyumlu olmalıdır. Bu nedenle bir ülkedeki vergi sistemi, muhasebe sistemini doğrudan etkilemektedir.

Bu tez çalışmasının esas amacı muhasebe sisteminin vergisel açıdan incelenmesi olmadığından dolayı, çalışmanın bu kısmında iki ülke vergi kanunları incelenmiş olup belirgin farklar ortaya konmuştur. Vergi uygulaması konusuna değinilmemiştir.

2.4.1. Rusya’daki Vergi Kanunlarının İncelenmesi

Rusya’da vergi sistemi SSCB’nin dağılmasından sonra oluşmaya başlamıştır. Rusya Federasyonu Cumhurbaşkanı’nın verdiği karar ile 21 Kasım 1991 tarihinde daha önce Maliye Bakanlığı’na bağlı olan “Rusya Federasyonu Vergi Servisi - Государственная Налоговая Служба Российской Федерации” bağımsız olarak faaliyette bulunmakla görevlendirilmiştir. Bu servisin temel görevi vergi toplanması ile ilgili uygulamaların sağlıklı yürütülmesidir. Rusya’da işletmelerin

⁴⁹ 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Bilanço düzenleme kuralları başlığı

vergilendirilmesi ile ilgili ilk kanun 6 Aralık 1991 tarihinde “İşletmelerin Kâr Üzerinden Vergilendirilmesi Kanunu - О Налоге На Прибыль Предприятий И Организаций” ve 7 Aralık 1991 tarihinde “Katma Değer Vergisi Kanunu” kabul edilmiştir.⁵⁰

Rusya Federasyonu’nun vergi sisteminin temelleri 27 Aralık 1991 tarihinde kabul edilen “Vergi Sistemi Temelleri - Об Основах Налоговой Системы” kanununa dayanmaktadır. Kabul edilen bu kanun 1992 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, Maliye Bakanlığı’nın yayımladığı tüm yönergelere temel teşkil etmektedir.⁵¹

Rusya Federasyonu’nda vergilendirmenin temel ilkeleri 12 Aralık 1993 tarihli Rusya Federasyonu Anayasasında belirlenmiştir. Bu düzenlemeyle Rusya Federasyonu’nun vergilendirme ile ilgili imzaladığı uluslararası sözleşmelerin, iç mevzuatın üzerinde olması sağlanmıştır.⁵²

Rusya Federasyonu Cumhurbaşkanı kararı ile 22 Aralık 1993 tarihinde “Rusya Federasyonu’na Bağlı Cumhuriyetlerin Bütçe Oluşumu ve Federal Devlet ile İlişkileri - О Формировании Республиканского Бюджета Российской Федерации И Взаимоотношениях С Субъектами Российской Федерации” adlı düzenleme kabul edilmiştir. Bu şekilde vergi sistemi adanimerkezi düzenlemeye doğru yönelmiştir.⁵³

Rusya Federasyonu Cumhurbaşkanı kararı ile 23 Aralık 1998 tarihinde “Rusya Federasyonu Vergi Servisi”, “Rusya Federasyonu Vergi Bakanlığı”na dönüştürülmüş ve 2004 yılında tekrar “Rusya Federasyonu Vergi Servisi”ne dönüştürülmüş olup Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak faaliyetlerini sürdürmeye devam etmektedir.⁵⁴

⁵⁰ “Основные Этапы Становления Налоговой Службы Российской Федерации”, (Çevrimiçi) <http://www.nalog.ru/mnsrus/chronicle/3780401/>, Rusya Federasyonu Vergi Servisi internet sayfası, 15.3.2011.

⁵¹ N. V. Uşak, **История И Теория Налогообложения**, Кнорус Yayınevi , Moskova, 2009, s.314.

⁵² Adolf J.H.Enthoven, Yaroslav V. Sokolov, Valeri V.Kovalev, Svetlana M. Bychova, İrina A. Smirnova, Marina V. Semenova, a.g.e., s.40.

⁵³ “Историческая хроника VII этап (с 1990 г.)”, (Çevrimiçi) <http://www.nalog.ru/mnsrus/chronicle/3777782/>, 15.3.2011.

⁵⁴ N. V. Uşak, **История И Теория Налогообложения**, Кнорус Yayınevi , Moskova, 2009, s.205.

Günümüzde uygulanmakta olan vergi mevzuatını yönlendiren kanun “Rusya Federasyonu Vergi Yasası (Kodeksi) - Налогового Кодекса Российской Федерации”dur. Vergi Yasası 2 kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda, Rusya Federasyonu’ndaki genel vergilendirme ilkeleri konu edilmektedir. İkinci kısımda ise vergi hesaplamalarındaki belirli düzenlemeleri ve kesinleşmiş vergilerin ödenmesine ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Bu kanunun ilk bölümü 31 Temmuz 1998 tarihinde yayımlanmış ve 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.⁵⁵

2011 yılına geçerli olan Rusya Federasyonu Vergi Yasası aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır:⁵⁶

I.Kısım

- Bölüm 1. Vergi ve harçlar ile ilgili mevzuat
- Bölüm 2. Rusya federasyonu’nda vergi ve harçlar sistemi
- Bölüm 3. Vergi mükellefleri
- Bölüm 4. Vergi ve harçlar ile ilgili daireler
- Bölüm 5. Vergi daireleri, gümrük idaresi, finansal kuruluşlar
- Bölüm 6. Sendikalar
- Bölüm 7. Vergi konusunu teşkil eden işlemler
- Bölüm 8. Vergi ve harçlar yükümlülükleri
- Bölüm 9. Vergi ve harçların ödeme tarihinin değişmesi
- Bölüm 10. Ödenecek vergi ve harçlar yükümlülüğü
- Bölüm 11. Vergi cezaları
- Bölüm 12. Fazla ödenen vergiler
- Bölüm 13. Vergi beyannameleri
- Bölüm 14. Vergi kontrolü
- Bölüm 15. Vergi ihlalleri ile ilgili genel hükümler
- Bölüm 16. Vergi ihlallerinin türleri ve sorumlu olan kişiler
- Bölüm 17. Vergi denetimi ile ilgili giderler

⁵⁵ E. Osimininoy, Налоговому Кодексу РФ Часть Первая Часть Вторая, Omega Yayını, Moskova, 2006 , s.3.

⁵⁶ Rusya Federasyonu Vergi Yasası

Bölüm 18. Vergi mevzuatı çerçevesinde bankaların yükümlülükleri

Bölüm 19. Vergi dairelerinde ve onlara bağlı çalışan kişilerin ihmal eylemlerine karşı temyiz prosedürü

Bölüm 20. Vergi itirazları ve verilen kararlar

II.Kısım

Bölüm 21. Katma Değer Vergisi

Bölüm 2. Özel Tüketim Vergisi

Bölüm 23. Gerçek Kişiler Gelir Vergisi

Bölüm 24. Sosyal Güvenlik Vergisi

Bölüm 25. İşletmelerin Kâr Vergisi

Bölüm 25.1. Yabani Av Ve Sualtı Canlı Kaynakları Kullanım Vergisi

Bölüm 25.2. Su Kullanım Vergisi

Bölüm 25.3. Gümrük Vergisi

Bölüm 26. Maden Üretim Vergisi

Bölüm 26.1. Tek Tarım Vergisi

Bölüm 26.2. Basitleştirilmiş Vergi Sistemi

Bölüm 27. Satış Vergisi

Bölüm 28. Ulaşım Vergisi

Bölüm 29. Spekülatif Gelir Vergisi

Bölüm 30. İşletmelerin Varlık Vergisi

Bölüm 31. Arazi Vergisi

Vergi yasası açısından verginin ödeneceği kuruma göre Rusya'da toplanan vergiler üç temel gruba ayrılmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir:⁵⁷

Federal Vergiler (Rusya Federasyonu'na ödenen vergiler):

- Katma Değer Vergisi
- Özel Tüketim Vergisi

⁵⁷ Adolf J.H.Enthoven, Yaroslav V. Sokolov, Valeri V.Kovalev, Svetlana M. Bychova, İrina A. Smirmova, Marina V. Semenova, **Accounting Auditing and Taxation in the Russian Federation, The Center for International Accounting Development, The University of Texas, Dallas, 2006, s.41.**

- Gerçek Kişiler Gelir Vergisi
- İşletmelerin Kâr Vergisi
- Sosyal Güvenlik Vergisi
- Yeraltı Kaynakları Çıkarma Vergisi
- Su Kullanım Vergisi
- Yabani Av Ve Sualtı Canlı Kaynakları Kullanım Vergisi
- Gümrük Vergisi

Federal Bölge Vergileri (federasyona üye bölgelere ödenen vergiler):

- Ulaşım Vergisi
- Spekülatif Gelirler Vergisi
- İşletmelerin Varlık Vergisi

Yerel Vergiler (belediye veya ilgili yerel idarelere ödenen vergiler):

- Arazi Vergisi
- Gerçek Kişilerin Varlık Vergisi

Bu tez çalışmasında, Rusya Federasyonu Vergi Yasasının sadece “Gerçek Kişiler Gelir Vergisi”, “İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi” ve “Katma Değer Vergisi” başlıkları incelenmiştir.

Gerçek Kişiler Gelir Vergisi

Rusya Federasyonu içinde gerçek kişilerin vergilendirilmesi, Rusya Federasyonu Vergi Yasası Bölüm 23. Gerçek Kişiler Gelir Vergisi ve Rusya Federasyonu’nun taraf olduğu uluslararası anlaşmalarla düzenlenmiştir. Vergi Yasası Bölüm 23. Gerçek Kişiler Gelir Vergisi 207. maddesi uyarınca aşağıdaki gerçek kişiler gelir vergisi mükellefidir.⁵⁸

- Rusya Federasyonu’nda yerleşik gerçek kişiler
- Rusya Federasyonu’nda yerleşik olmayan fakat Rusya Federasyonu’nda gelir elde eden gerçek kişiler.

⁵⁸ Vergi Yasası, Bölüm 23, Madde 207, “Gerçek Kişiler Gelir Vergisi”

Rusya Federasyonu'nda yerleşik olanlar, Rusya Federasyonu içinde ve/veya Rusya Federasyonu dışında elde ettikleri toplam gelir tutarı üzerinden vergi öderler. Gerçek kişilerin vergi statüsü daimi ikametgah ilkesi çerçevesinde belirlenir. Bu ilkeye göre vergi mükellefi gerçek kişiler aşağıdaki gibi 2'ye ayrılır:⁵⁹

- Yerleşik olan (tam mükellefler),
- Yerleşik olmayan (dar mükellefler).

Yerleşik vergi mükellefi, yerleşik sayıldığı ülkede bütün gelirleri ile vergi idaresine karşı sorumludur. Gelirin elde edildiği ülkenin önemi yoktur. Yerleşik olmayan vergi mükellefleri ise buldukları ülkede sınırlı vergi yükü ile karşılaşır. Sadece bu ülke kaynaklarından elde ettikleri gelirler üzerinden bu ülkede vergi öderler. Rusya Federasyonu'nda bulunan gerçek kişilerin vergilendirilmesinde, söz konusu kişinin Rusya Federasyonu vatandaşı, yabancı ülke vatandaşı veya vatandaşlığa sahip olmamasının önemi yoktur, temel nokta Rusya Federasyonu'ndaki vergi statüsüdür, gerçek kişinin Rusya Federasyonu'nda yerleşik olup olmamasıdır.⁶⁰

Rusya Federasyonu Vergi Yasası Bölüm 23. Gerçek Kişiler Gelir Vergisi 207'nci maddesi uyarınca Rusya Federasyonu topraklarında geçmiş 12 ay içinde 183 günden az kalan gerçek kişiler (yabancılar, vatandaşlığa sahip olmayanlar dahil) yerleşik olmayan (dar mükellef) sayılırlar. Eğitim veya tedavi için yurtdışında 6 aydan az bir sürede bulunan kişiler için bu süre dar mükellef sayılmaları için düşülmez. Aynı zamanda devlet kurumları tarafından yurtdışında görevlendirilen kişilerin de yurtdışında kaldıkları süre sayılmaz.⁶¹

Yabancı gerçek kişinin Rusya Federasyonu'nda bir şirkette çalışması halinde elde edilen gelir (hizmet akti karşılığı) kaynaktan kesinti suretiyle vergilendirilecektir. Vergilendirme döneminde aynı gelirler ve/veya primler mevcut ise bunlarda vergi matrahına ilave olunur. Bu yabancı gerçek kişi, Rusya Federasyonu'nda yerleşik

⁵⁹ İ. E. Gluşkov, a.g.e, s.854.

⁶⁰ A.e. s.854.

⁶¹ Vergi Yasası, Bölüm 23, Madde 207, "Gerçek Kişiler Gelir Vergisi"

sayılıyorsa, Rusya Federasyonu dışında mevcut gelirlerini de Rusya’da beyan etmek durumundadır, çünkü tam mükelleftir. Yerleşik olmayan yabancı gerçek kişinin vergilendirilmesindeki gelir vergisi kesintisi oranı %30’dur. Yerleşik olmayan yabancı gerçek kişiler eğer Rusya Federasyonu’nda kurulu işletmeye ortak ise kâr payı dağıtımından elde ettiği gelir %15 oranında vergilendirilir. Rusya Federasyonu ile yabancı gerçek kişinin ülkesi arasında imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması var ise bu anlaşmadaki oranlar geçerli olacaktır. Yerleşik olan gerçek kişi ise %13 oranında sabit oranlı gelir vergisini ödemekle yükümlüdür.⁶²

Rusya Federasyonu Vergi Yasası Bölüm 23. Gerçek Kişiler Gelir Vergisi 229’ncu maddesine göre bir takvim yılına ait beyannameyi izleyen yılın Nisan ayının 30’uncu günü akşamına kadar vermek zorundadırlar. Aynı kanunun 228 maddesine göre beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan vergi Temmuz ayının 15’ine kadar ödenmek zorundadır.⁶³

İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi

Günümüzde geçerli olan işletmelerin kâr üzerinden ödedikleri vergi ile ilgili düzenlemeler vergi yasasının ikinci kısmında “Bölüm 25. İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi” başlığı ile düzenlenmiş olup 6 Ağustos 2001 tarihinde yayımlanmış ve 1 Ocak 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonraki tarihlerde revize edilmiştir.

Vergi Yasası’nın “Başlık 25. İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi” başlığına göre Rusya’da vergi ile ilgili temel hususlar aşağıdaki Tablo 2.5’te açıklanmıştır.⁶⁴

⁶² E. Osimininoy, *Налоговому Кодексу РФ Часть Первая Часть Вторая*, Omega Yayını, Moskova, 2006 , s.254.

⁶³ Vergi Yasası, Bölüm 23, Madde 228 ve 229, “Gerçek Kişiler Gelir Vergisi”

⁶⁴ *Налоговый Кодекс - Глава 25. Налог На Прибыль Организаций*, (Çevrimiçi), http://www.nal-kodeks.ru/nk/chast6/nalogovij_kodeks_-_glava_25.html, 1.3.2011., E. Osimininoy, a.g.e., s.321-329.

Tablo 2.5: İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi

Konu	Açıklama	Madde No
Vergi Mükellefi Olmayan Kurumlar	<ul style="list-style-type: none">• Dernekler.• 2014 yılı kış olimpiyatlarında faaliyet gösteren yerli ve yabancı işletmeler (1 Ocak 2017 yılına kadar geçerlidir).	246
Vergi Mükellefi Olan İşletmeler	<ul style="list-style-type: none">• Yerel işletmeler.• Yabancı işletmeler, Rusya Federasyonu içinde daimi temsilcilik aracılığı ile kendi faaliyetlerini gerçekleştiren ve (veya) Rusya Federasyonu içindeki kaynaklardan gelir elde eden yabancı işletmeler.	246
Vergi Hesaplama Yöntemi	Rusya Federasyonu kanunlarına göre vergilendirilecek matrah tespit edilirken işletmeler tahakkuk veya nakit (ödeme) esasını seçebilirler. <ul style="list-style-type: none">• Nakit (ödeme) Esası:⁶⁵ Bu esasa göre gelirin veya giderin belirlenmesindeki temel kıstas, nakdin kontrolünün işletmeye geçmesi veya giderin işletme varlıkları arasından fiilen ayrılması olarak belirtilmiştir. Bu esası ancak üç aylık vergi döneminde kazancı 1.000.000 rubleyi geçmeyen işletmeler kullanabilir.• Tahakkuk esası: Bu esasa göre gelir, malların, işlerin, hizmetlerin gerçekleştiği ve/veya mülkiyet hakkının devredildiği hesap (vergi) döneminde elde edilmiş sayılır. Vergilendirme açısından gider, ödemenin fiilen yapıldığı tarihe bakılmaksızın gerçekleştiği hesap (vergi) dönemine aittir.	247
Vergi Matrahı	<ul style="list-style-type: none">• Rusya Federasyonu işletmeleri için elde edilen gelirler bu bölüme uygun şekilde belirlenen giderler tutarında azaltılması ile.	274, 309, 313

⁶⁵ **Nakit Esası:** İşletmelerin büyük bir kısmı 1.1.2002 tarihinde önce gelir ve giderlerinin tespitinde nakit esasını yöntemini kullanmışlardır. Bu yöntemde, maddi giderler ve ayrıca maaş ödeme giderleri işletmenin banka hesabından veya kasasından nakdin çıktığı anda dikkate alınmaktadır. Borçlanma durumunda ise borcun ödendiği anda dikkate alınmaktadır. Kredi faiz giderleri (banka kredileri dahil) ve üçüncü kişilerden alınan hizmetlerde de fiili ödeme esas alınmaktadır. Bununla birlikte hammadde ve malzeme alımıyla ilgili masraflar ise söz konusu hammadde ve malzemelerin üretime sevk edildiği anda giderlere yansıtılır. Amortisman giderleri, hesaplanmış olduğu hesap (vergi) döneminde dikkate alınır. Ancak üretimde kullanılan amortisman tabii iktisadi kıymetin bedelinin ödenmiş olması gereklidir. Vergi ve harç ödemeleri ile ilgili giderler, vergi mükellefinin onları fiilen ödediği andaki miktarda ve giderler içerisinde dikkate alınmaktadır. Vergi ve harç ödemelerinde borçların olması durumunda fiilen ödendikleri miktarda ve ödenilen hesap (vergi) döneminde dikkate alınmaktadır.

Tablo 2.5: İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi (Devamı)

	<ul style="list-style-type: none">• Rusya Federasyonu'nda daimi temsilcilikler aracılığı ile faaliyet gösteren yabancı işletmeler için bu daimi temsilcilikler aracılığı ile elde edilen gelirler bu bölüme uygun şekilde belirlenen (kanunun şekil şartlarına uygun) bu temsilciliklerin yaptığı giderler tutarında azaltılmaktadır.• Diğer yabancı işletmeler için Rusya Federasyonu'ndaki kaynaklardan elde edilen gelirler tanımlanmıştır. Belirtilen vergi mükelleflerinin gelirleri vergi kanununun 309'uncu maddesinde düzenlenmektedir (Rusya Federasyonu'nda vergi yerleşği olmayan, ancak Rusya kaynaklı gelir elde eden yabancı firmaların vergilendirilmesi hakkındaki maddeler). <p>Bu bölüm amaçları doğrultusunda aşağıdaki hususlar gelir olarak kabul edilmektedir:</p> <ul style="list-style-type: none">• Mal (iş, hizmet) ve mülkiyet haklarının satışından elde edilen gelirler (bundan böyle satış gelirleri olarak anılacaktır).• Satış dışı gelirler.	
Vergi Oranı	<p>İşletmelerin kâr üzerinden ödedikleri vergi 2008 yılı sonuna kadar %24 olarak uygulanmıştır, 1 Ocak 2009 tarihinden itibaren %20 olarak ilan edilmiştir. Bu verginin %2'si Federal Bütçe harcamaları için aktarılmakta %18'i ise bölge bütçelerine aktarılmaktadır.</p> <p>Rusya Federasyonu bölgeleri kendi kanunları gereği vergi oranını bazı vergi mükellefleri için azaltabilirler. Ancak söz konusu oran %13,5'ten düşük olamaz (Bölge bütçesine ödenecek kurumlar vergisi oranı %18'den en fazla %13,5'e indirilebilmektedir). "İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi" federal bir vergi olmasına rağmen bölge yönetimleri, kendi bölgelerine yapılacak yatırımları teşvik etmek amacıyla, uzun yıllar bölge bütçesine ödenecek kâr vergisi ile ilgili olarak muafiyet uygulamıştır. Merkezi bütçe hesaplamaları yönünden sürekli sapmaları ifade eden bu uygulama, yeni vergi kanunu ile ortadan kaldırılmış ve bölge yönetimlerinin kurumlar vergisi oranı ile oynama (azaltma) alanı iyice daraltılmıştır.</p>	284

Tablo 2.5: İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi (Devamı)

Vergi Dönemi	Vergi kanununun 285 maddesine göre vergilendirme dönemi 12 ay olarak tespit edilmiştir ve 4 adet 3 aylık döneme ayrılmıştır. İlk üç üçer aylık dönemde bilanço ve kâr/zarar tablosu, son 3 aylık dönemde ise tüm tablolar ve eğer denetime tabi ise denetim raporu vergi dairesine verilmektedir. Vergi kanunu 287 maddesine göre dördüncü çeyrekte hesaplanan işletmelerin kâr üzerinden ödedikleri verginin son tahakkuk tarihi, izleyen yılda 28 Mart olarak belirtilmiştir.	285, 287
Verginin Ödenmesi	İşletmelerin kazanç vergisini ödeme konusunda 3 farklı yöntemden birini kullanma hakları vardır: <ul style="list-style-type: none">• Çeyrek yılda (3 aylık vergilendirme dönemleri) bir kez kazanç vergisi ödeme yapmak• Bir önceki çeyrek yılın kazancına göre ayda bir kez ödeme yapmak• Bir önceki ayın kazancına göre her ay ödemek (aylık kazanç vergisi uygulaması)	289

Katma Değer Vergisi

Günümüzde geçerli olan Katma Değer Vergisi ile ilgili düzenlemeler Vergi yasasının ikinci kısmında “Bölüm 21. Katma Değer Vergisi” başlığı ile düzenlenmiş olup 29 Ağustos 2000 tarihinde yayımlanmış ve 1 Ocak 2001 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonraki dönemlerde revize edilmiştir.⁶⁶

Vergi yasasının “Bölüm 21. Katma Değer Vergisi” başlıklı bölümün göre Rusya’da KDV (Katma Değer Vergisi) ile ilgili temel hususlar aşağıdaki Tablo 2.6’da açıklanmıştır.⁶⁷

⁶⁶ E. Osimininoy, *Налоговому Кодексу РФ Часть Первая Часть Вторая*, Omega Yayını, Moskova, 2006 , s.143.

⁶⁷ НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС - Глава 21. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ, (Çevrimiçi) http://www.nal-kodeks.ru/nk/chast6/nalogovij_kodeks_-_glava_21.html, 10.3.2011. E. Osimininoy, *Налоговому Кодексу РФ Часть Первая Часть Вторая*, Omega Yayını, Moskova, 2006 , s.143-154.

Tablo 2.6: Katma Değer Vergisi

Konu	Açıklama	Madde No
KDV Mükellefleri	Rusya Federasyonu Vergi Kanunu'nun "21. Katma Değer Vergisi" başlığına göre KDV mükellefleri, kurumlar (şirketler, işletmeler v.s.), özel teşebbüsler ve Rusya Federasyonu gümrük kanunu uyarınca tespit edilen, Rusya Federasyonu gümrük sınırından malların geçişi ile ilgili vergi mükellefi kabul edilen şahıslar olarak belirlenmiştir.	143
KDV mükellefiyetinin kaldırılması	Son dönemde vergi mevzuatında yapılan bir değişiklik ile ufak işletmeler için özel bir düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre, son 3 takvim ayı itibarıyla işletmelerin veya özel teşebbüslerin, KDV hariç mal veya hizmet satışından doğan gelirinin toplamı 2.000.000 Rubleyi aşmıyor ise vergi mükellefiyeti ortadan kalkmaktadır. Bu muafiyet hakkına sahip olabilmek için satış geliri içerisinde lüks tüketime yönelik mal veya hizmet satış gelirin bulunmaması gerekmektedir. 2014 yılı kış olimpiyatlarında faaliyet gösteren yerli ve yabancı işletmeler için de 1 Ocak 2017 tarihine kadar KDV muafiyeti getirilmiştir.	143
KDV Konusunu Teşkil Eden İşlemler	Rusya Federasyonu topraklarında malların (işlerin, hizmetlerin) satışı, borç takası anlaşması üzerinden mal (yapılan iş sonuçlarının, hizmetinin) devri ve rehin konularının devri ve ayrıca mülkiyet haklarının satışı Katma Değer Vergisine tabidir.	146
KDV Matrahı	Mal veya hizmetlerin satışında vergi matrahı, söz konusu malların KDV hariç satış fiyatıdır.	153-162
Hesaplama zamanı	İktisadi kıymetin kayda alınma tarihi veya gayrimenkulün devlet kayıtlarına kaydedildiği gün ve değer, Katma Değer Vergisi'nin hesaplanmasını gerektirir.	163
Vergilendirme Dönemi ve Oranlar	Vergi mükellefleri için üç aylık dönem olarak belirlenmiştir. Genel Vergi Oranı %18'dir. Ancak %0 ve %10 oranında uygulanan mal ve hizmetler de bulunmaktadır.	164

2.4.2. Türkiye'deki Vergi Kanunlarının İncelenmesi

Türkiye'de vergi sisteminin oluşmasını sağlayan ve temel çerçeveyi belirleyen mevzuat, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve

diğer vergi kanunları ile bu yasalara bağlı olarak yayımlanmış tebliğlerdir⁶⁸ ve muhasebe sistemi ile ilgili vergisel düzenlemelerden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁶⁹

- Defterler ve kayıt düzeni (VUK, m.172)
- Belge Düzeni (VUK, m.256)
- Değerleme (VUK, m.258–297)
- Hesap dönemi (VUK, m.174)
- Yatırım indirimi (GVK. Ek Madde 1–6)
- Amortisman (VUK, m.313–330)
- Ticari Kazancın Tespiti (GVK m.38–39)
- Vergi Tevkifatı (GVK, m.94)
- Safi Kurum Kazancı (KVK m.6)
- İndirilecek Giderler (KVK m.8)
- Kabul Edilmeyen Giderler (KVK m.11)

Türkiye’de halihazırda bulunan kanunlar incelendiğinde vergiler iki ana gruba ayrılır:⁷⁰

- Dolaysız Vergiler: Gerçek kişilerin kazancı üzerinden alınan Gelir Vergisi ile şirketler ve diğer tüzel kişilerin kazancından alınan Kurumlar Vergisi.
- Dolaylı Vergiler: Servet unsurlarından alınan Taşııt Vergileri ve Emlak Vergisi ile tüketim üzerinden alınan Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve benzeri vergiler.

Verginin toplanması açısından vergiler 3 ana gruba ayrılmaktadır:

- Gelir üzerinden alınan vergiler,
- Harcamalar üzerinden alınan vergiler,
- Servet üzerinden alınan vergiler.

⁶⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2004, s.47.

⁶⁹ Remzi Örtten, **Genel Muhasebe**, Üçüncü Baskı, Ankara: G.Ü. İ.İ.B.F. Yayınları, 2003. s.21.

⁷⁰ Hasan Bozkurt, “Gelir Dağılımındaki Bozulma Ve Çözüm Önerileri”, (Çevrimiçi), <http://www.vergiofisi.com/makaleler/gelirdagilimi.htm> 7.3.2011.

Verginin toplanması açısından yapılan bu gruplandırma çerçevesinde vergi kanunları aşağıda yer aldığı şekilde sınıflandırılabilir:

- Gelir üzerinden alınan vergiler:
 - Gelir Vergisi
 - Kurumlar Vergisi
- Harcamalar üzerinden alınan vergiler:
 - Katma Değer Vergisi,
 - Özel Tüketim Vergisi,
 - Gümrük Vergisi,
 - Banka Ve Sigorta Muameleleri,
 - Damga Vergisi,
 - Değerli Kağıtlar Vergisi,
 - Harçlar Vergisi.
- Servet üzerinden alınan vergiler:
 - Motorlu Taşıtlar Vergisi
 - Emlak Vergisi
 - Veraset ve İntikal Vergisi

Gelir Vergisi

Gelir Vergisi Kanunu ikinci maddesinde hangi kazançların gelir sayılacağı belirtilmiştir. Bu maddede 7 gelir unsuruna yer verilmiştir:⁷¹

- Ticari kazançlar
- Zirai kazançlar
- Ücretler
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Diğer kazanç ve iratlar

⁷¹193 No'lu Gelir Vergisi Kanunu, Madde 1.

Bu kazanç ve iratların dışında kalan gelirler, Gelir Vergisi Kanunu açısından gelir sayılmaz ve vergiye tabi tutulmaz.

Gelir Vergisi Kanunu 3'üncü maddesine göre aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:⁷²

- Türkiye'de yerleşmiş olanlar,
- (202 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen bent) Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısı ile yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısı ile Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2011 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde Tablo 2.7'de belirlenmiştir.

Tablo 2.7: 2011 Yılı İçin İlan Edilen Gelir Vergisi Dilimleri ve Oranları⁷³

Vergi Dilimi	Oran
9.400 TL'ye kadar	%15
23.000 TL'nin 9.400 TL'si için 1.410 TL	fazlası %20
53.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL, (ücret gelirlerinde 80.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL)	fazlası %27
53.000 TL'den fazlasının 53.000 TL'si için 12.230 TL, (ücret gelirlerinde 80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 19.520 TL)	fazlası %35

⁷² 193 No'lu Gelir Vergisi Kanunu, Madde 3.

⁷³ 193 No'lu Gelir Vergisi Kanunu, Madde 103.

Mükellefler, bu kanunun ikinci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyanname toplanması zorunludur. Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kolektif şirket ortakları ile komanditer hakkında da uygulanır.⁷⁴

Gelir Vergisi Kanunu madde 92'ye göre bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından 25'inci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından 25'inci günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir.⁷⁵

Kurumlar Vergisi

3.6.1949 tarihinde kabul edilen Kurumlar Vergisi Kanunu, 13.6.2006 tarihinde 5520 kanun maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu (Yeni) adıyla TBMM'de kabul edilmiştir. Kanunun 1. maddesine göre Kurumlar Vergisi mükellefleri aşağıdakilerdir:⁷⁶

- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları.

⁷⁴ 193 No'lu Gelir Vergisi Kanunu, Madde 85.

⁷⁵ 193 No'lu Gelir Vergisi Kanunu, Madde 92.

⁷⁶ 5520 No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu (Yeni), Madde 1.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda mükellefiyet açısından aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:⁷⁷

- Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler,
- Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesine göre kurumlar vergisi, kurum kazancından %20 oranında alınır.⁷⁸ Aynı kanunun 8'inci maddesine göre ise kurum kazancının tespitinde indirilebilecek giderler şunlardır:⁷⁹

- Menkul kıymet ihraç giderleri,
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,
- Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait teknik karşılıklar.

Buna karşılık kanunun 11'inci maddesine göre ise aşağıda belirtilen ödemelerin kurum kazancının tespitinde indirilmesi kabul edilmemektedir:⁸⁰

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,

⁷⁷ 5520 No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu (Yeni), Madde 3.

⁷⁸ 5520 No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu (Yeni), Madde 32.

⁷⁹ 5520 No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu (Yeni), Madde 8.

⁸⁰ 5520 No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu (Yeni), Madde 11.

- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- Bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri,
- Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları,
- Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayımlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sifıra kadar indirmeye yetkilidir.

Katma Değer Vergisi

25.10.1984 tarihinde kabul edilen ve 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, yürürlüğe girdiği tarihte tek orana sahip iken 1986 Temmuz ayından itibaren çok oranlı uygulamaya geçilmiştir.⁸¹

Katma Değer Vergisi 1'inci maddesine göre Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler Katma Değer Vergisi'ne tabidir:⁸²

⁸¹ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, **Türk Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa 1998, s.68.

⁸² 3065 No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde 1.

- Ticari, sınıai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler.

Katma Değer Vergisi Kanunu, “Mal ve Hizmet İhracatı” başlıklı 11’inci maddesinde aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir.⁸³

- İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming (dolaşım) anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye’de verilen roaming hizmetleri,
- Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen KDV iade olunur.
- İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Katma Değer Vergisi Kanunu madde 28’e göre, vergiye tabi her bir işlem genel oran olarak %10’dur.⁸⁴ Kanunun aynı maddesine göre Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1’e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir. Aynı kanunun 39. maddesine göre vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükelleflerin yıllık gayri safi hasılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.⁸⁵

⁸³ 3065 No’lu Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde 11.

⁸⁴ 3065 No’lu Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde 28.

⁸⁵ 3065 No’lu Katma Değer Vergisi Kanunu, Madde 39.

Katma Değer Vergisi oranlarında yapılan veya yapılacak değişiklikler Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından duyurulmaktadır ve güncel KDV oranları %1, %8 ve %18 olarak uygulanmaktadır.⁸⁶

2.4.3. Vergi Kanunları Açısından Belirgin Farklılıklar

İki ülke vergi kanunları açısından önemli farklılıklar bulunmamaktadır. Her iki ülkenin vergi sistemleri incelendiğinde farklılıklar şu şekilde belirlenmiştir:

İki ülke vergi sistemleri arasındaki farklılıklardan biri, Rusya'da işletmelerin kârları üzerinden ödedikleri vergi, Federal devlete ödenen bir vergi olmasına rağmen, bu verginin %2'si Federal bütçe harcamalarına, %18'i ise bölge bütçelerine aktarılmaktadır. Türkiye'de ise, kurumlar vergisi Maliye Bakanlığı tarafından tek elden toplanmaktadır.

Diğer bir farklılık ise gelir vergisi açısından ortaya çıkmaktadır. Rusya'da standart bir gelir vergisi oranı bulunmasına rağmen Türkiye'de artan oranlı ve düşük geliri olandan düşük, yüksek geliri olandan yüksek oranda vergi alınmasını sağlayan bir yaklaşım temel farklılık olarak belirtilebilir.

Katma değer vergisi açısından da önemli bir farklılık bulunmaktadır. Rusya'da belirli bir ciroyu geçmeyen işletmelerden lüks tüketim haricinde mal ve hizmet alımlarında ve satışlardan KDV muafiyeti söz konusudur. Bu şekilde, küçük işletmelerin mal alışlarını ve satışlarının daha avantajlı hale getirilmesi sağlanmıştır. Ancak Türkiye'de böyle bir istisna bulunmamaktadır.

⁸⁶ Güncel KDV Oranları, (Çevrimiçi) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=830>, 15.3.2011.

2.5. İki Ülkede Muhasebe Mesleğinin İncelenmesi ve Karşılaştırılması

Ekonomide ve birimlerinde doğru karar almak ve bu kararı uygulamak, ancak ekonomik verilerin doğru işlenmesi ile mümkün olacaktır. Bir ekonomik birim olarak işletme açısından da aynı koşul geçerlidir. İşletmelerin verilerini muhasebe sistemi kaydeder, sınıflandırır, analizini yaparak raporlar. İşletmelerin faaliyet sonuçları ile işletme sahip ve ortaklarının dışında bir çok kişi ve kuruluş ilgilenmektedir. Bu verilerin ortaya çıkmasını sağlayan unsur muhasebe mesleğidir.

Dolayısı ile muhasebe sistemini muhasebe mesleği uygulamaktadır. Muhasebe uygulayıcılarının yetkinlikleri, eğitim düzeyleri ve çeşitli sınavlar yoluyla sertifikasyona tabi tutulmaları, muhasebe uygulamasının kalitesine doğru orantılı olarak olumlu etki edecektir. Bu nedenle bir ülkedeki muhasebecilerin eğitilmiş güvenilir ve bilgili olması o ülkedeki muhasebe sisteminin gelişimine de katkıda bulunur. Bu nedenle muhasebe mesleği muhasebe sisteminin bir parçasıdır.

Tezin bu bölümünde muhasebe mesleği açısından iki ülkedeki durum incelenmiş ve karşılaştırılmıştır

2.5.1. Rusya'da Muhasebe Mesleğinin İncelenmesi

Rusya Federasyonu'nda muhasebe mesleğini, Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanun ve Denetim Faaliyetleri ile İlgili Federal Kanun yönlendirmektedir.

Muhasebe Sistemi Hakkındaki Federal Kanuna Göre:⁸⁷

- İşletmelerde muhasebenin veya muhasebe kayıt düzeninin organizasyonundan ve de işletme işlemlerinin gerçekleştirilmesi sırasında yasal mevzuata uygun olmasından işletme yöneticileri sorumludurlar.

⁸⁷ Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanun, Madde 7.

- İşletme yöneticileri muhasebe işinin hacmine bağlı olarak aşağıdaki tasarrufları yapmaya yetkilidirler.
 - Muhasebe hizmetini veya servisini, başında bir muhasebe müdürünün bulunduğu bağımsız bir bölüm şeklinde kurabilirler.
 - Muhasebeci kadrosu istihdam edebilirler.
 - İşletme yöneticileri belirli bir sözleşmeye dayanarak işletmenin muhasebesinin tutulması işini merkezileştirilmiş bir muhasebeye, ihtisaslaşmış bir işletmeye veya bir muhasebe uzmanına devredebilirler.
 - Şirket muhasebesini bizzat yürütebilirler.
- Muhasebe Müdürü işletme yöneticisi tarafından atanır.
- Muhasebe müdürü doğrudan işletme yöneticisine bağlıdır ve muhasebe politikasının oluşturulması, muhasebe kayıt düzeninin yürütülmesi, tam ve doğru bir muhasebe raporunun veya raporlarının zamanında tanzim edilmesi ve sunulması muhasebe müdürünün sorumlulukları içinde yer almaktadır.
- Muhasebe müdürü işletme tarafından yapılmakta olan mali ve ticari işlemlerin Rusya Federasyonu'nun yasal mevzuatına uygunluğunu sağlar, ayrıca varlıkların hareketini ve yükümlülüklerin nasıl yerine getirildiğini kontrol eder, kontrol edilmesini sağlar.
- Muhasebe müdürünün mali ve ticari işlemlerin belge halinde tanzimi ve gerekli belgelerin veya bilgilerin muhasebeye sunulması yönündeki talepleri, işletmenin bütün çalışanları açısından uygulanması zorunlu bir nitelik taşır.
- Muhasebe müdürünün imzası olmaksızın veya muhasebe müdürünün imzasını taşımayan nakit ve hesap belgeleri, mali yükümlülükler ve kredi yükümlülükleri geçersiz sayılır ve uygulamaya konulamaz.
- İşletme yöneticisi ile muhasebe müdürü arasında mali ve ticari işlem uygulamaları konusunda görüş ayrılıklarının ortaya çıkması halinde, söz konusu işlemler ile evraklar veya belgeler şirket yöneticisinin imzalı mesuliyeti olur yazısı vermesi halinde uygulamaya konulabilir ve bu tür işlemlerin uygulanmasından doğan sonuçların tüm sorumluluğu şirket yöneticisine aittir.

- Son dönemde yapılan düzenlemeler çerçevesinde atanacak muhasebe müdürü mutlaka Rusya Federasyonu'ndaki veya Rusya Federasyonu tarafından kabul edilen bir üniversiteden ekonomi alanında lisans mezunu olması gerekmektedir.

Rusya Federasyonu'nda Bağımsız Denetçi

29.12.2008 tarihinde 307 No'lu "Denetim Faaliyetleri İle İlgili Federal Kanun" kabul edilmiştir. Bu kanun, denetim kavramını açıklamakta ve denetçi olabilmenin tüm koşullarını belirlemektedir.⁸⁸

Denetim Faaliyetleri İle İlgili Federal Kanuna göre denetçi olmak isteyenler, yeterlilik eğitimlerine ve eğitim sonrası bir sınava tabi tutulmaktadır. Sınav sonrasında ise mesleki anlamda bağımsız denetçi yeterlilik belgesi verilmektedir. Yeterlilik sınavına başvurabilmek için aşağıdaki şartlar gerekmektedir.⁸⁹

- Rusya Federasyonu'ndaki veya Rusya Federasyonu tarafından kabul edilen bir üniversiteden lisans veya yüksek lisans düzeyinde ekonomi ve/veya hukuk eğitimi almış olması.
- Başvuru tarihi itibarıyla son beş yıl içerisinde en az üç yıl ekonomi veya hukuk alanında iş deneyiminin olması veya bu alandaki eğitim kurumlarında öğretmen olarak çalışması.

Ancak bu belgeyi alan kişinin bağımsız denetim raporu hazırlama yetkisi bulunmamaktadır. Bu yetki 3 yıl boyunca bir bağımsız denetim işletmelerinde staj yapmak suretiyle alınabilmektedir. 3 yılın sonunda denetim raporu düzenleyebilme yetkisi kazanan denetçi, aynı zamanda bağımsız denetçi unvanı da alabilmektedir.⁹⁰

⁸⁸ Denetim Faaliyetleri İle İlgili Federal Kanun

⁸⁹ Правило (Стандарт) Аудиторской Деятельности "Образование Аудитора"(Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, Протокол N 2), (Çevrimiçi) <http://zakon.kuban.ru/private1/audit/220198.htm>, 10.2.2011.

⁹⁰ Правило (Стандарт) Аудиторской Деятельности "Образование Аудитора"(Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, Протокол N 2), (Çevrimiçi) <http://zakon.kuban.ru/private1/audit/220198.htm>, 10.2.2011.

Her denetçi, 4 alanda düzenlenen 40 saatlik kurslardan birine yılda bir kez katılmak zorundadır. Bu kurslar aşağıdaki alanlarda düzenlenmektedir:⁹¹

- Genel Denetim
- Borsa ve Bütçe Dışı Fonların Denetimi
- Sigorta İşletmelerinin Denetimi
- Banka ve Finans Kuruluşlarının Denetimi

Bağımsız denetçi yeterlilik sertifikası, aşağıdaki durumlarda iptal edilir:⁹²

- Denetçi yeterlilik sertifikasını elde etmek için sahte belgeler kullandığında
- Bir mahkeme kararı ile belli bir dönem için denetim faaliyeti yapmasına yasak getirilirse,
- Bağımsız denetim ilkelerine aykırı davranır ise,
- Denetçinin, denetleme esnasında Rusya Federasyonu denetim kurallarını ihlal ettiği belirlenirse,
- Denetçinin, bir denetleme olmaksızın bir denetleme raporu imzaladığına dair bir kanıt belirlenirse,
- Denetçinin, birbirini takip eden iki takvim yılı için bir denetim yapmadığı kanıtlanır ise,
- Denetçi, nitelik yükseltme eğitiminde başarısız olursa.

Bir denetçinin yeterlilik sertifikasını iptal etme kararı, yetkili federal kuruluş tarafından verilir. Yetkili federal kuruluş, bir denetçinin yeterlilik sertifikasının iptali için gerekçeli bir karar verir.

Yeterlilik sertifikası iptal edilen bir kişi, iptal edilme kararını aldıktan sonra üç ay içerisinde mahkemeye, iptal edilen sertifika vasıtasıyla, yetkili federal kuruluşun kararından temyiz etme hakkına sahip olacaktır.

⁹¹ Yıldız Ayanoglu, "Rusya'da Denetim Alanındaki Gelişmeler" Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan 2004, s.17.

⁹² Denetim Faaliyetleri ile İlgili Federal Kanun, Madde 12.

2.5.2. Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin İncelenmesi

Türkiye’de muhasebe ve denetim mesleğine yön veren en önemli düzenleme, 1.6.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı kanundur. Bu kanunun amacı, “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.⁹³

5786 sayılı kanun ile 3568 sayılı kanunda bazı değişiklikler yapılmıştır. Getirilen en büyük yenilik staj süresinin 3 yıla çıkartılması ve Serbest Muhasebecilik mesleğinin kaldırılmasıdır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak için gerekli genel şartlar kanunun 4. maddesinde, özel şartlar da 5. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre meslek mensubu olabilmenin özel şartları şunlardır:⁹⁴

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.
- Staj amacıyla Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir yanında ya da şirketlerinde 3 yıl çalışmış olmak.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavını kazanmış olmak.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Kanunun 9. maddesinde Yeminli Mali Müşavir olabilmenin özel şartları şu şekilde açıklanmıştır:⁹⁵

- En az 10 yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmış olmak,

⁹³ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

⁹⁴ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Madde 5 .

⁹⁵ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Madde 9.

- Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- Yeminli Mali Müşavir ruhsatını almış olmak, şartları aranır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından 21.11.2007 tarih ve 26707 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan yönetmelik ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin çalışma usul ve esasları açıklanmıştır. Yönetmeliğin 4. maddesinde meslek unvanı ve yeterlilik ilişkisi “Mesleki unvanları alarak, kanunun belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış olan meslek mensupları meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadırlar” şeklinde açıklanmıştır. 5. maddeye göre mesleki bilgi, mesleki konularda eğitim yapılarak geliştirilir, bu eğitim çalışmaları Birlik ve Odalarca yürütülür. Yönetmeliğin 6-10. maddelerinde meslek mensuplarının sahip olması gereken özellikler; dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık ve haksız rekabet olarak sayılmıştır. Yönetmeliğin üçüncü bölümünde denetimle ilgili usul ve esaslar açıklanmıştır.⁹⁶

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde güveni tesis etmek ve meslek ahlakı ve disiplinini korumak maksadı ile 25 meslek mensubunun bulunduğu şehirlerde 3568 sayılı kanunun 14. maddesine göre muhasebe meslek odaları kurulmaktadır⁹⁷. Muhasebe odaları, aynı yasanın 28. maddesine göre kurulan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’ne (TURMOB) bağlı olarak faaliyetlerini sürdürürler⁹⁸.

⁹⁶ Ayten Ersoy, Süleyman Uyar, Emre Cengiz, “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Uluslararası Eğitim Standartları-8 Açısından Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan 2009, s.6.

⁹⁷ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Madde 14.

⁹⁸ 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Madde 28.

2.5.3. Muhasebe Mesleği Açısından Belirgin Farklılıklar

Türkiye’de muhasebe mesleğini düzenleyici kurum TÜRMOB iken Rusya’da muhasebe mesleğini düzenleyen kurum Profesyonel Muhasebeciler Enstitüsü ve denetçi mesleğini düzenleyen kurum olarak da Denetçi Odaları bulunmaktadır.

Türkiye’de muhasebe mesleğini 3568 Sayılı Kanun (5786 Sayılı Kanun ile revize edilmiştir) ile düzenlemekte iken, Rusya’da Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanun ve 29.12.2008 tarihli 307 sayılı Denetim Faaliyetleri İle İlgili Federal Kanun bulunmaktadır.

Türkiye’de muhasebe mesleğini yürüten kişilere Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanları verilmiş iken, Rusya’da muhasebeci olmak ve beyanname düzenleyebilmek için işletme yönetici tarafından muhasebeci olarak atanmak yeterlidir. SMM ve YMM kavramları bulunmamaktadır. Rusya’da ancak bağımsız denetim raporu düzenleyebilmek için bağımsız denetçi unvanı almış olması gerekmektedir.

2.6. İki Ülkedeki Muhasebe Denetiminin İncelenmesi ve Karşılaştırılması

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerin önceden saptanmış ölçülere uygunluğunu araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve kanıtları değerleyen sistematik süreçtir⁹⁹. Muhasebe sistemi konularının içerisinde denetim kavramı yer almamasına rağmen, denetim raporu sonucunda mali tabloların değeri artmakta ve kullanıcılarına güven vermektedir.

Bir ülkedeki denetimin gelişmiş olması ve uygulanması açısından güven verici düzenlemelerin yapılmış olması, bu tabloların güvenilirliğini de artıran bir unsur olacaktır. Aynı zamanda denetimin gelişmesi, muhasebe sisteminin gelişimine de

⁹⁹ Ersin Güredin, *Denetim*, Beta Yayınevi, 10. Baskı, 2000, s.5.

katkı sağlayacağından dolayı bu bölümde öncelikle denetim ve muhasebe arasındaki ilişkiye değinilmiş ve iki ülkedeki muhasebe denetimi konuları incelenmiş ve karşılaştırılmıştır.

2.6.1. Muhasebe Denetim İlişkisi

Denetim muhasebe sisteminin işleyişini kontrol eden bir mekanizma olarak görülmektedir. Muhasebe sisteminin uygulanmasının tarafsızca gözlenmesi ve uygulamadaki aksaklıkları tarafsızca ortaya koyabilmek ve böylece sistemin aksayan yanlarını ortaya koymak sureti ile muhasebe sisteminin gereği gibi işleyebilmesi için katkıda bulunur. Bunun için de bağımsız denetimin çok önemli bir yeri vardır.

Finansal tabloların hazırlandığı muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri ile, bu tabloların güvenilirliklerini araştıran denetim sürecinin amaçları ve yöntemleri arasında önemli farklılıklar vardır.

Muhasebe metodolojisi bir ekonomik birime (işletmeye) etki yapan olayların ve işlemlerin saptanmasını esas alır. Bu saptama yapıldıktan sonra söz konusu kıymet hareketleri ölçülerek muhasebe kayıtlarına aktarılır, sınıflandırılır ve özetlenir. Bu sürecin sonucunda muhasebe raporları düzenlenerek ilgililere dağıtılır. Muhasebenin amacı gerekli finansal bilgileri karar alıcılara yarayacak bir biçimde düzenleyerek sunmaktır. Bu açıdan muhasebe yaratıcı niteliği olan bir süreçtir.

Finansal tabloları denetlemenin metodolojisi, muhasebe sürecini gözden geçirirken kritik bir gözle incelemek ve finansal tabloların dürüstlüğü hakkında bir yargıya ulaşmaktır. Bu amaçla denetçi çeşitli teknikleri kullanarak kanıt toplar ve bunları değerlendirir. Denetim, muhasebe sürecinde hazırlanmış finansal tablolar hakkında bildirilen bir görüş ile sona erer. Görüldüğü gibi burada yeni bir bilgi yaratılmamakta, ancak muhasebe raporlarının değeri artmaktadır. Denilebilir ki

muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken denetim editörlük faaliyetini yansıtmaktadır.¹⁰⁰

2.6.2. Rusya’da Bağımsız Denetimin İncelenmesi

Batı’da anlaşıldığı bir biçimde denetim kavramından SSCB dönemine yönelik olarak bahsedilemez. Bunun temel nedeni SSCB döneminde özel mülkiyetin olmaması veya çok sınırlı olmasıdır. Bu nedenle bağımsız denetim kavramı, yöneticiler ile muhasebeciler için yabancı bir kavramdır ve SSCB döneminde kontrol-kontrolör kavramları, denetim-denetçi kavramlarının yerine kullanılmıştır. “Revizyon” (gözden geçirme) terimi de geniş ölçüde kullanılmıştır.¹⁰¹

Rusya’da muhasebe denetimi 1987 yılından itibaren kademeli olarak gelişmeye başlamıştır. Serbest piyasa ekonomisine geçmek isteyen Rusya yönetimi, sosyalist dönemde devlete ait olan kuruluşları özelleştirme sürecine girmiştir. Bu işletmelere destek vermek üzere danışmanlık firmaları kurulmaya başlanmıştır. İşletmelerin devri ile ilgili ortaklık sözleşmelerini hazırlayan, yasal süreçleri takip eden ve devir sürecinde danışmanlık hizmeti veren bu firmalardan bazıları, ilerleyen dönemlerde özelleştirilen bu işletmelerin denetim şirketleri olmaya başlamışlardır.¹⁰²

Sosyalist düzenden kapitalist ekonomiye geçişte ve küreselleşmenin de etkileri ile muhasebe sisteminde değişiklikleri hayata geçirmeye çalışan Rusya’da eski alışkanlıkların ve anlayışların değişmesi de zor olmuştur. Uluslararası işletmelerin Rusya’ya ilgisi nedeniyle muhasebe sistemini gözden geçirip birçok alanda değişikliğin yapıldığı bu dönemde, uluslararası denetim standartlarına uyum ile ilgili, 2000’lerin başına kadar Prof. Jaroslav Sokolov’un yaptığı çalışmaların dışında, kayda değer bir çalışma yapılmamıştır.¹⁰³

¹⁰⁰ E.Güredin, a.g.e., s:13

¹⁰¹ Adolf J.H.Enthoven, Yaroslav V. Sokolov, Valeri V.Kovalev, Svetlana M. Bychova, İrina A. Smirmova, Marina V. Semenova, a.g.e, s.26.

¹⁰² A.e.

¹⁰³ Z.F. Nalimova, a.g.e., s.243.

Rusya Federasyonu'nda ilk denetim firması 1987 yılında "Inaudit" şirketinin iştirakleri veya bağlı ortakları olarak kurulmuştur. İlk başlarda sadece yabancı ortaklar veya yabancı firmalarla çalışan işletmelerin bağımsız denetimi söz konusu olmuştur.¹⁰⁴ Rusya Federasyonu'nda 22 Aralık 1993 tarihinde Denetim Faaliyetleri ile ilgili Geçici Federal Kanun'un yayımlanması ise denetim faaliyetlerinde zorunluluk başlamıştır. Bu kanun ile satış hasılatı veya varlık toplamı belirli tutarı geçen işletmeler de denetim kapsamına alınmıştır.¹⁰⁵

Denetim Faaliyetleri ile İlgili Geçici Federal Kanun 2001 yılında yürürlükten kaldırılmış olup 119 No'lu Denetim Faaliyetleri İle İlgili Federal Kanun (Федеральный Закон Об Аудиторской Деятельности) kabul edilmiştir. Bu kanun ile denetim alanında önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler aşağıdaki gibidir:¹⁰⁶

- Denetim sertifikalarının ve denetim yapma yetki belgelerinin verilmesi ve alınması ile ilgili yeni düzenlemeler getirilmiştir.
- Denetçilerin eğitim kalitesini yükseltmek için her yıl katılması zorunlu olan kurslar düzenlenmektedir.
- Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyet gösteren ve yetkileri federal kanunda belirtilen Denetim Üst Kurulu oluşturulmuştur. Söz konusu kurul, denetim alanında faaliyet gösteren denetçilerin çözemedikleri sorunlar hakkında görüş bildirmek ve çalışmalarını hakkında rapor istemek, faaliyetlerini kontrol etmek gibi görevleri üstlenmiştir.
- Meslek mensuplarının örgütlenmesi sağlanmış ve denetçi odaları kurulmuştur.
- Denetim yapma hakkı vermek, standartları tespit etmek ve onaylamak yetkisi bağımsız bir kuruluşa değil Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

¹⁰⁴ Yıldız Ayanoğlu, "Rusya'da Denetim Alanındaki Gelişmeler" Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan 2004, s.17.

¹⁰⁵ E.İ. Gluşkov, a.g.e., s.862.

¹⁰⁶ Yıldız Ayanoğlu, "Rusya'da Denetim Alanındaki Gelişmeler" Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan 2004, s.26-28.

2001 yılında yürürlüğe giren 119 No'lu Denetim Faaliyetleri İle İlgili Federal Kanun 31.12.2008 tarihine kadar uygulanmıştır. 29.12.2008 tarihinde 307 No'lu "Denetim Faaliyetleri İle İlgili Federal Kanun" kabul edilmiştir. 307 No'lu Denetim Faaliyetleri İle İlgili Federal Kanun'un 11, 12, 16 maddeleri dışında 1.1.2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 11, 12, 16 maddeler 1.1.2011 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 307 No'lu Denetim Faaliyetleri İle İlgili Federal Kanun ile getirilen en önemli değişiklik denetim standartlarının Uluslararası Denetim Standartlarına uygun hale getirilmesi için Maliye Bakanlığı'nın görevlendirilmesidir.¹⁰⁷

307 No'lu Denetim Faaliyetleri İle İlgili Federal Kanun'un aşağıdaki maddelerden oluşmaktadır:¹⁰⁸

- Madde 1. Denetim Faaliyetleri
- Madde 2. Denetim Faaliyeti ile ilgili Federal Kanun, Diğer Kanunlar ve Hukuki Düzenlemeler
- Madde 3. Denetim Firmaları
- Madde 4. Denetçi
- Madde 5. Zorunlu Denetime Tabi İşletmeler
- Madde 6. Denetim Raporları
- Madde 7. Denetim Standartları ve Denetçinin Mesleki Ahlak Kuralları
- Madde 8. Denetim Firmaları ve Bağımsız Denetçi
- Madde 9. Denetçinin Sır Saklama İlkesi
- Madde 10. Denetim Firmaları ve Bağımsız Denetçi Faaliyetlerinin Kalitesinin Kontrolü
- Madde 11. Denetçi Yeterlilik Belgesi
- Madde 12. Denetçi Belgesinin İptal Edilmesini Gerektiren Durumlar
- Madde 13. Denetim Firmaları ve Denetçilerin Hak ve Sorumlulukları
- Madde 14. Denetlenen İşletmelerin veya onların Adına Denetim Sözleşmesi Düzenleyen ve veya İmzalayanların Hak ve Sorumlulukları
- Madde 15. Denetim Faaliyetleri ile ilgili Devlet Düzenlemeleri
- Madde 16. Denetim Üst Kurulu

¹⁰⁷ 307 No'lu Denetim Faaliyetleri İle İlgili Federal Kanun, Madde 26.

¹⁰⁸ 307 No'lu Denetim Faaliyetleri İle İlgili Federal Kanun.

- Madde 17. Denetçiler Odaları
Madde 18. Denetçiler Odaları için Gerekli Şartlar
Madde 19. Bağımsız denetçi ve denetim firmalarının kayıt koşulları
Madde 20. Bağımsız denetçi ve denetim firmaları karşı uygulanan cezalar
Madde 21. Denetçiler Odalarının Devlete Kayıt Edilmesi
Madde 22. Denetçiler Odalarına devlet kontrolü
Madde 23. Son Hükümler
Madde 24. Denetim Faaliyetleri ile ilgili Federal Kanunda Yapılan
Madde 25. Yürürlükten kaldırılan hükümler
Madde 26. Yürürlük Tarihi

Rusya Federasyonu'nda Zorunlu Denetim

Rusya Federasyonu'nda zorunlu denetim ile ilgili hükümler Denetim Faaliyetleri ile ilgili Federal kanunda belirtilmiştir. Bu kanuna göre aşağıdaki koşulların varlığı durumunda işletmelerin denetime tabi tutulması zorunludur:¹⁰⁹

- Halka Açık Anonim Şirketler,
- Kredi ve finans kuruluşları, sigorta işletmeleri, yatırım ve finans danışmanlığı yapan aracı kurumlar, devlet bütçesinden finanse edilmeyen kuruluşlar, mal ve para borsaları, döviz büroları,
- Hukuki yapısı ne olursa olsun bir yıllık hasılatı 400 milyon ruble ve üzeri veya varlık toplamı 60 milyon ruble ve üzeri olan işletmeler,
- Yukarıdaki maddede belirtilen sınırların üzerinde olan vakıf dernek gibi sosyal amaçlı kurulan kuruluşların ticari işlemleri,
- Ülkenin diğer Federal Kanunlarında belirtilen durumlara uygun olan işletmeler.

2.6.3. Türkiye'de Bağımsız Denetimin İncelenmesi

Türkiye'de bağımsız denetim uygulamalarının geçmişi çok eskiye dayanmamaktadır. İMKB'nin 1985 yılında faaliyete geçmesi ve takip eden yıllarda banka ve diğer

¹⁰⁹ 307 No'lu Denetim Faaliyetleri İle İlgili Federal Kanun, Madde 5.

finansal kuruluşların talepleri, bağımsız denetimin başlaması ve gelişmesinde önemli bir etken olmuştur. 1987 yılında bankacılık sektörü için bağımsız denetimin zorunlu hale getirilmesi ile ilk zorunlu denetim uygulaması başlamıştır. Bu tarihten önce çeşitli yatırımcıların ve kuruluşların özel istekleri doğrultusunda denetim faaliyetlerinin yapıldığı bilinmektedir. Sonraki yıllarda denetimin kapsamı genişletilmiş, 1989 yılında halka açık şirketler için bağımsız denetim uygulaması zorunlu hale getirilmiştir.¹¹⁰ Bu süreçte bağımsız denetim yapacak kişi ve kuruluşların yetkilendirilmesi ve faaliyetlerinin yürütülmesini düzenleyen tebliğ ve yönetmelikler yürürlüğe girmiştir. Denetim mesleği ilk olarak 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile tanımlanmıştır.¹¹¹

Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin en önemli düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılan düzenlemelerdir. Sermaye piyasasında bağımsız denetim uygulamasının temeli 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve 4.3.1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Seri: X No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’e dayanmaktadır.¹¹² SPK tarafından bağımsız denetime ilişkin yapılan başlıca diğer düzenlemeler sırasıyla yayımlanan Seri:X No:19 sayılı Tebliğ Değişikliği, Seri:X No:21 sayılı Tebliğ Değişikliği, Seri:X No:16 sayılı Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlaştırma Çalışmaları Tebliği, Seri:X No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ve Seri:X No:23 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğlerdir.¹¹³ Hangi işletmelerin denetime tabi olduğu Seri:X No:22 sayılı tebliğde açıklanmıştır. Bu işletmelerin denetimini SPK’nın yetki verdiği denetim şirketleri yapmaktadır.

¹¹⁰ SPK, “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”, 13.12.1987, 19663 Sayılı Resmi Gazete.

¹¹¹ 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”, 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.

¹¹² Cemal Küçüksözen ve Zafer Sayar, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Şubat 2002, s.50.

¹¹³ Dönmez Adnan, Berberoğlu P.Başak ve Ayten Ersoy, “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması, 2005, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, No:9, s.52-78.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun (BDDK) bankacılık sektöründe bağımsız denetime ilişkin standartları belirlemek amacıyla yayımladığı “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ve “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” 31.1.2002 tarih ve 24657 sayılı Resmi Gazet’de yayımlanmıştır. Ayrıca 1.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de “Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır.

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı gibi kurumlar, kendi yetki ve sorumluluk alanlarında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların denetimini üstlenecek şirketlerin kuruluş, yetkilendirme ve faaliyetleri ile uymaları gereken mesleki ve etik standartları belirleyen ayrı düzenlemeler yapmaktadırlar.¹¹⁴ Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin düzenleme ve düzenleyici otorite çokluğu; muhasebe denetimi mesleğinin daha çok vergi mevzuatı çerçevesinde şekillenmiştir.¹¹⁵

Günümüzde sadece aşağıdaki şirketler bağımsız denetime tabi tutulmaktadır:¹¹⁶

- SPK Mevzuatına tabi şirketler,
- Bankalar Kanunu’na tabi şirketler, (Bankalar, özel finans kurumları)
- Sigorta ve reasürans şirketleri, bireysel emeklilik şirketleri,
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu kapsamına giren şirketler,
- Faktoring ve finansman şirketleri.

13.1.2011 tarihinde kabul edilen ve 14.2.2011 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 6102 No’lu Türk Ticaret Kanununun 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecek 397 maddesinde “Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi

¹¹⁴ Adnan Dönmez, Ayten Ersoy, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, Ahmet Yesevi Üniversitesi, *Bilig*, Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi, Kış 2006, sayı:36, s.69-91.

¹¹⁵ Mahmut Okur, “Bağımsız Denetimin Denetimi”, Kasım, 2007 (Çevrimiçi), <http://www.spk.gov.tr/yayingoster.aspx?yid=985&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf>, 20.3.2011.

¹¹⁶ Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi Yayını, Ankara, 2005, s.32.

tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir” denilmektedir. Böylelikle TTK’na denetim standartlarına uygun denetim yapılması ile ilgili bir hüküm eklenmiştir.¹¹⁷

Denetim konusunda diğer ülkelerle (gelişmiş ülkeler ve AB ülkeleri) Türkiye arasındaki bu farklılığı ortadan kaldırmak ve Türk Ticaret Kanunu’nun hedeflerinden biri olan AB müktesebatıyla uyumu sağlamak bakımından, 6102 No’lu Türk Ticaret Kanunu ile birlikte tüm sermaye şirketlerinin, anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin ve şirketler topluluğu denetlenmeye tabi tutulacaktır.¹¹⁸

6102 No’lu Türk Ticaret Kanunu’na göre, 210’uncu maddede yer alan ve fakat ayrıntısı düzenlenmemiş olan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı denetimi hariç, anonim şirketlerde üç ayrı denetim kavramı düzenlenmiştir. Bunlardan biri, işlem denetçisi tarafından yapılan denetimdir. Diğeri, denetçi tarafından gerçekleştirilen denetimdir. Üçüncüsü ise, 6102 No’lu Türk Ticaret Kanununun 406’ncı ve 438’inci maddelerinde hükme bağlanmış olan özel denetçidir. Bunların ilk ikisi genel kurul tarafından sonuncusu olan özel denetçi ise mahkeme tarafından atanır.¹¹⁹

Türk Ticaret Kanununun 397’inci maddesinde denetimle ilgili temel hususlar belirtilmiştir ve 397/1. fıkrasına göre, uluslararası denetim standartları esas alınarak anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ile yıllık raporlarının denetçi tarafından denetleneceği, denetimin kapsamı içinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespit edilmesi hükme bağlanmıştır. Buna göre anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun denetlenmeleri zorunluluğu kanuni bir zorunluluk haline gelmiştir. Denetleme kapsamı, şirketin

¹¹⁷ 6102 No’lu Türk Ticaret Kanunu, Madde 397.

¹¹⁸ 116 Seval Selimoğlu, Hülya Göktepe, ”Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler, **Mali Çözüm Dergisi**, İstanbul SMMMO Yayın Organı, Mayıs-Haziran 2007, Sayı 81, s.17-44.

¹¹⁹ Ender Dedeoğlu, “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Anonim Şirketlerde Denetim”, Ankara, Haziran 2008, (Çevrimiçi) <http://www.inisiyatif.net/document/69.asp> 19.3.2011.

finansal tabloları ile yıllık raporları ve bunlar bağlamında tüm şirket muhasebesidir. Denetime, büyük, küçük ve orta ölçekli¹²⁰ halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören ya da görmeyen özel ve kamu sektörüne dahil tüm anonim şirketler dahildir.

397'nci maddenin ikinci fıkrasına göre, denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yıllık raporlar düzenlenmemiş hükmündedir. Bu hüküm yıllık ve altı aylık finansal tablolar için düzenlenmiş olup, açılış ve ara bilançoları ile tasfiye bilançolarına uygulanmaz. Ancak bunların denetimi özel hükümlere tabidir.

Üçüncü fıkrada denetleme zamanı, finansal tablolar ile yıllık raporların sunulma tarihi olarak belirtilmiştir. Finansal tablolar ile yıllık raporun denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmiş ve değişiklik denetleme raporunu etkileyecek nitelikte ise yıllık faaliyet raporunun yeniden denetleneceği, yeniden denetleme ve bunun sonucunun raporda özel olarak açıklanacağı ve denetçi görüşünde de, yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verileceği hükme bağlanmıştır.

Kanunda denetçi dışında işlem denetçilerine de yer verilmiştir. İşlem denetçileri şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi, bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyecek olan denetçilerdir. İşlem denetçileri kanunda veya esas sözleşmede aksine hüküm bulunmuyorsa genel kurul tarafından atanır ve görevden alınır¹²¹. İşlem denetçilerinde de denetçilerde aranan özellikler aranır. Ancak bir kuruluş denetçisi veya sermaye artırımına bakan işlem denetçisi için niteliği itibarıyla 6102 sayılı Kanun'a göre yetkili YMM ve SMMM olmayan hukukçu veya mühendisler arasından seçilebilir. Bunun nedeni söz konusu işlemler her zaman 6102 sayılı kanun anlamında denetlemeyi gerektirmeyebilir.

Kısaca 397'inci maddesinde yer alan düzenlemelerle anonim şirketlerin denetlenmesi ile ilgili koşullar tamamen değiştirilmiştir. 6762 sayılı TTK'ya göre üç zorunlu

¹²⁰ 6102 No'lu Türk Ticaret Kanunu, Madde 1523.

¹²¹ 6102 No'lu Türk Ticaret Kanunu, Madde 400.

organdan biri olan denetçiler yoluyla yapılan denetim, yerini büyük ve orta ölçekli sermaye şirketlerinde bağımsız denetleme kuruluşlarına, küçük ölçekli sermaye şirketlerinde ise en az iki YMM veya SMMM'ye bırakmıştır. Denetim uluslararası standartlara göre yapılmalıdır. Denetim geneldir, bazı olayların denetimi değil bütünsel bir denetimdir ve süreklidir. Denetlenecek olan tüm şirket muhasebesidir.¹²²

Türk Ticaret Kanunu madde 554'e göre denetçinin, işlem denetçilerinin ve özel denetçilerin sorumlulukları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;

- Şirketin ve şirketler topluluğunun yıl sonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi; şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, azaltılmasını, birleşmeyi ve bölünmeyi, tür değiştirmeyi, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyen işlem denetçisi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.
- Denetçi, işlem denetçisi ve özel denetçi, bunların yardımcıları ve bağımsız denetleme kuruluşunun denetleme yapmasına yardımcı olan temsilcileri, denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler.
- Faaliyetleri sırasında öğrendikleri, denetleme ile ilgili olan iş ve işletme sırlarını izinsiz olarak kullanamazlar. Kasten veya ihmal ile yükümlerini ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumludurlar. Zarar veren kişi birden fazla ise sorumluluk müteselsildir.

Türk Ticaret Kanunu madde 635'e göre limited şirketler için "Anonim şirketin denetçiye ve işlem denetçileriyle denetime ve özel denetime ilişkin hükümleri limited şirkete de uygulanır" hükmü bulunduğundan dolayı bağımsız denetime zorunlu olarak tabi tutulmuşlardır.¹²³

¹²² Seval Selimoğlu, Hülya Göktepe, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler", Mali Çözüm Dergisi, İstanbul SMMMO Yayın Organı, Mayıs-Haziran 2007, Sayı 81, s.30.

¹²³ 6102 No'lu Türk Ticaret Kanunu, Madde 635

Komandit şirketler ile ilgili hükümler içerisinde denetim başlığı ile Türk Ticaret Kanunu madde 310'a göre;¹²⁴

“Her komanditer, iş yılı sonunda ve iş saatleri içinde, şirketin envanterleriyle bilançosunun içeriğini, diğer finansal tablolarını, bunların doğruluğunu ve geçerliliğini incelemeye yetkilidir. Komanditer, bu incelemeyi bizzat yapabileceği gibi bir uzmana da yaptırabilir. Uzmanın şahsı hakkında bir itiraz ileri sürülürse komanditerin istemi üzerine mahkeme tarafından bir işlem denetçisi atanmasına karar verilir. Bu karar kesindir”

Hükmü bulunmasından dolayı kanun, komandit şirketlerin denetlenmesini komanditer ortağın isteğine bırakmıştır.

Kolektif şirketlerin denetlenmesi ile ilgili olarak Türk Ticaret Kanunu madde 225'in denetim başlığı altında “Bir ortak yönetim hakkını ve görevini haiz olmasa da şirket işlerinin gidişi hakkında bizzat bilgi edinmek, şirketin belgelerini ve defterlerini incelemek, bunlara göre kendisi için şirketin finansal durumunu gösterecek bir hesap tablosu düzenlemek hakkını haizdir. Buna aykırı sözleşme geçersizdir” hükmü bulunmasından dolayı bağımsız denetimin zorunlu tutulmasına yönelik bir ifade yer almamaktadır.¹²⁵

Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumunun kurulmasına ilişkin kanun tasarı ise 2008 yılında TBMM'ye sunulmuş ancak tasarı halen yasalaşmamıştır. Tasarının yasalaşması halinde, denetim mesleği bağımsız bir üst kurula kavuşacak ve uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartlarının yanı sıra uluslararası standartlarla uyumlu güvence standartları için de önemli bir adım atılmış olacaktır.

¹²⁴ 6102 No'lu Türk Ticaret Kanunu, Madde 310

¹²⁵ 6102 No'lu Türk Ticaret Kanunu, Madde 225.

2.6.4. Bağımsız Denetim Açısından Belirgin Farklılıklar

Günümüzde bağımsız denetime yönelik olarak Türkiye ile Rusya arasındaki farklılıkları Tablo 2.8’de yer aldığı şekli ile göstermek mümkündür.¹²⁶

Tablo 2.8: Bağımsız Denetim Açısından Karşılaştırma

Konu	Rusya	Türkiye
İşletmenin Denetlenmesinden Sorumlu Olan Kişi	İşletmenin baş muhasebecisi	İşletme Yönetim Kurulu
Bağımsız Denetçinin Ana görevi	Mali raporların hangi sıra ve hangi mevzuata uygun olarak hazırlandığının tespiti	Finansal tabloların, raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirilmesi.
Denetimde Stok Sayım Zorunluluğu	Zorunlu değil	Zorunlu
Bağımsız Denetim Üst Kurulu	Bulunmaktadır	Bulunmamaktadır

Rusya’da uluslararası denetim standartlarına uygunluk konusunda federal kanunda 1.1.2011 tarihinden itibaren bir koşul bulunmaktadır ve bu konuda Maliye Bakanlığı tarafından Rusya Denetim Standartlarının uluslararası denetim standartlarına uyumlaştırma çalışmaları devam etmektedir. Türkiye’de de 6102 No’lu Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile birlikte her iki ülkede de denetim, Uluslararası Denetim Standartlarına uyumlu hale gelecektir.

¹²⁶ Z.F. Nalimova, a.g.e., s.243.

3. RUSYA MUHASEBE STANDARTLARI İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Bu tez çalışmasının amacı iki ülkedeki muhasebe standartlarının ayrıntılı olarak karşılaştırılması olduğu için muhasebe standartlarının karşılaştırılması ayrı bir bölümde yapılmıştır.

3.1. Rusya ve Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Rusya Muhasebe Standartları, Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan muhasebe standartlarından (Polojeniya po Buhgalterskomu Uçetu, PBU) oluşmaktadır. Tam tercümesi “muhasebe prensipleridir”.

1989 yılında kurulan Muhasebe Derneği’nin ve çeşitli akademisyenlerin Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ile birlikte düzenledikleri sempozyum ve tanıtım toplantıları etkisini göstermiştir. Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı, 28 Temmuz 1994 tarih ve 100 sayılı kararı ile “PBU 1/94 İşletmelerin Muhasebe Politikası” adlı ilk standardı onaylanmıştır. Bu standardın kabulü ile birlikte Rus muhasebe sisteminde uluslararası ilkelerin veya prensiplerin kullanımı büyük ölçüde yaygınlaştırmıştır.

Rus muhasebe sisteminin reformu açısından önemli bir standart olan “PBU 4/96 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu” adlı muhasebe standardı, Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı’nın 12 Şubat 1996 tarih ve 10 sayılı kararı ile onaylanmıştır.¹

1997 yılında kurulan Profesyonel Muhasebeciler Enstitüsü ile 1998 yılında yayımlanan “Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebe Açısından Reform Programı”, ülkedeki akademisyenlerin, profesyonel muhasebecilerin ve uluslararası alanda çalışan denetim firmaları çalışanlarının Uluslararası Muhasebe

¹ Y. B.Zaglyadimova, a.g.e., s.21.

Standartlarına olan ilgisini artırmış ve Rusya'ya yönelik çalışmalarında kullanmalarını sağlamıştır.²

1998 yılında Rusya Federasyonu tarafından standartları yayımlama yetki ve görevi, 21 Mart 1998 tarih ve 382-r sayılı karar ile Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.³

Rusya Federasyonu, 1998 yılında kendi ulusal muhasebe standartları UFRS ile uyumlaştırmak için bir program hazırlanmış ve Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı 1998 yılından itibaren 21 standart yayımlayarak uyumlaştırma çalışmalarında önemli adımlar atmıştır. Rusya Federasyonu, Rusya Muhasebe Standartlarının UFRS ile bütünleşmesi ile ilgili olarak yapılması gerekenlerin yapacağını ifade etmiştir.⁴

Rusya'da, 2004 yılından itibaren bankalar finansal tablolarını hem ulusal muhasebe standartlarına hem de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlamakla yükümlü tutulmuştur. Bankalar dışında tüm işletmeler sadece Rusya Muhasebe Standartlarına (UFRS ile tam uyumlu olmayan) göre finansal tablolarını yayımlamak zorundadır.⁵

Rusya Federasyonu tarafından, öncelikle tüm işletmeler tarafından hem ulusal muhasebe standartlarına hem de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygulanması, bir sonraki adım olarak da ulusal muhasebe standartlarının UFRS ile uyumlu hale getirilmesi hedeflenmektedir.

Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı 1998 yılından 2009 yılı sonuna kadar 21 standart yayımlamıştır.

² Реформа Бухгалтерского Учета и Отчетности II Информационное исследование по МСФО и управленческому учету”, Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı Muhasebe Reformu Raporu, (Çevrimiçi), http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/02/May_2004__Kratkiy_otchet.doc, 08.1.2010.

³ Rusya Federasyonu Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanun

⁴ Fikret Çankaya, “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı:6, 2007, s.129.

⁵ Howard Gethin, Russia's Road to IFRS, (Çevrimiçi), <http://www.accountingreform.ru/cgi-bin/getfile.cgi?lng=en&id=1104>, 30.6.2009.

Maliye Bakanlığı tarafından 2009 yılı sonuna kadar yayımlanan standartlar ve değişiklik tarihleri Tablo 3.1'de verilmiştir.

Tablo 3.1: Rusya Muhasebe Standartları⁶

Standart İsmi	Standart No	Kabul Tarihi	Değişiklik Tarihleri
İşletmenin Muhasebe Politikaları	PBU 1/2008	09.12.1994	İlk olarak PBU 01/94 adıyla yayımlanmış, daha sonra PBU 1/98 olarak revize edilmiş ve 30/12/99 tarihinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır. 06.10.2008 tarihinde PBU 1/2008 olarak değiştirilmiştir. 11.03.2009 tarihinde düzeltmeler ve değişiklikler yapılmıştır.
İnşaat Sözleşmeleri	PBU 2/2008	20.12.1994	PBU 2/94 olarak yayımlanmış olup 24.11.2008 tarihinde PBU 2/2008 olarak değiştirilmiştir. 23.04.2009 tarihinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.
Yabancı Para Cinsinden Varlık ve Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi	PBU 3/2006	27.11.2006	27.11.2006 tarihinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır
İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu (Kamu ve Kredi Kurumları Hariç)	PBU 4/99	06.07.1999	18.09.2006 tarihinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.
Stoklar	PBU 5/01	15.06.1998	PBU 5/98 olarak yayımlanmış olup 30/12/99 ve 24/03/00 tarihlerinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır. 09.06.2001 tarihinde PBU 5/01 olarak değiştirilmiştir. 27.11.2006 ve 26.03.2007 tarihlerinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.
Maddi Duran Varlıklar Hesabı	PBU 6/01	09.03.1997	PBU 6/97 olarak yayımlanmış olup 24/03/00 tarihinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır. 30.03.2001 tarihinde PBU 6/01 olarak değiştirilmiştir. 18.05.2002;12.12.2005 ve 27.11.2006 yıllarında değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.
Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	PBU 7/98	25.11.1998	20.12.2007 tarihinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.

⁶ Положения по бухгалтерскому учету (Polojeniya po Buhgalterskomu Uçetu), (Çevrimiçi), <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>, 20.1.2010.

Tablo 3.1: Rusya Muhasebe Standartları (Devamı)

Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar	PBU 8/01	25.11.1998	PBU 8/98 olarak yayınlanmış olup, 28.11.2001 tarihinde PBU 8/01 olarak değiştirilmiştir. 18.11.2006 ve 20.12.2007 tarihlerinde değişiklik ve düzeltmeler yapılmıştır.
Şirket Gelirleri	PBU 9/99	06.05.1999	30.12.1999; 30.03.2001; 18.09.2006; 27.11.2006 tarihlerinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.
Şirket Giderleri	PBU 10/99	06.05.1999	30.12.1999 tarihinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.
İlgili Taraf İşlemlerinin Açıklanması	PBU 11/2008	13.01.2000	PBU 11/2000 olarak yayınlanmış olup 29.04.2008 tarihinde PBU 11/2008 olarak değiştirilmiştir.
Bölgümlere Göre Raporlama	PBU 12/2000	27.01.2000	18.09.2006 tarihinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.
Devlet Yardımlarının Açıklanması	PBU 13/2000	16.10.2000	18.09.2006 tarihinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.
Maddi Olmayan Duran varlıklar	PBU 14/2007	16.10.2000	PBU 14/2000 olarak yayınlanmış olup 27.07.2007 Tarihinde PBU 14/2007 olarak değiştirilmiştir.
Borçların Açıklanması ve Borçlanma Maliyeti	PBU 15/2008	02.08.2001	PBU 15/2001 olarak yayınlanmış olup 06.10.2008 tarihinde PBU 15/2008 olarak değiştirilmiştir.
Durdurulan Faaliyetlerin Açıklanması	PBU 16/02	02.07.2002	18.09.2006 tarihinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.
Araştırma Geliştirme Giderleri	PBU 17/02	19.11.2002	18.09.2006 tarihinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.
İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi	PBU 18/02	19.11.2002	11.02.2008 tarihinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.
Finansal Yatırımlar	PBU 19/02	10.12.2002	18.09.2006 tarihinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.
Ortak Girişimlerdeki Katılımların Açıklanması	PBU 20/03	24.11.2003	18.09.2006 tarihinde değişiklikler ve düzeltmeler yapılmıştır.
Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler	PBU 21/2008	06.10.2008	Değişikliğe uğramamıştır.

Henüz gelişmiş ülkelerde bile konuya ilginin sınırlı olduğu yıllarda, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi bünyesinde yer alan Muhasebe Enstitüsü tarafından yayımlanan Muhasebe Enstitüsü Dergisinde, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Anlaşma ve Anütüzüğü, Uluslararası Muhasebe Standartlarına Başlangıç ve 1 numaraları Uluslararası Muhasebe Standardı Türkçe'ye çevrilerek 1977 yılında

yayımlanmıştır.⁷ 1990'lı yıllarda Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ile standardizasyon açısından önemli bir adım atılmıştır. Bu tebliğ ile ülke genelinde tekdüzen bir uygulamanın yolu açılmıştır. Ancak vergi yasaları, muhasebe kayıtlarında SPK tebliğlerinde yer alan hükümler ile karşılaştırıldığında daha etkili olmuştur. 1994 yılında Türkiye Muhasebe Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde, deneyimli muhasebe uzmanları ve bilim adamlarının iştirakiyle Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuş ve bu kurum tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu 19 adet ulusal muhasebe standardı yayımlanmıştır. Ancak, yasal bir yaptırım olmadığı için çalışmalar da ancak tavsiye niteliğinde kalmıştır.⁸

Son yıllarda Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu yasal düzenlemeler yapılması gündeme gelmiş ve BDDK ile SPK Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu farklı tebliğiler yayımlamışlardır.⁹

Bu süreçte, çok başlıklı uygulamalara son vermek amacı ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile eklenen Ek-1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan TMSK 7.3.2002 tarihinde ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak amacıyla faaliyete geçmiştir.¹⁰ TMSK, bu yetkisini kullanırken çağdaş dünya uygulamalarına entegre olabilmek ve Avrupa Birliği mevzuatıyla da uyum sağlamak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını benimseme kararı almıştır. TMSK ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) arasında yapılan telif ve lisans

⁷"Muhasebe Enstitüsü Hakkında", (Çevrimiçi)

http://www.muhasebe.istanbul.edu.tr/site/index.php?option=com_content&view=article&id=49&Itemid=61

⁸ Ali Çelebi, Fırat Coşkun Güçlü, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve T.M.S.K", (Çevrimiçi), <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/TURK%20TICARET%20KANUNU%20TASARISI%20VE%20T.M.S.K.doc>, 3.4.2010.

⁹ Hüseyin Gürer, Gökhan Alpman, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na İlişkin Bir Uygulama Örneği",

¹⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Genel Bilgiler, (Çevrimiçi)

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59, 3.4.2010

anlaşmaları çerçevesinde, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çeviri yapılmış olup, gelişmelere paralel olarak güncelliği sürekli olarak sağlanmaktadır.¹¹

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanmakta olan UFRS seti, 1 Ocak 2005 tarihinden başlamak kaydıyla Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde yer alan teşkilatlanmış piyasalarda hisse senedi işlem gören ve/veya bu piyasalarda finansal enstrüman ihraç etmiş işletmeler tarafından finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanması zorunlu kılınan muhasebe standartları setidir.¹²

Türkiye'nin 3 Ekim 2005 tarihinden itibaren Avrupa Birliği ile tam üyelik için müzakerelerine başlamış olması, başta temel kanunlar olmak üzere tüm mevzuatın AB müktesebatı ile uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Denetleme Kurulu ve Hazine Müsteşarlığı dahil bir çok kuruma tabi işletmeler finansal raporlamalarını Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu olarak yapmaktadır.¹³

13.1.2011 tarihinde kabul edilen ve 14.2.2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 No'lu Türk Ticaret Kanunu ile gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarlarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, TMSK tarafından yayımlanan, UFRS ile uyumlu TMS setine 1.1.2013 tarihinden itibaren uymaları mecburiyeti getirilecektir. Aynı Kanununun 88. maddesinde "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hallerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar" hükmü de yer almaktadır.¹⁴

¹¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2009 Yılı Faaliyet Raporu, s.27.

¹² Ali Çelebi, Fırat Coşkun Güçlü, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve T.M.S.K", Çevrimiçi), <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/TURK%20TICARET%20KANUNU%20TASARISI%20VE%20T.M.S.K.doc>, 3.4.2010.

¹³ UFRS Raporlaması (Çevrimiçi) <http://www.pwc.com/tr/tr/services/ufrs/ufrs-raporlamasi.jhtml> 10.4.2010

¹⁴ Orhan Çelik, "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı:Ne Zaman ve Nasıl?",(Çevrimiçi) <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/OrhanCelik.pdf>,10.4.2010.

Ancak, TMS setine 1.1.2013 tarihinden itibaren uymaları mecburiyeti olmasına rağmen, başta BDDK olmak üzere, SPK ve Hazine Müsteşarlığı kendi muhasebe yönetmeliklerini iptal ederek Türkiye Muhasebe Standartlarını zorunlu hale getirmiş bulunmaktadır.¹⁵

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayımladığı TMS 2009 yılı seti aşağıdaki gibidir.¹⁶

- Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve
- TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
- TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
- TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
- TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
- TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
- TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
- TFRS 8 Faaliyet Bölümleri
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS 2 Stoklar
- TMS 7 Nakit Akış Tablosu
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 10 Raporlama Döneminden (*Bilanço Tarihinden*) Sonraki Olaylar
- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- TMS 12 Gelir Vergileri
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 17 Kiralama İşlemleri

¹⁵ Yeni TTK Uyarınca TMS'na Uyum Süreci, (Çevrimiçi), <http://www.pwc.com/tr/tr/audit/turkish-commercial-code.jhtml>, 10.4.2010.

¹⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS 2009 Seti

- TMS 18 Hasılat
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
- TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
- TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
- TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
- TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar
- TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
- TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
- TMS 33 Hisse Başına Kazanç
- TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
- TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

Rusya Muhasebe Standartları ile Türkiye Muhasebe Standartları, Tablo 3.2'de karşılıklı olarak gösterilmiştir. Her iki ülke arasında inşaat sözleşmeleri standardı birbiri ile tamamen uyumludur. Diğer tüm standartlar arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır.

Tablo 3.2 : Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması

Rusya Muhasebe Standartları	Türkiye Muhasebe Standartları
PBU 1/2008 İşletmenin Muhasebe Politikaları	Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
PBU 2/2008 İnşaat Sözleşmeleri	TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
PBU 3/2006 Yabancı Para Cinsinden Varlık ve Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi	TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu (Kamu ve Kredi Kurumları Hariç)	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
PBU 5/01 Stoklar	TMS 2 Stoklar TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
PBU 6/01 Maddi Duran Varlıklar Hesabı	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
PBU 7/98 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
PBU 8/01 Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar	TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
PBU 9/99 Şirket Gelirleri	TMS 18 Hasılat
PBU 10/99 Şirket Giderleri	Ayrı bir standart yoktur. Birçok Standartta bu konuyla ilgili açıklamalara yer verilmiştir.
PBU 11/2008 İlgili Taraf İşlemlerinin Açıklanması	TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
PBU 12/2000 Bölümlere Göre Raporlama	TFRS 8 Faaliyet Bölümleri
PBU 13/2000 Devlet Yardımlarının Açıklanması	TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
PBU 14/2007 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
PBU 15/2008 Borçların Açıklanması ve Borçlanma Maliyeti	TMS 23 Borçlanma Maliyetleri

Tablo 3.2 : Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması (Devamı)

PBU 16/02 Durdurulan Faaliyetlerin Açıklanması	TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
PBU 17/02 Araştırma Geliştirme Giderleri	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
PBU 18/02 İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi	TMS 12 Gelir Vergileri
PBU 19/02 Finansal Yatırımlar	TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
PBU 20/03 Ortak Girişimlerdeki Katılımların Açıklanması	TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
PBU 21/2008 Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler	TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

TMS/ TFRS setinde olan fakat Rusya'da yayımlanmayan standartlar ise aşağıdaki gibidir.

TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri

TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri

TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar

TMS 17 Kiralama İşlemleri

TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

TMS 33 Hisse Başına Kazanç

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

3.2. Muhasebenin Varsayımları Açısından Karşılaştırılması

Rusya'da muhasebenin varsayımları "PBU 1/98 İşletmelerin Muhasebe Politikaları" adlı standartta açıklanırken Türkiye'de TMS/TFRS setindeki "Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve" içerisinde açıklanmıştır.

"PBU 1/98 İşletmelerin Muhasebe Politikaları" adlı muhasebe standardına göre işletmelerin seçtikleri muhasebe politikaları aşağıdaki varsayımlara aykırı düşmemelidir:¹⁷

- Kişilik Varsayımı: İşletmelerin varlık ve yükümlülüklerinin, sahiplerinin varlık ve yükümlülüklerinden ve diğer işletmelerin varlık ve yükümlülüklerinden ayrı olduğunu,
- Süreklilik Varsayımı: Bir işletmenin faaliyetlerinin sonsuza kadar devam edeceği varsayımıyla kurulduğunu ve faaliyetlerini gelecek dönemde sürdüreceğini,
- Tutarlılık Varsayımı: İşletme tarafından kabul edilen muhasebe politikasının, dönemler itibarıyla devamlılık ve tutarlılık gösterecek şekilde uygulanması gerektiğini,
- Tam Açıklama Varsayımı: İşletmenin iktisadi faaliyeti içinde yer alan bütün unsurlar veya kavramların muhasebe kayıt düzeni içinde tam olarak açıklanması gerektiğini,
- Doğru Zamanda Sunulma Varsayımı: İşletmenin iktisadi faaliyeti içinde yer alan unsurların muhasebe kayıt düzenine doğru zamanda yansıtılmasını,
- İhtiyatlılık Varsayımı: Gizli yedeklerin oluşturulmasına fırsat ve olanak tanımadan, yükümlülüklerin ve giderlerin muhasebe kayıt düzeni içinde olası gelir ve varlıklara kıyasla daha büyük ölçüde tanınmasına ve kabul edilmesine hazır olmasına veya bu yönde yapılan hazırlıklar yapılmasını,
- Çelişmeme Varsayımı: Her ayın sonunda yardımcı hesaplardaki verilerin, ana hesaplardaki hareket ve bakiyelerle aynı olması gerektiğini,

¹⁷ PBU 1/2008, paragraf 6-7

- Rasyonellik Varsayımı: İşletmenin faaliyet gösterdiği iş kolunun gerekleri ve işletme büyüklüğünden hareketle muhasebenin rasyonel şekilde yürütülmesi gerektiğini,

ifade eder.

Yukarıda açıklanan varsayımların pratikte uygulanması ile ilgili güçlükler mevcuttur.¹⁸

“Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve” içerisinde muhasebenin varsayımları, finansal tabloların niteliksel özellikleri ve ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyle ilgili sınırlamalar açıklanmıştır. Kavramsal çerçevede muhasebenin temel varsayımları tahakkuk esası ve işletmenin sürekliliği olarak belirtilmiştir. Finansal tabloların niteliksel özellikleri ise anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik ana başlıkları altında anlatılmıştır. Son olarak da zamanında sunulma, fayda ve maliyet dengesi, niteliksel özellikler arasındaki denge ve gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıtma, dürüst gösterim ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyle ilgili sınırlamalar olarak belirtilmiştir.¹⁹

PBU’da muhasebenin varsayımları ayırım yapılmadan açıklanmıştır. TMS’de ise finansal tabloların değerlendirme ve sunumunun dayandığı ilkeler; muhasebenin varsayımları, finansal tabloların niteliksel özellikleri ve ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyle ilgili sınırlamalar olarak üçe ayrılmıştır.

TMS’de muhasebenin varsayımları arasında tahakkuk esası sayılırken, PBU’da muhasebenin varsayımları arasında tahakkuk esasına değinilmemiştir. Ancak, Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanun ve “PBU 4/99 Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumu” Standardında dönemsellik kavramından bahsedilmiştir.

Standartlar arasındaki diğer bir farkı, PBU’da açıklanan ancak TMS’de bulunmayan çelişmeme varsayımı oluşturmaktadır. PBU’da finansal tablolarla ilgili şekil şartları

¹⁸ İ. E. Gluşkov, a.g.e., s.48.

¹⁹ Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, paragraf 22-23.

detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Hesaplar arasında uyumu sağlamak ve maddi hataların azaltılmasını güvence altına almak amacıyla alt hesapların toplamalarının hesap toplamlarıyla eşit olması gerektiği ilgili standartta belirtilmiştir.

3.3. Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunumu Açısından Karşılaştırılması

3.3.1. Standartlara Göre Düzenlenmesi ve Sunulması Gereken Tablolar

Rusya’da finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile ilgili hususlar “PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu” Standardında, Türkiye’de ise “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardında açıklanmıştır. İki ülke standart setinde de aşağıdaki finansal tabloların düzenlenmesi gerekmektedir:

- Bilanço,
- Kâr/zarar (gelir) tablosu,
- Özkaynak değişim tablosu,
- Nakit akış tablosu,
- Dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

Rusya Muhasebe Standartlarında, nakit akım tablosu ve özkaynak değişim tablosu, bilanço ve kâr/zarar tablosunun bir eki olarak görülmektedir.²⁰ Türkiye Muhasebe Standartlarına göre ise işletmeler yukarıda belirtilen finansal tabloların hepsini eşit derecede önemle sunar.²¹ Rusya’da finansal tabloların biçimsel olarak nasıl ilan edileceği kesin olarak standartlarda yer alırken, Türkiye Muhasebe Standartlarında finansal tabloların biçimi konusunda kesin bir kural bulunmamaktadır.

İki standart setinde de cari dönem finansal tablolarında raporlanan tüm tutarların önceki dönem tutarları ile karşılaştırmalı olarak sunulması gerektiği belirtilmiştir.

²⁰ PBU 4/99, paragraf 5.

²¹ TMS 1, paragraf 10-11.

PBU'ya göre raporlama dönemi, ilke olarak, 1 Ocak'tan başlayıp 31 Aralık'ta sona eren takvim yılıdır. Yeni kurulan işletmeler için ise raporlama dönemi, işletmenin tescil tarihinden itibaren içinde bulunulan yılın 31 Aralık tarihine kadar devam eder.²² TMS'ye göre ise, işletmeler, tam bir finansal tablolar setini (karşılaştırılabilir bilgileri içerecek şekilde) en az yılda bir kez sunmalıdır.²³ Finansal tablolar düzenli olarak bir yıllık bir dönemi kapsamak üzere düzenlenir.²⁴

Rusya Muhasebe Standartlarına göre ara dönem finansal tabloların sunumu, "PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu" Standardında açıklanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları setinde ise bu konuda ayrı bir standart yayımlanmış olup ara dönem finansal tabloları ile ilgili hususlar "TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama" Standardında açıklanmıştır.

"PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu" Standardına göre işletmeler, Rusya Federasyonu yasal mevzuatında başka bir hüküm olmadıkça veya yönetim kurulu tarafından alınmış aksi yönde bir karar bulunmadıkça üçer aylık dönemlerde finansal tablolarını sunmak zorundadırlar.²⁵ Türkiye'de ise "TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama" Standardının kapsam kısmında açıklandığı üzere işletmelerin ara dönem finansal raporlama yapmasını teşvik etmekte ve halka açık işletmelerin altı aylık dönemlerde bu tabloları sunmasını önermektedir.²⁶

"PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu" Standardına göre ara dönem finansal tablo seti, işletmenin özel kanunlara tabi olmadığı veya yönetim kurulunun bu konuda bir karar almadığı sürece yalnızca bilanço, kâr/zarar tablosu ve dipnotlardan oluşmaktadır.²⁷ "TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama" Standardına göre ise ara dönem raporlama yapabilmek için, "TMS 1 Finansal Tabloların

²² PBU 4/99, paragraf 13

²³ TMS 1, 36.

²⁴ TMS 1, 37.

²⁵ PBU 4/99, paragraf 48-50.

²⁶ TMS 34, paragraf 1.

²⁷ E.A. Mizikovskiy, T.Y. Drujilobskaya, **Международные Стандарты Финансовой Отчетности и Бухгалтерский Учет в России (Международные Стандарты Финансовый Отчетности и Бухгалтерский Учет в России)**, Бухгалтерский Учет Yayını, Moskova, 2006, s.35

Sunuluşu” Standardında yer alan tüm finansal tabloların her birinin, tam uyumlu veya özet olarak ilan edilmesi önerilmektedir. Özet finansal tablolar hazırlamak daha çok kullanılan bir yöntemdir.

3.3.2. Bilanço

3.3.2.1. Standartlarda Bilançonun Düzenlenmesi ile İlgili Hükümler

“PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu” Standardına göre bilanço, işletmenin raporlama tarihindeki finansal durumunu göstermektedir. Bilançoda varlıklar ve yükümlülükler geriye ödeme (itfa) vadeleri bakımından kısa vadeli ve uzun vadeli varlık ve yükümlülükler olarak ikiye ayrılmaktadır. Geri ödeme vadeleri hesap tarihinde sonra 12 ayı geçmeyen veya bir başka deyişle, süresi 12 ayı geçmeyen varlık ve yükümlülükler, kısa vadeli varlıklar ve yükümlülükler olarak diğer bütün varlık ve borçlar uzun vadeli varlıklar ve yükümlülükler olarak sunulmaktadır.²⁸

Bilançoda sunulacak varlıklar, Avrupa Birliği'nin 4 no'lu yönergesinin 9. maddesinde önerildiği biçimde en az likit olandan en fazla likit olana doğru ve yükümlülükler geri ödeme vadesi daha uzun olandan daha kısa olana doğru raporlanmaktadır.²⁹ Tablo 3.3'te “PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu” Standardına göre belirlenmiş ve her işletmenin düzenlemekle yükümlü olduğu bilanço formatı verilmiştir.³⁰

²⁸ Olga İvanovna Sosnauskene, *Как Перевести Российскую Отчетность в Международный Стандарт (Как Perevesti Rossiyskuyu Otchetnost' v Mejdunarodny Standart)*, Rosbuh Yayınevi, Moskova, 2008, s.64.

²⁹ E.A. Mizikovskiy, T.Y. Drujilobskaya, a.g.e., s.35.

³⁰ PBU 4/99, paragraf 20.

Tablo 3.3 : PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu Standardına Göre Bilanço Formatı

Bölüm	Maddeler Grubu	Madde
1	2	3
Varlık		
Duran Varlıklar	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Endüstriyel mülkiyet hakları, telif hakları Patentler, lisanslar, ticari markalar Kuruluş ve örgütlenme giderleri, şerefiye Diğer maddi olmayan duran varlıklar .
	Maddi Duran Varlıklar	Arsa, araziler, doğal kaynaklar, binalar, makineler, donanımlar, diğerler maddi duran varlıklar, yapılmakta olan yatırımlar.
	Maddi Değerlere Gelirsel Yatırımlar	
	Finansal Yatırımlar	İştiraklere yatırımlar, Bağlı ortaklıklara yatırımlar, Diğer işletmelere yatırımlar, Vadesi 12 ayı aşmış olan borçlar, Diğer Finansal yatırımlar.
	Diğer Duran Varlıklar	
Dönen Varlıklar	Stoklar	Hammadde, malzeme ve benzeri diğer varlıklar, yarı mamul üretim, ticari mallar Yoldaki ticari mallar, gelecek dönem giderleri, diğer stoklar
	İndirilecek Katma Değer Vergisi	
	Alacaklar	Alıcılar, senetli alacaklar, ortaklıklardan alacaklar, verilen sipariş avansları, diğer alacaklar.
	Finansal Yatırımlar	Vadesi 12 ayı aşmamış olan borçlar, diğer finansal yatırımlar.
	Hazır Değerler	Banka hesapları, banka döviz hesapları, diğer hazır değerler.
	Diğer Dönen Varlıklar	

Tablo 3.3 : PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu Standardına Göre Bilanço Formatı (Devamı)

Yükümlülük		
Sermaye ve Yedekler	Özsermaye Sermaye Yedekleri	
	Kâr Yedekleri	Yasal yedekler, statü yedekleri.
	Dağıtılmamış Kâr (Kapatılmamış Zarar)	
Uzun Vadeli Yükümlülükler	Borçlanmalar	Bilanço tarihinden sonra 12 aydan daha uzun bir süre içinde kapatılması gereken krediler, bilanço tarihinden sonra 12 aydan daha uzun bir süre içinde kapatılması gereken borçlar.
	Diğer Yükümlülükler	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	Borçlanmalar	Bilanço tarihinden sonra 12 ay içinde kapatılması gereken krediler, bilanço tarihinden sonra 12 ay içinde kapatılması gereken borçlar.
	Borç Yükümlülükleri	Satıcılar ve taşeronlar, borç senetleri, personele borçlar, ortaklara borçlar, alınan avanslar, vergi borçları, diğer borçlar.
	Gelecek Dönem Gelirleri	
	Gelecek Dönem Giderleri Karşılığı	

Standartlar dışında Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan “İşletmelerin Hesap Verebilirliğine Esas Teşkil Eden Formlar” direktifinde her işletmenin düzenlemekle yükümlü olduğu ve bilançoda yer alması gereken bilgileri belirleyen ayrı bir bilanço formatı bulunmaktadır. Standardın belirlediği bilançoda ertelenmiş vergi kalemi bulunmamakta, ancak direktifte bu hesap bilanço formatında yer almaktadır. İki format arasında ertelenmiş vergi kalemi dışında bir farklılık bulunmamaktadır.³¹

“TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardında, bilançoda yer alması gereken varlık ve kaynaklar belirtilmiştir ve bu kalemlerin kısa ve uzun vadeli olarak ayrılması gerektiği belirtilmiştir. “TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı bilanço kalemlerinin hangi sıra ve biçimde sunulacağını açıklamadığı ifade edilmekle birlikte, likidite temeline dayalı sunumun daha güvenilir ve yararlı bilgi sağladığı

³¹ Lapina, a.g.e., s.553.

ifade edilmekte olup ve kesin bir koşul ortaya konulmamıştır.³²

“TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardına göre bilanço, en azından aşağıdaki unsurları gösteren kalemleri içermektedir.³³

- Maddi duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Finansal varlıklar,
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar
- Canlı varlıklar,
- Stoklar,
- Ticari ve diğer alacaklar,
- Nakit ve nakit benzerleri,
- Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5’e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların toplamı,
- Ticari ve diğer borçlar,
- Karşılıklar,
- Finansal borçlar,
- TMS 12’de tanımlandığı gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,
- TMS 12’de tanımlandığı gibi, ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi varlıkları,
- TFRS 5’e göre elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,
- Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları),
- Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

³² TMS 1, paragraf 60.

³³ TMS 1, paragraf 54.

Yukarıda sayılan kalemlere ilave olarak, işletmenin finansal durumunu anlamada bu tür bir sunum uygun olduğu takdirde, bilançoda ek kalemler, başlıklar ve ara toplamlar gösterilmelidir.³⁴

3.3.2.2. Standartlar Arasındaki Bilançonun Düzenlenmesi ile İlgili Farklılıklar

Bilanço kalemlerinin vade açısından sınıflandırılmasında TMS 1 ve PBU 4/99 arasında açıklama farklılığı bulunmaktadır. Kısa vadeli ve uzun vadeli ayrımı konusundaki temel ilkeler TMS 1, 60 – 76'ncı paragrafında detaylı olarak açıklanmış iken³⁵ PBU 4/99'da aşağıdaki metnin dışında bir açıklama bulunmamaktadır:

“Bilançoda varlıklar ve yükümlülükler geriye ödeme (itfa) vadeleri bakımından kısa vadeli ve uzun vadeli aktif ve borçlar olarak ikiye ayrılması gerekir. Geri ödeme vadeleri hesap tarihinde 12 ayı geçmeyen veya bir başka deyişle işlem devir süresi 12 ayı geçmeyen varlıklar ve yükümlülükler kısa vadeli varlıklar ve yükümlülükler olarak sunulur. Bütün diğer varlıklar ve yükümlülükler, uzun vadeli varlıklar ve yükümlülükler olarak sunulur.”³⁶

Bilançoda yer alması gereken kalemler açısından Rusya ve Türkiye Muhasebe Standartları arasında, azınlık payları ve özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar dışında bir farklılık yoktur. PBU'da azınlık hakları ve özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, bilançoda³⁷ sunulan hesapların içeriği konusunda bazı farklılıklar bulunmaktadır.

TMS'ye göre gelir vergisi yükümlülüğü, diğer vergi yükümlülüklerinden ayrı olarak sunulmaktadır. Diğer taraftan, diğer vergi yükümlülükleri ise “diğer vergi yükümlülükleri” içerisinde yer almaktadır. Rusya Muhasebe Standartlarına göre ise

³⁴ TMS 1, paragraf 55.

³⁵ TMS 1, paragraf 60-76.

³⁶ PBU 4/99, paragraf 19.

³⁷ Sosnauskene, a.g.e., s.67.

tüm vergi yükümlülükleri, “vergi borçları” isimli tek bir bilanço kalemi olarak sunulmaktadır.³⁸

Rusya’da alınan ve ödenen avanslardaki KDV ile normal alışlar ve satışlardaki KDV farklı hesaplarda takip edilmektedir ve birbiri ile mahsup edilmeyip devlete ödenmektedir. Bu da bilanço hesaplarının sınıflandırılmasında farklılıklara yol açmaktadır.³⁹

Rusya’da ve Türkiye’de bilanço kalemleri içerisinde terim farklılıkları da bulunmaktadır. Rusya’da “geçmiş yıllar kâr/zararı” terim yerine dağıtılmamış “kârlar kapatılmamış zararlar” terimi kullanılmaktadır.

3.3.3. Kâr/Zarar (Gelir) Tablosu

3.3.3.1. Standartlarda Kâr/Zarar Tablosunun Düzenlenmesi ile İlgili Hükümler

“PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu” Standardına göre kâr/zarar tablosu, şirketin raporlama dönemindeki finansal sonuçlarını gösterir. Kâr/zarar tablosu aşağıdaki tutarları gösteren kalemleri içermelidir:⁴⁰

- Katma değer vergisi, dolaylı vergi ve benzeri diğer vergilerin düşülmesinden ve diğer yükümlülükler karşılıklarının ödenmesinden sonra ticari mallar, ürünler, hizmetler satış hasılatı (net hasılat),
- Satışların maliyeti (satılan malların, ürünlerin, işlerin, hizmetlerin maliyeti, ticari ve idari giderler hariç),
- Brüt kâr,
- Ticari giderler,

³⁸ R.G. Kaspina, *Практическое Применение Международных Стандартов Финансовой Отчетности в России (Praktičeskoe Primenenie Mejdunarodnih Standartov Finansoboy Otčetnosti v Rossii)*, Buхгалterskiy Učet Yayını, Moskova, 2006, s.34.

³⁹ R.G. Kaspina, a.g.e., s.35

⁴⁰ PBU 4/99, paragraf 23.

- Genel yönetim giderleri,
- Satış kâr veya zararı,
- Faiz gelirleri,
- Faiz giderleri,
- İştirak gelirleri,
- Diğer gelir ve giderler,
- Vergi öncesi kâr veya zarar,
- Gelir vergisi ve diğer yükümlülükler karşılığı,
- Net kâr/zarar (dağıtılmamış kâr / kapatılmamış zarar).

PBU 4/99 standardı dışında Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan “İşletmelerin Hesap Verebilirliğine Esas Teşkil Eden Formlar” direktifinde her işletmenin düzenlemekle yükümlü olduğu kâr/zarar tablosunda yer alması gereken bilgileri belirleyen ayrı bir kâr/zarar tablosu formatı bulunmaktadır. Standardın belirlediği kâr/zarar tablosunda ertelenmiş vergi kalemi bulunmamakta, ancak bu kalem direktifte yer almaktadır.⁴¹

“TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı 101-105 paragraflarına göre kâr/zarar (gelir) tablosu kalemlerindeki giderlerin fonksiyon (satışların maliyeti) veya çeşit esasına (gider çeşidi) göre sınıflandırması gerektiğini ifade etmektedir. Giderlerin fonksiyon veya çeşit esasına göre sınıflandırılması yöntemi arasında tercih yapma, tarihi ve sektörel unsurlara ve işletmenin niteliğine bağlıdır.⁴² İki yöntem karşılaştırmalı olarak aşağıdaki Tablo 3.4’te sunulmuştur.

⁴¹ Lapina, a.g.e., s.561.

⁴² TMS 1, paragraf 101-105.

Tablo 3.4 : TMS'ye Göre Kâr/Zarar Tablosu Kalemlerin Sınıflandırılması⁴³

Satışların Maliyeti Esası	Toplam Maliyet Esası
Net Satışlar	Net Satışlar
Satışların Maliyeti (-)	Diğer Gelirler
Brüt Satış Kârı/Zararı(+,-)	Yarı Mamul ve Mamul Stoklarında Değişim (+, -)
Satış, Dağıtım Giderleri (-)	İlk Madde Malzeme Giderleri (-)
Genel Yönetim Giderleri (-)	İşçilik Giderleri (-)
Diğer Gelirler	Amortisman Giderleri (-)
Diğer Giderler (-)	Diğer Giderler (-)
Faaliyet Kârı/Zararı	Faaliyet Kârı/Zararı

3.3.3.2. Standartlar Arasındaki Kâr/Zarar Tablosunun Düzenlenmesi ile İlgili Farklılıklar

TMS'ye göre, işletmeler kâr/zarar tablolarını fonksiyon veya çeşit esasına göre düzenlemeyi seçebilirken, PBU'ya göre kâr/zarar tablosu sadece fonksiyon esasına göre düzenlenebilmektedir.

“PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu” Standardına göre iştiraklerden elde edilen kâr, kâr/zarar tablosuna aktarılmakta, ancak zararlar yansıtılmamaktadır.⁴⁴ TMS'ye göre ise iştiraklerden doğan hem kâr hem de zararlar kâr/zarar tablosuna yansıtılmaktadır.

TMS 1 ve PBU 4/99 standartlarında hiçbir gelir veya gider kaleminin “olağandışı gelir gider” başlığı altında raporlanamayacağı belirtilmiştir.

⁴³ Remzi Örtün, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s. 25.

⁴⁴ Sosnauskene, a.g.e., s.82.

3.3.4. Nakit Akış Tablosu

3.3.4.1. Standartlarda Nakit Akış Tablosu Düzenlenmesi ile İlgili Hükümler

“PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu” Standardı, nakit akış tablosunda bulunması gereken ve işletmenin hesap dönemi içindeki nakit varlıklarını, hasılatını ve harcamalarını ifade eden nakit hareketlerine ilişkin bilgileri içermektedir. Standartta göre nakit akış tablosu aşağıdaki sayısal göstergeleri içermektedir:⁴⁵

- Dönem başındaki nakit varlıkların bakiyesi
- Hasılat toplamı, aşağıdakiler dahil;
 - Ürün, mal, iş ve hizmet satışından hasılatlar,
 - Maddi duran varlıkların ve diğer varlıkların satışından hasılatlar,
 - Alıcılardan alınan avanslar,
 - Bütçe ödenekleri ve belirli amaçlara yönelik diğer finansmanlar,
 - Alınan krediler ve borçlanmalar,
 - Mali yatırımların faizleri, kâr payları,
 - Diğer hasılatlar veya gelirler
- Harcamalar toplamı, aşağıdakiler dahil;
 - Mal, iş, hizmet ödemeleri,
 - İşçi ücretleri ödemeleri,
 - Devlete ait bütçe dışı fonlara yapılan kesintiler,
 - Satıcılara avans ödemeleri,
 - Mali yatırımlar,
 - Kâr payları, değerli kağıt faizleri,
 - Bütçeye yapılan ödemeler,
 - Diğer ödeme karşılıkları, kesintiler
 - Dönem sonundaki nakit varlıkların bakiyesi.

⁴⁵ PBU 4/99, paragraf 30.

Rusya’da ise yatırım faaliyeti, arsa, bina, diğer gayrimenkul, ekipman, diğer maddi duran varlıklar ve maddi olmayan varlıkların satın alınması ve satılmasıyla ilgili şirketin sermaye yatırımları, diğer şirketlere uzun vadeli mali yatırımların yapılması, tahvil ve diğer uzun vadeli değerli kağıtların piyasaya sürülmesi ve benzeri işlemleri kapsayan faaliyetlerdir. Finansman faaliyetleri, kısa vadeli finansal yatırımların yapılmasını, tahvil ve diğer kısa vadeli değerli kağıtların piyasaya sürülmesini, 12 ay önceden satın alınmış hisse senedi ve tahvillerin yenilenmesini/değiştirilmesini kapsayan faaliyetlerdir. Ancak, kısa vadeli tahvillerin piyasaya sürülmesi finansman faaliyeti olarak, uzun vadeli tahvillerin piyasaya sürülmesi ise yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılmaktadır.⁴⁶

“TMS 7 No’lu Nakit Akış Tabloları” Standardında, işletmelerin nakit ve nakit benzeri varlıklarında meydana gelen değişiklikler, “işletme faaliyetleri”, “yatırım faaliyetleri” ve “finansman faaliyetleri” olmak üzere sınıflandırılarak, nakit akım tablosunun nasıl sunulacağı açıklanmıştır. TMS 7’ye göre finansman faaliyetleri, özkaynaklar ile yabancı kaynakların (borçlanmaların) yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetlerdir. TMS 7’ye göre tahvillerin emisyonu sonucunda elde edilen nakitler finansman faaliyet olarak nitelendirilmektedir. Yatırım faaliyeti ise; uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetlerdir. Standart’a göre nakit akış tablosunun formatı aşağıdaki gibidir.⁴⁷

- İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışı
- Yatırım Faaliyetlerinden Nakit Akışı
- Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışı
- Yabancı Paralı İşlemlerin Nakit Akışına Etkisi
- Dönem İçi Nakit Akışı (Nakit Artışı veya Azalışı)
- Dönem Başı Nakit Mevcudu
- Dönem Sonu Nakit Mevcudu

⁴⁶ Umrihin, İlina, a.g.e., s.58.

⁴⁷ Örtten, a.g.e., s. 65

“TMS 7 Nakit Akış Tabloları” Standardına göre nakit akışı tablosundaki değişiklikler sadece nakit halinde değil, nakit benzerleri şeklinde de yansıtılmaktadır. Nakit benzerleri, serbest şekilde önceden bilinen nakit tutarına çevrilebilen, önemsiz derecede değer sapma riski olan, kısa vadeli ve yüksek likitli yatırımlardır. Nakit benzeri olarak kabul edilen yatırımlar, yatırım geliri elde etmek veya yatırım konusu faaliyetin kontrolünü sağlamak amacından ziyade kısa vadeli taahhütlerin yerine getirilmesi için tutulmaktadır. Nakit benzerleri, genelde ödeme tarihine kadar tedavül süresi 3 ayı geçmeyen kısa vadeli yatırımları da kapsamaktadır.⁴⁸

3.3.4.2. Standartlar Arasındaki Nakit Akış Tablosu Düzenlenmesi ile İlgili Farklılıklar

Nakit akış tablolarının düzenlenmesi ve sunulması ile ilgili, Türkiye’de “TMS 7 Nakit Akış Tabloları” adlı ayrı bir standart mevcut iken Rusya’da bu konuyla ilgili ayrı bir standart oluşturulmamış, PBU 4/99’da diğer finansal tabloların açıklandığı standartta genel olarak açıklanmıştır.

Rusya’da, nakit benzeri kavramı bulunmamaktadır. Nakit akış tablosu kalemleri, işletmenin mevduatlarından, döviz ve özel hesaplarından ve kayıtlı bulunan nakitlerinden oluşmaktadır. Bankalardaki kısa vadeli teminatlar ve bloke edilen mevduatlar da nakit akışına dahil edilmektedir.⁴⁹

TMS 7 No’lu Standarda göre, işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akımı, doğrudan (tavsiye edilen) yöntem veya dolaylı (net) yöntemlerden birisi kullanılarak gösterilmektedir.⁵⁰ Rusya’da ise yalnızca doğrudan yöntem kullanılmaktadır.⁵¹

⁴⁸ TMS 7 paragraf 6-7.

⁴⁹ Umrihin, İlina, a.g.e., s.57.

⁵⁰ TMS 7 paragraf 18.

⁵¹ Barabanov, a.g.e., 28.9.2008.

TMS 7'ye göre nakit akışının yabancı döviz şeklinde yansıtılması durumunda akışın büyüklüğü, nakit akışının gerçekleştiği tarihte geçerli olan kura göre hesaplanan dövize uygun olarak yeniden hesaplanmaktadır. Rusya'da paranın döviz halinde bulunması (akışının gerçekleşmesi) halinde her döviz türüne göre döviz hesabı düzenlenmektedir. Daha sonrasında ise döviz halinde oluşturulan her hesabın bilgileri, muhasebe hesaplarının düzenlendiği tarihteki Rusya Federasyonu Merkez Bankası'nın kuruna göre yeniden hesaplanmaktadır.⁵²

Bilgilerin faaliyet türlerine göre sınıflandırılmasında da farklılıklar bulunmaktadır.

Tablo 3.5 : Faaliyet Türlerinin Sınıflandırılmasıyla İlgili Yaklaşımlarda Temel Farklılıklar⁵³

Nakit Akış	TMS 7	Rusya uygulaması
Sahiplerden (hissedarlardan) katılım payı şeklinde elde edilen kazançlar	Finansman	İşletme
Temettülerin sahiplere ödenmesi	Finansman	Yatırım
Sahiplerden (hissedarlardan) elde edilen, kesin amaca uygun kullanım özelliği taşıyan kazançlar	Finansman	Yatırım
Kesin amaca uygun uzun vadeli kredi ve istikrazların (aynı zamanda tahvillerin) elde edilmesi ve geri verilmesi, ayrıca bunlar için faizlerin ödenmesi	Finansman	Yatırım
Kesin amaca uygun kısa vadeli kredi (aynı zamanda tahvillerin) elde edilmesi ve geri verilmesi, ayrıca bunlar için faizlerin ödenmesi	Finansman	Finansman
Kesin amaca uygun olmayan kısa vadeli kredi ve istikrazların (aynı zamanda tahvillerin) elde edilmesi ve geri verilmesi	Finansman	İşletme

⁵² Sosnauskene, a.g.e., s.95.

⁵³ Barabanov, a.g.e., 28.9.2008.

3.3.5. Özkaynaklar Değişim Tablosu

3.3.5.1. Standartlarda Özkaynaklar Değişim Tablosu ile İlgili Hükümler

“PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu” Standardına göre özkaynaklar değişim tablosu aşağıdaki bilgileri içermelidir:⁵⁴

- Hesap döneminin başında sermaye büyüklüğü- dönem başı sermaye değeri
- Sermaye artışı -bunun içerisinde;
 - Ek hisse ihracı,
 - Varlıkların yeniden değerlemesi,
 - Varlık artışı,
 - Şirket birleşmeleri veya iştirakler,
 - Muhasebe sistemine uygun bir şekilde doğrudan sermaye artışına sebep olan gelirler.
- Sermaye azalışı - bunun içerisinde;
 - Hisselerin nominal değerlerinin düşmesi,
 - Hisse sayısının düşmesi,
 - Şirket bölünmeleri ve ayrılmalar,
 - Muhasebe sistemine uygun bir şekilde doğrudan sermaye azalışına sebep olan giderler,
 - Dönem sonunda sermaye büyüklüğü.

Türkiye’de Özkaynaklar Değişim Tablosu ile ilgili hususlar TMS 1’de 106-110’uncu paragraflarda belirtilmiştir. İşletme, aşağıda sayılan kalemleri özkaynak değişim tablosunda sunmalıdır:⁵⁵

- Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylarına (azınlık paylarına) ilişkin toplam tutarları ayrı olarak gösteren, döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir,

⁵⁴ PBU 4/99, paragraf 20.

⁵⁵ TMS 1, paragraf 106.

- Her bir özkaynak bileşeni için, TMS 8'e göre muhasebeleştirilen, geçmişe yönelik uygulama ve düzeltmelerin etkileri,
- Her bir özkaynak bileşeni için aşağıdakilerden kaynaklanan değişiklikleri ayrı olarak gösteren, dönem başındaki ve sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat:
 - Kâr ya da zarar,
 - Gerçekleşmemiş kâr ya da zararın her bir kalemi,
 - Ortaklar tarafından yapılan katkıları ve ortaklara yapılan dağıtımları ayrı olarak gösteren ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler ve kontrolün kaybedilmesiyle sonuçlanmayan bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarındaki değişimler.

TMS 1 standardına göre, işletme özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda dönem içinde ortaklara dağıtılmak üzere muhasebeleştirilen temettü tutarını ve hisse başına düşen tutarı açıklamalıdır.⁵⁶

Özkaynağın bölümleri, örneğin, ödenmiş sermayenin her sınıfını, diğer kapsamlı gelirin her sınıfının birikmiş bakiyesini ve dağıtılmamış kârları kapsamalıdır.⁵⁷

İşletmenin raporlama dönemi başı ve sonu arasında özkaynaklarında meydana gelen değişiklikler, dönem içinde net varlıklarındaki artış veya azalışları yansıtır. Ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler (örneğin, sermaye katkıları, işletmenin özkaynak araçlarının yeniden edinimi ve temettüleri gibi) ve bu işlemlerle doğrudan ilgili giderler dışında, özkaynaklarda dönem içerisinde meydana gelen değişikliğin tümü, söz konusu dönem içinde işletme faaliyetlerinin yarattığı, kâr ve zararları da içeren, tüm gelir ve giderleri göstermelidir.⁵⁸

TMS 8, diğer TFRS'lerin geçiş hükümleri aksini gerektirmedikçe, mümkün olduğu ölçüde, muhasebe politikalarındaki değişiklikleri yansıtmak için geriye yönelik

⁵⁶ TMS 1, paragraf 107.

⁵⁷ TMS 1, paragraf 108.

⁵⁸ TMS 1, paragraf 109.

düzeltilmeler yapılmasını gerektirir. Ayrıca, TMS 8 mümkün olduğu ölçüde, hataları düzeltmek için geriye dönük olarak yeniden düzeltmeler yapılmasını gerektirir. Geriye dönük düzeltmeler ve yeniden düzeltmeler özkaynakta meydana gelen değişiklikler değildir ancak bir TFRS'nin özkaynağın başka bir bileşeninde geriye yönelik olarak düzeltme yapmasını gerektirdiği durum haricinde, dağıtılmamış karların açılış bakiyesidir. Paragraf 106(b), muhasebe politikalarında meydana gelen değişiklikleri, hataların düzeltilmesinden ayrı olarak, özkaynağın her bir bileşeninde yapılan düzeltmeler olarak özkaynak değişim tablosunda açıklanmasını gerektirir. Bu düzeltmeler önceki her bir dönem için ve dönemin başlangıcı için yapılır.⁵⁹

3.3.5.2. Standartlar Arasındaki Özkaynaklar Değişim Tablosu ile İlgili Farklılıklar

Türkiye'de ayrı bir finansal tablo olarak görülen özkaynaklar değişim tablosu, Rusya'da bilanço ve kâr/zarar tablosunun bir eki olarak değerlendirilmektedir.

3.3.6. Finansal Tablo Açıklamaları

3.3.6.1. Standartlarda Finansal Tablo Açıklamaları ile İlgili Hükümler

“PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu” Standardı 24-29 paragraflarına göre kâr/zarar tablosuna ve bilançooya ilişkin açıklamalar, şirketin muhasebe politikasına ilişkin bilgileri bulundurmalıdır. Ayrıca finansal tablo kullanıcılarına bilançooya ve kâr/zarar tablosuna alınması gereken ve amaca uygun olan, diğer yandan işletmenin mali durumunu, faaliyetlerinin mali sonuçlarını ve mali durumundaki değişiklikleri rasyonel şekilde değerlendirebilmesi için gerekli olan ek verileri sağlamalıdır.⁶⁰

⁵⁹ TMS 1, paragraf 110.

⁶⁰ P.S. Nikanorov, Совместная Деятельность: Бухгалтерский Учет и Налогообложение (Sovmestnaya Deyatelnoct: Buhgalterskiy Uçet i Naloblojenie), Nalogoviy Vestnik Yayını, 2008, s.27

Yine aynı standarda göre bilanço ve kâr/zarar tablosuna ilişkin açıklamalara göre dipnotlar finansal tabloların Rusya Federasyonu'nda yürürlükte olan finansal tablolara ilişkin kurallar uyarınca oluşturulduğu belirtilmelidir. Finansal tablolarda sözü geçen sapmalar belirtilirken, ayrıca söz konusu sapmalara yol açan nedenler de belirtilmelidir. Ayrıca sözü geçen sapmaların işletmenin mali durumunun anlaşılmasına, işletmenin faaliyetinin mali sonuçlarının ve mali durumundaki değişikliklerin yansıtılmasına etki yapan sonucu da belirtmelidir. İşletme, Rusya Federasyonu'nun yürürlükteki finansal tablolar ile ilgili mevzuatından yaptığı sapmaların yol açtığı sonuçlarını tam olarak ifade etmek zorundadır.⁶¹

Ayrıca işletmenin muhasebe politikasının açıklamasının nasıl yapılacağı "PBU 1/98 İşletmelerin Muhasebe Politikaları" adlı standartta düzenlenmiştir.

Bilanço ve kâr/zarar tablosuna ait açıklamalar aşağıdaki bilgileri içermelidir:⁶²

- Hesap döneminin başında ve sonunda maddi olmayan duran varlık kalemlerinin mevcudiyetine ve hesap döneminin içinde gerçekleşen maddi olmayan duran varlık kalemlerinin hareketlerine ilişkin veriler,
- Hesap döneminin başında ve sonunda maddi duran varlık kalemlerinin mevcudiyetine ve hesap döneminin içinde gerçekleşen maddi duran varlık kalemlerinin hareketlerine ilişkin veriler,
- Hesap döneminin başında ve sonunda kiralanmış maddi duran varlık kalemlerinin mevcudiyetine ve hesap döneminin içinde kiralanmış maddi duran varlık kalemlerinin hareketlerine ilişkin veriler,
- Hesap döneminin başında ve sonunda finansal yatırım kalemlerinin mevcudiyetine ve hesap döneminin içinde gerçekleşen finansal yatırım kalemlerinin hareketlerine ilişkin veriler,
- Hesap döneminin başında ve sonunda alacaklara ilişkin veriler,
- İşletme sermaye (öz, yedek, ek ve diğer) değişikliklerine ilişkin bilgiler,

⁶¹ Şerstneva, a.g.e., s.65.

⁶² Nikanopov, a.g.e., s.29.

- Anonim şirket tarafından ihraç edilen ve tam olarak ödenmiş hisselerin sayısına ilişkin bilgiler, ihraç edilmiş, ama ödenmemiş veya kısmen ödenmiş hisse sayısına ilişkin bilgiler, şirketin, iştiraklerin ve bağlı ortaklıkların mülkiyetinde bulunan hisselerin nominal değerine ilişkin bilgiler,
- Gelecek dönem giderlerin ve ödeme karşılıklarının ve değerlendirme ile ilgili fonların yapısına ilişkin veriler, hesap dönemi başında ve sonunda söz konusu fonların mevcudiyetine ve hesap dönemine ait fonların hareketlerine ilişkin veriler,
- Hesap döneminin başı ve sonu itibarıyla borç ve yükümlülüklerin mevcudiyetine ilişkin veriler,
- Faaliyet türlerine (sektörlere) ve coğrafik pazarlara (faaliyetlere) göre ürün, mal, iş ve hizmet satışlarının hacimlerine ilişkin veriler,
- Üretim giderlerine ilişkin veriler,
- Diğer gelir ve giderlerin bileşimine veya yapısına ilişkin veriler,
- İktisadi faaliyetin olağanüstü unsurlarına ve bunların sonuçlarına ilişkin veriler,
- Şirketin borçlar ve ödeme karşılıkları ile ilgili olarak verilen ve alınan her türlü teminatlarına ilişkin veriler,
- Bilanço tarihinden ve iktisadi faaliyetin özel unsurlarından sonraki olaylara ilişkin veriler,
- İptal edilen işlemlere ilişkin veriler,
- Devlet yardımlarına ilişkin veriler,
- Hisse başına düşen kâr ile ilgili veriler.

TMS'ye göre dipnotların sistematik bir şekilde sunulması ve işletmenin düzenlediği finansal tablolardaki kalemlerde dipnotlarda verilen bilgiye atıfta bulunulması gerekmektedir. İşletme, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları ve kendi tablolarının diğer işletmelerin tablolarıyla karşılaştırılmasını kolaylaştırmak için dipnotlarını aşağıdaki sırada sunar.⁶³

⁶³ TMS 1, paragraf 113-114.

- TFRS'lerle uyum durumu,
- Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti,
- Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde sunulan kalemlere ilişkin destekleyici bilgi,
- Koşullu borçlar ve henüz muhasebeleştirilmemiş sözleşmeye bağlı borçlar ile finansal olmayan açıklamalar.

İşletme, önemli muhasebe politikalarının özetinde finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan ölçüm esası ve bunların anlaşılması için uygun olan diğer muhasebe politikalarını açıklayacaktır. Ayrıca, finansal tablolarda muhasebeleştirilen tutarları en fazla etkileyen ve muhasebe politikalarının uygulanması sürecinde yönetimin yapmış olduğu, tahminler haricinde bulunduğu yargıları muhasebe politikalarının özetinde veya diğer dipnotlarda açıklayacaktır.

3.3.6.2. Standartlar Arasındaki Finansal Tablo Açıklamaları ile İlgili Farklılıklar

İki ülke standartları arasındaki en önemli fark PBU'da dipnotların sunulması ile ilgili şekil şartları belirtilmişken, TMS'de herhangi bir şekil şartının bulunmamasıdır.

3.4. Rusya Muhasebe Standartları ile Türkiye Muhasebe Standartları Arasında Başlıca Farklılıklar

Bu bölümde, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunumu ile ilgili olan standartlar dışında kalan ve değerlendirme ile ilgili hükümleri arasında farklılıklar bulunan standartlar karşılaştırılmıştır. Her alt başlıkta öncelikle ilgili Rusya Muhasebe Standardı daha sonra Türkiye Muhasebe Standardı açıklanmıştır.

3.4.1. Stoklar

Bu konu Rusya'da "PBU 5/01 Stoklar (Malzeme ve Üretim Stokları)", Türkiye'de ise "TMS 2 Stoklar" adlı standartlar incelenmiştir.

"PBU 5/01 Stoklar (Malzeme ve Üretim Stokları)" Standardı, stokları iki açıdan tanımlamıştır:⁶⁴

- İşletme içinde üretilen stoklar,
- Satın alma yoluyla edinilen stoklar.

Standart, işletme içerisinde üretilen stoklar için maliyet bedelini stokun tam olarak üretilebilmesi için katlanılan maliyetlerin ayrıştırılabilen kısmı olarak tanımlamıştır. Ayrıştırılamayan kısım ise dönem gideri olarak tanımlanmıştır. Satın alma yoluyla edinilen stoklar için standart aynı tanımlamayı yapmaktadır. Satın alım için ayrıştırılabilen giderler, stokun maliyet bedeline eklenir, ayrıştırılamayanlar ise dönem gideri olarak kaydedilir. Stokun edinilmesi için katlanılan faiz giderleri, vade farkları, üretilen malın maliyeti ile ilgili olmayan pazarlama, satış, dağıtım, genel yönetim giderleri stokların maliyet bedeline eklenmez.⁶⁵

"TMS 2 Stoklar" Standardına göre satın alınan malın alım giderleri, stokun maliyeti üzerine eklenir, bu maliyetlere stokun edinimi sırasında katlanılan faizler eklenmeyip finansman gideri olarak takip edilir. Kur farkları da stokun maliyet bedeline eklenmez. Üretilen malın maliyeti ile ilgili olmayan pazarlama, satış, dağıtım ve genel yönetim giderleri ise stokların maliyetine eklenmez.

Stok maliyetinin hesaplanması açısından TMS 2 ve PBU 5/01 arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Her iki standart birbirine yakın bir açıklama getirmiştir (normal şartlarda birbiri ile ikame olmayan stok kalemleri ile özel projeler için üretilen mal

⁶⁴ PBU 5/01 Stoklar, Paragraf 20.

⁶⁵ Sosnauskene, a.g.e., s.104.

ve hizmetlerin maliyeti, gerçek parti maliyet yöntemine göre belirlenir). Bunun dışındaki stokların maliyeti aşağıdaki yöntemlerin birine göre saptanabilir.⁶⁶

- İlk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi,
- Ortalama maliyet yöntemi (Dönem sonu ağırlıklı ortalama veya hareketli ağırlıklı ortalama yöntemleri).

“TMS 2 Stoklar” Standardına göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olan ile değerlendirilir.⁶⁷ “PBU 5/01 Stoklar (Malzeme ve Üretim Stokları)” Standardına göre ise stoklar maliyet değerleri ile değerlendirilir. Eğer stoklarda yıpranma ve eskime varsa veya stoklar tamamen değerini yitirmiş ise karşılık ayrılması sureti ile stokun değeri düşürülür.⁶⁸

3.4.2. Geçmişe Yönelik Hataların Düzeltilmesi

Rusya’da geçmişe yönelik hataların düzeltilmesi ile ilgili standartlarda bir açıklama bulunmamaktadır. Direktiflere göre hatalar, tespit edildikleri dönem düzeltilirler ve geçmişe yönelik finansal tablolar değiştirilmez. Finansal tablo unsurları için nispi (oranlı) karşılaştırmaya Rusya’da izin verilmemektedir. Hatalar ve düzeltilmeleri ile ilgili hususlar dipnotlarda açıklanmaktadır.⁶⁹

“TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardına göre önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği döneme ilişkin kâr veya zarara dahil edilemez. Geçmiş dönemlere ait özet finansal veriler de dahil olmak üzere geçmiş döneme ilişkin her bilgi mümkün olan en eski döneme kadar geriye yönelik olarak yeniden düzenlenir.⁷⁰

⁶⁶ Sosnauskene, a.g.e., s.106.

⁶⁷ Volkan Demir, Oğuzhan Bahadır, “UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”(Çevrimiçi) <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/UFRS%20ve%20Defter%20Değeri%20VD-OB.pdf>, 10.12.2009.

⁶⁸ Sosnauskene, a.g.e., s.106.

⁶⁹ Практика Трансформации Отчетности в Формат МСФО (Praktika Transformastii Otçetnosti v Forme MSFO), (Çevrimiçi), <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=006673>, 10.2.2010.

⁷⁰ TMS 8, paragraf 46.

3.4.3. Ertelenmiş Vergi

Rusya’da, ertelenmiş vergi ile ilgili genel hükümler “PBU 18/2002 İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi” Standardında ortaya konulmuştur. Bu standarda göre, vergi varlıkları tahmin edilen ödenecek vergi miktarı üzerinden hesaplanır. Ertelenen vergi yükümlülükleri vergilendirilecek geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. Bu tutar, gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarına eklenecektir. Ertelenen vergi varlıkları ise indirilecek geçici farklar ile mahsup edilemeyen zararların ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının ileriye doğru taşınması nedeniyle, gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarını ifade etmektedir. Bu tutar, gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarından indirilecektir.⁷¹

“PBU 18/2002 İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi” Standardına göre, ertelenmiş verginin hesaplanmasında kâr/zarar tablosu odaklı veya bilanço odaklı yöntem kullanılmaktadır.⁷²

Türkiye’de, ertelenmiş vergi ile ilgili genel hükümler “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardında ortaya konulmuştur. TMS’ye göre cari dönem vergi giderleri, cari dönemdeki vergi beyanında gösterilecek vergilendirilebilir ve indirilebilir tutarlara dayanır. Bir işletme cari dönem vergi giderinin ödenmeyen kısmı kadarını bilançosuna yükümlülük olarak kaydeder. Eğer ödenen vergiler cari dönem vergisinden fazla ise varlık olarak kaydedilir. Cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek (veya mahsup edilecek) dönem vergi borçlarının ve varlıklarının tutarı, bilanço tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları ve vergi kanunları dikkate alınarak hesaplanır.

TMS’ye göre cari yıla ait bir işletme giderinin, vergi kanunlarınca gelecekte dikkate alınacak olmasından kaynaklanan bir vergi alacağını (mahsup yolu ile) veya gelecek yıllara ait bir işletme gelirinin, vergi kanunlarınca cari yıl geliri olarak dikkate

⁷¹ PBU 18/2002 paragraf 14.

⁷² Sosnauskene, a.g.e., s.172.

alınmasından doğan bir vergi alacağını (mahsup yolu ile) ifade eder. Vergi varlığı (deferred tax asset), işletmenin cari yıl zararının vergilendirme süreci sırasında gelecek yıl kârlarından düşülebilmesi söz konusu olduğunda da ortaya çıkar. Gelecekteki bir işletme giderinin, vergi kanunlarınca cari yılda dikkate alınmasından kaynaklanan bir vergi yükümlülüğünü (deferred tax liability) veya bu yıla ait bir işletme gelirinin, vergi kanunlarınca gelecekte dikkate alınacak olmasından doğan bir vergi yükümlülüğünü ifade eder.⁷³

“TMS 12 Gelir Vergileri” Standardına göre, ertelenmiş vergi hesaplanmasında sadece yükümlülük (bilanço odaklı) yöntemi kullanılmaktadır.

Her iki standarda göre ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü iskonto edilmez.

3.4.4. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar ile ilgili olarak, Rusya’da “PBU 6/01 Maddi Duran Varlıklar” Standardı, Türkiye’de ise “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” adlı standart bulunmaktadır.

Rusya’da bir varlığın maddi duran varlık olarak tanımlanabilmesi için standartta en az 12 ay kullanılabilir olması şartı konulmuştur. Türkiye’de ise maddi duran varlığın geçerli olabilmesi için zaman kriteri mevcut değildir.⁷⁴

Duran varlıkların maliyet bedelinin belirlenmesi açısından her iki standart aynı ifadeleri kullanmakta olup, maddi duran varlığın kullanılabilir duruma getirilme sürecinde katlanılan giderlerin maliyete ekleneceğini ifade etmektedirler. Bu süreçte katlanılan faizler, maliyete dahil edilmez ve dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.⁷⁵

⁷³ Örtten, a.g.e., s. 145.

⁷⁴ Sosnauskene, a.g.e., s.109.

⁷⁵“Практика Трансформации Отчетности в Формат МСФО (Praktika Transformastii Otçetnosti v Forme MSFO)”, (Çevrimiçi) <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=006673>, 10.2.2010

“PBU 6/01 Maddi Duran Varlıklar” Standardı, maddi duran varlıkların yararlı kullanım süresini, hem işletme yönetimleri tarafından belirlenmesine hem de Rusya Federasyonu’nun 1 Ocak 2002 Tarihli ve 1 No’lu “Amortismanın Sınıflandırılması” yönetmeliği ile belirlenmiş sınıflandırma yönteminin de kullanılabilceğini ifade etmektedir.⁷⁶ “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı ise işletme yönetiminin maddi duran varlıkları hangi dönemde kullanmayı planlandığına bağılı olarak, işletme yönetimine ekonomik ömrünü belirleme imkanı tanımıştır.

“PBU 6/01 Maddi Duran Varlıklar” Standardına göre aşağıdaki dört amortisman yönteminden biri kullanılmalıdır:⁷⁷

- Doğrusal amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi,
- Üretim miktarı yöntemi,
- Yararlı kullanım süresi içindeki yıl sayısına göre, defter değerini indirgeme yöntemi.

TMS 16 göre, bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilceğini belirtmektedir. Bu yöntemler:⁷⁸

- Doğrusal amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi,
- Üretim miktarı yöntemidir.

⁷⁶ Sosnauskene, a.g.e., s.110.

⁷⁷ PBU 1/06 paragraf 18.

⁷⁸ TMS 16, paragraf 62.

3.4.5. Kiralama İşlemleri

Türkiye’de kiralama işlemleri için “TMS-17 Kiralama İşlemleri” Standardı yayımlanmıştır, ancak Rusya’da kiralama işlemlerine yönelik bir standart bulunmamakta sadece finansal kiralama ile ilgili olan ve 23 Ocak 2001 tarihinde revize edilen 15 No’lu “Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi” Direktifi bulunmaktadır.

15 No’lu “Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi” Direktifine göre finansal kiralamaya konu olan sabit kıymet, kiralama sözleşmesine göre kiracı veya kiralayanın bilançosunda varlık olarak gösterilebilmektedir.⁷⁹

15 No’lu “Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi” Direktifine göre finansal kiralamanın muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir:⁸⁰

- Finansal kiralamaya konu olan sabit kıymetin kiraya veren tarafın bilançosunda göstermesi halinde:⁸¹
 - Kiraya veren, varlığı bilançosunda duran varlık olarak gösterir, amortisman ayırır ve kiralama sözleşmesinde geçen kiralama tutarını “Gelecek Aylara Ait Gelirler” hesabında takip ederek gerçekleştiğinde dönem geliri olarak kaydeder.
 - Kiracı ise maddi duran varlığı “001 Kiralanan Maddi Duran Varlıklar” isimli nazım hesaba kaydeder, sözleşmede geçen kiralama tutarını “Gelecek Aylara Ait Giderler” hesabında takip eder ve gerçekleştiğinde dönem giderine atılır.

⁷⁹ Similarities and Differences: A comparison of IFRS, US GAAP and Russian Accounting Rules, PricewaterhouseCoopers, 2007;s.65.

⁸⁰ Практика Трансформации Отчетности в Формат МСФО (Praktika Transformastii Otçetnosti v Forme MSFO), (Çevrimiçi) <http://www.iprnou.ru/article.php?idarticle=006673>, 10.2.2010.

⁸¹ Указания Об Отражении В Бухгалтерском Учете Операций По Договору Лизинга (Утверждены Приказом Минфина России От 17.2.1997 № 15,С Изменениями От 23.1.2001 № 7н)(Ukazanya Ob Otrajenii v Buhgalterskom Uçete Operastiy Po Dogovor Lizinga), paragraf 3-7 (Çevrimiçi) <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/acts/>, 30.9.2009.

- Finansal kiralamaya konu olan sabit kıymetin kiracının bilançosunda göstermesi durumu:⁸²
 - Kiraya veren, kiralama sözleşmesinden önce kaydettiği varlığı maddi duran varlıklardan düşerek “001 Kiralanan Maddi Duran Varlıklar” isimli nazım hesaba aktarır ve sözleşmede geçen kiralama tutarını, “Gelecek Aylara Ait Gelirler” hesabında takip ederek gerçekleştikçe, dönem geliri olarak kaydeder.
 - Kiracı, maddi duran varlığı bilançosunda “01 Maddi Duran Varlıklar” hesabında gösterir ve amortisman ayrılır. Kiralama sözleşmesinde geçen tutarı ise “76 Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar” hesabında yükümlülük olarak kaydeder. Yükümlülük gerçekleştikçe bu hesaptan düşmek sureti ile yükümlülüğü azalır.

“TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardına göre kiralama, finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak incelenmiştir. Bir finansal kiralamada, kiracı mülkiyetin tüm risk ve faydalarına sahiptir. Bunun dışındaki diğer tüm kiralama işlemleri faaliyet kiralamasıdır.⁸³

“TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardına göre finansal ve faaliyet kiralaması muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir:

- Finansal Kiralamanın Muhasebeleştirilmesi:
 - Kiracının kayıtlarında finansal kiralamanın muhasebeleştirilmesi durumunda sözleşmeye konu olan sabit kıymet ve ilgili yükümlülükler kiralama taksitlerinin bugünkü değeri ve kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerinin düşük olanı ile gösterilir. Finansal kiralama yoluyla kiralanan maddi duran varlıklar, mülkiyet hakkına sahip olunan maddi duran varlıklarla aynı amortisman yöntemine tabi tutulur. Sözleşme kapsamında yapılan kira ödemeleri faiz ve ana para ödemeleri olarak ayrılır.

⁸² Указания Об Отражении В Бухгалтерском Учете Операций По Договору Лизинга (Утверждены Приказом Минфина России От 17.2.1997 № 15,С Изменениями От 23.1.2001 № 7н)(Ukazanya Ob Otrajenii v Buhgalterskom Uçete Operastiy Po Dogovor Lizinga), paragraf 8.-12. (Çevrimiçi) <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/acts/>, 30.9.2009.

⁸³ TMS 17 paragraf 4.

- Kiraya verenin kayıtlarında finansal kiralamanın muhasebeleştirilmesi durumunda yapılan finansal kiralama işlemi bir satış işlemi gibi değerlendirilerek, mali tablolarda kiraya verilen varlığa yapılan net yatırımı tutarı kadar bir finansal kiralama alacağı kaydedilir. Finansman geliri kiraya verenin net yatırımı üzerinden geri ödeme süresince sabit bir getiri oranı hesaplanmak suretiyle kaydedilir, ve üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler, satış, kâr veya zararlarını kesin satışlarında uyguladıkları yöntem çerçevesinde muhasebeleştirir.
- Faaliyet Kiralamasının Muhasebeleştirilmesi:⁸⁴
 - Kiracının kayıtlarında faaliyet kiralamanın muhasebeleştirilmesi durumunda kira ödemeleri sözleşme süresince eşit taksitler halinde ilgili dönemlerde gider olarak kaydedilir.
 - Kiraya verenin kayıtlarında faaliyet kiralamasının muhasebeleştirilmesi durumunda kiraya verilmek üzere alınan maddi duran varlıklar niteliklerine göre kiraya verenin finansal durum tablosunda yer alır ve kiraya verenin benzer varlıkları için uyguladığı itfa politikasına göre itfaya tabi tutulur. Kira geliri, daha uygun bir yöntem olmadıkça kira süresinde eşit taksitler halinde ilgili dönemlerde gelir olarak kaydedilir.

15 No'lu Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi direktifine göre finansal kiralamaya konu olan sabit kıymet, kiralama sözleşmesine göre kiracı veya kiralayanın bilançosunda varlık olarak gösterilebilmektedir. "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardına göre ise, finansal kiralamaya konu olan sabit kıymet sadece kiracının bilançosunda varlık olarak gösterilebilmektedir. Farklardan bir diğeri ise, finansal kiralamaya konu olan maddi duran varlığın sözleşmeden kaynaklanan başlangıç maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde görülmektedir. Rusya'da bu tür

⁸⁴ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu-2009", PricewaterhouseCoopers Türkiye Yayını, 2009, s.42.

giderler dönem gideri olarak muhasebeleştirilirken, Türkiye’de finansal kiralama sözleşmesine konu varlığın başlangıç maliyetleri, satın alım maliyeti olarak algılanarak varlığın edinim değerine eklenir.

3.4.6. Yabancı Para İşlemleri

Rusya Muhasebe Standartlarında yabancı para cinsinden yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesini açıklayan “PBU 3/2006 Yabancı Para Cinsinden Varlık ve Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi” Standardı bulunmaktadır. Yabancı para işlemlerinin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlenmesi amacıyla “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” Standardı ilan edilmiştir.

Özellikle kapsam açısından karşılaştırıldığında TMS 21, PBU 3/2006 standardına oranla oldukça geniştir. İki standart farklı şekilde konuya değinilmiştir. Ayrıca yabancı paraların çevrilmesi ve muhasebeleştirilmesi açısından önemli farklılıklar mevcuttur.⁸⁵

Rusya’da yabancı bir işletme olarak faaliyetlerini sürdüren işletmeler PBU 3/2006 standardını uygulamamaktadır. Bu standart, Rus işletmesi olarak Rusya’da faaliyetlerini sürdüren işletmelerin yabancı para cinsinden varlık ve yükümlülüklerini nasıl muhasebeleştireceklerini açıklamaktadır.⁸⁶ Ayrıca, faaliyetlerini Rusya dışında Rus işletmesi olarak sürdüren (temsilcilik ve şubeler dahil) işletmelerin finansal tablolarını yabancı para cinsinden rubleye nasıl dönüştürmeleri gerektiğini açıklamaktadır.⁸⁷

PBU 3/2006 standardı, Rus işletmeler tarafından her türlü yabancı para cinsinden gerçekleşen işlem için Rusya Federasyonu Merkez Bankası tarafından ilan edilen günlük kurların kullanılmasını zorunlu kılmaktadır. Yabancı para ile kayıtlara geçen

⁸⁵ Sosnauskene, a.g.e., s.167.

⁸⁶ PBU 3/2006, paragraf 1-2.

⁸⁷ PBU 3/2006, paragraf 3.

tüm parasal kalemler, bilanço tarihindeki Rusya Merkez Bankası kuru ile değerlendirilir. Yabancı para olarak kayıtlara geçen parasal olmayan kalemler ise raporlama tarihinde ticari işlemin gerçekleştiği tarihli Rusya Merkez Bankası kuru ile kayıtlara geçerler ve dönem sonunda değerlendirilmezler.⁸⁸

PBU 3/2006 standardına göre, Rus işletmesi finansal tablolarında yabancı paraların gerekli çevrim işlemini yaptıktan sonra sadece ruble olarak ilan edilmektedir.⁸⁹

PBU 3/2006 standardı, Rusya dışında faaliyet gösteren Rus işletmelerinin yabancı para ile gerçekleştirdikleri işlemlerin rubleye çevrilmesi ve finansal tablolara yansıtılmasında bilanço hesapların dönem sonu kuru ile, kâr/zarar tablosu hesaplarını belirlenebiliyor ise işlem tarihi kuru ile belirlenemiyor ise dönem ortalama kurunu kullanmaları gerektiğini ifade etmektedir.⁹⁰

TMS 21 standardı, “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeleri ile işletmenin nakit akışlarının nakit akış tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz. Bu koşulların dışında tüm yabancı para işlemleri TMS 21 standardının kapsamı içerisindedir.⁹¹

İşletmeler, TMS 21 standardı 9.-11. paragraflarda ifade edilen şekliyle geçerli para birimini tespit eder yabancı para ile işlemlerde kur farkını tespit ederken ve finansal tabloların sunumunda bu para birimini kullanırlar.⁹² İşletmeler, geçerli para biriminin tespitinde zorluk yaşanması durumunda paragraf 12’de ifade edilen şekliyle temel işlemlerin, olayların ve koşulların ekonomik etkilerini en iyi yansıtan para biriminin belirlenmesinde kendi takdirini kullanabilmektedir. Bunun sonucu olarak işletmeler yabancı para işlemlerinde ve finansal tabloların sunumunda bu para birimini

⁸⁸ PBU 3/2006, paragraf 5-6.

⁸⁹ Sosnauskene, a.g.e., s.170.

⁹⁰ PBU 3/2006, paragraf 9-10.

⁹¹ TMS 21 paragraf 3.

⁹² TMS 21 paragraf 9-11.

kullanabilirler.⁹³ Yine standardın 38. paragrafı “İşletme, finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunabilir” ifadesi de yer almaktadır.⁹⁴

TMS 21 standardına göre yabancı para ile gerçekleşen işlemler, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden değerlendirilir. Bir işletmenin kayıtlarını geçerli para biriminden farklı bir para biriminde tutması durumunda, finansal tablolarını hazırlarken tüm tutarlar geçerli para birimine çevrilir. Bu uygulama, ilgili kalemlerin başlangıçta geçerli para biriminde kaydedilmiş olması ile oluşacak tutarlarla aynı sonucu vermektedir.⁹⁵

İşletmenin geçerli para biriminde değişiklik olması durumunda işletme, değişim tarihinden itibaren ileriye dönük olarak yeni geçerli para birimi için geçerli çevrim işlemlerini uygulayabilmektedir. Geçerli para birimi belirlendikten sonra sadece bu işlemler, olaylar ve koşullarda değişiklik olması durumunda değiştirilebilir. Geçerli para birimindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir. Diğer bir deyişle, işletme tüm kalemleri yeni geçerli para birimine değişim tarihindeki döviz kurunu kullanarak çevirir. Çevrim sonrası oluşan tutarlar parasal olmayan kalemler için tarihi maliyet olarak dikkate alınmaktadır.⁹⁶

TMS 21 standardı geçerli para biriminde değişikliğe izin verirken PBU 3/2006 standardında bu konuya değinilmemiştir.⁹⁷

TMS 21 kaynaklanan parasal kalemler ile ilgili kur farkları her iki işletme tarafından kâr veya zararda muhasebeleştirilir. PBU 3/2006 standardı da aynı ifadeyi kullanmaktadır.⁹⁸

⁹³ TMS 21 paragraf 12.

⁹⁴ TMS 21 paragraf 38.

⁹⁵ TMS 21 paragraf 35-37.

⁹⁶ TMS 21 paragraf 37

⁹⁷ IFRS, US GAAP and RAP, Comparison and basics, Ernst & Young, 2008, s.18-19.

⁹⁸ Sosnauskene, a.g.e., s.170.

3.4.7. Borçlanma Maliyetleri

Rusya'da "PBU 15/2008 Borçların Açıklanması ve Borçlanma Maliyeti" Standardında yer alan önemli kavramlardan biri "yatırım varlığı (investment asset)" kavramıdır. Kavram aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır:

"Yatırım varlığı, satın alımı-inşası veya imali büyük zaman gerektiren mülk nesnesidir. Yatırım varlığı işletmenin kendi ihtiyacı için satın alınır veya inşa edilir. Temel aktif nesnenin, sonradan satış amacıyla satın alınması halinde bu temel aktif nesne, yatırım varlığına dahil edilmez."⁹⁹

PBU 15/2008 standardına göre "yatırım varlığı" kullanımının işletmeye gelecekte olası bir gelir getirmesi veya gelirin elde edilmesi ile ilişkili olması gerektiği veya yatırım varlığının işletmenin idari veya üretim ihtiyaçları için gerekli olması şartı ifade edilmektedir. Bu şartların gerçekleşmesi halinde, işletmenin yatırım varlığı için kullandığı krediler için katlandığı faizler ile uzun vadeli yapılmakta olan yatırımları için katlanacağı faiz giderlerinin varlık olarak kaydedilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Diğer tüm faiz giderleri, dönem gideri olarak kabul edilmektedir.¹⁰⁰

"TMS 23 Borçlanma Maliyetleri" Standardına göre işletmeler, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetine dahil edilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.¹⁰¹ Standart, özellikli varlığı net bir biçimde tanımlamış, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi zorunlu olarak uzun zaman gerektiren varlıklardır.¹⁰² Ayrıca, elde edinimi, inşası ve üretimi ile ilgili tüm maliyetlerin varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir.¹⁰³

⁹⁹ PBU 15/2008, paragraf 15.

¹⁰⁰ IFRS, US GAAP and RAP, Comparison and basics, Ernst & Young, 2008, s.15.

¹⁰¹ TMS 23, paragraf 8.

¹⁰² TMS 23, paragraf 5.

¹⁰³ TMS 23, paragraf 10.

3.4.8. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

PBU'da varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili bir standart bulunmamakta, standartlar içerisinde de rehberlik edici kesin bir hüküme yer verilmemektedir. Bununla birlikte değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi; “PBU 5/01 Stoklar (Malzeme ve Üretim Stokları Hesabı)”, “PBU 16/02 Durdurulan Faaliyetlerin Açıklanması”, “PBU 14/2007 Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, “PBU 19/02 Finansal Yatırımlar” standartlarında kısmen yer almaktadır. “PBU 6/01 Maddi Duran Varlıklar” Standardına göre ise organizasyona gelecekte ekonomik bir fayda kazandırma yeteneği azalmış olan veya atık haldeki duran varlık unsurlarının değerinin, muhasebe kayıtlarından karşılık ayrılmak sureti ile indirgenmesi gerektiğini belirten bir açıklama bulunmaktadır.¹⁰⁴

“TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardının temel amacı, varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha fazla bir değer ile izlenmemelerini sağlamak üzere, işletmelerin uygulayacakları prosedürleri düzenlemektir. Eğer varlığın net defter değeri, kullanım veya satış yoluyla geri kazanılacak tutarından fazla ise, varlık geri kazanılabilir tutardan daha fazla tutarda izleniyor demektir. Böyle bir durumda, varlıkta değer düşüklüğü meydana gelmiş olmaktadır ve bu standarda göre, işlemlerin değer düşüklüğü kaybını finansal tablolara alması gerekmektedir. Zarar, hesap dönemine ait kâr/zarar tablosunda belirtilmeli, eğer varlık önceden yeniden değerlendirilmişse yeniden değerlendirme fonunun azalması kısmında belirtilmelidir. TMS 36'da, değer düşmesinin olası belirtileri öngörülmüştür. Şirket, bu belirtilerin bulunup bulunmadığını her hesap tarihinde, iç ve dış bilgi kaynaklarını kullanarak kontrol etmelidir. Bu belirtilerden en az birisinin fark edilmesi halinde, değer düşmesi nedeniyle oluşan zararı saptamak amacıyla, varlığın telafi edilen değerinin hesaplanması gerekmektedir.¹⁰⁵

“TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardına göre süresiz ömre sahip olanlar, yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulurlar. Değer düşüklüğü testi

¹⁰⁴ IFRS, US GAAP and RAP, Comparison and basics, Ernst & Young, 2008, s.13.

¹⁰⁵ UFRS Cep Kitapçığı 2009, Deloitte Türkiye Yayını, s.100.

ile ilgili PBU’da herhangi bir açıklama bulunmamaktadır ve uygulamada da mevcut değildir.¹⁰⁶

3.4.9. Karşılıklar

Rusya Muhasebe Standartlarına göre, iskonto uygulaması bulunmadığı için, herhangi bir açıklayıcı bilgi mevcut değildir. Rusya mevzuatına göre kıdem tazminatı uygulaması mevcut değildir. Bu nedenle karşılık ayrılmamaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, geçmişten kaynaklanan, işletmenin hukuken veya zımnen kabul etmiş olduğu, gerçekleşme olasılığı yüksek borçlar, şirketin yükümlülükleri arasına alınır. Muhtemel borcun ödenmesi uzak bir tarihte olacak ise (örneğin kıdem tazminatları), ödeme tutarı iskonto edilmiş değer üzerinden bilançoya yansıtılır.¹⁰⁷ Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için yapılması gereken harcamaya ilişkin bilanço tarihi itibarıyla en gerçekçi tahmindir. Bu harcama beklenen nakit akımlarının paranın zaman değeri etkisinin önemli olduğu durumlarda iskonto edilerek ölçülür. Karşılıklar gelecekteki faaliyet zararları için muhasebeleştirilemezler.

3.4.10. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

“TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” ve “PBU 14/2007 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standartları arasında bir takım farklar mevcuttur.

“PBU 14/2007 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardında bir varlığın maddi olmayan duran varlıkların içerisinde değerlendirilebilmesi için uzun süre (En az 12 ay) kullanılabilir olması şartı konulmuştur. “PBU 14/2007 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardına göre, maddi olmayan varlıkların finansal tablolarda varlık

¹⁰⁶ IFRS, US GAAP and RAP, Comparison and basics, Ernst & Young, 2008, s.8.

¹⁰⁷ Göksel Yücel, Varlık ve Borçlardaki Değerleme Kuralları Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) – (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – IFRS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Karşılaştırması, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Ders Notları.

olarak gösterilebilmesi için, uygun şekilde düzenlenmiş olması, varlığını onaylayan belgelerin bulunması ve şirketin patent, diğer koruma belgeleri, ticari marka sözleşmesi ve benzerlerine sahip olması gerekmektedir.¹⁰⁸

“TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardında ise hukuki hakların bulunmasıyla ilgili bir şart yoktur; bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilmesi için temel koşullar; tanımlanabilir bir varlık olması, varlığa ilişkin olarak gelecekte ekonomik fayda sağlama ihtimali olması ve varlığın maliyetinin güvenilir olarak hesaplanabilmesi olarak belirtilmiştir.¹⁰⁹

“PBU 14/2007 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardına göre işletmenin kuruluş masrafları maddi olmayan duran varlıklar hesabına kaydedilmektedir.¹¹⁰

“TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardına göre ise işletmenin kuruluş masrafları maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilmemektedir. Standart, bu tür giderlerin kendilerinden ekonomik çıkar elde etme potansiyeli ile doğrudan bağlantılı olmadığını ifade etmektedir. İşletmenin kurulması ile ilgili harcamalar gelecekte ekonomik çıkar sağlamak amacıyla yapılmış olsa dahi kurulduğu an itibarıyla bu çıkarları elde etme konusunda gerçekçi bir olasılık bulunmamaktadır.¹¹¹

“PBU 14/2007 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardına göre, işletmenin kendisi tarafından oluşturulan maddi olmayan duran varlıklar varlık olarak muhasebeleştirilebilir.¹¹²

“TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardına göre, marka, müşteri listeleri, yayım hakları gibi bir işletme tarafından işletme içerisinde üretilen kalemlerin varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için ölçülebilir olması

¹⁰⁸ PBU 14/2007 paragraf 3.

¹⁰⁹ TMS 38 paragraf 21.

¹¹⁰ Sosnauskene, a.g.e., s.126.

¹¹¹ Aleksandır Barabanov, “Международные Стандарты Финансовой Отчетности – Обзор (Mejdunarodnye Standartı Finansoboy Otčetnosti-Obzor)”, (Çevrimiçi), <http://www.cfin.ru/ias/overview-6.shtml>, 28.9.2009.

¹¹² Sosnauskene, a.g.e., s.126.

gerekmektedir. Bununla birlikte, bazı geliştirme ve araştırma harcamaları masraf olarak yansıtılmak suretiyle bir maddi olmayan varlığın muhasebeleştirilmesine sebep olabilir. İşletme tarafından geliştirilmiş bilgisayar yazılımları buna örnektir. Zira donanım maliyetleri, satın alımları ve kullanışları, olası gelecek faydalar, kaynaklar ve teknolojik fizibilite muhasebeleştirme aracı olarak kullanılabilir.¹¹³

PBU 14/2007 açısından şirket içi oluşmuş ticari itibar ile satın alınan ticari itibarı birbirinden ayrı tutulmamakta ve her ikisi de varlık olarak kaydedilebilmektedir.¹¹⁴

TMS 38'e göre, şirket içinde oluşmuş ticari itibar ile şirketlerin birleşmesi sonucunda oluşan ticari itibarı birbirinden ayrı tutulmaktadır. Şirket içinde oluşmuş ticari itibar maddi olmayan duran varlıklar olarak kabul edilmemektedir. Bunun nedeni bu itibarın tanımlanabilir olmaması ve güvenli şekilde ölçülememesidir. Ticari itibar, sadece diğer bir şirketin mülkiyetinin satın alınması durumunda "varlık" şeklinde oluşur ve hesaplara yansıtılır. Bu durumda şirket, belirli bir ücret ödeyerek, satın aldığı şirketin tüm varlık ve taahhütlerini birleştirir. Ödenen tutarla elde edilen taahhüt ve varlıkların değeri arasındaki fark da ticari itibarı oluşturmaktadır.¹¹⁵

3.4.11. Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Nakitlerle ilgili olarak PBU'da herhangi bir açıklayıcı bilgi bulunmamaktadır. Sadece, yabancı paraların bilanço tarihinde Rusya Merkez Bankası kuru ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

"PBU 19/02 Finansal Yatırımların Muhasebeleştirilmesi" Standardına göre menkul değerler herhangi bir ayrıma tabi tutulmamıştır. Bir varlığın yatırım olarak tanımlanabilmesi için aşağıdaki şartları sağlaması gerekmektedir:¹¹⁶

¹¹³ TMS 38, Paragraf 57.

¹¹⁴ Sosnauskene, a.g.e., s.127.

¹¹⁵ A.e.

¹¹⁶ PBU 19/02 paragraf 4.

- Bir belgeye bağlı olmak, bu yatırımın bir tarafı olmak ve bu yatırımdan bir getiri beklentisi içinde olmak,
- İşletmenin bu yatırım ile ilgili tüm finansal riskleri taşıyor olması (fiyat riski, değer düşüklüğü riski ve likidite riski),
- Yatırımın gelecekte bir faiz, temettü veya değer artışı ile ilgili ekonomik getiri üretmesi ihtimali bulunması.

“PBU 19/02 Finansal Yatırımların Muhasebeleştirilmesi” Standardına göre yatırımlar, tarihi maliyet değerleri ile kayıtlara alınır. Bununla birlikte, mevcut piyasa değeri tespit edilebilen yatırımlar, bilanço tarihindeki piyasa değeri ile değerlendirilmektedir. Bu standarda göre, hisse senetlerinin piyasa değeri, bunların hisse senetleri piyasasında (securities market) gerçekleşen fiyatıdır. Rusya’da gerçeğe uygun değer tanımına yönelik standartlarda veya direktiflerde bir açıklama bulunmamaktadır.¹¹⁷ Piyasa değeri, genellikle gerçeğe uygun değer yerine kullanılmaktadır. Alacaklar defter değeri ile gösterilmekte ve iskonto edilmelerine izin verilmemektedir. Yabancı paralı alacaklar bilanço tarihinde Rusya Merkez Bankası kuru ile değerlendirilmektedir. Şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılmaktadır. Bu karşılığın ayrılabilmesi için şüpheli ticari alacağın bir belgeye veya bir mahkeme kararına dayanması gerekmektedir.¹¹⁸

TMS’ye göre nakit değerler gerçeğe uygun değeri (makul değer, fair value) üzerinden gösterilirler. Menkul değerler ise üç türe ayrılmaktadır ve türlerine göre değerlendirilmektedirler:¹¹⁹

- Gerçeğe uygun değer farkı kâr-zararla ilgilendirilen menkul değerler; gerek hisse senedi, gerekse tahvil ve türevleri için değerlendirme kriteri gerçeğe uygun değerdir. Bu değerdeki değişimler, varlığın üzerine yansıtılarak, kâr veya

¹¹⁷ IFRS, US GAAP and RAP, Comparison and basics, Ernst & Young, 2008, s.16.

¹¹⁸ Aleksandır Barabanov, “Международные Стандарты Финансовой Отчетности – Обзор (Mejdunarodnie Standartı Finansoboy Otçetnosti-Obzor)”, (Çevrimiçi), <http://www.cfin.ru/ias/overview-6.shtml>, 28.9.2009.

¹¹⁹ Göksel Yücel, “Varlık ve Borçlardaki Değerleme Kuralları Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) – (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – IFRS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Karşılaştırması”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Ders Notları.

zarara aktarılır. Gerçeğe uygun değer olarak alınması gereken tutar ise borsa değeridir.

- Satılmaya hazır menkul değerler, gerçeğe uygun değer farkı kâr-zararla ilgilendirilen menkul değerlerde olduğu gibi değerlendirilir. Değer artış veya azalışları, cari yıl kâr veya zararına değil, doğrudan özkaynaklara yansıtılır.
- Vadeye kadar elde tutulacak menkul değerler, vadeleri olan tahvil ve bono türü kıymetlerdir. Bunlar başlangıçta maliyetle, daha sonra iskonto edilmiş değerleri ile bilançoya yansıtılır. İskonto edilmiş değer, gelecekte elde edilecek anapara ve faiz tutarlarının, değerlendirme tarihinde piyasada geçerli olan faiz oranı kullanılarak bugünkü değere indirgenmesi ile bulunur. Bu menkul değerler, vade sonuna kadar elde tutulacakları için, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri dikkate alınmaz.

TMS'ye göre, alacaklar ilk kayıttan itibaren etkin faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş değerleri üzerinden gösterilir. Tahsil edilmesi objektif kanıtlarla mümkün görülmeyen alacaklar, bilanço varlıklarından düşülür.¹²⁰

3.4.12. Tarımsal Faaliyetler

Rusya'da, her ülkede olduğu gibi bu sektörde faaliyet gösteren işletmeler mevcut olmakla birlikte, bu konuda yayımlanmış bir muhasebe standardı bulunmamaktadır. Yalnızca "PBU 5/01 Stoklar (Malzeme ve Üretim Stokları)" Standardı içerisinde bu tür varlıkların değerlendirme esnasında maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerektiğini ifade eden bir cümle yer almaktadır.¹²¹

"TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" Standardı, tarım-hayvancılık ile uğraşan işletmelerin, bu canlı varlıkların hasadı esnasında uygulayacakları hususları düzenleyen bir

¹²⁰ Marşap, Beyhan; "Finansal Bir Varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi** 8 (3), 2006, s. 28.

¹²¹ Aleksandır Barabanov, "Международные Стандарты Финансовой Отчетности – Обзор (Mejdunarodhne Standartı Finansoboy Otçetnosti-Obzor)", (Çevrimiçi), <http://www.cfin.ru/ias/overview-6.shtml>, 28.9.2009.

standarttır ve sonrasında “TMS 2 Stoklar” Standardı veya diğer uygun standart uygulanmaktadır.¹²²

Bir işletmenin canlı varlıklarından elde ettiği tarımsal ürünler, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmektedir. Satış maliyetleri; araçlara ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ve mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler, transfer ve gümrük vergilerini içermekte, nakliye maliyetleri ve varlığı pazar yerine getirmek için katılan maliyetler dahil edilmez. Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat gerçeğe uygun olarak kabul edilmektedir. Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, elde edilebildiği takdirde aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlasını gerçeğe uygun değer tespitinde kullanır: en son piyasa işlem fiyatı, (işlem tarihi ile bilanço tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla) farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları, bir meyve bahçesinin sandık, kilo veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri. Bu bilgilerin hiçbirinin mevcut olmaması durumunda işletme, gerçeğe uygun değer tespitinde, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari vergi öncesi iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerini kullanmaktadır.¹²³

3.5. Bilançoda Yer Alan Varlık ve Yükümlülük Kalemlerinin Değerlemesi İle İlgili Hükümlerin Karşılaştırılması

Bir önceki “Rusya Muhasebe Standartları ile Türkiye Muhasebe Standartları Arasında Başlıca Farklılıklar” başlıklı bölümde standartlar bazında değerlendirme ilkeleri karşılaştırılmıştır. Bu bölümde, bilançoda yer alan varlık ve yükümlülük

¹²² TMS 41 paragraf 3.

¹²³ “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kılavuzu-2009”, PricewaterhouseCoopers Türkiye Yayını, 2009, s.66.

kalemlerinin değerlemesi ile ilgili hususlar, daha ayrıntılı bir şekilde aşağıdaki tabloda karşılaştırılmıştır.¹²⁴

¹²⁴ Göksele Yücel, Varlık ve Borçlardaki Değerleme Kuralları Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) – (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – IFRS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Karşılaştırması, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Ders Notları; Remzi Örtlen, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, a.g.e.; Практика Трансформации Отчетности в Формат МСФО (Praktika Transformastii Otçetnosti v Forme MSFO), (Çevrimiçi) <http://www.ipnpu.ru/article.php?idarticle=006673>, 10.2.2010; Принципы Трансформации Российской Отчетности в Формат МСФО в Условиях Швейной Промышленности (Prinstry Transformastii Rossiyskoy Otçetnostii v Format MSFOv Usloviyah Şveynoy Promişlennosti), (Çevrimiçi) <http://www.dis.ru/library/fm/archive/2006/2/4106.html>; TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı; PBU 2/2008 İnşaat Sözleşmeleri ; Sosnauskene, a.g.e; PBU 3/2006 Yabancı Para Cinsinden Varlık ve Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi; PBU 4/99 İşletmelerin Finansal Tablolarının Sunumu (Kamu Kurumları ve Finansal Kurumlar Hariç); PBU 6/01 Maddi Duran Varlıklar Hesabı; PBU 14/2007 Maddi Olmayan Duran Varlıklar; PBU 17/02 Araştırma Geliştirme Giderleri; PBU 18/0 Gelir Vergisi ; PBU 19/02 Finansal Yatırımlar; PBU 5/01 Stoklar (Malzeme ve Üretim Stokları Hesabı); IFRS, US GAAP and RAP, Comparison and basics, Ernst & Young, 2008; Similarities and Differences: A comparison of IFRS, US GAAP and Russian Accounting Rules, PricewaterhouseCoopers, 2007; Avrupa Birliği ve Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı Ortak Projesi Yayını, IFRS Workbooks for Accounting Professionals: RAS to IFRS Transformation, 2005.

Tablo 3.6 : PBU ve TMS Açısından Bilançoda Yer Alan Varlık ve Yükümlülük Kalemlerin Değerlenmesi

Açıklama	PBU	TMS
NAKİT	<ul style="list-style-type: none"> • Standartlarda veya direktiflerde herhangi bir açıklayıcı bilgi bulunmamaktadır. Sadece yabancı para olarak gerçekleştirilmiş nakitler, Rusya Merkez Bankası bilanço tarihi kuru ile değerlendirilir ifadesi bulunmaktadır. 	<ul style="list-style-type: none"> • Gerçeğe uygun değeri (makul değer, fair value) üzerinden gösterilir (TMS 39).
YABANCI PARALAR	<ul style="list-style-type: none"> • “PBU 3/2006 Yabancı Para Cinsinden Varlık ve Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi” Standardı yayımlanmıştır. Ancak geçerli para birimi yaklaşımı bulunmamaktadır ve finansal tablolar yalnızca ruble olarak düzenlenmektedir. • Yabancı para ile kayıtlara geçen tüm parasal varlıklar, bilanço tarihindeki Rusya Merkez Bankası kuru ile değerlendirilir. Yabancı para olarak kayıtlara geçen parasal olmayan kalemler ise raporlama tarihinde ticari işlemin gerçekleştiği tarihli Rusya Merkez Bankası kuru ile kayıtlara geçer ve dönem sonunda değerlendirilmezler. 	<ul style="list-style-type: none"> • “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” Standardı yayımlanmıştır. 21 paragraf 38’e göre işletmeler finansal tablolarını herhangi bir para biriminde sunabilir. • Yabancı para ile gerçekleşen işlemler, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden değerlendirilir (TMS 21).
MENKUL DEĞERLER	<ul style="list-style-type: none"> • “PBU 19/02 Finansal Yatırımların Muhasebeleştirilmesi” Standardına göre menkul değerler türüne göre ayrılmamıştır, sadece bir varlığın yatırım olarak tanımlanabilmesi için aşağıdaki şartların oluşması gerektiği belirtilmiştir: <ul style="list-style-type: none"> - Bir dokümana bağlı olmak, bu yatırımın bir tarafı 	<ul style="list-style-type: none"> • TMS menkul değerler üç türe ayrılmaktadır ve türlerine göre değerlendirilmektedirler: (TMS 39) <ul style="list-style-type: none"> -Gerçeğe uygun değer farkı kâr-zararla ilgilendirilen menkul değerler; gerek hisse senedi, gerekse tahvil ve türevleri için değerlendirme kriteri gerçeğe uygun değerdir (makul değer, fair value). Bu değerdeki değişimler,

Açıklama	PBU	TMS
	<p>olmak ve bu yatırımdan bir getiri beklentisi içinde olmak,</p> <p>- İşletmenin bu yatırım ile ilgili tüm finansal risklerle karşılaşması olasılığı olması (fiyat riski, değer düşüklüğü riski ve likidite riski),</p> <p>- Yatırımın gelecekte bir faiz, temettü veya değer artışı ile ilgili ekonomik getiri üretmesi ihtimali bulunması.</p> <p>Yatırımlar tarihi maliyet değerleri ile kayıtlara alınmaktadır. Bununla birlikte, mevcut piyasa değeri tespit edilebilen yatırımlar, bilanço tarihindeki kazanç veya kayıp açısından, piyasa değeri ile değerlendirilmektedir. Değerleme açısından ise piyasa değeri tespit edilebilen yatırımlar kâr/zarar açısından tanımlanmakla birlikte, diğer tüm yatırımlar için değer düşüklüğüne yönelik karşılık ayrılmaktadır.</p> <p>“PBU 19/02 Finansal Yatırımların Muhasebeleştirilmesi” Standardına göre, hisse senetlerinin piyasa değeri, bunların hisse senetleri piyasasında (securities market) gerçekleşen fiyatıdır.</p> <p>Rusya’da gerçeğe uygun değer tanımına yönelik standartlarda veya direktiflerde bir açıklama bulunmamaktadır. Piyasa değeri, genellikle gerçeğe uygun değer yerine kullanılmaktadır.</p>	<p>varlığın üzerine yansıtılarak, kâr veya zarara aktarılır. Gerçeğe uygun değer olarak alınması gereken tutar ise borsa değeridir.</p> <p>-Satılmaya hazır menkul değerler; gerçeğe uygun değer farkı kâr-zararla ilgilendirilen menkul değerlerde olduğu gibi değerlendirilir. Değer artış veya azalışları, cari yıl kâr veya zararına değil, doğrudan özkaynaklara yansıtılır.</p> <p>-Vadeye kadar elde tutulacak menkul değerler; vadeleri olan tahvil ve bono türü kıymetlerdir. Bunlar başlangıçta maliyetle, daha sonra iskonto edilmiş değerleri ile bilançoya yansıtılır. Iskonto edilmiş değer, gelecekte elde edilecek anapara ve faiz tutarlarının, değerlendirme tarihinde piyasada geçerli olan faiz oranı kullanılarak bugünkü değere indirgenmesi ile bulunur. Bu menkul değerler, vade sonuna kadar elde tutulacakları için, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri dikkate alınmaz.</p>

Açıklama	PBU	TMS
ALACAKLAR	<ul style="list-style-type: none"> • İskonto edilme uygulamasına izin verilmemiştir ve iskonto edilmemiş tutar üzerinden gösterilmektedir. • Rusya'da muhasebe uygulamaları açısından şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılmaktadır. Bu karşılığının ayrılabilmesi için şüpheli ticari alacağın bir belgeye dayanması veya bir mahkeme kararı gerekmektedir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Bugüne indirgenmiş (iskonto edilmiş) değerleri ile gösterilir (TMS 39). • Tahsil edilmesi objektif kanıtlarla mümkün görülmeyen alacaklar, bilanço varlıklarından düşülür.
STOKLAR	<ul style="list-style-type: none"> • Maliyet değeri ile değerlendirilmelidir. Eğer stoklarda yıpranma, eskime var veya tamamen değerini yitirmiş ise karşılık ayrılması sureti ile stoklardan düşülür. • İşletme içerisinde üretilen veya satın alma yoluyla elde edilen stokların maliyetine, stokun tam olarak üretilebilmesi için ayrıştırılabilen tüm giderler yüklenirler, ayrıştırılmayanlar ise yönetim gideri olarak kaydedilirler. • Üretim ile ilgili olmayan, pazarlama, genel yönetim vb. harcamalar stoklara eklenemez. • Stokların satın alınmasında katılan faiz giderleri ve vade farkları, faiz giderleri hesabında takip edilmektedir. Stokların değerine eklenmemektedir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olan ile değerlendirilmelidir. • Maliyetin hesaplanmasında mal, hammadde veya malzeme stoklarının işletmeye getirilmesine kadar katılan mali fedakarlıklar (taşıma, sigorta, gümrük vb.) dikkate alınır, iskonto ve indirimler düşülür. • Üretim ile ilgili olmayan, pazarlama, genel yönetim vb. harcamalar stoklara eklenemez. • Stokların edilmesi sırasında katılan faiz, stok maliyetine dahil edilemez, bu bir finansman gideri olarak kabul edilir. Vadeli alımlarda, peşin fiyat ayıklanarak faiz tutarı stoklara yansıtılmayıp, doğrudan

Açıklama	PBU	TMS
		<p>cari yılın giderlerine dahil edilir.</p>
CANLI VARLIKLAR	<ul style="list-style-type: none"> Rusya’da tarımsal faaliyetler ile ilgili bir standart bulunmamakta, ‘PBU 5/01 Stoklar (Malzeme ve Üretim Stokları Hesabı)’ Standardında canlı varlık veya tarımsal ürünlerin yalnızca maliyet değerleri ile değeriendirileceklerine yönelik bir ifade bulunmaktadır. 	<ul style="list-style-type: none"> Gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşölmek suretiyle değeriendirilir.
ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR	<ul style="list-style-type: none"> Standartlarda bu konu ile ilgili açıklayıcı bilgi bulunmamaktadır. 	<ul style="list-style-type: none"> TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değeriendirilmesi Standardına göre maden kaynakların yalnızca arama ve değeriendirme giderlerinin muhasebeleştirilmesini konu edinmekte, arama ruhsatının alınmasından önce katılan giderleri, gelişirme giderlerini ve üretim giderlerini kapsam dışı bırakmaktadır. Standart, kapsam dışı bıraktığı bu giderler için ‘‘TMS 16 Maddi Duran Varlıklar’’ ve ‘‘TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar’’ standartlarının uygulanması gerektiğini belirtmektedir. Standartta göre, arama ve değeriendirme giderleri maliyet değerleri ile varlık olarak kaydedilir. Dönem sonlarında ise bu varlıklar maliyet yöntemine ya da yeniden değeriendirme yöntemine göre değeriendirmeye tabi tutulmalıdır. Eğer gerekli ise dönem sonlarında değeri düşöklüğü karşılıklarının ayrılmasını zorunlu kılmaktadır.

Açıklama	PBU	TMS
<p>İŞTİRAKLER</p>	<p>• Rusya Muhasebe Standartlarında iştirakler ile ilgili açıklayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. "PBU 19/02 Finansal Yatırımların Muhasebeleştirilmesi" Standardına göre, hisse senetlerinin piyasa değeri, bunların hisse senetleri piyasasında gerçekleşen fiyatıdır.</p> <p>• Uygulamada, %100'üne sahip olunmayan işletmenin varlık ve yükümlülükleri tarihi defter değerleri ile kayda alınır. Değerleme açısından ise piyasa değeri tespit edilebilen yatırımlar kâr/zarar açısından tanımlanmakla birlikte, diğer tüm yatırımlar için değer düşüklüğüne yönelik karşılık ayrılmamıştır. Rusya'da gerçeğe uygun değer tanımına yönelik standartlarda veya direktiflerde bir açıklama bulunmamaktadır. Piyasa değeri genellikle gerçeğe uygun değer yerine kullanılmaktadır. Azınlık payları, sahip olunan paya oranlı olarak, net saptanabilir tarihi defter değerleri ile değerlendirilmektedir.</p>	<p>• İştirakler ile ilgili olarak "TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar" Standardı yayımlanmıştır.</p> <p>• Şirketin kontrolü altında olmayan, ilgili şirketlerdeki (associated companies) ortaklık payları özkaynak metodu (equity method) ile kayda alınır. Buna göre, iştirakin elde ettiği kardan şirkete düşen hisse bilançosundaki iştiraklerin üzerine eklenir, zarar varsa düşülür. İştirakin dağıttığı temettü de yine bilanço varlıkları arasındaki iştiraktan düşülür. İştirake olan ortaklık % 20'den az ise iştirak bilançosunda gerçeğe uygun değeri üzerinden, değil ise maliyet değerinden gösterilir (TMS 28 ve TMS 39)</p>
<p>BAĞLI ORTAKLIKLAR</p>	<p>• Bağlı ortaklıklar ile ilgili olarak ayrı bir standart bulunmamaktadır. Muhasebe düzeninde, bağlı ortaklıklarla ilgili cari ilişkiler, finansal yatırımlar hesabında takip edilmektedir. PBU 4/99 standardında yer alan bilanço formatına göre; Finansal Yatırımlar başlığı altında, aşağıdaki sınıflandırmaya kullanılmıştır: İştiraklere yatırım</p>	<p>• TMS 27 uyarınca şirketin kontrolü altında bulunan bağlı ortaklıklar, konsolidasyona tabi tutularak şirket bilançosuna dahil edilir. Dolayısıyla, hazırlanan şirket bilançosu konsolide bilanço olur. Herhangi bir nedenle, ana şirket konsolide olmayan (bağımsız) bilanço hazırlama durumunda olursa, bağlı ortaklıklar maliyet değerleri ile gösterilir.</p>

Açıklama	PBU	TMS
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	<p>Bağlı ortaklıklara yatırım Diğer şirketlere veya kuruluşlara yatırım Vadesi 12 ayı aşmış olan borçlar Diğer finansal yatırımlar Yukarıdaki sınıflandırmaya dışında, Rusya Muhasebe Standartlarında bağlı ortaklıklarla ilgili herhangi bir tanımlama yer almamaktadır.</p> <ul style="list-style-type: none"> Bu konunun değerlendirilmesi ile ilgili standartlarda herhangi bir açıklayıcı bilgi bulunmamaktadır. Maddi duran varlık olarak dikkate alınır. 	<ul style="list-style-type: none"> Maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi ile değerlendirilir. Maliyet yönteminde, arsa hariç gayrimenkulden amortisman ve varsa kalıcı değer kaybı düşülmür. Yeniden değerlendirme yönteminde değer artış veya azalışları cari dönemin kâr veya zararına yansıtılır.
MADDİ DURAN VARLIKLAR	<ul style="list-style-type: none"> “PBU 6/01 Maddi Duran Varlıklar Hesabı” Standardına göre maddi duran varlıkların envantere kaydedildiği ana kadarki tüm maliyetler varlığın maliyet bedeline eklenir. Şirket içerisinde üretilen maddi duran varlıklar, üretim maliyeti ile kaydedilir. Maddi duran varlıkların edinilmesinde katılan faizler, dönem gideri olarak muhasebeleştirilir, varlığın maliyetine eklenmez. PBU 6/01 No’lu standardın 4. maddesinde bir varlığın maddi duran varlıkların içerisinde değerlendirilmesi için uzun süre (En az 12 ay) 	<ul style="list-style-type: none"> “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardına göre maddi duran varlıklar, varlığın çalışır hale getirilmesine kadar katılan maliyetler esas alınarak varlıklara aktarılır. Bu varlıkların edinilmesinde kullanılan kredilerin faiz tutarı maliyete dahil edilmez. Maddi duran varlıkların geçerli sayılabilmesi için zaman kriteri mevcut değildir.

Açıklama	PBU	TMS
	<p>kullanılabilir olması şartı konulmuştur.</p> <ul style="list-style-type: none"> 6/01 No'lu Rusya Muhasebe Standardına göre de duran varlıkların yararlı kullanım süresi, işletmeler tarafından belirlenmektedir. Ancak standart, direktifleri referans göndermekte, Rusya Federasyonu Hükümeti'nin 1 Ocak 2002 Tarihli ve 1 No'lu "Amortismanın Sınıflandırılması" yönetmeliği ile belirlenmiş sınıflandırma yönteminin de kullanılabileceğini ifade etmektedir. Rusya'da maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi varlığın ilk kayıtlara alındığı tutara uygulanmaktadır. Bu nedenle bir hesaplama farklılığı oluşmaktadır. Enflasyon muhasebesi standardı bulunmaması nedeniyle de duran varlıkların mali tabloya yansımada gerçekçi değerler oluşmamaktadır. "PBU 6/01 Maddi Duran Varlıklar Hesabı" adlı Rusya Muhasebe standardına göre aşağıdaki dört amortisman yönteminden biri kullanılmalıdır: <ul style="list-style-type: none"> -doğrusal amortisman yöntemi, -azalan bakiye yöntemi, -üretim miktarı yöntemi, -yararlı kullanım süresi içindeki yıl sayısına göre tutarın kayıttan silinmesi yöntemi (defter değerinin 	<ul style="list-style-type: none"> Amortisman hesabında ekonomik ömür sonu değeri düşülmür. İstenilen amortisman yöntemi ve uygun süresi bir muhasebe politikası olarak şirketçe belirlenir. Maddi duran varlıklar, eğer belirlenebiliyorsa, yeniden değerlendirme yöntemi ile de varlıklara yansıtılabilir. Bu durumda ortaya çıkan fark olumlu ise özkaynaklara, olumsuz ise cari yıl giderlerine yansıtılır. TMS-16 prg. 62 paragrafına göre bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler: <ul style="list-style-type: none"> -Doğrusal amortisman yöntemi, -Azalan bakiyeler yöntemi, -Üretim miktarı yöntemlerini içerir.

Açıklama	PBU	TMS
	<p>düşürülmesi).</p> <p>• “PBU 14/2007 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” 3. paragrafına göre, maddi olmayan varlıkların finansal tablolarda varlık olarak gösterilebilmesi için, uygun şekilde düzenlenmiş olması gerekmektedir. Araştırma ve geliştirme giderleri bu standardın kapsamı dışında bırakılmıştır.</p> <p>•Bir varlığın maddi olmayan duran varlıkların içerisinde değerlendirilmesi için uzun süre (En az 12 ay) kullanılabilir olması şartı konulmuştur. Sınırsız ömür kavramı öngörülmemiştir. Aktif piyasası bulunan dışımda, maddi olmayan duran varlıklar için değer düşüklüğü testi öngörülmemiş olup, muhasebe uygulamalarında da uygulanması bulunmamaktadır.</p> <p>•Aktif piyasası bulunan maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme yapılmasına izin verilmektedir. Bununla birlikte, yeniden değerlendirme yılda bir defadan fazla olmamak kaydıyla düzenli olarak uygulanmalıdır. Bu durumda ortaya çıkan fark olumlu ise özkaynaklara, olumsuz ise cari yıl giderlerine yansıtılır.</p>	<p>• “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardına göre bir harcamanın maddi olmayan duran varlık tanımına girmesi için, belirlenebilirlik (gerektiğinde işletmenin varlıklarından ayrı olarak satılabilir olması), kontrol altında olma (üzerindeki tasarruf hakkının işletmede olması) ve gelecekte fayda yaratma kriterlerine sahip olması gerekmektedir.</p> <p>•Maddi olmayan duran varlıklarda sınırlı ömre sahip olanlar düzenli biçimde amortismanına tabi tutulurken, sınırsız ömrü olanlar için değer düşüklüğü testi uygulanır.</p> <p>•Aktif piyasaları bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarda da yeniden değerlendirme modeli kullanılabilir. Bu durumda ortaya çıkan fark olumlu ise özkaynaklara, olumsuz ise cari yıl giderlerine yansıtılır.</p>

Açıklama	PBU	TMS
	<ul style="list-style-type: none"> • İlk tesis ve kuruluş harcamaları, varlık olarak gösterilmekte ve amortisman ayrılmaktadır. Reklam, eğitim gibi harcamalar bilanço varlıklarına eklenemez. • İşletme içi oluşmuş ve satın alınan maddi olmayan duran varlıklar birbirinden ayrı tutulmamaktadır, varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. • Rusya'da araştırma ve geliştirme giderleri ile ilgili ayrı bir standart bulunmaktadır. İşletme tarafından yapılan araştırma giderleri de geliştirme giderleri gibi maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolarda gösterilmesine izin verilmektedir. 	<ul style="list-style-type: none"> • İlk tesis ve kuruluş harcamaları, reklam, eğitim gibi harcamalar ve maliyeti ölçülemeyen markalar gibi varlıklar bilanço varlıklarına eklenemez. • Markalar ancak satın alındıkları takdirde işletme için bir varlık oluşturlar. İşletme içi oluşmuş maddi olmayan duran varlıklar olarak muhasebeleştirilmektedir ve dönem gideri olarak kaydedilmektedir. • Araştırma harcamaları doğrudan gider yazılırken, geliştirme harcamaları ise varlıklara yansıtılır.
FİNANSAL KİRALAMA İLE EDİNİLMİŞ VARLIKLAR	<ul style="list-style-type: none"> • Kiralama sözleşmesine konu olan varlığın sözleşmedeki durumuna göre; kiraya verenin veya kiralayanın bilançosunda maddi duran varlık olarak gösterilebilmektedir. • Dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Finansal kiralama (financial lease) yolu ile edinilmiş olan kıymetler, her ne kadar hukuken kiracının varlıkları arasında yer almasa da, işin özü açısından kiracının varlığı kabul edilerek, bilanço varlıklarına yansıtılır (TMS 17). Kiraya verenin varlıklarından çıkartılır. • Kiracı, bu varlığı gelecekte ödenecek kira bedellerinin bugüne iskonto edilmiş değeri üzerinden bilanço varlıkları arasında yansıtılır, aynı tutarı borçları arasında da

Açıklama	PBU	TMS
	<p>• Sözleşmeye göre bu varlığı bilançosunda gösteren işletme tarafından amortisman ayrılması öngörülmüştür.</p>	<p>aktarır. Kiralama sözleşmesine konu varlığın başlangıç maliyetleri, satın alım maliyeti olarak algılanarak varlığın edinim değerine eklenir.</p> <p>• Yapılan kira ödemeleri borç ödemesi kabul edilir, borcun bugünkü değeri ile fiilen ödenen bedeller arasındaki fark faiz gideri olarak dikkate alınır, ayrıca söz konusu varlık üzerinden amortisman hesap edilir.</p>
ŞEREFİYE	<p>• Şerefiye, ‘PBU 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar’ Standardında açıklanmıştır. Standardın 24. paragrafına göre; bir işletmenin net defter değeri ile satın alım maliyeti arasındaki pozitif fark şerefiye olarak muhasebeleştirilmelidir. Standardın 43. paragrafına göre şerefiyenin bir varlığın olarak kabul edilmesi için ileride ekonomik fayda sağlayacağı varsayımı yapılmıştır.</p> <p>• Şerefiye Rusya’da bilançoda varlıklar içerisinde gösterilir ve işletmenin faaliyetlerini sürdürmesi kaydı ile 20 yıl üzerinden amortisman ayrılır.</p> <p>• “PBU 14/2007 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı paragraf 45’e göre negatif şerefiye gelirle</p>	<p>• TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardına göre bir şirket satın alınmasında ortaya çıkan şerefiye (peştemallık, hava parası, goodwill) bir varlık olarak kabul edilir. Bir bilançoda şerefiyenin ortaya çıkması için, mutlaka bir başka şirketin tüzel kişiliğini yok ederek satın alma mecburiyeti yoktur. TMS’nin temel yaklaşımı konsolide bilanço olduğu için, başka bir şirketin tüzel kişiliğini muhafaza ederek satın alınması da şerefiye doğmasına neden olur.</p> <p>• Amortisman tabi tutulmadan varlıklar arasında bir değer olarak yer alır. “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardına göre değer kaybı testine tabi tutularak, varsa değer kaybı varlıklardan düşülmür.</p> <p>• Negatif şerefiye kavramı kaldırılmıştır. Böyle bir durum ortaya çıkarsa doğrudan dönemin kâr/zarar</p>

Açıklama	PBU	TMS
	ilişkilendirilmiştir. Negatif şerefiyenin oluştuğu anda hemen gelire atılması gerektiği belirtilmiştir.	tablosuna gelir olarak aktarılmaktadır.
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	<ul style="list-style-type: none"> • Ertelenmiş vergi ile ilgili genel hükümler "PBU 18/2002 İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi" Standardında ortaya konulmuştur. Vergi varlıkları tahmin edilen ödenecek vergi miktarı üzerinden hesaplanabilir. Ertelenmiş vergi, bir gerçekleşme olasılığı oluştuğunda tahakkuk ettirilebilir. • Ertelenmiş vergi hesaplanmasında iki yöntem kullanılmaktadır: <ul style="list-style-type: none"> - Erteleme (kâr/zarar tablosu odaklı) - Yükümlülük (bilanço odaklı). 	<ul style="list-style-type: none"> • Cari yıla ait bir işletme giderinin, vergi kanunlarına gelecekte dikkate alınacak olmasından kaynaklanan bir vergi alacağını (mahsup yolu ile) veya gelecek yıllara ait bir işletme gelirinin, vergi kanunlarına cari yıl geliri olarak dikkate alınmasından doğan bir vergi alacağını (mahsup yolu ile) ifade eder. Vergi varlığı (deferred tax asset), işletmenin cari yıl zararının vergilendirme süreci sırasında gelecek yıl karlarından düşülebilmesi söz konusu olduğunda da ortaya çıkar(TMS 12). • Ertelenmiş vergi hesaplanmasında sadece yükümlülük (bilanço odaklı) yöntem kullanılmaktadır
İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ (HAKEDİŞ)	<ul style="list-style-type: none"> • 24.11.2008 tarihinde yayımlanan ve 23.4.2009 tarihinde uygulamaya geçen "PBU 2/2008 İnşaat Sözleşmeleri" Standardı tamamı ile UFRS ile uyumlu hale gelmiştir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Tamamlanma oranı yöntemi kullanılarak, inşaat için katlanılmış olan maliyetler her yıl kâr-zarara (gelir tablosuna) aktarılır (TMS 11). Bilanço varlıklarına sadece hakediş raporu (fatura) düzenlenmemiş inşaat hasılatı ile ilgili "raporlanmamış alacaklar" yansıtılır. Tamamlanma oranı yöntemi kullanıldığı için, yıllara yaygın inşaat işi için hesaplanan hakedişler (fatura edilen veya edilmeyen) cari yıl geliri olarak kabul

Açıklama	PBU	TMS
		edileceği için bilanço borçları arasına bir tutar yansıtılmaz (TMS 11).
ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ	<ul style="list-style-type: none"> • Erteleilmiş vergi ile ilgili genel hükümler "PBU 18/2002 İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi" Standardında ortaya konulmuştur. Vergi yükümlülükleri tahmin edilen ödenecek vergi miktarı üzerinden hesaplanabilir 	<ul style="list-style-type: none"> • Gelecekteki bir işletme giderinin, vergi kanunlarının cari yılda dikkate alınmasından kaynaklanan bir vergi yükümlülüğünü (deferred tax liability) veya bu yıla ait bir işletme gelirinin, vergi kanunlarının gelecekte dikkate alınacak olmasından doğan bir vergi yükümlülüğünü ifade eder (TMS 12).
YABANCI PARA BORÇLAR	<ul style="list-style-type: none"> • Yabancı para ile kayıtlara geçen tüm parasal yükümlülükler, bilanço tarihindeki Rusya Merkez Bankası kuru ile değerlendirilir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Yabancı para varlıklarda olduğu gibi bilanço tarihindeki değeri üzerinden gösterilir.
MUHTEMEL BORÇLAR (KARŞILIKLAR)	<ul style="list-style-type: none"> • İskonto uygulaması bulunmadığı için, herhangi bir açıklama mevcut değildir. Rusya Mevzuatına göre kıdem tazminatı uygulaması mevcut değildir. Bu nedenle karşılık ayrılmamaktadır. 	<ul style="list-style-type: none"> • Geçmişten kaynaklanan, işletmenin hukuken veya zimnen kabul etmiş olduğu, gerçekleşme olasılığı yüksek borçlar, şirketin yükümlülükleri arasına alınır. Muhtemel borcun ödenmesi uzak bir tarihte olacak ise (örneğin kıdem tazminatları), ödeme tutarı iskonto edilmiş değer üzerinden bilançoya yansıtılır.
FİNANSAL KİRALAMA BORÇLARI	<ul style="list-style-type: none"> • İskonto uygulaması bulunmadığı için, herhangi bir açıklama mevcut değildir 	<ul style="list-style-type: none"> • Gelecekte yapılacak kira ödemeleri, bugünkü değere indirgenerek bilanço borçları arasına yansıtılır
ENFLASYON DÜZELTME	<ul style="list-style-type: none"> • Enflasyon Muhasebesi ile ilgili bir standart ve uygulamaya yönelik herhangi bir direktif 	<ul style="list-style-type: none"> • "TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Standardına göre yüksek enflasyon

Açıklama	PBU	TMS
FARKLARI	bulunmamaktadır. Bu durum büyük farklılıklara neden olmaktadır.	koşullarının mevcut olması durumunda, maliyet değerleri ile bilançoya yansıtılmış olan tüm varlıklar, uygun bir fiyat indeksi kullanılarak güncelleştirilir. Yüksek enflasyonun ölçüsü sayısal olarak belirlenmeyip, ekonomide gözlemlenen kriterlere ve şart olmamakla birlikte son üç yılın enflasyon oranının yüzde ona yaklaşması ile tanımlanmıştır.

4. RUSYA MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DÜZENLENEN FİNANSAL TABLOLARIN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA UYGUN OLARAK DÖNÜŞTÜRÜLMESİ ÜZERİNE BİR VAK'A ETÜDÜ

Bu bölümde, Rusya'da faaliyet gösteren %100 Türk sermayeli bir üretim işletmesinin, Türkiye'deki bağlı bulunduğu şirketler grubu ile Türkiye Muhasebe Standartlarına göre konsolide olarak finansal tablolarını ilan edebilmesi için, Rusya Muhasebe Standartlarına göre düzenlenmiş finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına uyumlu hale getirilmesi ele alınmış olup dönüştürme işlemleri analiz edildikten sonra finansal tablolar arasında oluşan farklar ortaya konmuştur.

4.1. Vak'a: Volga İşletmesi Hakkında Bilgiler

Çalışmanın bu bölümünde, vak'a çalışmasına konu olan Volga İşletmesi ile ilgili genel bilgiler, hukuki yapısı ve işletmenin 2008 yılına ait Rusya Muhasebe Standartlarına (PBU) göre düzenlenmiş finansal tabloları verilmiştir.

4.1.1. Volga İşletmesi Hakkında Genel Bilgiler ve Hukuki Yapısı

Volga İşletmesi 2003 yılında, Moskova'da beyaz eşya üretmek amacıyla kurulmuştur.

Rusya'da faaliyet gösteren Volga İşletmesi'nin hisselerinin %100'ü Türkiye'deki A İşletmesi'ne aittir. A İşletmesi, Türkiye'de elektrik-elektronik ve beyaz eşya üretimi yapmak üzere 1980 yılında kurulmuş olup 1999 yılında Türkiye'deki büyük bir holdingin bünyesine katılmıştır.

A İşletmesi Türkiye'nin yanı sıra Avrupa ve Uzak Doğu'daki araştırma ve geliştirme merkezlerinde yürüttüğü çalışmalar sonucunda, tamamen kendi elektronik, mekanik

tasarım ve yazılım özelliklerini taşıyan ürünlerini müşterilerinin hizmetine sunmaktadır.

Türkiye'deki A İşletmesi, Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) kayıtlıdır ve hisse senetleri 1998 yılından beri İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (İMKB) işlem görmektedir.

Volga İşletmesi tek ortaklı³⁸³ limited şirket olarak 2003 yılında tescil edilmiş olup şirketin hukuki durumu Rusya Federasyonu Limited Şirket Kanunu ile belirlenmiştir. Volga İşletmesi, Rusya Federasyonu Limited Şirket Kanunu ve Rusya Federasyonu'nda geçerli olan diğer mevzuata ve kuruluş ana sözleşmesine uygun olarak hareket etmektedir. Volga İşletmesi ana sözleşmesinde, işletmeye ait bir geçerlilik süresi sınırlandırılması bulunmamaktadır.

4.1.2. Volga İşletmesi'nin Finansal Verileri

Volga İşletmesi, PBU'ya göre finansal raporlarını düzenlemek zorundadır ve yasalarda belirlenen veya öngörülen süreler içerisinde finansal sonuçlarını aşağıdaki mercilere sunmakla yükümlüdür:

- İşletme kurucularına, ortaklarına veya varlıklarının sahiplerine,
- İşletme tescilinin yapıldığı yerdeki devlet istatistik organlarına,
- Vergi kurumlarına.

İşletmenin 31 Aralık 2008 tarihli PBU'ya uygun ruble³⁸⁴ olarak hazırlanmış mizan Tablo 4.1'de yer almaktadır.

³⁸³ Rusya Federasyonu Limited Şirketler Kanunu'na göre limited şirketler 1 ortak ile kurulabilir ve 50 ortağı geçemez, aksi halde şirket ya anonim şirkete dönüşmelidir ya da tasfiye edilmelidir. Limited şirketin kuruluş sermayesi en az 10.000 ruble olmalı.

³⁸⁴ Tüm tutarlar bine yuvarlanmıştır.

Tablo 4.1: Volga İşletmesi'nin PBU'ya Göre Düzenlenen Geçici Mizanı

Rus Hesap Planı		Dönem Sonu Değeri 31.12.2008	
Kod	Açıklama	Borç (Ruble)	Alacak (Ruble)
1	Maddi Duran Varlıklar	2.411.132	
2	Maddi Duran Varlıkların Amortismanı		495.471
4	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.733	
5	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı		176
7	Kurulacak Donanımlar	42.254	
8	Duran Varlıklara Yapılan Yatırım (Yapılmakta Olan Yatırımlar)	21.648	
9	Ertelenmiş Vergi Varlıkları	286.312	
10	Malzemeler	726.842	
19	İndirilecek Katma Değer Vergisi	92.267	
40	Mamuller	616.107	
50	Kasa	676	
51	Bankalardaki Hesaplar	23.451	
52	Bankalardaki Döviz Hesapları	29.837	
60	Satıcılar ve Taşeronlar Cari Hesabı	41.544	
60	Satıcılar ve Taşeronlar Cari Hesabı		1.635.871
62	Alıcılar ve İşverenler Cari Hesabı	1.380.644	
62	Alıcılar ve İşverenler Cari Hesabı		51.739
66	Kısa Vadeli Kredi ve Borçlar Hesabı		714.059
67	Uzun Vadeli Kredi ve Borç Hesabı		3.990.420
68	Ödenecek Vergi ve Harçlar	5.715	
68	Ödenecek Vergi ve Harçlar		756
69	Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	209	
69	Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı		8
70	Ödenecek Ücret ve Maaşlar	617	
71	İş Avansları Hesabı		264
76	Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar	50.211	
76	Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar	89	
76	Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar	3.544	
76	Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar	7.891	
80	Özsermaye		967.879
84	Dağıtılmamış Kârlar (Kapatılmamış Zararlar)	722.699	
90	Hasılat		2.526.701
90	Satışların Maliyeti	2.641.901	
90	Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	12.466	
90	Genel Yönetim Giderleri	165.116	
90	Ertelenmiş Vergi Gelirleri		157.556
91	Diğer Gelir ve Giderler		651
91	Diğer Gelir ve Giderler		381.348
91	Diğer Gelir ve Giderler	1.368.735	
91	Diğer Gelir ve Giderler	264.821	
97	Gelecek Dönem Giderleri	4.436	
	GENEL TOPLAM	10.922.898	10.922.898

İşletmenin 31 Aralık 2008 tarihli Rusya Muhasebe Standartlarına uygun hazırlanmış ve Rusya'daki kanunlara göre bağımsız denetimden³⁸⁵ geçen bilanço ve kâr/zarar tablosu Tablo 4.2 ve 4.3'te yer almaktadır.

Tablo 4.2 : Volga İşletmesi'nin PBU'ya Göre Düzenlenen Bilançosu

VARLIKLAR	Satır Kodu	Dönem Sonu Değeri
		31.12.2008 Ruble
I. DURAN VARLIKLAR		
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	110	1.557
Maddi Duran Varlıklar	120	1.915.661
Yapılmakta Olan Yatırımlar	130	63.902
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	145	286.312
I.BÖLÜM TOPLAMI	190	2.267.432
II. DÖNEN VARLIKLAR		
Stoklar	210	1.347.385
Stokların İçerisinde: Hammadde Malzeme ve Benzeri Diğer Varlıklar Yetiştirilen ve Beslenen Hayvanlar Yarı Mamuller Üretim Hazır Mamuller Ticari Mallar Yoldaki Ticari Mallar Gelecek Dönem Giderleri Diğer Stok ve Yarı Mamuller		
İndirilecek Katma Değer Vergisi	220	92.267
Alacaklar (Bilanço Tarihinden Sonra 12 Aydan Daha Kısa Bir Süre İçinde Alınması Gereken Alacaklar) Bunu İçinde; Alıcılar ve Siparişler	240	1.490.464
Hazır Değerler	260	53.964
II. BÖLÜM TOPLAMI	290	2.984.080
VARLIKLAR TOPLAMI	300	5.251.513
KAYNAKLAR		
		Dönem Sonu Değeri
		31.12.2008
		Ruble
III. SERMAYE VE YEDEKLER		
Özsermaye	410	967.879
Dağıtılmamış Kâr (Kapatılmamış Zarar)	470	(2.109.483)
III. BÖLÜM TOPLAMI	490	(1.141.604)

³⁸⁵ Hukukî yapısı ne olursa olsun bir yıllık hasılatı 400 milyon ruble ve üzeri veya varlık toplamı 60 milyon ruble ve üzeri olan işletmeler denetim raporu düzenlemek zorundadır.

Tablo 4.2 : Volga İşletmesi'nin PBU'ya Göre Düzenlenen Bilançosu (Devamı)

IV. UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		
Borç ve Krediler	510	3.990.420
Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	515	
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	520	
IV. BÖLÜM TOPLAMI	590	3.990.420
V. KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER		
Borç ve krediler	610	714.059
Borçlar	620	1.688.638
Bunun İçinde: Satıcılar ve Taahhütler		
Personele Borçlar		
Devlete Ait Bütçe Dışı Fonlara Olan Borçlar		
Vergi Borçları		
Diğer Borçlar		
V.BÖLÜM TOPLAMI	690	2.402.697
KAYNAKLAR TOPLAMI	700	5.251.513

Tablo 4.3 : Volga İşletmesi'nin PBU'ya Göre Düzenlenen Kâr/Zarar Tablosu

Açıklama	Satır Kodu	Cari Dönem
		31.12.2008
Ruble		
FAALİYETLE İLGİLİ GELİR VE GİDERLER		
Katma değer vergisi, dolaylı vergi ve benzeri diğer vergilerin düşüldükten ve diğer yükümlülükler karşılıklarının ödendikten sonra ticari mallar, ürünler, hizmetler satış hasılatı (net hasılat)	10	2.526.701
Satışların maliyeti (satılan malların, ürünlerin, işlerin, hizmetlerin maliyeti, ticari ve genel yönetim giderler hariç)	20	(2.641.901)
Brüt Kâr	29	(115.200)
Ticari Giderler (Pazarlama Giderleri)	30	(12.466)
Genel Yönetim Giderleri	40	(165.116)
Satış Kârı/Zararı	50	(292.782)
DİĞER GELİR VE GİDERLER		
Faiz Geliri	60	651
Diğer Gelirler	90	381.348
Diğer Giderler	100	(1.633.556)
Vergi Öncesi Kâr / Zarar	140	(1.544.339)
Ertelenmiş Vergi Gelirleri	141	157.556
Ertelenmiş Vergi Giderleri	142	
Ödenecek Vergi	150	
Net Kâr / Zarar	190	(1.386.784)

4.2. Vak'a Çalışması

Türkiye'deki A İşletmesi, Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) kayıtlı olduğundan dolayı ve Volga İşletmesi ile A İşletmesi'nin finansal tablolarının konsolide edilebilmesi amacı ile PBU'ya göre düzenlenmiş finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına(TMS) dönüştürülmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Volga İşletmesi'nin, 2008 yılı PBU'ya göre hazırlanmış finansal tablolarının TMS'ye uygun olarak dönüştürme işlemlerinin yapılabilmesi amacı ile hem Türkiye'de hem de Rusya'da faaliyet gösteren bir danışmanlık firması ile dönüştürme sözleşmesi imzalamıştır.

Volga İşletmesi'nin 2008 yılı TMS ile uyumlu finansal tabloları, danışmanlık firması çalışanı Ahmet Bey tarafından hazırlanmıştır. Bahsi geçen çalışma Rusya'da Volga İşletmesi'nin ofisinde yapılmıştır.

Ahmet Bey, dönüştürme çalışması yapması esnasında çalışmalarını kolaylıkla yapabilmek amacıyla bazı hesapların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun ve uyumlu olmamasına rağmen, Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı TDHP'ni kullanmıştır.

Ahmet Bey, işletmeden PBU'ya göre düzenlenmiş mizanı, finansal tabloları ve tüm hesapların muavin kayıtlarını almıştır. Finansal tabloların dönüştürme çalışmasını yürütülebilmesi için işletmeye ait banka hesapları ve kredileri hakkında tüm muavin defterler ve cari hesaplarla ilgili mutabakat yazılarını da temin etmiştir. Sermaye hesapları ve dağıtılmamış kârlar ile ilgili veriler, duran varlıklar, ertelenmiş vergi, grup firmaları hakkındaki veriler gibi ihtiyaç duyulabilecek tüm verilere ulaşmıştır.

Ahmet Bey Rusya'daki muhasebe çalışanlarından aldığı bilanço ve kâr/zarar tablosu bilgilerini içeren geçici mizana, Rusya hesap planı ile TDHP arasında karşılık gelen

hesapları tespit ederek “Türk Tekdüzen Hesap Planı (TDHP)” sütununu eklemiş ve bu tablo Tablo 4.4’te verilmiştir.

Tablo 4.4: 31.12.2008 Tarihli Verilerine Yönelik Ahmet Bey’in TDHP Kodları ile Volga İşletmesi’nin Geçici Mizandaki Rus Hesap Planındaki Kodları Eşleştirdiği Tablo

TDHP	Rus Hesap Planı		Dönem Sonu Değeri(31.12.2008)	
			Ruble	
			Borç	Alacak
253	1	Maddi Duran Varlıklar	2.411.132	
257	2	Maddi Duran Varlıkların Amortismanı		495.471
263	4	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.733	
268	5	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı		176
258	7	Kurulacak Donanımlar	42.254	
258	8	Duran Varlıklara Yapılan Yatırım (Yapılmakta Olan Yatırımlar)	21.648	
282	9	Ertelenmiş Vergi Varlıkları	286.312	
150	10	Malzemeler	726.842	
191	19	İndirilecek Katma Değer Vergisi	92.267	
152	41	Mamuller	616.107	
100	50	Kasa	676	
102	51	Bankalardaki Hesaplar	23.451	
102	52	Bankalardaki Döviz Hesapları	29.837	
159	60	Satıcılar ve Taşeronlar Cari Hesabı	41.544	
320	60	Satıcılar ve Taşeronlar Cari Hesabı		1.635.871
120	62	Alıcılar ve İşverenler Cari Hesabı	1.380.644	
340	62	Alıcılar ve İşverenler Cari Hesabı		51.739
300	66	Kısa Vadeli Kredi ve Borçlar Hesabı		714.059
300	67	Uzun Vadeli Kredi ve Borç Hesabı		3.990.420
193	68	Ödenecek Vergi ve Harçlar	5.715	
369	68	Ödenecek Vergi ve Harçlar		756
193	69	Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	209	
369	69	Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı		8
195	70	Ödenecek Ücret ve Maaşlar	617	
336	71	İş Avansları Hesabı		264
136	76	Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar	50.211	
136	76	Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar	89	
136	76	Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar	3.544	
136	76	Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar	7.891	
500	80	Özsermaye		967.879
580	84	Dağıtılmamış Kârlar (Kapatılmamış Zararlar)	722.699	
600	90	Hasılat		2.526.701

Tablo 4.4: 31.12.2008 Tarihli Verilerine Yönelik Ahmet Bey'in TDHP Kodları ile Volga İşletmesi'nin Geçici Mizandaki Rus Hesap Planındaki Kodları Eşleştirdiği Tablo (Devamı)

620	90	Satışların Maliyeti	2.641.901	
631	90	Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	12.466	
632	90	Genel Yönetim Giderleri	165.116	
801	90	Ertelenmiş Vergi Gelirleri		157.556
642	91	Diğer Gelir ve Giderler		651
649	91	Diğer Gelir ve Giderler		381.348
659	91	Diğer Gelir ve Giderler	1.368.735	
660	91	Diğer Gelir ve Giderler	264.821	
180	97	Gelecek Dönem Giderleri	4.436	
		GENEL TOPLAM	10.922.898	10.922.898

A İşletmesi'nin finansal verileri, Volga İşletmesi ve diğer grup işletmeleri ile konsolide finansal tablolar düzenleneceği için Volga İşletmesi'nin raporlama para biriminin USD'ye dönüştürülmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu nedenle Ahmet Bey, ilk önce PBU'ya göre hazırlanmış mizandaki ruble değerlerini USD'a çevirerek dönüştürme çalışmasına başlamıştır. Tüm dönüştürme çalışmalarını MS Excel programının formülleri yardımıyla yapmış ve dönüştürme farklarını hesapladığı bir çalışma tablosu oluşturmuştur, bu tablo Tablo 4.5'te verilmiştir.

"Açıklama" sütununda, Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı TDHP'nda yer alan hesap isimlerine yer vermiştir.

"PBU"(Rusya Muhasebe Standartları baş harfleri) sütununu, PBU'ya göre hazırlanmış mizanda ruble değerler USD çevirerek (bilanço ile ilgili hesapları 31 Aralık 2008 tarihli Rusya Merkez Bankası kapanış kurunu kullanarak oluşturmuştur Kâr/zarar tablosu hesapları için ise dönem içi ortalama kurunu kullanmıştır) oluşturmuştur.

"Düzeltilme Farkları" sütununa, USD olarak hesapladığı dönüştürme farklarını yansıtmıştır.

"TMS/TFRS" sütununa, dönüştürme çalışması sonucunda oluşan değerleri yansıtmıştır.

Tablo 4.5: Ahmet Bey'in Volga İşletmesi'nin 31.12.2008 Tarihli Verilerine Yönelik Çalışması Esnasında Kullandığı Dönüştürme Tablosu

TDHP	Açıklama	PBU (USD)	Düzeltilme Farkları (USD)	TMS/TFRS (USD)
100	Kasa	23		23
102	Bankalar	1.814		1.814
120	Alıcılar	46.992	(46.444)	548
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)		(164)	(164)
133	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar		46.444	46.444
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	392	46	438
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	1.709		1.709
150	İlk Madde ve Malzeme	24.738		24.738
152	Mamuller	20.970		20.970
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		(294)	(294)
159	Verilen Sipariş Avansları	1.415		1.415
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	151		151
191	İndirilecek KDV	3.140		3.140
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	201		201
195	İş Avansları	21		21
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	82.066		82.066
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	(16.864)	7.621	(9.243)
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	2.175		2.175
263	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	59		59
268	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı	(6)		(6)
282	Ertelenmiş Vergi Varlıkları	9.745	(3.025)	6.720
	Varlıklar Toplamı	178.742		182.926
300	Banka Kredileri	160.123	(132.819)	27.304
303	Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri		14.809	14.809
320	Satıcılar	55.679	(34.567)	21.112
333	Bağlı Ortaklıklara Borçlar		34.567	34.567
336	Diğer Çeşitli Borçlar	9	122	131
340	Alınan Sipariş Avansları	1.761		1.761
369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	26		26
400	Banka Kredileri		118.005	118.005
500	Sermaye	32.943		32.943
580	Geçmiş Yıllar Zararları	(24.598)	2.268	(22.330)
591	Dönem Net Zararı (-)	(47.201)	1.799	(45.402)
	Kaynaklar Toplamı	178.742		182.926
600	Yurtiçi Satışlar	100.936		100.936
602	Diğer Gelirler		1.685	1.685
620	Satılan Mamuller Maliyeti	(105.538)	3.086	(102.452)
631	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(498)		(498)
632	Genel Yönetim Giderleri	(6.596)	(279)	(6.875)
642	Faiz Gelirleri	26		26
646	Kambiyo Kârları		13.327	13.327

Tablo 4.5: Ahmet Bey'in Volga İşletmesi'nin 31.12.2008 Tarihli Verilerine Yönelik Çalışması Esnasında Kullandığı Dönüştürme Tablosu (Devamı)

649	Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	15.234	(14.346)	888
654	Karşılık Gideri		(458)	(458)
656	Kambiyo Zararları		(51.775)	(51.775)
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar	(54.678)	51.978	(2.700)
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	(10.579)		(10.579)
698	Çevrim Kârı/(Zararı)	8.198		8.198
801	Ertelenmiş Vergi Geliri	6.294	(1.419)	4.875
	Dönem Net Kâr/Zararı	(47.201)		(45.402)

Ahmet Bey dönüştürme çalışmalarını yaptıktan sonra, TMS'ye uyumlu olarak düzenlediği 31 Aralık 2008 tarihli bilanço ve kâr/zarar tablosunu 13 Mart 2009 tarihinde Volga İşletmesi Yönetim Kurulu'na sunmuştur. Bu tablolar aşağıda verilmiştir.

Tablo 4.6: Volga İşletmesi'nin TMS'ye Göre Ahmet Bey Tarafından Düzenlenen Bilançosu

	31.12.2008 (USD)
VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar	
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.837
Ticari ve Diğer Alacaklar, Kısa Vadeli, Net	48.975
Stoklar ve Satıcılara ve Taşeronlara Verilen Avanslar	46.830
Peşin Ödemeler ve Diğer Dönen Varlıklar	3.513
Toplam Dönen Varlıklar	101.155
Duran Varlıklar	
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Net	75.051
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	6.720
Toplam Duran Varlıklar	81.771
TOPLAM VARLIKLAR	182.926
KAYNAKLAR	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
Kısa Vadeli Krediler	42.113
Ticari ve Diğer Borçlar, Kısa Vadeli, Net	57.466
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	131
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	99.710
Uzun Vadeli Yükümlülükler	
Uzun Vadeli Krediler	118.005
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	118.005

Tablo 4.6: Volga İşletmesi'nin TMS'ye Göre Ahmet Bey Tarafından Düzenlenen Bilançosu (Devamı)

ÖZKAYNAKLAR	
Ödenmiş Sermaye	32.943
Birikmiş Kâr / (Zarar)	(22.330)
Dönem Net Kârı / (Zararı)	(45.402)
Özkaynaklar Toplamı	(34.789)
TOPLAM KAYNAKLAR	182.926

Tablo 4.7: Volga İşletmesi'nin TMS'ye Göre Ahmet Bey Tarafından Düzenlenen Kâr/Zarar Tablosu

	31.12.2008 (USD)
Satışlar, Net	102.621
Satışların Maliyeti	(102.452)
Brüt Satış Kârı	169
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(498)
Genel Yönetim Giderleri	(6.875)
Diğer Gelir/(Gider), Net	(2.270)
Faaliyet Kârı/(Zararı)	(9.474)
Finansal Gelir/(Gider), Net	(49.001)
Çevrim Kârı/(Zararı) Öncesi Gelir	(58.475)
Çevrim Kârı/(Zararı)	8.198
Vergi Öncesi Kâr/(Zarar)	(50.277)
Vergi Gelirleri/(Giderleri)	
Ertelenmiş Vergi Geliri/(Gideri)	4.875
Dönem Vergi Geliri/(Gideri)	-
Dönem Net Kâr/(Zararı)	(45.402)

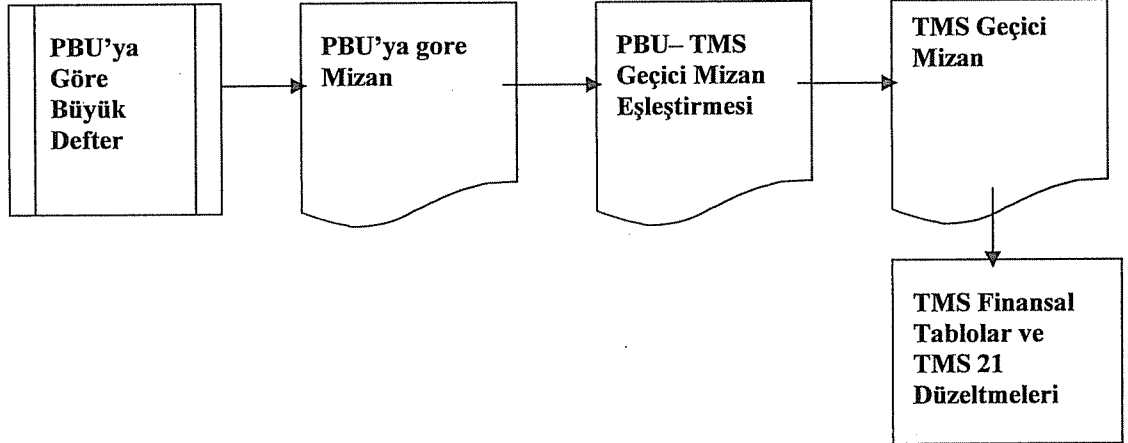
4.3. Vak'a Çözümü

Bu bölümde, PBU'ya göre hazırlanmış finansal tabloların TMS'ye uygun olarak dönüştürülmesi işlemleri analiz edilmiş ve Ahmet Bey'in yapmış olduğu çalışma bu açıdan yeniden değerlendirilmiştir. Değerlendirme sonucunda tespit edilen ve yapılması gerekli görülen bazı değişiklikler yapılmıştır. Benzer konulardaki akademik çalışmalar incelenmiş ve UFRS'ye tam uyumlu olmayan ülke işletmelerinin finansal tablolarının, UFRS'ye uyumlaştırılması için yapılması gereken işlemlerin aşağıdaki şekilde yapılmasının önerildiği veya uygulandığı görülmüştür. Dönüştürme sürecinde izlenen adımlar, aşağıdaki şekilde gerçekleştirilmiştir:

- Muhasebe politikalarının analizi ve bunların muhasebe kayıtlarındaki uygulamaları,
- Yayınlanmış finansal tablolara dayalı olarak, büyük defterden geçici mizanın kontrolü ve PBU'ya göre hazırlanan geçici mizanın doğrulanması,
- Düzeltmelerin kapsamı ve doğasını saptamak amacıyla PBU'ya göre hazırlanan geçici mizanın içeriğinin analizi,
- Düzeltmeler için gerekli bilgilerin temini,
- PBU'ya göre hazırlanan geçici mizandan TMS'ye göre hazırlanan geçici mizana eşleştirme işlemi,
- TMS'ye göre hazırlanan geçici mizanın düzeltilmesi ve kontrol edilmesi,
- TMS'ye göre finansal tabloların hazırlanması.

Çalışmanın işlem sırası şekil 4.1'de gösterilmiştir.³⁸⁶

Şekil 4.1: Dönüştürme Sürecindeki Aşamalar



³⁸⁶ Avrupa Birliği ve Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı Ortak Proje Yayını, IFRS Workbooks for Accounting Professionals: RAS to IFRS Transformation, 2005,s:5.

4.3.1. Rusya Muhasebe Standartlarına Göre Hazırlanmış Geçici Mizandaki Hesapların Türk TDHP'na Uygun Olarak Eşleştirmesi

Ahmet Bey, Rus hesap planı ile TDHP arasında eşleştirme yaparken sadece bilanço ve kâr/zarar tablosu kalemlerine dikkat ederek hesapları eşleştirmiştir. Hesap kodlarının gerçek anlamda birbirine uygun olmasını gözetmemiştir.

Ahmet Bey'in, TDHP kodları ile Volga İşletmesi'nin geçici mizandaki Rus hesap planındaki kodları eşleştirdiği tablo yeniden oluşturulup daha uygun görülen TDHP kodları sütunu eklenmiştir. Bu tablo, Tablo 4.8'de verilmiştir.

Tablo 4.8: 31.12.2008 Tarihine Yönelik TDHP Kodları İle Volga İşletmesi'nin Geçici Mizandaki Rus Hesap Planındaki Kodlarının Yeniden Eşleştirilmesi Tablosu

TDHP ³⁸⁷	TDHP ³⁸⁸	Rus Hesap Planı	Dönem Sonu Değeri	
			Borç	Alacak
253	250 251 252 253 254 255 256	1 Maddi Duran Varlıklar	2.411.132	
257	257	2 Maddi Duran Varlıkların Amortismanı		495.471
263	260 261 262 263 264 265 266 267	4 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.733	
268	268	5 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı		176
258	258	7 Kurulacak Donanımlar	42.254	

³⁸⁷ Ahmet Bey tarafından TDHP kodları eşleştirmesi sütunu.

³⁸⁸ Daha uygun görülen TDHP kodları sütunu.

Tablo 4.8: 31.12.2008 Tarihine Yönelik TDHP Kodları İle Volga İşletmesi'nin Geçici Mizandaki Rus Hesap Planındaki Kodlarının Yeniden Eşleştirilmesi Tablosu (Devamı)

258	258	8	Duran Varlıklara Yapılan Yatırım (Yapılmakta Olan Yatırımlar)	21.648	
282	282 ³⁸⁹	9	Ertelenmiş Vergi Varlıkları	286.312	
150	150 151	10	Malzemeler	726.842	
191	191 ³⁹⁰	19	İndirilecek Katma Değer Vergisi	92.267	
152	152	40	Mamuller	616.107	
100	100	50	Kasa	676	
102	102	51	Bankalardaki Hesaplar	23.451	
102	102	52	Bankalardaki Döviz Hesapları	29.837	
159	159	60	Satıcılar ve Taşeronlar Cari Hesabı	41.544	
320	320	60	Satıcılar ve Taşeronlar Cari Hesabı		1.635.871
120	120	62	Alıcılar ve İşverenler Cari Hesabı	1.380.644	
340	340 ³⁹¹	62	Alıcılar ve İşverenler Cari Hesabı		51.739
300	300	66	Kısa Vadeli Kredi ve Borçlar Hesabı		714.059
300	300 ³⁹²	67	Uzun Vadeli Kredi ve Borç Hesabı		3.990.420
193	193 ³⁹³	68	Ödenecek Vergi ve Harçlar	5.715	
369	360	68	Ödenecek Vergi ve Harçlar		756
193	193 ³⁹⁴	69	Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	209	
369	361	69	Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı		8
195	196	70	Ödenecek Ücret ve Maaşlar	617	
336	349	71	İş Avansları Hesabı		264
136	136	76	Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar	50.211	
136	136	76	Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar	89	
136	136	76	Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar	3.544	

³⁸⁹ TDHP, vergi mevzuatına uygun olarak düzenlendiği için ertelenmiş vergi varlıkları ile ilgili hesap planında kod bulunmamaktadır.

³⁹⁰ Rus KDV Kanunu'na göre KDV beyannamesi üç ayda bir düzenlenmekte olup eğer indirilecek KDV, hesaplanan KDV hesabından fazla ise devletten tahsil edilmektedir bu nedenle devreden KDV hesabı bulunmamaktadır.

³⁹¹ Rusya'daki "60 Satıcılar ve Taşeronlar Cari Hesabı" ile "62 Alıcılar ve İşverenler Cari Hesabı" ile ilgili olarak, satıcılar hesabının borç bakiyesi ve alıcılar hesabındaki alacak bakiyesi veren hesaplar, alınan/verilen avanslar hesaplarına aktarılmıştır.

³⁹² Ahmet Bey, PBU'ya göre işletmenin tüm kredileri uzun-kısa vadeli olarak ayrılmış olmalarına rağmen, kredilerin tümünü kısa vadeli borçlar hesabında toplamıştır. Bu işlem normal şartlar altında doğru olmasa da çalışmanın kolay bir şekilde sonuçlandırılabilmesi için bu yöntemi tercih etmiştir. Tüm krediler tek bir hesapta toplandıktan sonra, mevcut muavin kayıtları incelenerek Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlaştırma çalışmasında Ahmet Bey tarafından tekrar vadelerine göre ayrılmıştır.

³⁹³ Rusya'daki "68 Ödenecek Vergi ve Harçlar" hesabındaki borç bakiyesi, TDHP'ndeki "193 Peşin Ödenen Vergi ve Harçlar" hesabına aktarılmıştır.

³⁹⁴ Rusya'daki "69 Sosyal Güvenlik Kesintileri" hesabındaki borç bakiyesi, TDHP'ndeki "193 Peşin Ödenen Vergi ve Harçlar" hesabına aktarılmıştır.

Tablo 4.8: 31.12.2008 Tarihine Yönelik TDHP Kodları İle Volga İşletmesi'nin Geçici Mizandaki Rus Hesap Planındaki Kodlarının Yeniden Eşleştirilmesi Tablosu (Devamı)

136	136	76	Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar	7.891	
500	500	80	Özsermaye		967.879
580	580	84	Dağıtılmamış Kârlar (Kapatılmamış Zararlar)	722.699	
600	600	90	Hasılat		2.526.701
620	620	90	Satışların Maliyeti	2.641.901	
631	631	90	Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	12.466	
632	632	90	Genel Yönetim Giderleri	165.116	
801	691	90	Ertelenmiş Vergi Gelirleri		157.556
642	642	91	Diğer Gelir ve Giderler ³⁹⁵		651
649	649	91	Diğer Gelir ve Giderler		381.348
659	659	91	Diğer Gelir ve Giderler	1.368.735	
660	660	91	Diğer Gelir ve Giderler ³⁹⁶	264.821	
180	180	97	Gelecek Dönem Giderleri	4.436	
			GENEL TOPLAM	10.922.898	10.922.898

Çalışmanın bu bölümünde, TDHP ile Rus hesap planı eşleştirilirken, Ahmet Bey'in eşleştirmesi ile bu çalışmanın eşleştirmesi arasında aşağıda açıklanan bazı sınıflandırma farklılıkları oluşmuştur.

Ahmet Bey, Volga İşletmesi mizanında "1 Maddi Duran Varlıklar" ile ilgili sınıflandırmada tüm duran varlıkları bilançoda aynı kaleme taşıyabilmek için "253 Tesis Makine ve Cihazlar" hesabını kullanmıştır. İki ülke hesap planlarının uygun olarak eşleştirilebilmesi için TDHP'nda karşılık gelen "25 Maddi Duran Varlıklar" hesap grubundaki tüm hesaplar kullanılmıştır.

Ahmet Bey, Volga İşletmesi mizanında "69 Sosyal Güvenlik Kesintileri" hesabı ile ilgili hesap bakiyesi, TMS'ye uygun oluşturacağı bilançoda aynı kaleme taşıyacağı için "369 Diğer Yükümlülükler" hesabına aktarmıştır. TDHP'nda sosyal güvenlik ile ilgili bir hesap bulunmakta ve mizandaki bu tutar "361 Sosyal Güvenlik Kesintileri" hesabına aktarılması uygun görülmüştür.

³⁹⁵ Rus hesap planındaki "91 Diğer Gelir ve Gider" hesabının bir alt kırılımı olan "91.01-Faiz Geliri" hesabıdır.

³⁹⁶ Rus hesap planındaki "91 Diğer Gelir ve Giderin" hesabının bir alt kırılımı olan "91.02- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri" hesabıdır.

Ahmet Bey, Volga İşletmesi mizanında “70 Ödenecek Ücret ve Maaşlar” ile ilgili hesabın alacak bakiyesi verdiği için ve TMS’ye uygun oluşturacağı bilançoda aynı kaleme taşınacağı için “195 İş Avansları” hesabına aktarmıştır. Ancak TDHP’de personel avansları ile ilgili bir hesap bulunmakta ve mizandaki bu tutar “196 Personel Avansları” hesabına aktarılmıştır.

Rus hesap planında alınan ve verilen iş avansları “71 İş Avansları” hesabının alt kırılımlarında takip edilmektedir. Ahmet Bey, iş avanslar ile ilgili bakiyeleri, Rus mizanında alacak bakiyesi verdiği için “336 Diğer Çeşitli Borçlar” hesabında eşleştirmiştir. Ancak TDHP’de alınan avanslar ile ilgili “349 Alınan Diğer Avanslar” hesabı bulunmaktadır ve bu bakiyenin bu hesaba aktarılması uygun görülmüştür.

Ahmet Bey, TDHP ertelenmiş vergi geliri/ gideri ile ilgili bir hesap kodu bulunmaması nedeniyle 801 serbest hesabını kullanmıştır. Ertelenmiş vergi geliri/gideri hesabı kâr/zarar tablosu ile ilgili bir hesap olması nedeniyle ve TMS’ye göre düzenlenen kâr/zarar tablosunda dönem vergi gideri kaleminden sonra gösterildiği için “691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları” hesabın alt kırılımı kullanılması daha uygun görülmüştür.

4.3.2. Dönüştürme İşlemleri ve TMS’ye Uyumlu Finansal Tabloların Düzenlenmesi

Ahmet Bey, çalışması sırasında muhasebe kayıt düzenini kullanmak yerine, Excel programında hücreler arası matematiksel ilişkiler kurarak hesapları birbirleriyle toplamış veya çıkarmıştır ve finansal tabloları bu hesapların sonuçlarını aktarmak suretiyle oluşturmuştur.

Dönüştürme işlemlerinin sağlıklı olarak yapılabilmesi için düzeltmelerin yevmiye kayıtları ile yapılması uygun olacaktır. TMS’ye uygun bilanço ve kâr/zarar tablosu düzenlenebilmesi amacıyla PBU’ya göre düzenlenen mizanda yer alan tüm

kalemlerin her birinin, TMS hükümleri incelenerek dönüştürülmesi amaçlanmıştır. Ahmet Bey'in finansal tablolarında yer alan kalemlere yönelik her bir düzeltme işleminin TMS hükümleri incelenerek hangi nedenle yapıldığı araştırılmıştır.

Bu vak'a çözümünde "TMS-21 Kur Çevriminin Etkileri" Standardı uygulanmadan önce PBU'ya göre düzenlenen finansal tablolar TMS uyumlaştırması ruble değerler üzerinden yapılmış, daha sonra TMS-21 uygulanmış olup işletmenin raporlama para birimi değiştirilmiştir. Ahmet Bey'in hazırlamış olduğu çalışma tablosundan yola çıkarak dönüştürme çalışması incelenmiş ve dönüştürme işlemlerinin her biri için yevmiye kayıtları oluşturulmuştur. Ahmet Bey'in Volga İşletmesi mizanında kendi çalışma tablosuna aktarım yaparken, bir başka deyişle PBU sütununu oluştururken tüm ruble değerleri USD'ye çevirmiştir. Oluşan çevrim farkını PBU sütununda yer alan çevrim kâr/zararı satırına yansıtmıştır.

Vak'a çözümünde, PBU'ya uygun hazırlanmış finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlaştırılması aşağıdaki sıra ile yapılması uygun görülmüştür:

- Sınıflandırma,
- Değerleme,
- TMS'ye uygun finansal tabloların düzenlenmesi ve TMS 21 Standardı çerçevesinde raporlama para biriminin değiştirilmesi.

Ahmet Bey'in oluşturdu çalışma tablosu ruble değerler ile yeniden oluşturulmuştur.

Dönüştürme İşlemleri'nde kullanılan yevmiye kayıtları dönüştürme işlemleri kısmında sunulmuştur. Dönüştürme işlemlerinde yapılan yevmiye kayıtları Dİ referansı ile Tablo 4.9'da yer alan Dönüştürme İşlemleri (Dİ) sütunu içerisinde verilmiştir.

Tablo 4.9 : Volga İşletmesi'nin 31.12.2008 Tarihli Finansal Verilerinin PBU'dan TMS'ye Dönüştürülerek Hesaplara Yansıtılması

THP	Açıklama	Dönüştürme İşlemi No (Dİ)	PBU	Düzeltilme Farkları	TMS
			(Ruble)	(Ruble)	(Ruble)
100	Kasa		676		676
102	Bankalar		53.288		53.288
120	Alıcılar	Dİ-1	1.380.644	(1.364.543)	16.100
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	Dİ-10		(4.818)	(4.818)
133	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	Dİ-1		1.364.543	1.364.543
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	Dİ-2 Dİ-11 Dİ-12	11.523	1.351	12.875
136	Diğer Çeşitli Alacaklar		50.211		50.211
150	İlk Madde ve Malzeme		655.124		655.124
151	Yarı Mamuller – Üretim		71.718		71.718
152	Mamuller		616.107		616.107
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	Dİ-13		(8.638)	(8.638)
159	Verilen Sipariş Avansları		41.544		41.544
180	Gelecek Aylara Ait Giderler		4.436		4.436
191	İndirilecek KDV		92.267		92.267
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar		5.924		5.924
196	Personel Avansları		617		617
250	Maddi Duran Varlıklar		2.411.132		2.411.132
251					
252					
253					
254					
255					
256					
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	Dİ-19 Dİ-20	(495.471)	223.908	(271.563)
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar		63.902		63.902
263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Dİ-14	1.733	(1.733)	
268	Birikmiş Amortismanlar(-)	Dİ-15	(176)	176	
282	Ertelenmiş Vergi Varlıkları	Dİ-21 Dİ-22	286.312	(87.748)	198.564
	Varlıklar Toplamı		5.251.512		5.374.010
300	Banka Kredileri	Dİ-3 Dİ-16	4.704.478	(3.902.275)	802.202
303	Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	Dİ-3		435.094	435.094
320	Satıcılar	Dİ-4	1.635.871	(1.015.592)	620.279
333	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	Dİ-4		1.015.592	1.015.592
336	Diğer Çeşitli Borçlar	Dİ-2 Dİ-18		3.584	3.849

Tablo 4.9 : Volga İşletmesi'nin 31.12.2008 Tarihli Finansal Verilerinin PBU'dan TMS'ye Dönüştürülerek Hesaplara Yansıtılması (Devamı)

349	Alman Diğer Avanslar		264		
340	Alman Sipariş Avansları		51.739		51.739
360	Ödenecek Vergi Ve Fonlar		756		756
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		8		8
379	Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları	Dİ-17		3.848	3.848
400	Banka Kredileri	Dİ-3		3.467.034	3.467.034
500	Sermaye		967.879		967.879
580	Geçmiş Yıllar Zararları	Dİ-11 Dİ-19 Dİ-21	(722.699)	66.635	(656.064)
591	Dönem Net Zararı (-)		(1.386.784)	48.578	(1.338.206)
	Kaynaklar Toplamı		5.251.512		5.374.010
600	Yurtiçi Satışlar		2.526.701		2.526.701
602	Diğer Gelirler	Dİ-8		42.180	42.180
620	Satılan Mamuller Maliyeti	Dİ-20	(2.641.901)	90.668	(2.551.233)
630	Araştırma Geliştirme Giderleri	Dİ-14		(1.733)	(1.733)
631	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		(12.466)		(12.466)
632	Genel Yönetim Giderleri	Dİ-18 Dİ-9	(165.116)	(7.315)	(172.430)
642	Faiz Gelirleri		651		651
644	Konusu Kalmayan Karşılıklar				
646	Kambiyo Kârları	Dİ-5 Dİ-16		333.633	333.633
649	Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	Dİ-5 Dİ-8 Dİ-12	381.348	(356.245)	25.103
654	Karşılık Gideri	Dİ-10 Dİ-17 Dİ-13		(17.305)	(17.305)
656	Kambiyo Zararları	Dİ-6		(1.296.068)	(1.296.068)
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar	Dİ-6 Dİ-7 Dİ-9 Dİ-15	(1.368.735)	1.311.915	(56.820)
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	Dİ-7	(264.821)	(10.589)	(275.410)
691	01.Ertelenmiş Vergi Geliri (Gideri)	Dİ-22	157.556	(40.563)	116.993
	Dönem Net Kâr/Zararı		1.386.787		1.338.206

Dönüştürme İşlemi olarak düzenlenen yevmiye kayıtları, yukarıda yer alan sıra ile yapılmıştır.

Sınıflandırma İşlemleri;

Dönüştürme İşlemi 1: Alacaklar ile İlgili Sınıflandırma İşlemi

Ahmet Bey'in çalışması incelendiğinde aşağıdaki sınıflandırma işleminin yapıldığı tespit edilmiş ve yevmiye kaydı haline dönüştürülmüştür.

PBU'ya göre ticari ilişkilerden doğan grup firmaları arasındaki borçlanmaların, TMS'ye göre ayrımı gerçekleştirilmiştir. Böylece finansal tabloların konsolidasyonu işleminde doğru değerlerin kullanılması sağlanmıştır.

“TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardı paragraf 20'ye göre grup firmaları arasındaki borç-alacak ilişkilerinden doğan bakiyeler, konsolidasyon işlemi esnasında elimine edilirler.³⁹⁷ Aşağıdaki sınıflandırma işlemi ile Volga İşletmesi'nin grup firmalarından olan ticari alacakları, bağlı ortaklıklardan alacaklar hesabına devredilmiştir. Böylelikle konsolidasyonda karşılıklı bakiyelerin elimine edilebilmesi sağlanacaktır.

Dönüştürme İşlemi 1

31.12.2008		Borç	Alacak
133	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	1.364.543	
120	Alıcılar		1.364.543
Bağlı ortaklıklardan alacakların sınıflandırılması			
/			

³⁹⁷ Paragraf 20: Grup içi bakiyeler, işlemler, gelir ve giderler tamamen elimine edilir.

Dönüştürme İşlemi 2: Alacak ve Borç Bakiyesi Veren Hesapların Sınıflandırma İşlemi

Bilanço hesaplarının yeniden sınıflandırılması sonucu, bilançoda diğer çeşitli alacaklar hesabının alt kırılımlarında alacak bakiyesi veren hesaplar ortaya çıkmıştır. Alacak bakiyesi veren bu hesaplar, diğer çeşitli borçlar hesabında sınıflandırılmıştır.

Dönüştürme İşlemi 2

31.12.2008		Borç	Alacak
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	1.351	
336	Diğer Çeşitli Borçlar		1.351
Bilanço hesaplarının yeniden sınıflandırılması			
/			

Dönüştürme İşlemi 3: Kredilerin Sınıflandırılması İşlemi

Daha önce belirtildiği gibi Ahmet Bey, çalışma tablosunu hazırlayabilmek için tüm kredileri PBU'ya göre uzun ve kısa vadeli olarak ayrılmış olmalarına rağmen, tümünü kısa vadeli borçlar hesabında toplamıştır. Bu işlem doğru olmamasına rağmen uyumlaştırma çalışmasını kolaylaştırabilmek amacı ile yapılmıştır. Tüm kredileri tek bir hesapta toplamış ve Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlaştırma çalışmasında tekrar vadelerine göre ayırmıştır. Ahmet Bey'in çalışmasındaki bu sınıflandırma tespit edilmiştir ve Dönüştürme İşlemi 3 ile ruble değerler kullanılarak kayıt yapmıştır.

Dönüştürme İşlemi 3

31.12.2008		Borç	Alacak
300	Kısa Vadeli Banka Kredileri	3.902.128	
303	Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri		435.094
400	Uzun Vadeli Banka Kredileri		3.467.034
Banka kredilerinin vadelerine göre sınıflandırılması			
		/	

Dönüştürme İşlemi 4: Ticari Borçların Sınıflandırılması İşlemi

Rus mevzuatına göre ticari borç sayılan grup firmaları arasındaki borçlanmaların, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre sınıflandırılabilmesi amacı ile Ahmet Bey tarafından yapılan çalışma, yevmiye kaydı olarak yapılmıştır. Bu şekilde, finansal tabloların konsolidasyonu işleminde doğru değerlerin kullanılması sağlanmıştır.

Dönüştürme İşlemi 4

31.12.2008		Borç	Alacak
320	Satıcılar	1.015.592	
333	Bağlı Ortaklıklara Borçlar		1.015.592
Bağlı ortaklara olan borcun sınıflandırılması			
		/	

Dönüştürme İşlemi 5, 6, 7, 8, ve 9: Kâr/Zarar Tablosu Hesaplarının Sınıflandırılması

Ahmet Bey, mizanda diğer olağan gider ve zararlar hesabında bir çok alt kırılımda takip edilen kambiyo kârları ile ilgili hesap sonuçlarını, kendi çalışma tablosundaki kambiyo kârları hesabına aktarmıştır. Bu uygulama, Dönüştürme İşlemi 5 ile yevmiye maddesi haline getirilmiştir.

Dönüştürme İşlemi 5

31.12.2008		Borç	Alacak
649	Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	333.486	
646	Kambiyo Kârları		333.486
Kâr veya zarar tablosu hesapları sınıflandırması			
/			

Mizanda kambiyo zararlarına dair oluşan hesap bakiyeleri, Ahmet Bey tarafından tek bir toplama işlemi ile çalışma tablosundaki kambiyo zararları hesabına aktarılmıştır. Dönüştürme İşlemi 6 ile bu çalışma yevmiye maddesi olarak yapılmıştır.

Dönüştürme İşlemi 6

31.12.2008		Borç	Alacak
656	Kambiyo Zararları	1.296.068	
659	Diğer Olağan Gider Ve Zararlar		1.296.068
Kâr veya zarar tablosu hesapları sınıflandırması			
/			

TMS 2 Stoklar Standardı paragraf 18'de belirtildiği üzere,³⁹⁸ vadeli stok alımı sonucu oluşmuş kur farkları, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. Ancak PBU'ya göre bu tür giderler diğer olağan gider ve zararlar ile ilgili alt hesaplarda takip edilmektedir. Ahmet Bey bu husus ile ilgili herhangi bir dönüştürme çalışması yapmamış olduğu tespit edilmiş olup Dönüştürme İşlemi 7 ile TMS uyumlu finansal tablolara yansıtılmıştır.

³⁹⁸ Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Dönüştürme İşlemi 7

31.12.2008		Borç	Alacak
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	10.589	
659	Diğer Olağan Gider Ve Zararlar		10.589
Kâr veya zarar tablosu hesapları sınıflandırması			
/			

Fabrikanın deposu ve mağazasının kiralanması sonucu elde edilen gelirlerin dağılık bir şekilde alt hesaplarda sınıflandırılmasından dolayı, bu gelirler Ahmet Bey tarafından çalışma tablosunda "649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabından "602 Diğer Gelirler" hesabına devredilmiştir. Dönüştürme İşlemi 8 ile bu uygulama yevmiye kaydı haline getirilmiştir.

Dönüştürme İşlemi 8

31.12.2008		Borç	Alacak
649	Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	42.180	
602	Diğer Gelirler		42.180
Kâr veya zarar tablosu hesapları sınıflandırması			
/			

2008 yılı boyunca şirket içerisinde düzenlenen toplantılar ve çalışanlar için verilen kokteyl ve bazı ilgili maliyetler işletmenin muhasebecileri tarafından diğer olağan giderler ile ilgili alt hesaplarda takip edilmiş ve kâr/zarar tablosuna yansıtılmıştır. Ahmet Bey tarafından tüm bu giderler genel yönetim giderleri hesabına aktarılmıştır. Dönüştürme İşlemi 9 ile yevmiye maddesi haline getirilmiştir.

Dönüştürme İşlemi 9

31.12.2008		Borç	Alacak
632	Genel Yönetim Giderleri	5.082	
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar		5.082
Kâr veya zarar tablosu hesapları sınıflandırması			
/			

Değerleme İşlemleri;

Dönüştürme İşlemi 10: Şüpheli Ticari Alacaklar ile İlgili Değerleme İşlemi

Ahmet Bey tarafından, işletmenin geçici mizanında 2008 yılına ait şüpheli alacak karşılığı ayrılmadığını tespit etmiş ve bu tutarı 4.818 ruble olarak hesaplayarak çalışmasına yansıtmıştır. Ahmet Bey'in yaptığı bu çalışma iki ülke standartları kapsamında incelenmiş ve Rusya'da şüpheli ticari alacaklar karşılığının ayrılabilmesi için bir mahkeme kararı gerektiği görülmüştür. TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı, karşılık ayrılabilmesi için gerçekleşme ihtimali olmasını ve güvenilir bir tahmin yapılabilmesi varsayımını yeterli görmüştür. Bu değerlendirme işlemi aşağıda yer alan Dönüştürme İşlemi 10 ile yevmiye maddesi haline getirilmiştir.

Dönüştürme işleminde yer alan "654 Karşılık Gideri" hesabının bakiyesi 31 Aralık 2008 Tarihli Volga İşletmesi Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Kâr/Zarar Tablosunda görüleceği üzere "Diğer Gelirler / (Giderler), Net" satırında belirtilmiştir.

Dönüştürme İşlemi 10

31.12.2008		Borç	Alacak
654	Karşılık Gideri	4.818	
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı		4.818
2007 yılına yönelik yapılan şüpheli alacaklar karşılığı düzeltmesi			
/			

Dönüştürme İşlemi 11 ve 12: Geçmiş Döneme Yönelik Hataların Düzeltmesi

2007 yılında Volga İşletmesi muhasebecileri, 2003 yılında fabrikada çıkan yangın nedeniyle sigorta şirketinden alacakları parayı davanın olumlu sonuçlanacağını düşünerek, kendi standartlarına da uygun olmadığı halde 2007 yılında gelir olarak kaydetmişlerdir. Ahmet Bey bu hatayı fark ederek, çalışma tablosunda gerekli kalemlere yansıtmıştır.

Ahmet Bey'in yapmış olduğu bu dönüştürme çalışması, iki ülke standartları kapsamında araştırılmıştır. "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardına göre önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği döneme ilişkin kâr veya zarara dahil edilemez, geçmişe yönelik olarak düzeltilir³⁹⁹ hükmü bulunmaktadır. Dönüştürme İşlemi 11 ile geçmişe yönelik özkaynak düzeltmesi yapılmıştır. Dönüştürme İşlemi 12 ile 2008 yılında sonuçlanan davadan doğan alacağın gelir kaydı yapılmıştır.

"136 Diğer Çeşitli Alacaklar" hesabındaki tutar Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu olacak şekilde bilançoda diğer ticari alacaklar kalemine aktarılmıştır. "649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar" hesabında takip edilen tutar ise kâr/zarar tablosu diğer gelir/(gider) kaleminde belirtilmiştir.

Dönüştürme İşlemi 11

		31.12.2008	Borç	Alacak
580	Geçmiş Yıllar Zararları		19.420	
136	Diğer Çeşitli Alacaklar			19.420
2007 yılına yönelik yapılan sigorta alacağı düzeltmesi				
		/		

³⁹⁹ Önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği döneme ilişkin kâr veya zarara dahil edilemez. Geçmiş dönemlere ait özet finansal veriler de dahil olmak üzere geçmiş döneme ilişkin her bilgi mümkün olan en eski döneme kadar geriye yönelik yeniden düzenlenir.

Dönüştürme İşlemi 12

31.12.2008		Borç	Alacak
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	19.420	
649	Diğer Olağan Gelir ve Kârlar		19.420
2008 yılında sonuçlanan dava nedeniyle oluşan alacağın TMS ile uyumlaştırma kaydı			
/			

Dönüştürme İşlemi 13: Stok Değer Düşüklüğü ile İlgili Değerleme İşlemi

Stok değer düşüklüğü ile ilgili olarak 2008 yılı mizanında bir değer ayrılmamıştır. Ahmet Bey, TMS ile uygun olarak 2008 dönem sonu stok değer düşüklüğünü hesaplamış ve TMS ile uygun olarak finansal tablolara aktarmıştır. Bu dönüştürme çalışması standartlar çerçevesinde incelenmiş ve ruble değeri ile Dönüştürme İşlemi 13 ile yevmiye maddesi haline getirilmiştir.

Dönüştürme İşlemi 13

31.12.2008		Borç	Alacak
654	Karşılık Giderleri	8.638	
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı		8.638
Stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması işlemi			
/			

Dönüştürme İşlemi 14 ve 15: Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değerleme İşlemi

İşletmenin muhasebe kayıtları incelendiğinde, PBU'ya ve TMS'ye göre yapılması gereken aşağıdaki dönüştürme işleminin Ahmet Bey tarafından yapılmadığı tespit edilmiş olup finansal tablolara yansıtılmıştır.

2008 yılı Temmuz ayında, üretilmekte olan televizyonlar için yeni teknolojileri içeren bir kumanda modeli geliştirilmesi amacıyla işletme, iki ayrı teknoloji

enstitüsüne araştırma yapmaları için talepte bulunmuştur. Gelen raporlar çerçevesinde bir araştırma geliştirme projesi başlatılmıştır ve bu proje kapsamında fabrikanın araştırma geliştirme bölümünde iki mühendis ve bir teknisyen istihdam edilmiştir. Proje için fabrikanın içerisinde bir bölüm tahsis edilmiştir.

2008 yılında muhasebeciler bu proje ile ilgili yapılan giderleri, maddi olmayan duran varlık olarak kayıtlara almışlardır. Ancak "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardı 54-56 paragraflarında yer alan "Araştırma Safhası" başlığı ve 57-64 paragraflarında yer alan "Geliştirme Safhası" başlığı çerçevesinde, bir prototip oluşmadığı ve projenin henüz araştırma safhasında olmasından dolayı maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen bu tutarlar iptal edilmiş ve 2008 yılı dönem gideri olarak kaydedilmiştir.

Dönüştürme İşlemi 14

31.12.2008		Borç	Alacak
630	Araştırma ve Geliştirme Gideri	1.733	
263	Maddi Olmayan Duran Varlıklar		1.733
2008 yılı maddi olmayan duran varlık düzeltmesi			
/			

Dönüştürme İşlemi 15

31.12.2008		Borç	Alacak
268	Birikmiş Amortisman	176	
659	Diğer Olağan Gider ve Zararlar		176
2008 yılı birikmiş amortisman düzeltmesi			
/			

Dönüştürme İşlemi 16: Kur Farkı İle İlgili Düzeltme İşlemi

Ahmet Bey, mizanda yer alan banka kredileri ile ilgili hesapta Volga İşletmesi muhasebecilerin kur hesaplama hatası yaptıklarını tespit etmiş ve kısa vadeli banka kredilerinden düşerek, işletmenin gelirlerine dahil etmiştir. Bu çalışma, Dönüştürme İşlemi 16 ile yevmiye kaydı haline getirilmiştir.

Dönüştürme İşlemi 16		31.12.2008		Borç	Alacak
300	Banka Kredileri			147	
646	Kambiyo Kârları				147
Banka kredileri için kur farkı kazancı düzeltmesi					
		/			

Dönüştürme İşlemi 17: Yıllık İzin Ücretleri Karşılık Gideri ile İlgili Değerleme İşlemi

İşletmenin muhasebe kayıtları incelendiğinde yapılması gereken aşağıdaki dönüştürme işleminin Ahmet Bey tarafından yapılmadığı tespit edilmiştir.

2008 yılında ayrılması gereken kullanılmamış yıllık izin ücretleri ile ilgili karşılığın ayrılmamış olduğu tespit edilmiştir. 2008 yılı için ayrılması gereken karşılık tutarı, personel maaş listelerinden hesaplanmış ve olması gereken tutar 3.848 ruble olarak hesaplanmış ve Dönüştürme İşlemi 17 ile hesaplamaya dahil edilmiştir.

Dönüştürme İşlemi 17		31.12.2008		Borç	Alacak
654	Karşılık Gideri			3.848	
379	Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları				3.848
Yıllık izin ücret karşılığı					
		/			

Dönüştürme İşlemi 18: Denetim Giderleri İle İlgili Değerleme İşlemi

2008 yılına yönelik bağımsız denetim sözleşmesi, 2008 yılı içinde denetim firması ile imzalanmıştır. Ancak denetim firması tarafından alınan hizmetin faturası düzenlenmemiştir. Bu nedenle 2008 yılı PBU'ya göre düzenlenen kâr/zarar tablosuna bununla ilgili bir tutar yansıtılmamıştır. Ahmet Bey bu durumu fark ederek çalışma tablosunda bu tutarı kullanmıştır. Bu tahakkuk işlemi standartlar çerçevesinde incelenmiş olup Dönüştürme İşlemi 18 ile yevmiye kaydı olarak düzenlenmiştir.

“TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı paragraf 11’de yer alan “Karşılıklar ayrı olarak gösterilirken, tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak gösterilir.” ifadesi nedeni ile, 2008 yılına yönelik denetim ücreti tahakkuku “336 Diğer Çeşitli Borçlar” hesabına aktarılmıştır.

Dönüştürme İşlemi 18

31.12.2008		Borç	Alacak
632	Genel Yönetim Giderleri	2.233	
336	Diğer Çeşitli Borçlar		2.233
Denetim ücreti gider tahakkuku			
/			

Dönüştürme İşlemi 19 ve 20: Duran Varlıklar İle İlgili Değerleme İşlemi

Volga İşletmesi’nde, Rusya Federasyonu Hükümeti’nin 1 Ocak 2002 Tarihli ve 1 No’lu “Amortismanın Sınıflandırılması” yönetmeliği ile belirlenmiş sınıflandırma yöntemi ve hızlandırılmış amortisman yöntemi kullanılarak muhasebe kayıtları yapılmıştır. Ancak standartlarda öngörüldüğü üzere yönetim kurulu kararı ve bu finansal verilerin daha sonra konsolide edileceğini göz önüne alarak Ahmet Bey, duran varlıkların yararlı ömrü çerçevesinde her biri için ayrı ayrı normal amortisman yöntemine göre ayrılması gereken amortisman tutarlarını bulmuş ve çalışmasına yansıtmıştır.

Duran varlıklar ile ilgili çalışmasında yararlı ömür ile ilgili olarak işletmenin yönetim kurulu kararlarına istinaden aşağıdaki sınıflandırmayı kullanmıştır.

Yeraltı ve yer üstü düzenleri	10 – 20 yıl
Binalar	25 – 50 yıl
Makine ve Teçhizatlar	10 – 15 yıl
Demirbaşlar	5 – 12 yıl
Araçlar	5 – 12 yıl

Ahmet Bey'in yapmış olduğu amortisman düzeltmesi, Dönüştürme İşlemi 19 ve 20 ile yevmiye maddesi haline getirilmiştir.

Dönüştürme İşlemi 19

31.12.2008		Borç	Alacak
257	Birikmiş Amortismanlar	133.240	
580	Geçmiş Yıllar Zararları		133.240
2007 yılı birikmiş amortisman düzeltmesi			
/			

Dönüştürme İşlemi 20

31.12.2008		Borç	Alacak
257	Birikmiş Amortismanlar	90.668	
620	Satılan Mamuller Maliyeti		90.668
Birikmiş Amortisman yöntem farklılığı düzeltmesi			
/			

Dönüştürme İşlemi 21, 22: Ertelenmiş Vergi İle İlgili İşlemler

Ahmet Bey, dönüştürme çalışmasında ertelenmiş vergi ile ilgili hesaplamalarını yapmış ve finansal tablolarına yansıtmıştır. Ancak Ahmet Bey'in yapmadığı bazı dönüştürme işlemleri yapmaması nedeniyle Volga İşletmesi'nin ertelenmiş vergi

kalemleri değişikliğe uğramıştır. Bu tez çalışmasında ertelenmiş vergi yeniden hesaplanmış ve finansal tablolara aktarılmıştır.

Rusya Muhasebe Standartlarına uygun hazırlanan 2007 yılı sonu mizanında ertelenmiş vergi 140.712 ruble olarak yer almaktadır. 2007 yılı bağımsız denetim raporunda ise ertelenmiş vergi 93.527 rubledir. Aradaki bu fark, Dönüştürme İşlemi 21 ile ertelenmiş vergi varlıklarından düşürülmüştür.

Dönüştürme İşlemi 21

31.12.2008		Borç	Alacak
580	Geçmiş Yıllar Zararları	47.185	
282	Ertelenmiş Vergi Varlıkları		47.185
2007 yılına yönelik düzeltme			
/			

PBU'ya göre düzenlenen finansal tablolar ile TMS'ye uygun finansal tablolar arasında ertelenmiş vergi geliri/gideri farkın Tablo 4.10'da hesaplanmış ve 40.563 ruble olarak tespit edilmiştir. Bu değere Dönüştürme İşlemi 23 ile finansal tablolara yansıtılmıştır.

Dönüştürme İşlemi 22

31.12.2008		Borç	Alacak
691.01	Ertelenmiş Vergi (Giderleri)/Gelirleri	40.563	
282	Ertelenmiş Vergi Varlıkları		40.563
Ertelenmiş vergi hesaplaması			
/			

Tablo 4.10 : Ertelenmiş Vergi Hesaplaması

Açıklama	PBU	TFRS	Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı (Yükümlülüğü)
Stoklarda Değer Düşüklüğü		(8.638)	8.638	1.728
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı		(4.818)	4.818	964
Gelecek Aylara Ait Giderler	4.436	4.436		
Birikmiş Amortismanlar	(495.471)	(271.563)	(223.908)	(44.782)
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.733		1.733	347
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı	(176)		(176)	(35)
Yapılmakta Olan Yatırımlar	63.902	63.902		
Yıllık İzin Hesaplamaları		(3.849)	3.849	770
Denetim Ücretleri Tahakkuku		(2.233)	2.233	447
TOPLAM			(202.813)	(40.563)

Yukarıdaki dönüştürme işlemleri yapıldıktan sonra, Tablo 4.9'daki TMS sütununda oluşan değerler TMS'ye uyumlu bilanço ve kâr/zarar tablosuna aktarılmıştır.

Tablo 4.11: Volga İşletmesi'nin 31.12.2008 Tarihli TMS uyumlu Kâr/Zarar Tablosu

VARLIKLAR	Ruble
Dönen Varlıklar	
Nakit ve Nakit Benzerleri	53.964
Ticari ve Diğer Alacaklar, Kısa Vadeli, Net	1.438.911
Stoklar ve Satıcılara ve Taşeronlara Verilen Avanslar	1.375.855
Peşin Ödemeler ve Diğer Dönen Varlıklar	103.245
Toplam Dönen Varlıklar	2.971.974
Duran Varlıklar	
Maddi Duran Varlıklar, Net	2.203.471
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	198.564
Toplam Duran Varlıklar	2.402.035
TOPLAM VARLIKLAR	5.374.010
KAYNAKLAR	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
Kısa Vadeli Krediler	1.237.297
Ticari ve Diğer Borçlar, Kısa Vadeli, Net	1.692.222
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler ve Gelir Tahakkukları	3.849
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	2.933.368
Uzun Vadeli Yükümlülükler	
Uzun Vadeli Krediler	3.467.034

Tablo 4.11: Volga İşletmesi'nin 31.12.2008 Tarihli TMS uyumlu Kâr/Zarar Tablosu (Devamı)

Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	3.467.034
ÖZKAYNAKLAR	
Ödenmiş Sermaye	967.879
Birikmiş Kâr / (Zarar)	(656.064)
Dönem Net Kârı / (Zararı)	(1.338.206)
Özkaynaklar Toplamı	(1.026.392)
TOPLAM KAYNAKLAR	5.374.010

Tablo 4.12: Volga İşletmesi'nin 31.12.2008 Tarihli TMS Uyumlu Bilançosu

	Ruble
Satışlar, Net	2.568.881
Satışların Maliyeti	(2.551.233)
Brüt Satış Kârı	17.648
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	(1.733)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(12.466)
Genel Yönetim Giderleri	(172.430)
Diğer Gelir/(Gider), Net	(49.022)
Faaliyet Kârı/(Zararı)	(218.004)
Finansal Gelir/(Gider), Net	(1.237.194)
Çevrim Kârı/(Zararı) Öncesi Gelir	(1.455.199)
Çevrim Kârı/(Zararı)	
Vergi Öncesi Kâr/(Zarar)	(1.455.199)
Vergi Gelirleri/(Giderleri)	
Ertelenmiş Vergi Geliri/(Gideri)	116.993
Dönem Vergi Geliri/(Gideri)	-
Dönem Net Kâr/(Zararı)	(1.338.206)

TMS'ye Uyumlu Finansal Tabloların Raporlama Para Biriminin Dönüştürülmesi

Dönüştürme işlemleri sonucu TMS'ye uyumlu hale gelen finansal tabloların raporlama para birimi rubleden USD'ye dönüştürülmüştür. TMS 21 Standardı çerçevesinde, tüm kâr/zarar tablosu kalemlerin (yıl içerisinde aylara dağılmış olduğu varsayıldığından) dönüştürülmesinde ortalama kur kullanılmıştır. Bilanço kalemlerinden varlık ve yükümlülükler dönem sonu kuru ile dönüştürülmüştür.

Sermaye kaleminin tamamı, 30.04.2003 tarihinde işletme ödendiği için 30.04.2003 tarihli kur ile düzeltilmiştir. Geçmiş yıllar kâr/zararları ise 2007 yılı düzeltilmiş TMS'ye uygun bilançodaki değer kullanılarak hesaba dahil edilmiştir.

Dönüştürülmüş varlıklar toplamı ile dönüştürülmüş kaynaklar toplamının farkı hesaplanarak pozitif olduğu görülmüştür. Bu tutar özkaynaklarda yer alan "Yabancı Para Dönüştürme Kâr/Zararı"⁴⁰⁰ kaleminde gösterilmiştir.

Sermayenin bulunduğu tarihte 1 USD = 31,1000 rubledir

2008 yılı ortalama 1 USD = 25,0327 rubledir

31.12.2008 tarihli 1 USD = 29,3804 rubledir

Tablo 4.13: 31.12.2008 Tarihli Volga İşletmesi TMS uyumlu Kâr/Zarar Tablosuna TMS 21 Uygulanması

	Ruble	Kur	USD
Satışlar, Net	2.568.881	25,0327	102.621
Satışların Maliyeti	(2.551.233)	25,0327	(101.916)
Brüt Satış Kârı	17.648		705
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	(1.733)	25,0327	(69)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(12.466)	25,0327	(498)
Genel Yönetim Giderleri	(172.430)	25,0327	(6.888)
Diğer Gelir/(Gider), Net	(49.022)	25,0327	(1.958)
Faaliyet Kârı/(Zararı)	(218.004)		(8.709)
Finansal Gelir/(Gider), Net	(1.237.194)	25,0327	(49.423)
Vergi Öncesi Kâr/(Zarar)	(1.455.199)		(58.132)
Vergi Gelirleri/(Giderleri)			
Ertelenmiş Vergi Geliri/(Gideri)	116.993	25,0327	4.674
Dönem Vergi Geliri/(Gideri)			
Dönem Net Kâr/(Zararı)	(1.338.206)		(53.458)

⁴⁰⁰ Eğer finansal veriler 2010 yılına ait olsa idi TMS 21 çerçevesinde bu tür giderler önce kapsamlı gelir tablosunda daha sonra aynı tutar özkaynaklarda ayrı bir kalem olarak gösterilmesi gerekmektedir

Tablo 4.14: 31.12.2008 Tarihli Volga İşletmesi TMS uyumlu Bilançosuna TMS 21 Uygulanması

VARLIKLAR	Ruble	Kur	USD
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri	53.964	29,3804	1.837
Ticari ve Diğer Alacaklar, Kısa Vadeli, Net	1.438.911	29,3804	48.975
Stoklar ve Satıcılara ve Taşeronlara Verilen Avanslar	1.375.855	29,3804	46.829
Peşin Ödemeler ve Diğer Dönen Varlıklar	103.245	29,3804	3.514
Toplam Dönen Varlıklar	2.971.974		101.155
Duran Varlıklar			
Maddi Duran Varlıklar, Net	2.203.471	29,3804	74.998
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	198.564	29,3804	6.758
Toplam Duran Varlıklar	2.402.035		81.756
TOPLAM VARLIKLAR	5.374.010		182.911
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Krediler	1.237.297	29,3804	42.113
Ticari ve Diğer Borçlar, Kısa Vadeli, Net	1.692.222	29,3804	57.597
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler ve Gelir Tahakkukları	3.849	29,3804	131
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	2.933.368		99.841
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Krediler	3.467.034	29,3804	118.005
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	3.467.034		118.005
ÖZKAYNAKLAR			
Ödenmiş Sermaye	967.879	31,1000	31.121
Yabancı Para Dönüştürme Kâr/Zararı			9.732
Birikmiş Kâr / (Zararı)	(656.064)		(22.330)
Dönem Net Kâr / (Zararı)	(1.338.206)	25,0327	(53.458)
Özkaynaklar Toplamı	(1.026.392)		(34.935)
TOPLAM KAYNAKLAR	5.374.010		182.911

4.3.3. Vak'a Çözümü Sonucunda Finansal Tablolar Arasında Oluşan Farklar

Ahmet Bey dönüştürme çalışmasında, öncelikle PBU'ya göre hazırlanmış mizandaki bilanço kalemlerini dönem sonu kuru ile dönüştürmüştür. Kâr/zarar tablosu kalemlerini ise dönem ortalama kuru ile dönüştürmüştür ve oluşan farkı, kâr/zarar tablosundaki "Çevrim Kâr/Zararı" kaleminde belirtmiştir. Ahmet Bey, bu işlemten sonra tespit ettiği PBU ile TMS dönüştürme farklarını rubleden dönem sonu kuru ile USD'a çevirerek bulduğu tutarları, çalışma tablosundaki TMS sütununa yansıtmıştır.

İlk olarak raporlama para birimini değiştirmesi, kâr/zarar tablosuna da dönem sonu kuru ile farkları yansıtmaması, hatalı tutarları yansıtmamasına neden olmuştur. Aşağıda verilmiş olan karşılaştırma tablolarında oluşan bu farklar gösterilmiştir.

Tablo 4.15: Ahmet Bey Tarafından ve Vak'a zm Sonucunda TMS'ye Göre Düzenlenen Bilanço Kalemleri Arasında Farklar

VARLIKLAR	Ahmet Bey TMS (USD)	Oluşan Fark (USD)	Vak'a zm TMS (USD)
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.837		1.837
Ticari ve Diğer Alacaklar, Kısa Vadeli, Net	48.975		48.975
Stoklar ve Satıcılara ve Taşeronlara Verilen Avanslar	46.829		46.829
Peşin demeler ve Diğer Dönen Varlıklar	3.514		3.514
Toplam Dönen Varlıklar	101.155		101.155
Duran Varlıklar			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Net	75.051	(53)	74.998
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	6.720	38	6.758
Toplam Duran Varlıklar	81.771		81.756
TOPLAM VARLIKLAR	182.926		182.911
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Krediler	42.113		42.113
Ticari ve Diğer Borçlar, Kısa Vadeli, Net	57.466	131	57.597
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler ve Gelir Tahakkukları	131		131
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	99.710		99.841
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Krediler	118.005		118.005
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	118.005		118.005
ÖZKAYNAKLAR			
Ödenmiş Sermaye	32.943	(1.822)	31.121
Birikmiş Kâr / (Zarar)	(22.330)		(22.330)
Dönem Net Kârı / (Zararı)	(45.402)	(8.056)	(53.458)
Yabancı Para evrim Farkı		9.732	9.732
zkaynaklar Toplamı	(34.789)		(34.935)
TOPLAM KAYNAKLAR	182.926		182.911

“Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Net” kaleminde yer alan fark, Ahmet Bey'in işletmenin bir ürün geliştirme projesi çerçevesinde katlandığı maliyetlerin, “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı çerçevesinde iptal etmemesinden kaynaklanmaktadır.

“Ertelenmiş Vergi Varlıkları” kaleminde yer alan fark ise izin ücret karşılığı ayırmaması ve maddi olmayan duran varlık kalemini iptal etmemesi nedeniyle ertelenmiş vergi hesaplamasındaki farktan kaynaklanmaktadır.

“Ticari ve Diğer Borçlar, Kısa Vadeli, Net” kaleminde yer alan fark, yıllık izin ücretlerine yönelik bir karşılık ayrılmamasından kaynaklanmaktadır.

“Ödenmiş Sermaye” kaleminde oluşan fark, sermayenin koyulduğu tarihteki kur ile dönüştürülmesi gerekirken dönem sonu kurunun kullanması nedeniyle oluşmuştur.

“Yabancı Para Çevrim Farkı” kaleminde yer alan farklılık, Ahmet Bey’in çevrim kâr/zararının kâr/zarar tablosunda gösterilmesi, vak’a çalışmasında ise özkaynaklarda gösterilmesi nedeniyle oluşmuştur.

Tablo 4.16: Ahmet Bey Tarafından ve Vak’a Çözümü Sonucunda TMS’ye Uygun Oluşan Kâr/Zarar Tablosu Kalemleri Arasında Oluşan Farklar

	Ahmet Bey TMS (USD)	Oluşan Fark (USD)	Vak’a Çözümü TMS (USD)
Satışlar, Net	102.621		102.621
Satışların Maliyeti	(101.916)	536	(102.452)
Brüt Satış Kârı	705		169
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	(69)	(69)	
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	(498)		(498)
Genel Yönetim Giderleri	(6.888)	(13)	(6.875)
Diğer Gelir/(Gider), Net	(1.958)	312	(2.270)
Faaliyet Kârı/(Zararı)	(8.709)		(9.474)
Finansal Gelir/(Gider), Net	(49.423)	(422)	(49.001)
Çevrim Kârı/(Zararı) Öncesi Gelir	(58.132)		(58.475)
Çevrim Kâr/Zararı		(8.198)	8.198
Vergi Öncesi Kâr/(Zarar)	(58.132)		(50.277)
Vergi Gelirleri/(Giderleri)			
Ertelenmiş Vergi Geliri/(Gideri)	4.674	(201)	4.875
Dönem Vergi Geliri/(Gideri)			-
Dönem Net Kâr/(Zararı)	(53.458)		(45.402)

“Satışların Maliyeti” kaleminde oluşan fark, Ahmet Bey’in öncelikle tüm duran varlıkları dönem sonu kuru ile böldükten sonra amortisman hesaplaması ve vak’a

çalışmasında önce ruble olarak amortisman hesaplandıktan sonra TMS 21 uygulanması nedeniyle oluşmuştur.

“Araştırma ve Geliştirme Giderleri” kaleminde yer alan fark, Ahmet Bey’in işletmenin bir ürün geliştirme projesi çerçevesinde katlandığı maliyetlerin, “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı çerçevesinde iptal etmemesinden kaynaklanmaktadır.

“Genel Yönetim Giderleri” kaleminde yer alan fark, Ahmet Bey’in denetim ücreti tahakkukunu dönem sonu kuru kullanarak bulduğu farkı kâr/zarar tablosuna aktarması ve vak’a çalışmasında önce ruble olarak bu tahakkuk tutarı hesaplandıktan sonra TMS 21 uygulanması nedeniyle oluşmuştur.

“Diğer Gelir/(Gider), Net” kaleminde oluşan farkın nedenleri ise, geçmişe yönelik hatanın düzeltilmesi, şüpheli ticari alacaklar, stok değer düşüklüğü konularında TMS 21 uygulama hatası, maddi olmayan duran varlık ile ilgili amortisman tutarı, yıllık izin ücretleri karşılığı ayrılmaması ve sınıflandırma farklılığından kaynaklanmaktadır.

“Finansal Gelir/(Gider), Net” kaleminde yer alan fark, sınıflandırma farklılığından oluşmuştur. Vadeli yapılan stok alımlarında oluşan vade farkları Rus mizanında “Diğer Gelir ve Giderler” kaleminde yer almıştır, Ahmet Bey bu sınıflandırma farklılığını göz önüne almamış ve bu nedenle kâr/zarar tablosunda sınıflandırma farklılığı oluşmuştur.

“Çevrim Kâr/Zararı” kaleminde oluşan fark, Ahmet Bey’in dönüştürme çalışmasında öncelikle Rus mevzuatına göre hazırlanmış mizandaki bilanço kalemlerini dönem sonu kuru ve kâr/zarar tablosu kalemlerini ise dönem ortalama kuru ile dönüştürmesi ve oluşan farkı, kâr/zarar tablosundaki “Çevrim Kâr/Zararı” kaleminde belirtmesi nedeniyle oluşmuştur.

4.4. Rusya Muhasebe Standartlarına Göre Düzenlenen Finansal Tablolar İle Türkiye Muhasebe Standartlarına Uygun Finansal Tablolar Arasında Değerleme Farklılıklarının Karşılaştırılması

Bu bölümde, PBU'ya göre düzenlenmiş ve TMS'ye göre sınıflandırılmış finansal tablolar ile TMS'ye uygun düzenlenen finansal tablolar karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma, TMS 21 uygulamasından önceki değerler ile yapılmıştır.

İki ülke standartlarına göre bilanço kalemlerinin değerlendirme ilkeleri açısından farklılıklarını ortaya koyabilmek amacıyla, aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

“PBU” sütununda, TMS hükümlerine göre sınıflandırılmış ancak henüz TMS değerlendirme hükümlerine tabi tutulmamış değerler bulunmaktadır.

“TMS” sütununda ise, TMS hükümlerine göre sınıflandırma ve değerlendirme yapılmış bilanço kalemleri yer almaktadır.

“Oluşan Fark” sütununda ise iki ülke değerlendirme ilkeleri açısından oluşan tutarlar arasındaki farklar yer almaktadır.

Tablo 4.17 : Volga İşletmesi'nin 31 Aralık 2008 Tarihli Bilanço Hesaplarının Değerleme Öncesi ve Sonrası Oluşan Değerlerin Karşılaştırılması Tablosu

VARLIKLAR	PBU (Ruble)	Oluşan Fark	TMS (Ruble)
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri	53.964		53.964
Ticari ve Diğer Alacaklar, Kısa Vadeli, Net	1.443.729	(4.818)	1.438.911
Stoklar ve Satıcılara ve Taşeronlara Verilen Avanslar	1.384.493	(8.638)	1.375.855
Peşin Ödemeler ve Diğer Dönen Varlıklar	103.245		103.245
Toplam Dönen Varlıklar	2.985.430		2.971.974
Duran Varlıklar			
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Net	1.981.120	222.351	2.203.471
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	286.312	(87.748)	198.564
Toplam Duran Varlıklar	2.267.432		2.402.035
TOPLAM VARLIKLAR	5.252.863		5.374.010
KAYNAKLAR	(USD)		(USD)
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Krediler	1.237.444	(147)	1.237.297
Ticari ve Diğer Borçlar, Kısa Vadeli, Net	1.688.374	3.848	1.692.222
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler ve Gelir Tahakkukları	1.615	2.233	3.849
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	2.927.433		2.933.368
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Krediler	3.467.034		3.467.034
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	3.467.034		3.467.034
ÖZKAYNAKLAR			
Ödenmiş Sermaye	967.879		967.879
Birikmiş Kâr / (Zarar)	(722.699)	66.635	(656.064)
Dönem Net Kârı / (Zararı)	(1.386.784)	48.578	(1.338.206)
Özkaynaklar Toplamı	(1.141.604)		(1.026.392)
TOPLAM KAYNAKLAR	5.252.863		5.374.010

“Nakit ve Nakit Benzerleri” kaleminde değerlemelerinde, Merkez Bankası kuru kullanıldığı için PBU ile TMS arasında bir farklılık oluşmamıştır.

“Ticari ve Diğer Alacaklar, Kısa Vadeli, Net” kaleminde ise “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı çerçevesinde karşılık ayrılarak şüpheli alacakların sağlıklı alacaklardan ayrıştırılması işlemi nedeniyle oluşan farka yer verilmiştir.

“Stoklar ve Satıcılara ve Taşeronlara Verilen Avanslar” kaleminde, “TMS 2 Stoklar” Standardı paragraf 28 çerçevesinde stoklara yönelik değer düşüklüğü karşılığı ayrılması nedeniyle farklılık oluşmuştur.

“Peşin Ödemeler ve Diğer Dönen Varlıklar” kaleminde, değerlendirme açısından bir farklılık oluşmamıştır.

“Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Net” kaleminde, maddi varlıklarda yer alan değerler arasındaki fark, işletmenin amortisman yönteminin değişmesi, duran varlıkların faydalı ömürlerindeki değişiklik nedeni ile oluşmuştur. Maddi olmayan varlıklar arasında oluşan fark ise, işletmenin bir ürün geliştirme projesi çerçevesinde katlandığı maliyetlerin, “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı Araştırma Başlığı çerçevesinde iptal edilerek dönem giderine aktarılması nedeniyle oluşmuştur.

“Ertelenmiş Vergi Varlıkları” kaleminde, iki ülkenin muhasebe standartları arasındaki farklılıklar nedeniyle oluşmuştur.

“Kısa Vadeli Krediler” kaleminde oluşan fark ise banka hesaplarına yönelik çalışmada ortaya çıkan kur farkları ile ilgili hatanın düzeltilmesi sonucu oluşmuştur.

“Ticari ve Diğer Borçlar, Kısa Vadeli, Net” kaleminde yer alan fark, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı çerçevesinde, işletme çalışanların yıllık izin ücretlerine yönelik ayrılan karşılık nedeni ile oluşmuştur.

“Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar” kaleminde yer alan farklılık, denetim ücreti tahakkuku nedeni ile oluşmuştur.

“Uzun Vadeli Krediler” kaleminde, sınıflandırma açısından farklılık oluşurken, değerlendirme ilkeleri açısından bir farklılık oluşmamıştır.

“Ödenmiş Sermaye” kaleminde, değerlendirme ilkeleri açısından herhangi bir farklılık oluşmamıştır.

Aşağıdaki tabloda, bilanço kalemlerinin TMS’ye göre değerlendirme işlemleri yapılmadan önceki ruble değerleri ve TMS’ye uygun dönüştürme işlemleri yapıldıktan sonraki ruble değerleri oransal olarak karşılaştırma yapmak amacıyla yapılmıştır.

Tablo 4.18: İki Ülke Bilanço Kalemlerinin Değerleme İlkelerine Göre Oluşan Değerlerinin Karşılaştırılması

Bilanço Kalemleri	PBU		TMS	
	Tutar	%	Tutar	%
Dönen Varlık	2.985.430	57%	2.971.974	55%
Duran Varlık	2.267.432	43%	2.402.035	45%
Varlık Toplamı	5.252.863	100%	5.374.009	100%
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	2.927.433	56%	2.933.368	55%
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	3.467.034	66%	3.467.034	65%
Özkaynaklar	(1.141.604)	-22%	(1.026.392)	-19%
Kaynak Toplamı	5.252.863	100%	5.374.010	100%

Dönen varlıkların toplam varlıklara oranı %2 oranında azalmış ve duran varlıkların toplam varlıklar içerisinde oranı %2 oranında artmıştır.

Kısa vadeli yabancı kaynakların toplam kaynaklara oranı %56’dan %55’e düşmüştür ve uzun vadeli kaynakların toplam kaynaklara oranı ise %66’dan %65’e azalmıştır. Özkaynaklar kalemi ise toplam kaynaklara göre %3 oranında bir artış söz konusu olmuştur.

Volga İşletmesi’nin Rusya Muhasebe Standartlarına göre düzenlenen kâr/zarar tablosunun TMS’ye dönüştürülmesi işlemleri sonrasında ortaya çıkan farkların kaynaklandığı kalemler Tablo 4.19’da sunulmuştur.

Tablonun “Değişim Tutarı” sütununda, dönüştürme işlemleri sonrasında değişen hesap kalemlerine ait dönüştürme farklarının kâr veya zarara etkileri tutar olarak verilmiştir.

Tablo 4.19: Dönem Kâr/(Zarar) Üzerinde Dönüştürme İşlemlerinin Etkileri

Açıklama	Değişim Tutarı (Ruble)
Rusya Muhasebe Standartlarına Göre Oluşan Zarar	(1.386.784)
Düzeltilmenin Etkileri	Artış/(Azalış)
Stok Değer Düşüklüğü Düzeltmesi	(8.638)
Sigorta Şirketinden Alacaklar	19.420
Amortisman Düzeltmesi	90.668
Kur Farkı Hesaplama Hatası Düzeltmesi	147
Denetim Ücreti Tahakkuku	(2.233)
Şüpheli Alacaklar Karşılığı Düzeltmesi	(4.818)
Araştırma Giderlerinin Düzeltmesi	(1.557)
Yıllık İzinler Karşılığı Düzeltmesi	(3.848)
Ertelenmiş Vergi Düzeltmesi	(40.563)
Değişimin Toplam Etkisi	48.578
TMS'ye Göre Oluşan Zarar	(1.338.206)

“Stok Değer Düşüklüğü” satırı: Stok değer düşüklüğü karşılığı Volga İşletmesi muhasebecileri tarafından ayrılmamıştır ve ayrılan bu karşılık nedeni ile oluşturulan düzeltme işlemi sonucu oluşan değer, dönem zararını artırıcı bir etki yaratmıştır.

“Sigorta Şirketinden Alacaklar” satırı: Sigorta şirketinden alacaklarla ilgili yapılan kayıt, işletmenin yıllara yaygın kümülatif kâr veya zararını etkilememekle birlikte 2007 yılı zararından düşülerek 2008 yılı dönem geliri olarak kaydedilmesi nedeniyle dönem zararını azaltıcı etki yapmıştır.

“Amortisman Düzeltmesi” satırı: Duran varlıkların ile ilgili amortisman hesaplanması yöntemi farklılığı sonucu oluşan değerdir, işletmenin Rusya’da kullanılan hızlandırılmış amortisman yönteminden, konsolide edileceği grup işletmelerinin kullandığı normal amortisman yöntemine dönüştürüldüğünde ortaya çıkmıştır, bu değer ile ilgili düzeltme işlemi, işletmenin 2008 yılı sonu zararını azaltıcı etki yaratmıştır.

“Kur Farkı Hesaplama Hatası Düzeltmesi” satırı: Volga İşletmesi'nin muhasebe departmanının yapmış olduğu kur değerlemeleri ile ilgili hatanın düzeltilmesi sonucu, dönem zararını azaltıcı etki yaratmıştır.

“Denetim Ücretleri Tahakkuku” satırı: Rusya'da denetim ücretleri tahakkuku yapılmamıştır, yapılan tahakkuk sonucu oluşan değer işletmenin 2008 yılı dönem zararını artırıcı bir etki yaratmıştır.

“Şüpheli Alacaklar Karşılığı Düzeltmesi” satırı: Rusya'da şüpheli alacaklar karşılığı ayrılmamıştır ve bu düzeltme işlemi sonucu, dönem zararını artırıcı bir etki yaratmıştır.

“Araştırma Giderlerinin Düzeltilmesi” satırı: “38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı 54-56 paragraflarında yer alan “Araştırma Safhası” başlığı ve 57-64 paragraflarında yer alan “Geliştirme Safhası” başlığı çerçevesinde, bir prototip oluşmadığı ve projenin henüz araştırma safhasında olmasından dolayı maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen tutarları iptal edilmesi sonucu, dönem zararını artırıcı bir etki yaratmıştır.

“Yıllık İzinler Karşılığı Düzeltmesi” satırı: Rusya'da Yıllık izinler için bir karşılık ayrılmamıştır, yapılan hesaplama sonucu ayrılan karşılık dönem zararını artırıcı bir etki yaratmıştır.

“Ertelenmiş Vergi Düzeltmesi” satırı: Ertelenmiş vergi ile ilgili düzeltmeler, iki ülke arasındaki değerlendirme farklılıklarından dolayı oluşmuştur.

Sonuç olarak, Rusya Muhasebe Standartlarına göre hazırlanan kâr/zarar tablosu ile, Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun hazırlanan kâr/zarar tablosu arasında, iki ülke standartları ve muhasebe uygulamaları açısından farklılıklar oluşmuştur. İşletmenin ruble olarak düzenlenen finansal tablolarında ilan edilen dönem zararı, değerlendirme işlemlerinden sonra %4,6 oranında azalmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme ve sermaye piyasalarındaki gelişmeler sonucunda uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin sayısı artmıştır ve bu işletmeler yatırım yapacakları veya ürettikleri ürünleri pazarlayacakları yeni pazarları dikkatle incelemektedirler. İşletmeler, düşük maliyet ve vergisel yükümlülükler sunan ülkelere doğru yatırımlarını yönlendirmektedir. Farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının anlaşılması açısından ülkelerin muhasebe sistemleri önem kazanmaktadır.

Rusya ile Türkiye arasındaki ilişkiler, Doğu Bloku'nun dağılmasından ve soğuk savaşın sona ermesinden sonra, özellikle ekonomik açıdan hızla gelişmiştir. Türk girişimcilerin Rusya'da yaptıkları yatırımların artması ve Rus işletmelerle artan işbirliği projeleri, Rus muhasebe sistemine göre düzenlenen finansal tabloların analiz edilmesini önemli hale getirmiştir.

Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nin dağılması ile birlikte, ortaya çıkan devletlerden ekonomisi en güçlü olanı şüphesiz Rusya Federasyonu olmuştur. Birlik dağılmasına rağmen, Rusya Federasyonu'nun diğer Varşova Paktı üyesi ülkeler üzerindeki siyasal, askeri ve ekonomik etkisi uzun süre devam etmiştir. Avrupa Birliği'ne üye olan veya adaylığı devam eden bazı Doğu Avrupa ülkeleri dışında bu etkinin halen devam ettiğini gözlemlemek mümkündür. Dolayısı ile Rusya Federasyonu'na özel bir önem vererek değerlendirmek gerekmektedir.

SSCB dağılarak tarihteki yerini almıştır. Ancak iktisadi açıdan sosyalizm kendine özgü bir yönetim biçimidir ve yapısı diğer yönetim biçimlerine göre farklıdır. Sosyalizm döneminde ekonomik ve siyasi nedenlerle kontrol ve revizyon açısından muhasebeye özel bir önem verilmiştir.

SSCB'nin ilk kurulduğu yıllarda, sosyalist devrim ile ilgili yapılandırma çalışmaları ile eş zamanlı olarak muhasebe sistemi hakkında da çalışmalar yapılmıştır. Ekim

devriminden sonraki siyasal dönüşüm sürecinde, teorisyenler muhasebe alanında da sosyalizme uygun bir muhasebe anlayışı geliştirme gayretinde olmuşlardır.

Teorisyenler, sistemin kurgulanması sırasında sosyalist iktisadi modelleri geliştirirken, paranın kullanılmadığı ve işçilerin emekleri karşılığında aldıkları çalışma kartlarıyla hayatlarını idame ettirdikleri bir sistemi dahi denemişlerdir. Paranın kullanılmadığı bir iktisadi sistemin, kapitalizmden farklı bir sistem olacağına ve kapitalizmden uzaklaşılacağına inanmışlar, ancak uygulamada başarısız olmuşlardır. Özellikle 1950'lerden sonra muhasebe teorileri oluşturulmasından vazgeçilmiş olup ağırlık tamamen uygulamaya verilmiştir. Bunun sonucunda, muhasebe bir bilim dalı olarak o dönemde itibarını yitirmiştir.

Sosyalist düzende muhasebe müdürü işletme içinde, kapitalist düzene göre daha farklı bir konumda bulunmaktadır. Kapitalist düzende işletme ortaklarının ve yöneticilerinin mutlak egemenlikleri bulunmaktadır. Muhasebeci görevini yerine getirme konusunda onlara karşı sorumludur. Kapitalist düzende muhasebecinin mesleki ahlakı çok önemlidir. Sosyalist düzende ise muhasebe müdürüne (baş muhasebeci) yasal olarak daha fazla yetki ve sorumluluk verilmiştir. İşletmenin alım-satımlarının izlenmesinin yanı sıra alacakların tahsiline kadar geniş bir alanda merkezi yönetime karşı yasal sorumlulukları bulunmaktadır. Sosyalist düzende muhasebe müdürü, sosyalist mülkiyetin işletmedeki temsilcisi olarak algılanmaktadır.

SSCB'nin merkezi yönetim anlayışı ve temel insan ihtiyaçlarını karşılamanın ötesine geçmeyen üretim yaklaşımı nedeniyle bu sistemde muhasebenin raporlama işlevi çalışmamış, finansal bilgilerin sadece kontrol amacıyla hazırlanması sonucu doğmuştur. Muhasebe verilerinden, kaynakların etkin kullanımı veya faaliyet sonuçlarının verimliliği hakkında bilgi sağlama gibi analizlerin yapılması açısından yararlanılmamıştır. Sosyalizm döneminde ticari kâr/zarar kavramı olmadığı ve işletmelerin elde ettikleri kâr devlete aktarılacak fon, zarar ise devletten alınacak kaynak olarak görüldüğü için daha çok bilançoya önem verilmiştir.

SSCB'nin katı yönetim anlayışı ve denetleyici bir yapısının olması, sistemin ekonomik unsurlarının ve bunların muhasebesinin en detaylı biçimde takip edilmesini sağlamıştır. Ancak sosyalist sistemin özellikleri, kapitalist anlamda iktisadi bir pazarın oluşmasını engellediği ve girişimciliğe izin vermediği için temel üretim birimlerinin gelişmesini yavaşlatmıştır.

Ulusal sistemin organizasyonunda katı bir hiyerarşik yapının kurulması, yasal işletme kuruluşu olarak sadece devlet işletmelerinin ekonomide yer alması, yasal düzenlemelerin merkezileştirilmesi ve muhasebe kayıtlarında tek tip uygulamaların emredilmesinin sonucunda dünyada benzeri olmayan "sosyalist bir muhasebe sistemi" yaratılmıştır.

Türkiye ve Rusya'nın muhasebe sistemleri incelendiğinde, her iki ülkenin de küreselleşmenin etkisinin hissedildiği 1990'lı yıllarda değişim sürecinden etkilendiği ve bazı alanlarda benzer şekilde, bazı alanlarda ise farklılaşarak değişime uğradığı ortaya çıkmıştır.

Dağılma sonrası süreçte ortaya çıkan Rusya Federasyonu'nda 1990'lı yıllarda muhasebe, verginin toplanabilmesi için bir araç olarak görülmüştür. Türkiye'de 1980'lerin ortalarında serbest piyasa ekonomisine geçiş süreci başlatılmıştır. Serbest piyasa ekonomisi, girişimciliğin ve yabancı yatırımın önünü açmış, bu dönemde birçok işletme kurulmuştur. Devlet, muhasebe sistemine Rusya Federasyonu'nda olduğu gibi vergisel bir açıdan bakmış ve vergi kanunlarının baskın olduğu bir yapı ortaya çıkmıştır.

Günümüzde, Rusya'da sadece bankalar ve finans kuruluşları için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun raporlama zorunlu iken, Türkiye'de halka açık işletmelerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun raporlama yapmaları 2005 yılında zorunlu hale gelmiştir. Türkiye'de, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun kabul edilmesi ile birlikte 1.1.2013 yılından itibaren gerçek ve tüzel kişiler, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Finansal

Raporlama Standartlarının birebir çevirisi olan TMS/TFRS ile uyumlu raporlama yapımları zorunluğu bulunmaktadır.

Rusya'da muhasebe ile ilgili standartları yayımlayan kuruluş Maliye Bakanlığı iken, Türkiye'de standartların yayımlanması ve geliştirilmesi ile görevlendirilmiş ve yasayla kurulmuş Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu adıyla bir kurul bulunmaktadır.

Rus muhasebe sistemindeki değişiklikler ve yenilikler, kökten bir değişiklik yerine mevcut sisteme eklentiler şeklinde meydana gelmiştir. Bunun en önemli göstergelerinden biri hesap planıdır. Rusya'da, halen üzerinde Sovyetler Birliği döneminin etkisi bulunan bir hesap planı kullanılmaya devam edilmektedir ve finansal tablolar bu hesap planına göre hazırlanmaktadır. Türkiye'de 1960'lardaki düzenlemeler ile kamu iktisadi teşebbüslerinin tek tip raporlama yapmasına yönelik hazırlanan kamu kuruluşları hesap planlarının etkisi, 1992'de yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde ilan edilen tekdüzen hesap planı çerçevesinde kendini göstermektedir.

Günümüzde, Rusya'da standartlar ve vergisel açıdan tek bir finansal tablo düzenlenmekte iken, Türkiye'de halka açık şirketler standartlara uygun raporlama seti ile birlikte vergi kanunları nedeniyle aynı zamanda vergisel bir tablo daha düzenlemek zorunda kalmaktadırlar.

Finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili biçimsel farklılık bulunmaktadır. Rusya'da bilanço formatı, Avrupa Birliği'nin 4 no'lu yönergesinin 9. maddesinde önerildiği biçimde en az likit olandan en fazla likit olana doğru ve yükümlülükler geri ödeme vadesi daha uzun olandan daha kısa olana doğru raporlanmaktadır. "TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" Standardı bilanço kalemlerinin hangi sıra ve biçimde sunulacağını açıklamadığı ifade edilmekle birlikte, likidite temeline dayalı sunumun daha güvenilir ve yararlı bilgi sağladığı ifade edilmekte olup ve kesin bir koşul ortaya konulmamıştır.

Muhasebe mesleği açısından incelendiğinde, Rusya'da işletmenin yetkili muhasebecisi olabilmek için herhangi bir sertifikasyona tabi tutulmaksızın ekonomi fakültelerinin ilgili bölümlerinden mezun olmak yeterli iken, Türkiye'de yetkili muhasebeci olmak için zorunlu olan bir sertifikasyon sürecinden sonra serbest muhasebeci ve mali müşavir ünvanını (SMMM) almak gerekmektedir. Rusya'da işletmenin yetkili muhasebecisi (baş muhasebeci) olunduğunda yasaların bu ünvana tanıdığı yetkiler nedeniyle, bu pozisyon genel müdürden sonraki ikinci yetkili pozisyon olmaktadır.

Rusya'da işletmenin bağımsız denetim ve vergi denetiminden geçmesinden sorumlu olan kişi işletmenin baş muhasebecisi iken, Türkiye'de işletme yönetim kuruludur.

İki lke muhasebe standartları incelendiğinde, standartlarda yer alan hükümler açısından değerleme ilkelerine yönelik farklılıklar bulunmaktadır. Rusya Muhasebe Standartlarına göre düzenlenen finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına dönüştürülmesi aşamasında dikkat edilmesi gereken hususlara ilişkin çeşitli öneriler getirilmiştir.

Canlı varlıklar ile ilgili Rusya'da bir standart bulunmamaktadır ve stoklar gibi değerlendirilmektedir. Türkiye'de ise bu tür varlıklar için ayrı bir standart bulunmaktadır ve gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri dşlmek suretiyle değerlenirler.

Senetli alacaklar ve borçlar için Rusya'da reeskont uygulamasına izin verilmemektedir. Ancak TMS reeskontun finansal tablolara yansıtılması gerektiğini ifade etmektedir.

Özel tükenmeye tabi varlıklar ile ilgili Rusya'da bir standart bulunmamaktadır. Türkiye'de "TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi" Standardı bulunmaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili Rusya'da standartlarda bir hüküm bulunmamakta, maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. Türkiye'de "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standardı bulunmaktadır ve maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi ile değerlendirilir.

Rusya'da "PBU 14/2007 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardına göre araştırma-geliştirme için katılan maliyetler bilançoda gösterilebilirken Türkiye Muhasebe Standartlarına göre bir prototip ortaya çıkmadığı sürece araştırma-geliştirme giderleri, dönem gideri olarak gösterilmektedir.

Rusya'da finansal kiralama ile edinilmiş varlıklar ile ilgili bir standart bulunmamakta ve kiralama sözleşmesine konu olan varlığın sözleşmedeki durumuna göre kiraya verenin veya kiralayanın bilançosunda maddi duran varlık olarak gösterilebilmektedir. Türkiye'de ise "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardı bulunmakta ve finansal kiralama yolu ile edinilmiş olan kıymetler, her ne kadar hukuken kiracının varlıkları arasında yer almasa da, işin özü açısından kiracının varlığı kabul edilerek, bilanço varlıklarına yansıtılır ve kiraya verenin varlıklarından çıkartılır. Finansal kiralama sözleşmelerine dayalı borçlarda Rusya'da reeskonta izin verilmemiştir. Türkiye'de ise bugünkü değere indirilerek bilanço gösterilir.

Rusya'da şerefiye bilançoda varlıklar içerisinde gösterilir ve işletmenin faaliyetlerini sürdürmesi kaydı ile 20 yıl üzerinden amortisman ayrılır. Türkiye'de amortisman tabi tutulmadan varlıklar arasında bir değer olarak yer alır ve "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardına göre değer düşüklüğü testine tabi tutularak varsa değer düşüklüğü varlıklardan düşülür.

Rusya'da ertelenmiş vergi hesaplanmasında erteleme (kâr/zarar tablosu odaklı) ve yükümlülük (bilanço odaklı) yöntemleri kullanılmaktadır. Türkiye'de ertelenmiş vergi hesaplanmasında sadece yükümlülük (bilanço odaklı) yöntem kullanılmaktadır.

Vak'a etüdü bölümünde de görüldüğü üzere Rusya'da şüpheli ticari alacak karşılığı yalnızca bir mahkeme kararı sonucu ayrılabilirken TMS hükümlerine göre alacağın şüpheli duruma gelmesi yeterlidir.

Rusya Federasyonu'ndaki mevzuata göre kıdem tazminatı uygulaması mevcut değildir. Bu nedenle karşılık ayrılmamaktadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, geçmişten kaynaklanan, işletmenin hukuken veya zımnen kabul etmiş olduğu, gerçekleşme olasılığı yüksek borçlar, şirketin yükümlülükleri arasına alınır. Muhtemel borcun ödenmesi uzak bir tarihte olacak ise (örneğin kıdem tazminatları), ödeme tutarı iskonto edilmiş değer üzerinden bilançoya yansıtılır. Rusya'da izin ücretleri ödenmekle birlikte karşılık ayrılmamaktadır. Türkiye'de ise yine aynı standart hükmüne göre karşılık ayrılması gerekmektedir.

İki ülke muhasebe standartları arasında terim farklılıkları da bulunmaktadır. Örneğin aynı kapsamda olup, Rusya'da "PBU 18/02 İşletmelerin Kâr Üzerinden Ödedikleri Vergi" Standardı, Türkiye'de "Gelir Vergisi" Standardı olarak adlandırılmıştır.

Rusya Federasyonu'nun, uzun yıllar boyunca maruz kaldığı katı, sosyalist yönetim yaklaşımının getirdiği muhafazakar ve dış dünyaya kapalı anlayışlarını değiştirmesi elbette ki zaman alacaktır. Ancak Rusya'nın, küreselleşen dünyanın ve uluslararası işletmelerin özellikle işletmecilik alanında yaptığı baskıları ve bu konulardaki taleplerini göz ardı etmesi imkansızdır. Hızla büyüyen Rus ekonomisinin de bu değişime zamanında ayak uydurması, kendisi için büyük önem arz etmektedir.

Ülke yöneticilerinin, Rusya'nın zaman içerisinde dış dünya ile bağlarını güçlendirmesi ve çok geç kalınmadan küreselleşen dünyaya adapte olmasını sağlamaları için gerekli istekliliği taşıması en önemli husustur. Özellikle reformist yaklaşımların yönetim desteği olmaksızın gerçekleştirilmesi mümkün olmadığı gerçeğinden hareketle, Rusya'nın tüm mevzuatını hızla uluslararası ekonomik sisteme entegre etmesi gerekmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçişi, reformun birincil amacı gibi algılamamak ve değerlendirmemek gerekir. Gerçekte reform çok daha derin bir olguyu ifade eder. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na "bir günde" geçişi yapmanın olanaksızlığı, karşılıklı şekilde birbirine bağlı önlemler dizisini hayata geçirmenin zorluklarından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, reform süreci içerisinde sayısız güçlüklerin ortaya çıkması doğaldır.

KAYNAKÇA

- Aktaş, Özgür : **Cumhuriyet Devri Tarihi Ders Kitapları Rusya İmgesi, Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tarih Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Kars, 2006.**
- Arjevitina, N. S. Starkova, E. A. : **История Бухгалтерского Учета (İstoriya Buhgalterskovo Uçeta), YURGY Yayını, Çelyabinsk, Rusya Federasyonu, 2006.**
- Arzova, Burak : **Muhasebe Teorileri, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009**
- Avrupa Birliği ve Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı Ortak Projesi Yayını : **IFRS Workbooks for Accounting Professionals: RAS to IFRS Transformation, 2005.**
- Ayanoğlu, Yıldız : **“Rusya’da Denetim Alanındaki Gelişmeler” Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan 2004.**
- Barabanov, Aleksandır : **“Международные Стандарты Финансовой Отчетности – Обзор (Mejdunarodhıe Standartı Finansoboy Otçetnosti-Obzor)”, (Çevrimiçi), <http://www.cfin.ru/ias/overview-6.shtml>, 28.9.2009.**
- Bilginoğlu, Fahır Burgazlıoğlu, Ertuğrul : **“Muhasebe Organizasyonu Ders Notları”, İstanbul Üniversitesi, 2003.**
- Bozkurt, Hasan : **“Gelir Dağılımındaki Bozulma ve Çözüm Önerileri”, (Çevrimiçi), <http://www.vergiofisi.com/makaleler/gelirdagilimi.htm> 7.3.2011.**
- Çankaya, Fikret : **“Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı:6, 2007.**
- Çelebi, Ali Güçlü, Fırat Coşkun : **“Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve T.M.S.K”, (Çevrimiçi), <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/TURK%20ICARET%20KANUNU%20TASARISI%20VE%20T.M.S.K.doc>, 3.4.2010.**

- Çelik, Orhan : “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı:Ne Zaman ve Nasıl?”,(Çevrimiçi)
<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/OrhanCelik.pdf>,10.4.2010.
- Dedeğaç, Ender : “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Anonim Şirketlerde Denetim”, Ankara, Haziran 2008, (Çevrimiçi)
<http://www.inisiyatif.net/document/69.asp>, 19.3.2011.
- Demir, Volkan
Bahadır, Oğuzhan : “UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”(Çevrimiçi)
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Akademik%20Makaleler/UFRS%20ve%20Defter%20Değeri%20VD-OB.pdf>, 10.12.2009.
- Edizdoğan, Nihat
Taş, Metin : **Türk Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa 1998.
- Erdamar, Cengiz
Basık, Feryal : **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Dönence Yayını, İstanbul, 2003.
- Enthoven, Adolf J. H.
Sokolov ,Yaroslav V.
Kovalev,Valeri V.
Bychova, Svetlana M.
Smirmova, İrina A.
Semenova Marina V. : **Accounting Auditting and Taxation in the Russian Federation**, The Center for International Accounting Development, The University of Texas, Dallas, 2006.
- Ernst & Young : IFRS, US GAAP and RAP, Comparison and basics, 2008.
- Ersoy, Ayten
Dönmez, Adnan
Berberoğlu, P.Başak : “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması, 2005, **Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, No:9.
- Ersoy, Ayten
Dönmez, Adnan : “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, Ahmet Yesevi Üniversitesi, Bilig, **Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Kış 2006, sayı:36.

- Ersoy, Ayten
Uyar, Süleyman
Cengiz, Emre : “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Uluslararası Eğitim Standartları-8 Açısından Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan 2009.
- Gelir İdaresi Başkanlığı : Güncel KDV Oranları, (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=830>, 15.3.2011.
- Gethin, Howard : “Russia’s Road to IFRS”, (Çevrimiçi),
<http://www.accountingreform.ru/cgi-bin/getfile.cgi?lng=en&id=1104>, 30.6.2009.
- Gluşkov, İ. E. : **Бухгалтерский Учет на Современном Предприятии (Buhgalterskiy Uçet na Sovremennom Predpriyatii)**, Кнорус Yayınevi, Moskova, 2005.
- Güredin, Ersin : **Denetim**, Beta Yayınevi, 10. Baskı, 2000.
- Güvemli, Oktay : **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX.Yüzyıl**, 4. Cilt, Proje Danış A.Ş. Yayını, İstanbul, 2001.
- Güvemli, Oktay : “The First Period of the Double Entry Accounting System in the Socialist Order”, **Academy of Accounting Historians 2005 Research Conference 6-8 October 2005- Columbus- Ohio- USA**.
- Güvemli, Oktay : **Muhasebe Tarihi**, M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayını, Cilt 4, İstanbul 2002.
- Güvemli, Oktay : **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, Bulak Yayınevi, İstanbul 1998.
- İnstitut Professionalniyh Bulgalterov : **План Счетов (Plan Şçetov)**, Possii, Moskova, 2007.
- Kalıpov, Vladimir : **Бухгалтерского Учета (Buhgalterskogo Uçeta)**, Ekonomika Yayınevi, Moskova, 1980.
- Karakoç, Yusuf : **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2004.
- Karamzin, N.M. : “История Государства Российского (İstoriya Gosudarstva Rossiyskoga)”, (Çevrimiçi)
http://www.istorya.ru/book/karamzin/kar03_07.php, 21.9.2010.

- Kaspina, R.G. : **Практическое Применение Международных Стандартов Финансовой Отчетности в России (Praktičeskoe Primenenie Mejdunarodnih Standartov Finansoboy Otčetnosti v Rossii)**, Buhgalterskiy Učet Yayını, Moskova, 2006.
- Kasyanovoy, G.Y. : **Бухгалтерский Учет: Просто о Сложном Самоучитель по Формуле Три в Одном (Buhgalterskiy Učet : Prosto o Slojnom Samouçitel po Formule Tri v Odnom)**, АВАК Yayınevi, Moskova, 2007.
- Kaval, Hasan : **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi Yayını, Ankara, 2005.
- Kochkorov, Uson : **Kırgız ve Türk Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması**, Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2001.
- Kotar, Erhan : **Genel Muhasebe Temel İlkeler**, Alfa Yaymevi, 2002, Bursa.
Dokur, Şükrü
- Kristev, Yordan : **Şçetovotstvo i Analiz na Balansa**, Sofya, 2002.
- Küçüksözen, Cemal : “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Şubat 2002.
Sayar, Zafer
- Marşap, Beyhan : “Finansal Bir Varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi** 8 (3), 2006.
- Miheev, Aleksandır : **Теория Бухгалтерского Учета (Teoriya Buhgalterskogo Uçeta)**, Finansı Yaymevi, Moskova, 1975.
- Mizikovskiy, E.A. : **Международные Стандарты Финансовой Отчетности и Бухгалтерский Учет в России (Mejdunarodnie Standartı Finansoboy Otčetnosti i Buhgalterskiy Učet v Rossii)**, Buhgalterskiy Učet Yayını, Moskova, 2006.
Drujilobskaya T.Y.
- Nalimova, Z.F. : **История Бухгалтерского Учета и Аудита (İstoriya Buhgalterskovo Uçeta i Audita)**, GOU Yayını, Sankt Petersburg, 2007.

- Nikanopov, P.S. : **Совместная Деятельность: Бухгалтерский Учет и Налогобложение (Sovmestnaya Deyatelnoct: Buhgalterskiy Uçet i Nalogoblojenie)**, Nalogoviy Vestnik Yayını, 2008.
- Nikolaeviç, Sereda Konstantin : **Бухгалтерский Учет в Строительстве (Buhgalterskiy Uçet v Stroitelstve)**, Feniks Yayınevi, Samara, 2004.
- Nobes, Christopher Parker Robert : **Comparative International Accounting**, Financial Times Yayını.
- Okur, Mahmut : “Bağımsız Denetimin Denetimi”, Kasım, 2007 (Çevrimiçi), <http://www.spk.gov.tr/yayingoster.aspx?yid=985&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf>, 20.3.2011.
- Orlov, A. S. Georgiev, V.A. Sivohina, T.A. : **История На Русия: От Най-Древни Времена До Наши Дни (İstoriya Na Rusiya: Ot Nay – Drevni Vremena Do Naşı Dni)**, Trut Yayınevi, Sofya, 2002.
- Osimininoı, E. : **Налоговому Кодексу РФ Часть Первая Часть Вторая**, Omega Yayını, Moskova, 2006.
- Örten, Remzi : **Genel Muhasebe**, Üçüncü Baskı, Ankara: G.Ü. İ.İ.B.F. Yayınları, 2003.
- Örten, Remzi Kaval, Hasan Karapınar, Aydın : **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2007.
- Palamarçuk, Roman Javoronkova, Yulyana : **Очень Краткая История Российского Бухгалтерского Учета (Oçen Kраткая İstoriya Rossiyskovo Buhgalterskogo Uçeta)**, (Çevrimiçi) <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=004216>, 15.8.2008.
- Pekdemir, Recep Akün, Lerzan Kavut : “Sosyalist Blokun Çöküşü İle Ortaya Çıkan İhtiyacın, Kapitalist Düzenin Muhasebe Sistemi İle Giderilmesi”, 4’üncü Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 1999, (Çevrimiçi) <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/04.SEMPOZYUM/2GUN1OTURUM/16-RECEPPEKDEMIR.doc>, 10.7.2008.
- Pergelov, Kosta : **Бухгалтерский Учет (Buhgalterskiy Uçet)**,

Moskova, 2002.

- Reznik, Aleksander : **Russian Accounting Principles and Regulations**, The American Graduate School Of International Management Press, 2000.
- Richard, John : “The Evolution Of The Romanian And Russian Accounting Charts After The Collapse Of The Communist System”, European Accounting Review,
- Rodina, L. N. : **Этапы Развития Бухгалтерского Учета (Etapi Razvitiya Buhgaltersik Uçeta)**, TGTY Yayını, Tambov, Rusya Federasyonu , 2007.
- Pavlová, L. V.
- Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı : “Положения по бухгалтерскому учету (Polojeniya po Buhgalterskomu Uçetu), (Çevrimiçi)”, <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>, 20.1.2010.
- Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı : 2009 yılı PBU
- Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı : “Реформа Бухгалтерского Учета и Отчетности II Информационное исследование по МСФО и управленческому учету”, Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı Muhasebe Reformu Raporu, (Çevrimiçi), http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/02/May_2004_-_Kratkiy_otchet.doc, 08.1.2010.
- Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı : “Указания Об Отражении В Бухгалтерском Учете Операций По Договору Лизинга (Утверждены Приказом Минфина России От 17.2.1997 № 15,С Изменениями От 23.1.2001 № 7н)(Ukazanya Ob Otrajenii v Buhgalterskom Uçete Operastiy Po Dogovor Lizinga)”, paragraf 3-7 (Çevrimiçi) <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/acts/>, 30.9.2009.
- Rusya Federasyonu Vergi Servisi : “Историческая Хроника VII этап (с 1990 г.)”, (Çevrimiçi) <http://www.nalog.ru/mnsrus/chronicle/3777782/>, 15.3.2011.
- Rusya Federasyonu Vergi Servisi : “Налоговый Кодекс - Глава 25. Налог На Прибыль Организаций, (Çevrimiçi)”,

http://www.nal-kodeks.ru/nk/chast6/nalogovij_kodeks_-_glava_25.html, 1.3.2011.

- Rusya Federasyonu Vergi Servisi : “ОсновНЫЕ Этапы Становления Налоговой Службы Российской Федерации”, (Çevrimiçi) <http://www.nalog.ru/mnsrus/chronicle/3780401/>, , 15.3.2011.
- Ryazyanovski, B. : **История на Русия (İstoriya na Rusiya)**, Kama Yaınevi, Sofya, 2008.
- Seberjenova, Ksyenya : **История Развития Бухгалтерского Учета В России (İstoriya Razvitiya Buhgalterskogo Uçeta v Rossii)**, Moskova Devlet Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Moskova.
- Selimoğlu, Seval Hülya Göktepe : “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, İstanbul SMMMO Yayın Organı, Mayıs-Haziran 2007, Sayı 81.
- Sevilengül, Orhan : **Genel Muhasebe**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Eylül 2007.
- Sokolov, Y. V. Paliy, V.F. : **АСУ и Проблемы Теории Бухгалтерского Учета (ASU i Problemi Teorii Buhgalterskovo Uçeta)**, Finans ve İstatistik Yaınevi, Moskova. 1981.
- Sokolov, Y.V. : **История Бухгалтерского Учета (İstoriya Buhgalterskovo Uçeta)**, Finans ve İstatistik Yaınevi, Moskova, 2004.
- Sokolov, Y.V. : **Бухгалтерский Учет - Веселая Наука (Buhgalterskiy Uçeta- Veselaya Nauka)**, 1-С Pablişik Yayını, 2011.
- Sokolov, Y.V. : “Русская “Тройная” Форма Счетоводства (Russkaya Troynaya Forma Şetovodstvo)”, (Çevrimiçi) <http://buh.ru/document.jsp?ID=543>, 10.1.2011.
- Sosnauskene, O. İ. : **Как Перевести Российскую Отчетность в Международный Стандарт (Kak Perevesti Rossiyskuyu Otçetnosti v Mejduharodny Standart)**, Rosbuh Yaınevi, Moskova, 2008.

- Şanlı,Nail : “Global Muhasebe Standartları”, **Mali Çözüm Dergisi**, sayı:60.
- Şerstneva, Galina : **Бухгалтерский учет (Buhgalterskiy Uçet)**, Eksmo Yayınevi, Moskova, 2008.
- Tek,Nergis : **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Donemsonu İşlemler ve Uygulamalar**, İzmir, 1996
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu : 2009 Yılı Faaliyet Raporu.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu : “Genel Bilgiler”, (Çevrimiçi) http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59, 3.4.2010.
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu : TMS/TFRS 2009 Yılı Seti
- Umrihin, Sergey Aleksandroviç İlina, Yuliya Vladimirovna : **Международные Стандарты Финансовой Отчетности: Российская Практика Применения (Mejdunarodnie Standartı Finansovoy Otçetnosti Rossiyskaya: Praktika Primeneniya)**, Rosbuh Yayınevi, Moskova, 2007.
- Uşak, N. V. : **История И Теория Налогообложения**, Knorus Yayınevi, Moskova, 2009.
- Valebnikova,N.V. : “Ф. В. Езерский – Русский Бухгалтер-Новатор”, Maristate Üniversitesi, Referat, 2003.
- Yalkın, Yüksel Koç : **Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması**, 7. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Kasım 1989
- Yıldırım, Oya Yükçü, Süleyman Ergün, Ülkü : **Yönetim Aracı Olarak Sorumluluk Muhasebesi ve Raporlama Sistemi**, Alper Basımevi, İzmir,1989.
- Yılmaz, Fatih : “TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri”, (Çevrimiçi)<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/4.bolum.pdf>
- Yücel, Göksel : “Varlık ve Borçlardaki Değerleme Kuralları Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) – (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – IFRS) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) Karşılaştırması”, İstanbul

Üniversitesi İşletme Fakültesi Ders Notları.

- Zaglyadimova, Y. B. : **Реформирование Бухгалтерского Учёта в России: Проблемы и Перспективы (Reformirovanie Buhgalterskovo Uçeta v Rossii Problemi i Perspektivi)**, Moskova Devlet Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Moskova, 1998.
- Zuga, Ekaterina : “Russian Triple Accounting System and F. Ezersky”, **2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History September 15-18,2010 Istanbul/ Turkey Conference Proceedings Vol.III**, MUFAD Yayını, İstanbul, 2011.
- “Muhasebe Enstitüsü Hakkında”, (Çevrimiçi)
http://www.muhasebe.istanbul.edu.tr/site/index.php?option=com_content&view=article&id=49&Itemid=61.
- “Бухгалтерский Баланс”, (Çevrimiçi)
<http://cultinfo.ru/fulltext/1/001/008/002/324.htm>, 20.3.2011.
- “Практика Трансформации Отчетности в Формат МСФО (Praktika Transformastii Otçetnosti v Forme MSFO)”, (Çevrimiçi)
<http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=006673>, 10.2.2010.
- 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu”, 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete.
- İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakler Hakkında Kanun, 21.03.1964 tarihli ve 11662 sayılı Resmi Gazete.
- Similarities and Differences: A comparison of IFRS, US GAAP and Russian Accounting Rules, PricewaterhouseCoopers, 2007.
- “Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik”, 13.12.1987, 19663 Sayılı Resmi Gazete.

“Законодательные Основы Бухгалтерского Учета (Zakonodatelnye Osnovi Buhgalterskogo Uçeta), (Çevrimiçi)”, <http://www.tepka.ru/buh/3.html>, 28.9.2009.

“История Развития Бухгалтерского Учета В России“, <http://www.bestreferat.ru/referat-35315.html>, 14.6.2008.

“Министерство Финансов СССР Письмо От 28 Сентября 1954 г. N 1149 О Планах Счетов Бухгалтерского Учета Производственно-Хозяйственной Деятельности Предприятий, Строек И Хозяйственных Организаций Союзного, Республиканского и Местного Подчинения”, (çevrimiçi)<http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=card;page=inf3>, 2.2.2011.

“Министерство Финансов СССР Письмо от 8 марта 1960 г. N 63 ОБ Инструкции По Применению Единой Журнально-Ордерной Формы Счетоводства”, (Çevrimiçi) <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=70362>, 2.2.2011.

“Правило (Стандарт) Аудиторской Деятельности "Образование Аудитора"(Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, Протокол N 2)”, (Çevrimiçi) <http://zakon.kuban.ru/private1/audit/220198.htm>, 10.2.2011.

“Практика Трансформации Отчетности в Формат МСФО (Praktika Transformastii Otçetnosti v Forme MSFO), (Çevrimiçi)”, <http://www.ipnou.ru/article.php?idarticle=006673>, 10.2.2010.

“Принципы Трансформации Российской Отчетности в Формат МСФО в Условиях Швейной Промышленности (Prinstpi Transformastii Rossiyskoy Otçetnostii v Format MSFOv Usloviyah Şveynoy Promişlennosti)”, (Çevrimiçi)

<http://www.dis.ru/library/fm/archive/2006/2/4106.html>

EKLER

EK 1: SSCB Maliye Bakanlığı Tarafından 1954 Yılında N 1149 Kararı Kabul Edilen ve Finans Kurumları Hariç Tüm İşletmeler İçin Geçerli Olan Hesap Planı

Hesap İsmi	Hesap Kodu	Alt Hesap
I Bölüm: Duran Varlıklar		
Duran Varlıklar	1	
Duran Varlıkların Aşınması	2	
Duran Varlıkların Tamiri İçin Yedekler	3	1.Binalar ve Yapılar 2.Konutlar 3.Araçlar 4.Diğer
II.Bölüm: Stoklar		
Hammadde ve Malzeme	05	1.Hammadde, Satın Alınmış Yarı Mamuller 2.Tamamlayıcı Mamuller 3.Tarım İşletmeleri İçin Rezervler 4.Ambalajlar 5.Üretimdeki Malzemeler
Yakıtlar	06	
İnşaat Malzemeleri ve Ekipmanlar	07	1.Esas İnşaat Malzemeleri 2.Ekipmanlar 3.Diğer Malzemeler
Yedek Parçalar	08	
Yetiştirilen Hayvanlar	09	
Tarım Ürünleri Üretimi	10	
Depolama Maliyetleri ve Hasat	11	
Az Değerli ve Kullanılmış Malzemeler	12	1.Depoda 2.Donanımda
Az Değerli ve Kullanılmış Malzemeler İhracı	13	
Az Değerli ve Kullanılmış Malzemeler Yeniden Değerlendirilmesi	14	
III. Bölüm: Üretim Giderleri		
Ticari Mallar Üretim Giderleri	20	
Yarı Mamuller Üretimi Giderleri	21	
Yardımcı Üretim Giderleri	23	
Üretim Fireleri	24	
Üretim Tesisi Giderleri	25	1.Üretim Tesisin Donanımı İle İlgili Giderler 2.Diğer Üretim Tesisi Giderleri
Genel Yönetim Giderleri	26	
Isıtma Giderleri	27	
İnşaat Makineleri Giderleri	28	
Verilen Hizmet Maliyeti	29	
Gelecek Dönem Giderleri	31	
Duran Varlık Edinme ve İnşaatı Giderleri	34	
Araştırma Giderleri	36	1.Devam Eden Araştırma Giderler 2.Sonuçlanmış Araştırma Giderleri 3.Diğer Araştırma Giderleri
IV. Bölüm: Hazır Mamuller, Ticari Mallar ve Satış Giderleri		
Hazır Ürün (Mamul)	40	

EK 1: SSCB Maliye Bakanlığı Tarafından 1954 Yılında N 1149 Kararı Kabul Edilen ve Finans Kurumları Hariç Tüm İşletmeler İçin Geçerli Olan Hesap Planı (Devamı)

Ticari Mallar	41	1.Depodaki Ticari Mallar 2.Sebze Depolarındaki Ticari Mallar 3.Mağazalardaki Ticari Mallar
Ticari İskonto	42	
İmalat Dışı Giderler	43	
Tamir Masrafları	44	1.Toptan Satış 2.Perakende Satış 3.Yemekhane 4.Sebze Depoları 5.Genel Yönetim Giderleri
Sevk Edilen Ticari Mallar	45	
Şirket İçerisinde Sevk Edilen Mallar	47	

V. Bölüm: Hazır Değerler

Kasa	50	
Banka	51	
Bankalardaki Döviz Hesabı	52	
Bankalardaki Özel Hesaplar	54	
Bankalardaki Diğer Hesaplar	55	
Diğer Hazır Değerler	56	1.Yoldaki Hazır Değerler 2.Diğer Hazır Değerler

VI.Bölüm: Cari Hesaplar

Satıcılar Cari Hesapları	60	
Avans Hesabı	61	1.Verilen Avanslar 2.Alınan Avanslar
Alıcılar Cari Hesapları	64	1.Ödeme Planına Göre 2.Diğer Cari Hesaplar
Tarım Ürünleri Alımı İle İlgili Cari Hesaplar	65	
Karşılıklı İptal Edilen Cari Hesaplar	67	
Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	69	
Ödenecek Maaşlar	70	
İş Avansları Hesabı	71	
Devlet Bütçesi İle İlgili Hesaplar	73	1. Ödenecek KDV 2.Kâr Üzerinden Ödenecek Vergi 3.Diğer Vergiler
Kooperatif İşletmeleri Cari Hesabı	74	1. Yapılan Ödemeler 2. Alınan Ödemeler
Ekipman Ödemeleri İle İlgili Cari Hesaplar	75	
Diğer Alıcılar ve Satıcılar Cari Hesabı	76	
Departmanlar Arasındaki Hesaplar	77	
Şirket İçerisindeki Hesaplar	79	

VII.Bölüm: Devlete Aktarılacak Kâr Hesabı

Devlete Aktarılacak Kâr Hesabı	80	1.Dönem İçerisinde 2.Dönem Sonunda
--------------------------------	----	---------------------------------------

VIII.Bölüm: Devlete Aktarılacak Zararlar

Devlete Aktarılacak Zararlar	82	
------------------------------	----	--

IX.Bölüm: Yedek ve Fonlar

Öz Fonlar	85	
Aşınma Fonları	86	
Özel Fonlar	87	
Gelecek Dönem Ödemeleri İçin Ayrılan Fon	88	

X. Bölüm: Krediler

Kısa Vadeli Banka Kredileri	90	
-----------------------------	----	--

EK 1: SSCB Maliye Bakanlığı Tarafından 1954 Yılında N 1149 Kararı Kabul Edilen ve Finans Kurumları Hariç Tüm İşletmeler İçin Geçerli Olan Hesap Planı (Devamı)

Uzun Vadeli Banka Kredileri	92
Finansal Yatırımlar	93
Duran Varlıklara Yatırımlar	94
Araştırma Giderlerine Yatırımlar	95

XI.Bölüm: Finansal Sonuçlar

Kâr/Zarar	99
-----------	----

Nazım Hesaplar

Kiralanan Maddi Duran Varlıklar	1
İşlenmeye-Fasona Alınan Mallar	2
Tamir İçin Alınan Mallar	3
Değerli Belgeler	6
Kiraya Verilen Maddi Duran Varlıklar	7

EK2: MUHASEBE SİSTEMİ HAKKINDA FEDERAL KANUN

Devlet Divanı tarafından kabul edildiği tarih: 23 Şubat 1996

Federasyon Konseyi tarafından onaylandığı tarih: 20 Mart 1996

(23.7.1998 tarih ve N 123-FZ sayılı, 28.3.2002 tarih ve N 32-FZ sayılı, 31.12.2002 tarih ve N 191-FZ sayılı ve 10.1.2003 tarih ve N 8-FZ sayılı federal kanunlar ile 28.5.2003 tarih ve N 61-FZ sayılı Gümrük Kanunu ve 3.11.2006 tarih ve N 183-FZ sayılı federal kanunların yer aldığı baskı)

Bölüm I. GENEL HÜKÜMLER

Madde 1. Muhasebenin tanımı ve kapsamı

1) Muhasebe, şirketlerin kendi bünyesi içinde gerçekleştirilen tüm işlemlere ait kayıtların bir bütünlük gösterecek bir biçimde kesintisiz şekilde, belgelere dayanarak tutulması yoluyla, şirketlere ait varlıkların, yükümlülüklerin hareketleri ile söz konusu varlıklara ve yükümlülüklerle ilişkin para ile ifade edilen bilgilerin toplanması, kaydedilmesi ve genelleştirilmesinde izlenen düzenli bir sistemdir.

2) Şirketlerin kendi faaliyetlerinin süreci içinde gerçekleştirdikleri mali işlemler ve de bizzat şirket varlıkları ve yükümlülükleri muhasebe kayıt düzeninin konularını oluştururlar.

3) Muhasebe kayıt düzeninin temel ödevleri şunlardır:

Şirketin faaliyetleri ve onun varlık durumu hakkında, dahili kullanıcılar – yöneticiler, kurucu ortaklar, ortaklar, şirket sahipleri – ile harici kullanıcılar – yatırımcılar, alacaklılar ve diğer kullanıcılar – için gerekli olan tam ve doğru bir bilginin oluşturulması,

Şirket işlemlerinin uygulanması sırasında yürürlükteki yasal mevzuata riayet edilip edilmediğini, ilgili varlıkların ve yükümlülüklerin mevcut olup olmadığını ve söz

konusu varlıkların ve yükümlülüklerin hareketini, maddi kaynakların, insan kaynaklarının ve mali kaynakların onaylı norm, normatif belge ve keşif özetlerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı kontrol etmek adına, dahili ve harici kullanıcılar için gerekli olan ve şirketlerin hesap verilebilirliğinin temelini oluşturan muhasebe bilgilerinin sağlanması,

Şirketlerin işletme faaliyetleri içinde olumsuz sonuçların önlenmesi ve şirketlerin mali istikrarlarının sağlanması ve sürdürülmesi için gerekli olan işletme içi rezervlerin bulunup ortaya çıkarılması.

Madde 2. Bu federal kanunda kullanılan kavramlar

Bu federal kanunun amaçları için aşağıdaki kavramlar kullanılmaktadır:

Şirket yöneticisi – Şirketin yürütme organının başı veya yöneticisi veya şirket işlerini yürütmekle sorumlu şahıs,

Ana (kebir) hesaplar – Muhasebe kayıtları içinde yer alan varlıkların, yükümlülüklerin ve işlemlerin türlerine ilişkin genelleştirilmiş verilerin belirli ekonomik göstergelere veya işaretlere göre kayıdır. Ana (kebir) muhasebe kayıt düzeni, muhasebe kayıt düzeninin ana (kebir) hesaplarına göre yürütülür,

Muavin hesaplar – Muavin hesap kayıt düzeni, her bir ana (kebir) hesabın içinde yer alan varlıklara, yükümlülüklerle ve işlemlere ilişkin ayrıntılı bilgileri gruplara ayıran veya ayrı ayrı gruplar halinde bir araya getiren şahsi veya zati, maddi ve diğer muavin hesaplara göre yürütülen bir muhasebe kayıt düzenidir.

Muhasebe raporu veya raporları – Şirketin varlıklarına, mali durumuna ve şirket faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin verileri içeren, belirli formlara göre muhasebe kayıt düzeninin verileri esas alınarak hazırlanan genel bir veri sistemidir.

Madde 3. Muhasebe kayıt düzenini konu alan Rusya Federasyonu yasal mevzuatı

Rusya Federasyonu'na ait ve muhasebe kayıt düzenini konu alan yasal mevzuat, şirketlerin hukuki ve metodolojik esaslarını ve Rusya Federasyonu'nda muhasebe kayıtlarının nasıl tutulması gerektiğini belirleyen bu Federal Kanun ile diğer federal yasalardan ve de Rusya Federasyonu Başkanının emirleri ile Rusya Federasyonu Bakanlar Kurulu'nun kararlarından oluşmaktadır.

Rusya Federasyonu'nun yasal mevzuatın temel amaçları şunlardır: Şirketlere ait varlık ve yükümlülükler ile şirketler tarafından gerçekleştirilmiş olan işlemlerin kayıt altına alınırken, tek tip ve genel bir uygulamanın sağlanması, muhasebe raporlarının kullanıcıları için gerekli olan ve şirketlerin varlık durumlarını ve de onların gelin ve giderlerini konu alan karşılaştırılabilir ve doğru bilgilerin hazırlanması ve sunulması.

Madde 4. Bu Federal Kanunun etki alanı

1) Rusya Federasyonu'nun imzaladığı uluslararası sözleşmelerde başkaca bir hüküm yok ise, bu Federal Kanun, Rusya Federasyonu toprakları üzerinde bulunan bütün şirketleri ve yabancı şirketlere ait şube ve temsilcilikleri kapsar.

2) Girişim faaliyetlerinde bulunan ve bir tüzel kişilik teşkil etmeyen yurttaşlar kendi gelirlerini ve giderlerini, Rusya Federasyonu'nun vergi usul mevzuatında belirlenen kayıt düzeni uyarınca yürütürler. Bu Federal Kanuna göre, kendi avukatlık faaliyetlerini avukatlık bürosunda yürütmekte avukatlar, muhasebe kayıt düzeni bakımından girişimcilik faaliyetlerini tüzel kişilik oluşturmadan yürüten yurttaşlara denktirler (Bu paragraf, 31.12.2002 tarih ve N 187-FZ sayılı Federal Kanun ile getirilmiştir).

3) Eğer kanunun bu maddesinde başkaca bir hüküm yok ise, basitleştirilmiş vergilendirme sistemine geçen şirketler muhasebe kayıt düzeninin yükümlülüklerinden muaftırlar.

Basitleştirilmiş vergilendirme sistemini kullanan şirketler ve şahıs şirketleri kendi gelirlerinin ve giderlerinin kayıtlarını bu Federal Kanunun 26.2. Bölümünde belirtilen düzene göre tutarlar.

Basitleştirilmiş vergilendirme sistemini kullanan şirketler kendi temel varlıklarının ve maddi olmayan aktiflerinin kayıtlarını, Rusya Federasyonu muhasebe kayıt düzeni ile ilgili mevzuatta belirlenen düzene göre tutarlar (bu maddenin 3. bendi 31.12.2002 tarih ve N 191-FZ sayılı Federal Kanun ile getirilmiştir).

Madde 5. Muhasebe kayıt düzeni ile ilgili düzenlemeler

1) Rusya Federasyonu'nda muhasebe kayıt düzenine yönelik veya onu konu alan genel metodolojik yönetim Rusya Federasyonu Hükümeti tarafından yürütülmektedir.

2) Rusya Federasyonu yasal mevzuatının ışığında ve rehberliğinde, Federal kanunlar tarafından muhasebe kayıt düzeni ile ilgili düzenlemeler yapma ve genel olarak muhasebe kayıt düzenini yönlendirme hak ve yetkisi ile donatılan organlar veya merciler kendi yetkilerinin sınırları dahilinde, Rusya Federasyonu'nun toprakları üzerinde uygulanması tüm şirketler için zorunlu olan aşağıdaki düzenlemeleri ve belgeleri hazırlarlar ve onaylarlar:

a) Muhasebe hesap planlarını ve bu hesap planlarının nasıl uygulanacağını gösteren yönetmelikleri veya talimatnameleri,

b) Şirketlerin kendi işlemlerinin kaydı sırasında uymakla yükümlü oldukları prensipleri, kuralları ve usulleri belirleyen muhasebe kayıt düzeni hükümlerini (standartlarını) ve de muhasebe raporunun veya raporlarının tanzimi ve ibrazı sırasında uymakla yükümlü oldukları prensipleri, kuralları ve usulleri belirleyen hükümleri (standartları),

c) Muhasebe kayıt düzeni konuları ile ilgili diğer norm koyucu belgeleri ve metodolojik talimatları,

d) Gümrük amaçları için muhasebe kayıt düzeninin ve muhasebe raporlarının prensiplerini, kurallarını ve usullerini belirleyen hükümleri ve standartları.

("d" bendi, 28.5.2003 tarih ve N 61-FZ sayılı Gümrük Kanunu ile getirilmiştir).

Muhasebe kayıt düzeni ile ilgili muhasebe hesap planlarında, diğer normatif (norm koyucu) belgelerde ve metodik talimatlarda küçük girişimciler ve avukat grupları ve avukatlık büroları için basitleştirilmiş vergilendirme sistemi öngörülmektedir

Federal kanunlar tarafından muhasebe kayıt düzeni ile ilgili mevzuat düzenlemeleri yapma hak ve yetkisi ile donatılan organlar veya mercilerce yapılan ve yayınlanan norm koyucu belgeler ve metodolojik talimatlar, Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığının normatif belgeleri ve metodik talimatları ile çelişmemelidir.

3) Şirketler kendi şirket yapılarından, içinde buldukların sektörün yapısından ve kendi faaliyetlerinin özelliklerinden hareketle ve de Rusya Federasyonu'nun muhasebe kayıt düzeni ile ilgili yasal mevzuatı ve muhasebe kayıt düzeni ile ilgili yasal düzenlemeleri yapmaya yetkili organ veya mercilerin norm koyucu belgelerini esas alarak, kendi muhasebe kayıt politikalarını kendileri belirlerler.

Madde 6. Şirketlerde muhasebe organizasyonu

1) Şirketlerde muhasebenin veya muhasebe kayıt düzeninin organizasyonundan ve de şirket işlemlerinin gerçekleştirilmesi sırasında yasal mevzuatta riayetden şirket yöneticileri sorumludurlar.

2) Şirket yöneticileri muhasebe işinin hacmine bağlı olarak aşağıdaki tasarrufları yapmaya yetkilidirler:

a) Muhasebe hizmetini veya servisini, başında bir muhasebe müdürünün bulunduğu bağımsız bir bölüm şeklinde kurabilirler,

b) Muhasebeci kadrosu ihdas edebilirler,

c) Şirket yöneticileri belirli bir sözleşmeye dayanarak şirketin muhasebesinin tutulması işini merkezileştirilmiş bir muhasebeye, ihtisaslaşmış bir şirkete ve bir muhasebe uzmanına devredebilirler,

d) Şirket muhasebesini bizzat yürütebilirler.

3) Şirket tarafından kabul edilen muhasebe politikası, şirket muhasebe kayıt düzeninden ve şirket muhasebe organizasyonundan sorumlu olan şahsın emir veya talimatıyla onaylanır.

Aşağıdaki belgeler de onaylanır:

- İçinde alt hesapların ve analitik hesapların yer aldığı ve muhasebe kayıtlarının ve raporlarının zamanında ve doğru olarak tutulmasını ve hazırlanması açısından gerekli olan muhasebe planlarının çalışma amaçlı çeşitlerini,
- Birincil belgelere ait tip formları bulunmayan işlemlerin tanzimi için kullanılan birincil muhasebe formları ve dahili muhasebe raporları için gerekli belgelerin formları,

Envanter yapma düzenini ve varlık ve yükümlülük değerlendirme yöntemlerini;

- Evrak veya belge tedavülünün kuralları ve muhasebe bilgilerini değerlendirme yöntemleri,
- Mali işlemlere yönelik kontrol düzeni ve muhasebe kayıt düzeninin organizasyonu için gerekli diğer kararlar.

4) Şirket tarafından kabul edilen muhasebe politikası her yıl uygulanır. Muhasebe politikası, Rusya Federasyonu'nun yasal mevzuatında veya muhasebe kayıt düzeni ile ilgili düzenlemeleri yapma yetkisine sahip organların veya mercilerin norm koyucu belgelerinde değişiklik yapıldığı zaman değiştirilebilir veya şirket muhasebe tutma düzeninde yeni usuller geliştirip uygulamaya başladığı veya şirket faaliyetinde esaslı bir takım değişiklik yaptığı zaman değiştirilebilir. Muhasebe politikasında, muhasebe bilgilerinin karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amacıyla yapılan değişiklikler, mali yılın başından itibaren uygulamaya konulmalıdır.

Madde 7. Muhasebe Müdürü

1) Muhasebe Müdürü şirket yöneticisi tarafından atanır.

2) Muhasebe müdürü doğrudan şirket yöneticisine bağlıdır ve muhasebe politikasının oluşturulması, muhasebe kayıt düzeninin yürütülmesi, tam ve doğru bir muhasebe raporunun veya raporlarının zamanında tanzim edilmesi ve sunulması muhasebe müdürünün sorumlulukları içinde yer almaktadır.

3) Muhasebe müdürü şirket tarafından yapılmakta olan mali ve ticari işlemlerin Rusya Federasyonu'nun yasal mevzuatına uygunluğunu sağlar, ayrıca varlıkların hareketini ve yükümlülüklerin nasıl yerine getirildiğini kontrol eder, kontrol edilmesini sağlar.

Muhasebe müdürünün mali ve ticari işlemlerin belge halinde tanzimi ve gerekli belgelerin veya bilgilerin muhasebeye sunulması yönündeki talepleri, şirketin bütün çalışanları açısından uygulanması zorunlu bir nitelik taşır.

Muhasebe müdürünün imzası olmaksızın veya muhasebe müdürünün imzasını taşımayan nakit ve hesap belgeleri, mali yükümlülükler ve kredi yükümlülükleri geçersiz sayılır ve uygulamaya konulamaz.

4) Şirket yöneticisi ile muhasebe müdürü arasında mali ve ticari işlem uygulamaları konusunda görüş ayrılıklarının ortaya çıkması halinde, söz konusu işlemler ile evraklar veya belgeler şirket yöneticisinin imzalı mesuliyeti deruhte yazısı vermesi halinde uygulamaya konulabilir ve bu tür işlemlerin uygulanmasından doğan sonuçların tüm sorumluluğu şirket yöneticisine aittir.

Bölüm II. MUHASEBE KAYITLARININ TUTULMASINDA

ARANILAN TEMEL ŞARTLAR. MUHASEBE BELGELERİ VE KAYITLARI

Madde 8. Muhasebe kayıtlarının tutulmasında veya muhasebe kayıt düzeninin yürütülmesinde aranılan temel şartlar

1) Şirkete ait varlıkların, yükümlülüklerin ve şirket tarafından gerçekleştirilmekte olan mali ve ticari işlemlerin muhasebesi veya muhasebe kayıtları Rusya Federasyonu'nun para birimi olan ruble ile yapılır.

2) Şirketin mülkiyetinde olan bir varlık, aynı şirketin bünyesi içinde yer alan diğer tüzel kişilere ait varlıklardan ayrı olarak kayıt altına alınır.

3) Muhasebe kayıtları şirket tarafından şirketin tescilli tüzel kişilik olarak yapıldığı andan itibaren şirket Rusya Federasyonu yasal mevzuatının öngördüğü şekilde reorganize veya tasfiye edilinceye kadar kesintisiz şekilde tutulur.

4) Şirket, varlıkların, yükümlülüklerin ve ticari işlemlerin muhasebe kayıtlarını, muhasebe kayıt düzeninin muhasebe hesap planı içinde yer alan ve birbiri ile karşılıklı olarak bağlı hesaplar üzerinde çift taraflı kayıt sistemine göre yürütür.

Analitik muhasebe kayıt düzeninin verileri, muhasebe kayıt düzenindeki hesapların miktarları ve bakiyeleri ile uyuşmak veya örtüşmek zorundadır.

5) Tüm mali ve ticari işlemler ve envanter sonuçları, hiçbir atlama veya çıkarma yapmadan muhasebe kayıt düzeni içinde yer alan zamanında geçirilmelidir.

6) Şirketin muhasebe kayıt düzeni içindeki cari üretim girdileri ve sermaye yatırımları ayrı ayrı yazılacaktır.

Madde 9. Birincil muhasebe belgeleri

1) Şirketler tarafından gerçekleştirilen veya yürütülen tüm mali ve ticari işlemler, söz konusu işlemleri doğrulayan belgeler şeklinde tanzim edilecektir. Bu evraklar veya belgeler birincil muhasebe evrakları olarak hizmet ederler ve muhasebe kayıtları bu evraklar esas alınarak yürütülür.

2) Birinci muhasebe evrakları veya belgeleri, birincil muhasebe evraklarına ait tek tipleştirilmiş form albümlerinde yer alan forma uygun olarak tanzim edilmişler ise muhasebe uygulamasına konulurlar, buna karşılık formları tek tipleştirilmiş form (evrak) albümlerinde bulunmayan evraklar ise aşağıdaki bilgileri mutlaka içermelidir:

- a) Evrakın adı;
- b) Evrakın tanzim edildiği tarih;
- c) Evrakı düzenleyen şirketin ticari unvanı;
- d) Evrak konusu mali veya ticari işlemin mahiyeti;
- e) Evrak konusu mali veya ticari işlemin ölçü birimleri (mal veya nakit olarak);
- f) Mali veya ticari işlemin uygulanmasından, söz konusu evrakın doğru tanziminden sorumlu olan şahısları unvanları;
- g) Anılan şahısların imzaları.

3) Birincil muhasebe evraklarında imza yetkisine sahip şahısların listesi, muhasebe müdürünün mutabakatını alarak şirket yöneticisi tarafından onaylanır.

Nakit para ile ifade edilen mali ve ticari işlem konusu evraklar şirket yöneticileri ve muhasebe müdürleri tarafından veya bu tür evrakları imza yetkisine sahip tarafından imzalanırlar.

4) Birincil muhasebe evrakı, mali veya ticari işlemin gerçekleştirildiği anda tanzim edilecektir, eğer bu olanaklı değilse, işlem gerçekleştirildikten sonra tanzim edilecektir.

Bu tür birincil muhasebe belgelerinin zamanında ve kaliteli şekilde tanzimi, muhasebe kayıt düzeni içinde yansıtılması için söz konusu evrakların belirlenen süreler içinde muhasebeye verilmesi ve bu tür evraklarda yer alan bilgilerin doğruluğundan, evrakı tanzim edenler ve imzalayanlar sorumludurlar.

5) Banka ve kasa evraklarında veya belgelerinde düzeltmeler yapılmasına izin verilmemektedir. Geriye kalan diğer birincil muhasebe evraklarında düzeltmeleri, ancak ilgili mali veya ticari işleme taraf olanların ortak mutabakatı ile yapılabilir, aynı zamanda da bu tür düzeltmeler evrakı imzalamış olan şahısların imzaları ile teyit edilir ve ayrıca düzeltmenin yapıldığı tarih de belirtilir.

6) Mali veya ticari işlemlere ilişkin bilgilerin değerlendirilmesi işinin kontrolü ve söz konusu bilgilere belli bir düzen verilmesi amacıyla, birincil muhasebe evrakları esas alınarak mizan cetvelleri hazırlanır.

7) Birincil evraklar ve mizan cetvelleri, gerek kağıt üzerinde gerekse bilgisayar ortamında hazırlanabilir. Söz konusu belgelerin bilgisayar ortamında tanzim edilmiş olması halinde şirket, ilgili ticari işlemin tarafları için ayrıca yazılı suretler de hazırlamakla yükümlüdür, ayrıca şirket Rusya Federasyonu'nun yürürlükteki yasal mevzuatı uyarınca kontrol görevi yapan organların veya mercilerin, mahkemelerin ve savcılığın talep etmesi halinde aynı şekilde söz konusu belgelerin yazılı suretlerini tanzim etmekle yükümlüdür.

8) Birincil (ilk) muhasebe belgeleri, Rusya Federasyonu'nun yürürlükteki yasal mevzuatına uygun olarak yalnızca istihbarat ve ön soruşturma organları, savcılık, mahkemeler, vergi denetçileri, içişleri bakanlığı organları tarafından alınabilir, istenebilir veya el koyulabilir.

(30.6.2003 tarih ve N 86-FZ sayılı Federal Kanununun baskısında).

9) Muhasebe müdürü veya şirketin başka bir görevli kişisi, evraklara el koyulması halinde evraklara el koyan organların temsilcilerinin izniyle ve onların huzurunda el konulan evrakların suretlerini çıkarmak, çıkarılan suretlerin üzerine el koyulma gerekçesini ve tarihini belirtmek hakkına sahiptir.

Madde 10. Muhasebe kayıtlarının yer aldığı yazmaçlar

1) Muhasebe kayıtlarının yazmaçları kayda alınan birincil (ilk) evraklarda yer alan bilgileri biriktirmek ve sistematize etmek ve de muhasebe kayıt düzeninin hesaplarında ve muhasebe raporlarında yansıtmak için öngörülmüştür.

Muhasebe kayıtlarının yazmaçları, özel defterler, ayrı ayrı sayfalar ve kartlar, bilgisayar tekniğinin kullanılması halinde ekstre, manyetik şerit, disk, disket ve diğer taşıyıcılar biçiminde tutulmaktadır.

2) Ticari işlemler muhasebe kayıtlarının yazmaçlarında kronolojik sıraya göre yansıtılmalı ve kayıt altına alınmalı ve de muhasebe kayıt düzeni içinde yer alan hesaplara göre gruplanmalıdır.

Ticari işlemlerin, muhasebe kayıtlarının yazmaçlarında doğru bir biçimde yansıtılması, söz konusu ticari işlemler ile ilgili belgeleri tanzim eden ve imzalayan şahıslarca sağlanmaktadır.

3) Muhasebe kayıtlarına ait yazmaçların saklanması sırasında, söz konusu kayıtların yasa dışı düzeltmelere veya düzeltme girişimlerine karşı korunmuş olması gerekir. Yazmaçtaki bir hatanın düzeltilmesi belirli bir gerekçeye dayanmalıdır ve yapılan düzeltme, düzeltme tarihini de belirterek düzeltmeyi yapan tarafından imzalanmış olmalıdır.

4) Muhasebe kayıtları yazmaçlarının ve dahili muhasebe raporlarının münderecatı ticari sır sayılmaktadır.

Muhasebe kayıtları yazmaçlarının ve dahili muhasebe raporlarının içerdiği bilgilere ulaşan veya vakıf olan kişiler, ticari sır niteliğindeki bu bilgileri saklamakla yükümlüdürler. Söz konusu kişilerin bu tür bilgileri ifşa etmesi halinde, Rusya Federasyonu'nun yürürlükteki yasal mevzuatı uyarınca sorumluluk taşırlar.

Madde 11. Şirket varlıklarının ve yükümlülüklerinin değerlemesi

1) Şirket varlıklarının ve yükümlülüklerinin değerlemesi, söz konusu varlık ve yükümlülüklerin muhasebe kayıtlarında ve muhasebe raporlarında para ile ifade ederek yansıtılması veya gösterilmesi için yapılır.

Ücreti karşılığında satın alınan bir varlığın değerlemesi, söz konusu varlığın satın alınması için fiilen yapılan giderlerin toplamı yoluyla yapılır, ücretsiz alınan bir varlığın değerlemesi, söz konusu varlığın gelir olarak kaydının yapıldığı tarihteki piyasa değerine yapılır, bizzat şirketin içinde üretilmiş olan bir varlığın değerlemesi ise onun üretim maliyetine göre yapılır.

Esas varlıklara ve maddi olmayan aktiflere ait amortisman kesintileri, şirketin bir hesap dönemi içindeki faaliyetlerinin sonuçlarından ayrı ve bağımsız olarak yapılmaktadır.

Rezervleme yöntemi de dahil olmak üzere diğer değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasına yalnızca Rusya Federasyonu'nun yürürlükteki yasal mevzuatında ve muhasebe mevzuatı düzenlemelerini yapan organların veya mercilerin norm koyucu belgelerinde öngörülen hallerde izin verilir.

2) Şirketin döviz hesapları ve yabancı döviz ile yapılan işlemlerin muhasebe kayıtları ruble ile tutulur, şu şartla ki, ilgili işlem, yabancı para Rusya Federasyonu Merkez Bankasının kaydın yapıldığı günkü kuru üzerinden rubleye çevrilerek yapılacaktır.

Madde 12. Şirket varlıklarının ve yükümlülüklerinin envanteri

1) Muhasebe kayıtlarının ve raporlarının doğru tutulmasını sağlamak için şirketler kendi varlıklarının ve yükümlülüklerinin envanterini yaparlar ve bu envanter çalışması sırasında söz konusu varlıkların ve yükümlülüklerin mevcudiyetleri, durumları ve değerlemeleri kontrol ve tasdik edilir.

Envanter yapmanın zorunlu olduğu haller hariç, envanter yaparken izlenecek süreler ve düzen şirket yöneticisi tarafından belirlenir.

2) Aşağıdaki hallerde envanter yapılması zorunludur:

- Varlıkları kiraya verirken, satın alırken, satarken ve de devlete veya yerel yönetimlere ait üniter kuruluşların dönüştürülmesi sırasında,
- Yıllık muhasebe raporlarının (mali tabloların) tanziminden önce,
- Maddi sorumluluk taşıyan şahısların değişmesi halinde,
- Varlık hırsızlığı, görevi kötüye kullanma ve varlıkların bozulması halinde,
- Rusya Federasyonu'nun yürürlükteki yasal mevzuatının öngördüğü diğer hallerde.

3) Envanter sırasında varlıkların fiili durumu veya mevcudiyeti ile muhasebe kayıtlarının verileri arasında ortaya çıkarılan tutarsızlıklar muhasebe kayıt düzeninin hesaplarında aşağıdaki şekilde yansıtılır:

a) Fazla varlıklar gelir olarak kaydedilir ve gelir olarak kaydı yapılan bu meblağ şirketin mali sonuçlarına yansıtılır, şirket bütçesinde finansman (fonlar) artışı olarak gösterilir;

b) Eksik varlıklar ve doğal fire normlarının çerçevesi içinde değerlendirilmesi gereken varlık firesi üretim giderlerine veya girdilerine dahil edilir veya norm dışı tedavül olarak gösterilir (kusurlu şahıslara zimmet olarak). Eğer kusurlu şahıslar belirlenememiş ise veya mahkeme söz konusu şahısların tazmin etmesine karar vermemişse, bu takdirde varlık eksikliği veya varlık firesi şirketin mali sonuçlarına yansıtılır, şirket bütçesinde finansmanda (fonlarda) düşüş olarak gösterilir.

Bölüm III. MUHASEBE RAPORLARI

Madde 13. Muhasebe raporlarının (mali tablolar) yapısı

1) Bütün şirketler muhasebe kayıt düzeni içinde yer alan ana (kebir) hesaplara ve muavin hesaplara dayanarak muhasebe raporları (mali tablolar) tanzim etmekle yükümlüdürler.

2) Girişim faaliyetleri icra etmeyen ve mal (iş, hizmet) satışı yapmayan genel bütçeden finanse edilen kuruluşlar ile toplumsal kurumlar hariç, bütün şirketlerin muhasebe raporları (veya mali tabloları) aşağıdaki belgelerden oluşmaktadır:

(23.7.1998 tarih ve N 123-FZ sayılı Federal kanunun baskısı)

a) Bilanço,

b) Kâr/zarar tablosu,

c) Ve tablonun mevzuatta öngörülen ekleri,

d) Denetim raporu veya şirket kâr/zarar tablosunun doğruluğunu teyit eden tarım kooperatifleri murakabe kurulunun raporu, eğer tabi söz konusu şirket federal yasalara göre zorunlu denetime veya zorunlu murakabeye tabi ise,

(03.11.2006 tarih ve N 183-FZ sayılı Federal Kanunun baskısı)

e) Açıklama notları.

Genel bütçeden finanse edilmekte olan şirketlerin veya kuruluşların kâr/zarar tablolarının yapısı veya münderecatı, Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Girişim faaliyetleri icra etmeyen ve mal (iş, hizmet) satışı yapmayan genel bütçeden finanse edilen toplumsal kuruluşlar (birlikler) için bu Federal Kanununun 15. maddesi uyarınca basitleştirilmiş bir Kâr/Zarar tablosu bileşimi veya münderecatı belirlenmiştir.

(23.7.1998 tarih ve N 123-FZ sayılı Federal Kanunun baskısında)

3) Kâr Zarar tablolarının formları ve bu formların doldurulması sırasında izlenecek düzene ilişkin yönetmelik veya talimatname Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı tarafından onaylanır.

Muhasebe kayıt düzeni ile ilgili yasal düzenlemeler yapan diğer organlar veya merciler, kendi yetkilerinin çerçevesi dahilinde bankalara, sigorta şirketlerine ve diğer şirketlere ait ve Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığının norm koyucu belgelerine aykırı olmayan formları ve bu formların doldurulması sırasında izlenecek düzene ilişkin yönetmelik veya talimatnameleri onaylarlar.

4) Yıllık kâr/zarar tablosunun açıklama notunda, şirkete, şirketin mali durumuna, cari hesap dönemine ve bir önceki bir hesap dönemine ilişkin verilerin kıyaslanabilirliğine, değerlendirme yöntemlerine ve kâr/zarar tablosunun ana kalemlerine ilişkin temel bilgiler yer almalıdır.

Açıklama notunda, muhasebe kayıt düzeni kurallarının uygulanmadığını veya söz konusu kurallara uyulmadığını gösteren, dolayısıyla bu riayetsizlik yüzünden şirket varlıklarının durumunu ve şirket faaliyetlerinin mali sonuçlarını doğru bir biçimde yansıtmaya imkan vermeyen hallerle ilişkin bildirimler ve bu bildirimlerin gerekçeleri de yer almalıdır. Aksi takdirde, muhasebe kayıt düzeni kurallarının kullanılmamış olması, söz konusu kuralları uygulamaktan imtina edildiği şeklinde kabul edilecek ve Rusya Federasyonu'nun muhasebe kayıt düzeni ile ilgili yasal mevzuatının ihlali olarak değerlendirilecektir.

Kâr/zarar tablosunun açıklama notunda şirket, izleyen hesap yılında kendi muhasebe politikasında yapacağı değişiklikleri ilan eder.

5) Kâr/zarar tablosu şirket yöneticisi ve muhasebe müdürü (baş muhasip) tarafından imzalanır.

Muhasebeleri, merkezileştirilmiş muhasebe tarafından, ihtisaslaşmış bir şirket tarafından veya bir muhasebe uzmanı tarafından tutulan şirketlerin kâr/zarar tabloları, merkezileştirilmiş muhasebe şirketinin yöneticileri, ihtisaslaşmış şirketin yöneticileri veya muhasebeyi tutan muhasebe uzmanı tarafından imzalanır.

6) Kâr-zarar tabloları düzenlenir, muhafaza edilir ve yasaların öngördüğü şekilde kâr/zarar tablosu kullanıcılarına sunulur. Teknik olanakların mevcut olması halinde ve bu Federal Kanununun 15b maddesinde belirtilen kâr/zarar tablosu kullanıcılarının mutabakat vermesi halinde, şirket Rusya Federasyonu'nun yürürlükteki yasal mevzuatı uyarınca kendi kâr/zarar tablosunu elektronik ortamda da sunabilir.

(6. bent, 28.3.2002 tarih ve N 32-FZ sayılı Federal Kanun ile getirilmiştir)

Madde 14. Mali yıl veya hesap yılı

- 1) Bütün şirketler için mali yıl takvim yılıdır – 1 Ocakta başlar 31 Aralıkta sona erer.
- 2) Yeni kurulmuş şirketler için birinci mali yıl, tescil edildikleri tarihten itibaren başlar ve içinde bulunulan yılın 31 Aralık tarihine kadar devam eder, 1 Ekim tarihinden sonra kurulan şirketler için mali yıl izleyen yılın 31 Aralık tarihine kadar devam eder.

Şirket tescili yapılmadan önce gerçekleştirilmiş olan mali veya ticari işlemler, birinci mali yıla ait kâr-zarar tablosunda gösterilir.

- 3) Aylık ve ortalama üç aylık kâr/zarar tabloları ara kâr/zarar tablolarıdır ve mali yılın başlangıcından itibaren ilerleyen dönemlere göre düzenlenirler.

Madde 15. Kâr/zarar tablolarının veya hesaplarının sunulduğu süreler ve adresler

- 1) Genel bütçeden finanse edilen şirketler hariç bütün şirketler, kendi kuruluş belgeleri uyarınca yıllık kâr/zarar tablolarını veya zararlarını kendi kurucu ortaklarına, ortaklarına veya şirketin sahiplerine, ayrıca tescilli oldukları bölgenin istatistik birimlerine sunarlar. Devlet ve yerel üniter kuruluşlar kâr/zarar tablolarını, devlet mülkiyetlerinin yönetimi ile yetkili olan kuruluşlara sunarlar.

Yürütme erkinin diğer organlarına veya mercilerine, bankalara veya diğer kullanıcılara kâr/zarar tabloları veya hesapları Rusya Federasyonu'nun yürürlükteki yasal mevzuatı uyarınca sunulur.

- 2) Girişim faaliyetleri icra etmeyen ve mal (iş, hizmet) satışı yapmayan genel bütçeden finanse edilen kuruluşlar (birlikler), toplumsal kuruluşlar ve onların bağlı alt birimleri kendi üç aylık kâr/zarar tablolarını veya hesaplarını üç aylık dönem sona erdikten sonra 30 gün önce sunmakla yükümlüdürler, yıllık kâr/zarar tablolarını veya hesaplarını ise hesap yılı veya mali yıl sona erdikten sonra 90 gün içinde sunmakla

yükümlüdürler, eğer tabi Rusya Federasyonu'nun yürürlükteki yasal mevzuatında başkaca bir hüküm yoksa.

(23.7.1998 tarih ve N 123-FZ sayılı Federal kanunun baskısında)

Sunulan yıllık kâr/zarar tabloları veya raporları, şirketin kuruluş belgelerinde belirtilen süreler içinde sunulmuş olmalıdır.

3) Genel bütçeden finanse edilmekte olan şirketler, üç aylık ve yıllık kâr/zarar tablolarını veya hesaplarını bir üst organa söz konusu üst organın belirlediği süre içinde sunmakla yükümlüdürler.

4) Girişimcilik faaliyetlerinde bulunmayan ve mal (iş ve hizmet) satışı yapmayan toplumsal kuruluşlar (birlikler) ve onların alt birimleri mali yılın veya hesap yılının sonuçları ile ilgili kâr/zarar tablolarını veya hesaplarını yılda bir defa aşağıdaki kapsam halinde sunarlar:

a) Bilanço;

b) Kâr/zarar tablosu;

c) Alınan vasıtaların veya gereçlerin kendi amaçları doğrultusunda kullanıldığı hakkında rapor.

(4. bent, 23.7.1998 tarih ve N 123-FZ sayılı Federal Kanun ile getirilmiştir)

5) Kâr/zarar tabloları veya hesapları şirket tarafından kullanıcıya doğrudan veya onun temsilcisi üzerinden verilebilir veya bir posta gönderisi şeklinde gönderilebilir ya da haberleşme kanalları ile gönderilebilir.

Kullanıcı, kâr/zarar tablosunu veya hesaplarını almayı reddetmek hakkına sahip değildir ve şirketin ricası üzerine, kâr/zarar tablolarını veya hesaplarını teslim alırken, kâr/zarar tablolarının veya hesaplarının sureti üzerine evrakı teslim aldığı ve hangi tarihte teslim aldığı yönünde bir şerh de koymakla yükümlüdür. Kullanıcı, kâr/zarar tablolarını veya hesaplarını haberleşme kanalları ile aldığı zaman, kâr/zarar tablosunu aldığı yolundaki bildirimini gene haberleşme kanalı yoluyla şirkete iletmekle yükümlüdür.

Posta ile gönderme tarihi veya haberleşme kanalı ile gönderildiği tarih, kâr-zarar tablolarının veya hesaplarının şirket tarafından gönderildiği tarih sayılacaktır veya aidiyeti münasebetiyle fiilen teslim edildiği tarih, gönderme tarihi sayılacaktır.

(28.3.2002 tarih ve N 32-FZ sayılı Federal Kanunun baskısında 5. bent)

Madde 18. kâr/zarar tablolarının veya hesaplarının aleniyeti

Özel katkılarla, toplumsal katkılarla ve devlet katkılarıyla oluşturulmakta olan açık tip anonim şirketler, bankalar ve diğer kredi kurumları, sigorta şirketleri, borsalar, yatırım fonları ve diğer fonlar hesap yılını veya mali yılı izleyen yıl içinde kendi kâr/zarar tablolarını veya hesaplarını yılda en az bir defa yayınlamakla yükümlüdürler.

Rusya Federasyonu Emekli Fonu, Rusya Federasyonu Sosyal Sigorta Fonu ve onların Rusya Federasyonu toprakları üzerindeki şubeleri ve temsilcilikleri, Zorunlu Sağlık Sigortası Federal Fonu, Zorunlu Sağlık Sigortası Bölge Fonları ve de federal kanunların belirlediği hallerde bazı diğer kuruluşlar kendi üç aylık kâr/zarar hesaplarını yayınlamakla yükümlüdürler.

(10.1.2003 tarih ve N 8-FZ sayılı Federal Kanun baskısında).

Kâr/zarar tablolarının veya hesaplarının aleniyeti ile kastedilen şey, kâr/zarar tablolarının veya hesaplarının kullanıcılarca ulaşılabilir olan gazete ve dergilerde yayınlanması keyfiyettir veya kâr/zarar tablolarını veya hesaplarını içeren bildirilerin ve broşürlerin kullanıcılar arasında dağıtılması keyfiyettir, ayrıca kâr/zarar tablolarının veya hesaplarının aleniyeti ile kast edilen şey, söz konusu kâr/zarar tablolarının veya hesaplarının ilgili kullanıcılara dağıtılmak ve verilmek üzere şirketin tescilli olduğu bölgenin istatistik birimlerine gönderilmesi demektir.

Madde 17. muhasebe evraklarının muhafazası

- 1) Şirketler birincil muhasebe evraklarını, muhasebe yazmaçlarını ve kâr/zarar tablolarını veya hesaplarını, devlet arşiv kurallarında belirlenen süreler muhafaza etmekle yükümlüdürler ama, bu muhafaza süresi en az beş yıldır.
- 2) Muhasebe hesap çalışma planı, muhasebe politikasının diğer belgeleri, kodlama prosedürleri, muhasebe verilerinin bilgisayarda ortamında yapılmış değerlendirmeleri (kullanım sürelerini de belirterek) şirket tarafından, kâr/zarar tablolarının tanzimi için kullanıldıkları son yıldan itibaren beş yıl süreyle muhafaza edilecek ve korunacaktır.
- 3) Şirket muhasebe belgelerinin, muhasebe yazmaçlarının ve kâr/zarar hesaplarının muhafazasından şirket yöneticisi sorumludur.

Bölüm IV. SONUÇ HÜKÜMLERİ

Madde 18. Rusya Federasyonu'nun muhasebe kayıt düzeni ile ilgili yasal mevzuatının ihlalinden doğan sorumluluklar

Şirket yöneticileri ve muhasebe kayıt düzenini organize etmek ve yürütmekle sorumlu diğer kişiler, muhasebe kayıt düzenini Rusya Federasyonu'nun yürürlükteki yasal mevzuatı muhasebe kayıt düzeni ile ilgili mevzuatı düzenleyen organların normatif belgeleri uyarınca uygulamaktan sapmaları veya imtina etmeleri halinde veya kâr/zarar tabloları veya hesapları üzerinde tahrifatlar yapmaları halinde veya kâr/zarar tablolarının veya hesaplarının sunulma ve yayınlanma sürelerine riayet etmemeleri halinde, Rusya Federasyonu'nun yürürlükteki yasal mevzuatı uyarınca idari ve cezai sorumluluk taşırlar.

Madde 19. Bu Federal Kanunun yürürlüğe girmesi hakkında

Bu Federal kanun resmen yayınlandığı tarihten itibaren yürürlüğe girer.

Bu Federal Kanunun yayınlanmasından önce yürürlüğe girmiş olan muhasebe kayıt düzeni ile ilgili norm koyucu belgeler, bu Federal Kanun ile çelişmeyen bölümleri ile yürürlükte kalırlar.

EK 3: 31 Aralık 2000 Tarihinde Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı'nın 94 No'lu Kararı ile Kabul Edilen ve Kredi Kurumları, Devlet Bütçesinden Finanse Edilen Kurumlar Dışındaki Tüm İşletmeler İçin Geçerli Olan Hesap Planı

Hesap Grubu Adı	Hesap Grubu Numarası	Alt Hesaplar
1	2	3
I.Bölüm: Duran Varlıklar		
Maddi Duran Varlıklar	01	Maddi Duran Varlıkların Çeşidine Göre
Maddi Duran Varlıkların Amortismanı	02	
Maddi Değerlere Gelirsel Yatırım	03	Maddi Değerlerin Çeşidine Göre
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	04	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Çeşidine Göre
Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı	05	
.....	06	
Kurulacak Donanımlar	07	
Duran Varlıklara Yapılan Yatırım (Yapılmakta Olan Yatırımlar)	08	1. Arazilere Yapılan Yatırımlar 2. Doğal Kaynaklara Yapılan Yatırımlar 3. Yapılmakta Olan Binalar 4. Maddi Duran Varlıklara Yapılan Yatırımlar 5. Maddi Olmayan Duran Varlıklara Yapılan Yatırımlar 6. Yetiştirilen Hayvanlara Yapılan Yatırımlar 7. Beslenen Hayvanlar Yapılan Yatırımlar 8. Araştırma Geliştirme Departmanına Yapılan Yatırımları
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	09	
II.Bölüm: Stoklar		
Malzemeler	10	1. Hammadde ve Malzeme 2. Satın Alınmış Yarı Mamuller, Tamamlayıcı Mamuller ve Parçaları 3. Yakıtlar 4. Ambalajlar ve Ambalaj Malzemeleri 5. Yedek Parçalar 6. Diğer Malzemeler 7. Yan Sanayi Malzemeleri 8. İnşaat Malzemeleri 10 Özel Üniformalar ve Özel Donanımlar
Yetiştirilen ve Beslenen Hayvanlar	11	
.....	12	
.....	13	
Malzeme Değer Düşüklüğü Karşılığı	14	
Hammadde ve Malzemelerin Stoklanması ve Elde Edilmesi	15	
Hammadde ve Malzeme Maliyetlerindeki Sapmalar	16	
.....	17	

EK 3: 31 Aralık 2000 Tarihinde Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı'nın 94 No'lu Kararı ile Kabul Edilen ve Kredi Kurumları, Devlet Bütçesinden Finanse Edilen Kurumlar Dışındaki Tüm İşletmeler İçin Geçerli Olan Hesap Planı (Devamı)

.....	18	
İndirilecek Katma Değer Vergisi	19	1. Maddi Değerlerden Elde Edilen İndirilecek KDV 2. Maddi Olmayan Elde Edilen İndirilecek KDV 3. Stoklardan Elde Edilen İndirilecek KDV
III.Bölüm: Üretim Giderleri		
Temel Üretim Giderleri	20	
Yarı Mamul Üretim Giderleri	21	
.....	22	
Yardımcı Üretim Giderleri	23	
.....	24	
Genel Üretim Giderleri	25	
Genel Yönetim Giderleri	26	
.....	27	
Üretim Fireleri	28	
Verilen Hizmet Maliyeti	29	
.....	30	
.....	31	
.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	
IV Bölüm: Hazır Mamuller, Ticari Mallar ve Satış Giderleri		
Mamuller	40	
Ticari Mallar	41	1. Depodaki Ticari Mallar 2. Perakende Satıcılardaki Ticari Mallar 3. Ambalaj Malzemeleri 4. Satın Alınan Ürünler
Ticari İskonto	42	
Hazır Ürünler	43	
Pazarlama ve Satış Giderleri	44	
Yoldaki Ticari Mallar (İrsaliyesi Düzenlenmiş Ticari Mallar)	45	
Yarı Mamuller	46	
.....	47	
.....	48	
.....	49	
V.Bölüm: Hazır Değerler		
Kasa	50	1. Şirket Kasası 2. İşlem Kasası 3. Parasal Evraklar

EK 3: 31 Aralık 2000 Tarihinde Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı'nın 94 No'lu Kararı ile Kabul Edilen ve Kredi Kurumları, Devlet Bütçesinden Finanse Edilen Kurumlar Dışındaki Tüm İşletmeler İçin Geçerli Olan Hesap Planı (Devamı)

Bankalardaki Hesaplar	51	
Bankalardaki Döviz Hesapları	52	
.....	53	
.....	54	
Bankalardaki Özel Hesaplar	55	1. Akreditifler
		2. Çek Defterleri
		3. Mevduat Hesapları
.....	56	
Yoldaki Havaleler	57	
Finansal Yatırımlar	58	1. Tahviller ve Hisse Senetleri
		2. Uzun Vadeli Menkul Kıymetler
		3. Verilen Borçlar
Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılığı	59	
VI. Bölüm: Cari Hesaplar		
Satıcılar ve Taşeronlar Cari Hesabı	60	
.....	61	
Alıcılar ve İşverenler Cari Hesabı	62	
Şüpheli Alacaklar Karşılığı	63	
.....	64	
.....	65	
Kısa Vadeli Kredi ve Borçlar Hesabı	66	Kredilerin ve Borçların Çeşidine Göre
Uzun Vadeli Kredi ve Borç Hesabı	67	Kredilerin ve Borçların Çeşidine Göre
Ödenecek Vergi ve Harçlar	68	Vergi ve Harçların Çeşidine Göre
Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	69	1. Sosyal Güvenlik Kesintileri
		2. Emeklilik Fonu Kesintileri
		3. Sağlık Sigortası Kesintileri
Ödenecek Ücret ve Maaşlar	70	
İş Avansları Hesabı	71	
.....	72	
Personel ile İlgili Diğer Hesaplar	73	1. Verilen Borçlar Hesabı
		2. Maddi Zararların Tazmini Hesabı
.....	74	
Ortaklar Hesabı	75	
Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar	76	1. Mal ve Hayat Sigortası Hesabı
		2.
		3. Temettü ve Diğer Gelirler Hesabı
		4. Depozito Hesapları
Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	77	
.....	78	
İştirakler ve Bağlı Ortaklar Hesabı	79	
VII. Bölüm Sermaye		
Özsermaye	80	
İhraç Edilen Hisse Senetleri	81	

EK 3: 31 Aralık 2000 Tarihinde Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı'nın 94 No'lu Kararı ile Kabul Edilen ve Kredi Kurumları, Devlet Bütçesinden Finanse Edilen Kurumlar Dışındaki Tüm İşletmeler İçin Geçerli Olan Hesap Planı

(Devamı)

Sermaye Yedekleri	82	
Kâr Yedekleri	83	
Dağıtılmamış Kârlar (Kapatılmamış Kazarlar)	84	
.....	85	
Amaçlı Finansman	86	Finansman Çeşidine Göre
.....	87	
.....	88	
.....	89	
VIII. Bölüm Mali Sonuçlar(Kâr Zarar Tablosu Hesapları)		
Satışlar	90	1. Kazanç
		2. Satışların Maliyeti
		3. Hesaplanan Katma Değer Vergisi
		4. Dolaylı Vergi
		9. Satış Kâr Zararı
Diğer Gelir ve Giderler	91	1. Diğer Gelirler
		2. Diğer Giderler
		9. Diğer Gelir ve Giderler Bakiyesi
.....	92	
.....	93	
Değerlerin Bozulmasından Doğan açık ve kayıplar (fireler vb.)	94	
.....	95	
Gelecek Dönem Giderler Karşılığı	96	Karşılık Çeşidine Göre
Gelecek Dönem Giderleri	97	Gider Çeşidine Göre
Gelecek Dönem Gelirleri	98	
Kâr ve Zarar	99	
Nazım Hesaplar		
Kiralanan Maddi Duran Varlıklar	1	
Tamir İçin Alınan Mallar	2	
İşlenmeye-Fasona Alınan Mallar	3	
Konsinye Mallar	4	
Değerli Belgeler	6	
Vazgeçilmiş Alacaklar	7	
Alınan Teminatlar	8	
Verilen Teminatlar	9	
Yüzde Yüz Amortismanı Ayrılmış Maddi Duran Varlıklar	10	
Kiraya Verilen Maddi Duran Varlıklar	11	

EK 4: Maliye Bakanlığı Tarafından Yayınlanan “İşletmelerin Hesap Verebilirliğine Esas Teşkil Eden Formlar” Direktifine Göre Yayınlanması Gereken Bilanço Formatı

VARLIKLAR	Satır Kodu	Dönem Başı Değeri	Dönem Sonu Değeri
1	2	3	4
I. DURAN VARLIKLAR			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	110		
Maddi Duran Varlıklar	120		
Yapılmakta Olan Yatırımlar (Bitmemiş İnşaat)	130		
Maddi Değerlere Gelirsel Yatırım	135		
Uzun Vadeli Finansal Yatırımlar	140		
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	145		
Diğer Duran Varlıklar	150		
I.BÖLÜM TOPLAMI	190		
II. DÖNEN VARLIKLAR			
Stoklar	210		
Stokların İçerisinde:			
Hammadde, Malzeme ve Benzeri Diğer Varlıklar			
Yetiştirilen ve Beslenen Hayvanlar			
Yarı Mamuller Üretim			
Hazır Mamuller Ticari Mallar			
Yoldaki Ticari Mallar			
Gelecek Dönem Giderleri			
Diğer Stok ve Yarı Mamuller			
İndirilecek Katma Değer Vergisi	220		
Alacaklar (Bilanço Tarihinden Sonra 12 Aydan Daha Uzun Bir Süre İçinde Alınması Gereken Alacaklar)	230		
Bunu İçinde; Alıcılar Ve Siparişler			
Alacaklar (Bilanço Tarihinden Sonra 12 Aydan Daha Kısa Bir Süre İçinde Alınması Gereken Alacaklar)	240		
Bunu İçinde; Alıcılar ve Siparişler			
Kısa Vadeli Finansal Yatırımlar	250		
Hazır Değerler	260		
Diğer Dönen Varlıklar	270		
II.BÖLÜM TOPLAMI	290		
VARLIKLAR TOPLAMI	300		

EK 4: Maliye Bakanlığı Tarafından Yayınlanan “İşletmelerin Hesap Verebilirliğine Esas Teşkil Eden Formlar” Direktifine Göre Yayınlanması Gereken Bilanço Formatı (Devamı)

KAYNAKLAR	Satır Kodu	Dönem Başı Değeri	Dönem Sonu Değeri
1	2	3	4
III. SERMAYE VE YEDEKLER			
Öz sermaye	410		
İhraç Edilmiş Hisse Senetleri			
Sermaye Yedekleri	420		
Kâr Yedekleri	430		
Bunu İçinde; Yasal Yedekler			
Ana Sözleşme Yedekleri			
Dağıtılmamış Kâr (Kapatılmamış Zarar)	470		
III.BÖLÜM TOPLAMI	490		
IV. UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
Borç ve Krediler	510		
Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	515		
Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	520		
IV. BÖLÜM TOPLAMI	590		
V. KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER			
Borç ve krediler	610		
Borçlar	620		
Bunun İçinde: Satıcılar ve Taşeronlar			
Personele Borçlar			
Devlete Ait Bütçe Dışı Fonlara Olan Borçlar			
Vergi Borçları			
Diğer Borçlar			
Ortaklara Kâr Payı Borçları	630		
Gelecek Dönem Geliri	640		
Gelecek Dönem Giderleri ile İlgili Yedekler	650		
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	660		
V.BÖLÜM TOPLAMI	690		
KAYNAKLAR TOPLAMI	700		

EK 5: Maliye Bakanlığı Tarafından Yayınlanan “İşletmelerin Hesap Verebilirliğine Esas Teşkil Eden Formlar” Direktifine Göre Yayınlanması Gereken Kâr/Zarar Tablosu Formatı

Açıklama	Satır Kodu	Önceki Dönem	Cari Dönem
1	2	3	4
FAALİYETLE İLGİLİ GELİR VE GİDERLER			
Katma değer vergisi, dolaylı vergi ve benzeri diğer vergilerin düşüldükten ve diğer yükümlülükler karşılıkları ödendikten sonra ticari mallar, ürünler, hizmetler satış hasılatı (net hasılat)	010		
Satışların maliyeti (satılan malların, ürünlerin, işlerin, hizmetlerin maliyeti, ticari ve genel yönetim giderler hariç)	020		
Brüt Kâr	029		
Ticari Giderler (Pazarlama Giderleri)	030		
Genel Yönetim Giderleri	040		
Satış Kârı veya Zararı	050		
DiĞER GELİR VE GİDERLER			
Faiz Geliri	060		
Faiz Gideri	070		
Diğer Şirketler Yatırımlardan Elde Edilen Gelirler	080		
Diğer Gelirleri	090		
Diğer Giderleri	100		
Vergi Öncesi Kâr/Zarar	140		
Ertelenmiş Vergi Gelirleri/(Giderleri)	141- 142		
Ödenecek Vergi	150		
Net Kâr/Zarar	190		

ÖZGEÇMİŞ

Nesime Osmanova, 18 Nisan 1977 tarihinde Bulgaristan'ın Omurtag şehrinde doğmuştur. İlköğrenimini Georgi Dimitrof İlkokulu, orta öğretimini Daki Yordanov ve lise öğretimini Simeon Velçev Lisesinde derece alarak tamamlamıştır. 1995 yılında Türkiye'ye eğitim görmek için gelmiştir. 1996 yılında Ankara Üniversitesi TÖMER Dil Öğretim Merkezi Türkçe Kursunu tamamlamıştır. 2000 yılında Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümünden mezun olmuştur. Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Bankacılık Yüksek Lisans programı "Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Bulgaristan Bankacılık Sistemi" başlıklı tez çalışması ile 2003 yılında tamamlamıştır.