

176350

*İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME BÖLÜMÜ
MUHASEBE DENETİM ANA
BİLİM DALI*

*AVRUPA TOPLULUĞU DÖRT NOLU YÖNERGESİ İLE TÜRKİYE'DE
UYGULANAN MUHASEBE SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI UYUMLAŞTIRMA
PROBLEMLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ*

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN; EROL ALTUNOĞLU

DANIŞMAN; Yrd. Doç. Sema ÜLKER

İSTANBUL - 1996

İÇİNDEKİLER

I- GİRİŞ

II-TABLO LİSTESİ

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA TOPLULUĞU DÖRT NOLU YÖNERGESİ İLE TÜRKİYE'DE UYGULANAN MUHASEBE SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

1- Avrupa Topluluğu ve Türkiye 'de Muhasebe Sistemi.....	1
1-1- Avrupa Topluluğu' nun Tarihçesi.....	1
1-2- Avrupa Topluluğu ve Türkiye İlişkileri	3
1-3- Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Muhasebe Uygulamaları.....	4
1.3-1- Belçika' da Muhasebe Uygulaması.....	4
1.3-2- Danimarka' da Muhasebe Uygulaması.....	5
1.3-3- Fransa' da Muhasebe Uygulaması.....	5
1.3-4- Almanya' da Muhasebe Uygulaması.....	5
1.3-5- Yunanistan' da Muhasebe Uygulaması.....	6
1.3-6- İtalya' da Muhasebe Uygulaması.....	6
1.3-7- Lüksemburg' da Muhasebe Uygulaması.....	6
1.3-8- Hollanda' da Muhasebe Uygulaması.....	7
1.3-9- Portekiz' de Muhasebe Uygulaması.....	7
1.3-10- İspanya' da Muhasebe Uygulaması.....	7
1.3-11- Birleşik Krallık ve İrlanda Cumhuriyeti' nde Muhasebe Uygulaması.....	8
2-Avrupa Topluluğu Dört Nolu Yönergesi.....	8
3- Türkiye' de Uygulanan Muhasebe Sistemi.....	10

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA TOPLULUĞU DÖRT NOLU YÖNERGESİ'NİN TÜRKİYEDE UYGULANAN MUHASEBE SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

1- Sistemlerin Genel Hükümler ve Yapı Bakımından Karşılaştırılması.....	11
1-1-Genel Hükümler Bakımından Karşılaştırma.....	11
1.1-1- Bilanço ve Gelir Tablosuna İlişkin Genel.....	12
Hükümlerinin Karşılaştırılması.....	13
1-2-Genel Yapı Bakımından Karşılaştırma.....	13
1.2-1- Bilançonun Yapısı Bakımından Karşılaştırma..	14
1.2.1-1- Dört Nolu Yönergede Bilançonun Yapısı.	14
1.2.1.1-1- Dört Nolu Yönergenin Dokuzuncu Maddesine Göre Bilanço.....	14
1.2.1.1-2- Dört Nolu Yönergenin Onuncu Maddesine Göre Bilanço.....	16
1.2.1-2- Türkiye'de Muhasebe Uygulamasında Bilançonun Yapısı.....	23
1.2-2- Bilançonun Dipnotları Bakımından Karşılaştırma.	30
1.2.2-1- Dördüncü Yönergede Öngörülen Bilanço Dipnotları.....	30
1.2.2-2- Türkiye'de Uygulanan Muhasebe Sisteminde Öngörülen Bilanço Dipnotları.....	31
1.2-3- Gelir Tablosunun Yapısı Bakımından Karşılaştırma.....	33
1.2.3-1- Dördüncü Yönergede Gelir Tablosuna İlişkin Hükümler.....	33
1.2.3-2- Türkiye'de Uygulanan Muhasebe Sistemi'nde Gelir Tablosuna İlişkin Hükümler	38

<i>1.2-4- Gelir Tablosu Dipnotlarına İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması.....</i>	<i>40</i>
<i>1.2.4-1- Dördüncü Yönergede Gelir Tablosu Dipnotlarına İlişkin Hükümler</i>	<i>40</i>
<i>1.2.4.-2- Türkiye'de Uygulanan Muhasebe Sisteminde Gelir Tablosu Dipnotlarına İlişkin Hükümler....</i>	<i>41</i>

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYUMLAŞTIRMA PROBLEMLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

<i>1- Teknik Problemler ve Çözüm Önerileri.....</i>	<i>42</i>
<i>2- Kavramsal Problemler ve Çözüm Önerileri.....</i>	<i>46</i>
<i>3- Politik ve Kültürel Problemler ve Çözüm Önerileri.....</i>	<i>47</i>
<i>Sonuç.....</i>	<i>49</i>
<i>Tablo Listesi</i>	
<i>Yararlanılan Kaynaklar</i>	

GİRİŞ

Avrupa Topluluğu'na ilişkin ana esaslar 1958 yılında yürürlüğe giren " Roma Antlaşması" ile düzenlenmiştir.Roma Antlaşmasının ilkesel yaklaşımı günümüzde de halen gereçliliğini korumaktadır.

Avrupa Topluluğu'nun "Tek Pazar,Tek Para Birimi ve bunlara dayalı olarak ekonomik,siyasal,hukuki birlik yönündeki çabası,ABD ve Japonya'ya karşı yürüttüğü teknolojik rekabeti ele geçirme yönündedir.

Türkiyenin ekonomik,siyasal,hukuki ve toplumsal gelişme doğrultusu da Avrupa yönündedir.Avrupa Topluluğu Türkiye'nin ekonomik,toplumsal ve siyasal gelişimde temel ve belirleyici bir eksen gibi görünmektedir.Türkiye Avrupa Topluluğu'na 1959 yılında başvurmuş,12 Eylül 1963'de de "Ankara Antlaşması'nı" imzalayarak Avrupa Birliği'ne tam üye olarak değil de ortak üye olarak katılmıştır.

Avrupa Topluluğu sadece üye ülkelerin "ekonomik bütünleşmesi " veya "ticaretin globalleşmesi olarak görmemek gerekir.Yani hukuki açıdan da üye ülkelerin uyumlaşmasını Avrupa Topluluğu ilke olarak benimsemiştir.Bir başka ifade ile Avrupa Topluluğu, Avrupa ülkelerinin muhasebe sistemleri ve uygulamaları arasında farklılıkların olduğu açıktır.Bu yönüyle Avrupa Topluluğu bir taraftan sanayi rekabetinde en üstün olmaya somut önlemler geliştirirken,diğer taraftan da Dördüncü Yönerge gibi yönergelerin de eşgüdümü sağlamayı amaçlamıştır.Dördüncü Yönergenin topluluk açısından önemli olan özelliği,üye ülkeler arasında "muhasebe sistemi" açısından "*eşit rekabet*" koşulları sağlamaktır.

Avrupa Topluluğu'na ilişkilerin muhasebe sisteminde uyumlaştırma veya standardizasyon oluşmasına yönelik anlaşmanın 54.3./G maddesinde belirtilen Dördüncü Yönerge üye ülkeler arasındaki ortakların muhasebe sisteminde uyumlaştırma veya standardizasyon oluşmasına yöneliktir.Yönergede belirtilen uyumlaştırma esasları,üye ülkelerin belli türdeki ortaklıklarla ilgili kanunlar,yönetmelikler ile idari düzenlemeler hakkında uygulamayı amaçlar.

Çalışma,Dördüncü Yönerge'nin Türkiye'de uygulanan muhasebe sistemi ile yapısal uyumu üzerinde yoğunlaşmıştır.Tam bir karşılaştırmayı amaçlayan çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölüm,Avrupa Topluluğu ülkelerinde,uygulanan muhasebe sistemine genel bir bakış niteliğindedir.Ayrıca bu bölümde Türkiye'de uygulanan muhasebe sistemi de en genel hatlarıyla incelenmiştir.

İkinci bölümde,Dördüncü Yönerge ile Türkiye'de uygulanan muhasebe sistemi,bilanço ve gelir tablosuna ilişkin genel hükümler ve yapı bakımından karşılaştırılarak farklılıklar ve benzerlikler araştırılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde tamamen uyumlaştırma problemleri ve çözüm önerileri teknik,politik ve kavramsal açıdan incelenmiştir.

Çalışma konu ile ilgili kanun,tebliğ,yönetmelik ve yönergeleri esas alan literatür incelenerek geniş bir açıdan değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA TOPLULUĞU DÖRT NOLU YÖNERGESİ İLE TÜRKİYE'DE UYGULANAN MUHASEBE SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

1- Avrupa Topluluğu ve Türkiye'de Uygulanan Muhasebe Sistemi

1-1- Avrupa Topluluğu'nun Tarihçesi

Avrupa Topluluğu'nu kuran antlaşma Roma'da 25 Mart 1957 tarihinde imzalanıp, 01 Ocak 1958 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni topluluğun görev ve amacı bir ortak pazar kurmak ve üye devletleri giderek birbirine yaklaştırıp, topluluğun bütünü içinde iktisadi etkinlikleri uyumlu bir biçimde geliştirmek, sürekli ve dengeli bir büyüme sağlamak, istikrarı artırmak, yaşama düzeyini hızla yükseltmek ve birleştirdiği devletler arasında daha sıkı ilişkiler kurmaktır. Roma Antlaşması'nda şu noktalar önemlidir;

1. Topluluğun Temelleri :

Üye devletler arasında gümrük tarifelerinin ve kontenjanların kaldırılması ve üye olmayan ülkelere karşı ortak tarife uygulanması yoluyla malların serbest dolaşımı; ortak bir tarım politikası izlenmesi; kişilerin serbest dolaşımı, işçilere uygulanan ve ulus esasına dayanan ayrımcı işlemlerin kaldırılması ve yerleşme özgürlüğü, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı; ortak bir ulaşım politikasının saptanması.

2. Topluluğun İktisat Politikası:

İşletmeler arasında malların üretim ve dağıtımının iyileştirilmesine hizmet eden teknik yada ekonomik ilerlemeyi güçlendiren antlaşmaların tanımlanması; üretimi teknik gelişme ve yatırımları sınırlandırmayı ya da pazarları hammadde kaynaklarını bölüştürmeyi ya da ticari ortaklar arasında eşit olmayan koşullar yaratmayı öngören anlaşmaların yasaklanması; dampinglerin ve vergi ayrımlarının yasaklanması; iktisadi ve toplumsal vasalalar arasında yakınlaşma sağlanması Anlaşma sınırsız bir süre için

yapılmış ve bir yeniden gözden geçirme yöntemi öngörülmüştür;her Avrupa devleti eski üyelerin oybirliği ile onaylanması koşuluyla topluluğa üye olmayı isteyebilir.

Topluluk herhangi bir üçüncü devletle,devletler birliği ile ya da uluslararası örgütlerle anlaşmalar yapabilir.Belçika,Fransa,İtalya ve Hollanda ile özel ilişkileri olan Avrupa dışındaki ülke ve bölgeler de topluluğa ortaklık bağı ile bağlanmıştır.Ortak Pazarın on yıllık bir geçiş dönemi içinde gerçekleşmesi için belirli anlaşmalar konulmuştur.Bu süre gerektiği takdirde 15 yıla çıkarılabilir.Çeşitli üye ülkelerin bazı özel çıkarları gözönünde tutularak bir takım koruma hükümleri de öngörülmüştür.Ortak Pazarın 1963 yılından bu yana hızlanan uygulamaları 1965 'de ortak tarım fiyatlarının saptanması sırasında bir bunalım geçirdi.Çeşitli topluluklar için ortak bir merci olarak çalışan Avrupa Parlamentosu'na karşı sorumlu bir komisyona sınırlı bir düzenleme ve yasama yetkisi tanınmıştır.Fakat gerçekte yürütme ve yasama yetkileri,mutlak gücü yalnızca Roma Antlaşması çerçevesinde üstlenilen yükümlülüklerle sınırlandırılmış bir çeşit senatonun elindedir.Bu ; her üye bir bakanıyla temsil edildiği, kararlarını oy birliği ile ya da büyük bir çoğunlukla alan bir konseydir.Gerek komisyon,gerek konsey mesleki ve teknik nitelikte çeşitli danışsal kurumların yardımından yararlanır.Bunların en önemlileri ekonomik ve sosyal konsey para komitesi ve ulaştırma,danışsal komitesidir.Bundan başka (işveren ve işçi temsilcilerinden oluşan özel bir komitenin yönetiminde) bir Avrupa Sosyal Fonu da kurulmuştur.Fonun görevi geçiş dönemi süresince Ortak Pazarın kurulmasından doğacak bazı koşullar altında işlerini verimli bir iş sağlamak ve yeteri kadar ücret almalarını olanaklı kılmak için üstlenecekleri giderlerin yarısını karşılamaktadır.Ayrıca bir de deniz aşırı ülke ve toprakları kalkındırma fonu vardır.Roma Antlaşması aynı zamanda bir Avrupa Yatırım Bankası kurulmasını öngörmüştür.Bu bankanın kuruluş sermayesi üye ülkeler tarafından karşılanacak ve banka istikraz tahvilleri çıkartabilecektir.Amacı kredi ve garanti vermek suretiyle Ortak Pazarın düzenli kalkınmasına katkıda bulunmaktır.Banka,en az gelişmiş bölgelerin kalkındırılmasını hedef alan projeler (Güney İtalya'nın sanayileştirilmesi amacıyla borç para verilmiştir.) bir kaç ülkenin ortaklaşa hazırlayacakları projeler ve modernleştirme,onarım ve yeni etkinlik alanları yaratma projeleri konularında karar alma yetkisine sahiptir.31 Aralık 1992 tarihine kadar Avrupa iç pazarında tam birlik ve serbestiye öngören "Avrupa Tek Senedi" 01 Temmuz 1987 tarihinde yürürlüğe girmiştir.Maastricht'te (Hollanda) yapılan doruk toplantısında tam bir ekonomi ve para birliği konusunda yeni bir ortaklık anlaşması imzalandı.Anlaşmaya göre 01 Ocak

1999'dan önce tek para yaratılacak.Maastricht Anlaşması,Avrupa Birliği ülkelerinde peyder pey halkoyuna sunulacaktır.Anlaşma Fransa'da onaylanırken,Hollanda'da (%50.7) redde uğradı,İrlanda'da (% 69) onaylandı.Parasal alanda Avrupa Birliği birbirini izleyen farklı sistemler benimsedi.1958 Avrupa Para Anlaşması,değeri altın cinsinden ifade edilen ABD doları ile eşdeğer bir hesap birimi kurdu.1972 yılında uygulamaya konulan Avrupa "Para Yılanı" ise,üye ülkeleri (Bunlardan bir kısmı Avrupa Birliği dışında bulunuyordu.) paralarının paritesini bazı dar sınırlar içerisinde (% 2.25) tutmakla yükümlü kılıyordu.Para Yılanı 1972 yılından 1978 yılına kadar krizden krize düştü.Bunun yerine benimsenen Avrupa Para Sistemi yeniden paraların birbirine oranla belli bir istikrar içinde tutulmasını genel ilke olarak kabul etti.Avrupa Para Sistemi bir paramın izin verilen dalga marjını aşmasını önlemek için merkez bankalarının müdahalede bulunmasını öngörür.Ardarda gösterdiği genişlemelerden önce de Avrupa Birliği (AB) dünyanın en başta gelen dışalımıcısıydı;bu genişlemelerden sonra aynı zamanda dünyanın en başta gelen dış satımcısı oldu.¹

1-2- Avrupa Topluluğu ve Türkiye İlişkileri

Türkiye başlangıcından bu yana 1958 Roma Anlaşması ile kurulan Avrupa Ortak Pazarına ilgi gösterdi.Türkiye,AB ülkeleri ile sadece aynı batı kurumları içinde işbirliği yapmakla kalmıyor,sıkı dış ticaret ilişkileri de sürdürüyordu.Bu dönemde dış satımın yaklaşık % 40'ı Batı Avrupa'nın bu altı ülkesine yapıyor dış alımın da % 30'u aynı kaynaktan sağlanıyordu.Türkiye üye olmak üzere Ortak Pazara 1959 yılında başvurdu.Dört yıl süren görüşmelerden sonra topluluk ile Türkiye arasında 12 Eylül 1963 tarihinde Ankara Antlaşma imzalandı. Türkiye bu antlaşma ile AB'ye tam üye olarak değil ,ortak üye olarak katıldı.Tam üyeliğe geçiş için Türkiye'nin Roma Antlaşması'ndan doğan tüm yükümlülükleri üstlenebileceğini göstermesi gerekiyordu.

Toplulukla Türkiye arasında ortaklık rejimini yürütmek üzere şu iki organ kuruldu:

1.Ortaklık Konseyi : Ortaklık rejiminin asıl karar alma merciidir.

2.Türkiye Topluluk Karma Parlamento Komisyonu : Avrupa Parlamentosu ile TBMM arasındaki işbirliğini yürütür.

¹Avrupa Topluluğu Nedir? Avrupa Topluluğu Enformasyon Temsilcili Yayını, Ankara ,1995, syf. 7-10.

Ortak üyeliğin üç aşaması vardır:

- 1.Hazırlık Dönemi,
- 2.Geçiş Dönemi,
- 3.Son Dönem.

01 Aralık 1964 tarihinde başlayan hazırlık dönemi beş yılı kapsıyordu.Bu süre bittiğinde 11 yıla kadar bir uzatma istemek mümkün olduğu halde Türkiye bu ek süreyi istemedi.Bu dönemde Türkiye topluluğa herhangi bir ödün vermeksizin ekonomisini güçlendirecekti.

Geçiş dönemi,emeğin serbest dolaşımına,sanayi ürünlerinde Gümrük Birliği'ne ve tarım ürünlerinin serbest dolaşımına hazırlık niteliğindedir.Bu amaçlara nasıl varılacağı,23 kasım 1970 tarihinde imzalanan katma protokol ile saptandı.Katma protokol ile birlikte,geçiş döneminde topluluğun Türkiye'ye verebileceği kredilerle ilgili ikinci mali protokol de yürürlüğe girdi.Katma protokol geçiş döneminde şu gelişmeleri öngörmektedir:

1.Sanayi Ürünlerinde Gümrük Birliği : Topluluk katma protokolün yürürlüğe girmesi ile (01 Ocak 1973),bazı istisnalar dışında Türkiye'den gelen bu sınaî ürünlere uyguladığı gümrük vergilerini sıfıra indirmekte ve miktar kısıtlamalarını kaldırmaktadır.Buna karşılık Türkiye 1967 yılında topluluktan yaptığı dış alımın % 55'i için 12 yılda ve % 45'i için 22 yılda gümrük vergilerini sıfıra indirmeyi taahhüt ediyordu.

2. Tarım Ürünlerinde Tercihli Sistem : Türkiye ,geçiş dönemi süresince tercihli gümrük tarifesi netabi üçüncü ülkelerden farklı durumda değildir. Ödünlerden yararlanabilecek ürünlerin listesi katma protokole eklenmiştir.Tarım alanında Türkiye'ye düşen yükümlülük ,22 yıllık sürenin bitiminde topluluğun ortak genel tarifesine uyacak biçimde kendi tarım politikasını düzenlemesidir.

3. Emeğin Serbest Dolaşımı : Katma protokol ,en geç 01 Ocak 1986 yılından itibaren ,işçilerin serbest dolaşımının ortaklık konseyince saptanacak yöntemler çerçevesinde gerçekleştirilmesini öngörür.

4. Krediler : İkinci mali protokol ile Türkiye'ye katma protokolün

imzalanmasını izleyen 5.5 yıl sonra kullanılmak üzere düşük faizli 195 milyon hesap birimi tutarında kredi ve ayrıca Avrupa Yatırım Bankası'na özel sektöre 25 milyon hesap birimi tutarında kredi verilmesi kararlaştırılmıştır.²

1-3- Avrupa Topluluğu Ülkelerinde Muhasebe Uygulamaları

1.3-1- Belçika'da Muhasebe Uygulaması

Ticaret Kanunu, tasdikli ve sıra numaralı resmi defter tutulmasını, bilanço veya envanter defteri ve ortaklık defteri tasdik ettirilmesini emretmektedir. Ayrıca, vergi mevzuatı ve iş kanunu tasdikli alım, satım ve personel kayıtlarının tutulmasını zorunlu tutmaktadır. Bu hükümler 1975 yılında çıkartılan Temel Muhasebe Kanunu ile birleştirilmiştir. Bu kanun ülke çapında uygulanacak standart bir hesap tablosunu da belirtmektedir. Küçük işletmeler, bankalar ve sigorta şirketleri hariç tüm işletmeler 01 Ocak 1980 tarihinden itibaren hesap ve raporlarını bu tabloya uygun olarak hazırlamaktadırlar.³

1.3-2- Danimarka'da Muhasebe Uygulaması

Şirketler büyük ölçüde 1930 yılında düzeltmelerle birlikte çıkartılan Şirketler Kanunu ve 1959 yılında çıkartılan Defter Tutma Kanunu ile düzenlenmekteydi. Bu yasal hükümler tam açık olmadığı gibi yüzeysel kalıyordu. Bilgilerin açıklanması ve değerlendirme kuralları ile ilgili ilkelere vergi yasalarının getirdiği gerekçelerden kaynaklanmaktaydı. Bunlar dolayısıyla Danimarka'da 1973 ve 1982 yılında Şirketler Kanununda yapılan değişikliklerle açıklanması gereken bilgilere ağırlık verilmiş ve Dört Nolu Yönerge hükümleri devreye sokulmuştur.⁴

1.3-3- Fransa'da Muhasebe Uygulaması

Ticaret Kanununa göre tutulması gereken temel defterler, büyük defter ve yevmiye defteri iken, Çalışma Kanunu ücret ve maaşlar için bordro defteri tutulmasını öngörmektedir. Bu belgelerin tümü ciltli olması ya da mahalli yetkili tarafından numara verilerek tasdik edilmiş olmalıdır. Bunlarla beraber bir pay

²Avrupa Topluluğu-Enformasyon-Temsilciliği-Yayın,a.g.e. syf. 61-65.

³K. Michael OLLDHAM, Çeviren: Davut AYDIN; Muhasebe Sistemleri Ve Avrupa'daki Uygulamalar A.Ü.İ.B.F. Yayınları No:77 Eskişehir, 1989 syf.170

⁴K. Michael OLLDHAM, Çeviren: AYDIN, Muhasebe Sistemleri Ve Avrupa'daki Uygulamalar A.Ü. Yayınları, İ.B.F. Yayınları No:77. Eskişehir-1989. syf.192

defteri ve muhasebe planına göre de her firmanın ,bir büyük defter ve defterlerin tutulması öngörülmektedir.1947 yılında çıkartılan 1982 yılında Dört Nolu Yönergeye göre değişikliğe uğrayan muhasebe planı zorunlu olarak kullanılmaktadır.⁵

1.3-4- Almanya'da Muhasebe Uygulaması

Uygulanmakta olan muhasebe standartları her ne kadar çok gelişmiş düzeyde ise de,kanun ve mahkeme kararları ile belirlenmektedir.Bu nedenle mali tablo formatında bir tek düzelik muhasebe metodları ve mevcut alternatif kavramlar konusunda bir sınırlama ve açıklama için gerekli bilgilere sıkı bir yaklaşım eğilimi göstermektedir.Bu eğilim geniş açıklayıcı notlar düşmekten çok hesaplarda gerekli ayrıntıları göstermeyi amaçlamaktadır.Hesapların kendisine verilen bu önem Dört Nolu Yönerge ile yeniden düzenlenmiştir.⁶

1.3-5- Yunanistan'da Muhasebe Uygulaması

Tutulması zorunlu olan muhasebe kayıtlarını 1968 yılında yayınlanan bir kararname düzenlemektedir.Bu kararname mevcut Vergi Kayıtları Kanununu da formüle etmektedir.Tüm şirketlerin tutmak zorunda olduğu kayıtlar,günlük defter,büyük defter,yardımcı defter,sürekli envanter defteri,maliyet analizi ile ilgilidefter,alınan ve gönderilen mallarla ilgili kayıtlar,karar defteri,pay defteri,yönetim kurulu toplantıları ile ilgili tutanaklardır.Ayrıca yıllık gelirleri 6.5 milyon Drahmi'yi geçmeyen işletmeler ile şirketleşmeyen firmaların , daha az sayıda defter ve kayıtlar tutması öngörülmektedir.⁷

1.3-6- İtalya'da Muhasebe Uygulaması

Medeni Kanun,noter veya mahkemece numaralanacak tasdik edilmiş günlük defter ve envanter defteri kullanılmasını şart koşmaktadır.Şirketler aynı zamanda karar defteri,pay defteri,vergi ve iş kanunlarının gerekli gördüğü biçimde bordro ve personelle ilgili diğer kayıtları,sabit varlıkların kaydını ve üçüncü şahıslara yaptıkları ödemeleri,hesap tablosu vb.belgeleri tutmak durumundadırlar.1982 yılına kadar muhasebe konusunda önerilmiş herhangi bir ilke bulunmamaktaydı.Kullanılmakta olan standartlar Medeni Kanun çerçevesinde yayınlanmış olan nihai hesapların biçiminden çok içeriğini belirleyen

⁵-Davut AYDIN ; a.g.e .syf . 208

⁶-Davut AYDIN ;a.g.e.syf . 240

⁷-Davut AYDIN , a.g.e. syf ,255

kararnameler aynı zamanda bazı varlık ve borçlara uygulanacak değerlendirme prensiplerini de belirlemekteydi. Ancak çeşitli vergi kanunları reformları ile tüm sınırlı sorumlu şirketlerin bilançolarının aynı zamanda kar zarar hesabı ve yönetim kurulu raporuna dahil edilecek minimum düzeyde bilgiyi düzenlemek üzere Medeni Kanun'da yapılan değişiklikler bu durumun düzeltilmesinde rol oynamıştır.⁸

1.3-7- Lüksemburg'ta Muhasebe Uygulaması

Ticaret Kanunu, numara verilmiş ve tasdik edilmiş günlük defter, envanter , bilanço defteri, pay defteri tutulmasını şart koşturmaktadır. Vergi ve iş kanunlarının bir sonucu olarak alım, satım ve personel kayıtlarının tutulması gereklidir. Belli başlı şartlar güncelliğini hemen hemen yitirmiş olan Ticaret Kanunu'nda yer almaktadır. Bu şartlar konusunda daha ayrıntılı tanımlar vergi mevzuatında yer almaktadır. Bununla birlikte Dört Nolu Yönerge hükümlerinin paralelinde düzenleme yapılmıştır, uygulanması zorunlu olarak istenmiştir.⁹

1.3-8- Hollanda'da Muhasebe Uygulaması

Ticaret Kanunu iş yapan her kişi ya da kuruluşun varlıklarının ve borçlarının her an saptanabilmesi amacıyla düzenli kayıt tutulmasını zorunlu kılmıştır. Muhasebe ilkeleri ile ilgili olarak yerleşik bir yasal biçim yoktur. Zorunlu olan yön ilkelerin iyi ticari uygulamalara paralellik göstermesidir. Bilanço ve kar zarar hesabına düşülen notlarla birlikte sermayenin bilanço tarihindeki durumu ve yıl sonu itibarıyla hesapların durumu açık ve makul bir biçimde gösterilmiş olup, Dört Nolu Yönerge hükümlerine paralel düzenlemeler yapılmıştır. Bu gün uygulama buna göre devam etmektedir.¹⁰

1.3-9- Portekiz'de Muhasebe Uygulaması

Kayıtların nasıl tutulacağı Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiştir . Şirketlerin tasdiklenmiş ve ciltli olarak günlük defter, büyük defter , pay defteri , karar defteri , bilanço defteri tutmaları zorunludur. İşlemlerin deftere kaydedilmesi konusundaki yasal şartlar oldukça ağırdır. Defterin yasaların gerektiği biçimde tutulması her üç ayda bir denetleme kurulunca kontrol edilmesi ve onaylanması gerekmektedir. Aynı zamanda hesapların tutulmasından sorumlu

⁸-Davut AYDIN ,a.g.e. syf,267

⁹-Davut AYDIN , a.g.e. syf,290

¹⁰ Davut AYDIN , a.g.e. syf,204

olacak ve vergi dairesince tescilli olan bir muhasebeciyi istihdam etmek durumundadır. Bu ağır hükümlerden bazı küçük işletmeler muaf tutulmuştur.¹¹

1.3-10- İspanya'da Muhasebe Uygulaması

Muhasebe kayıtlarının tutulması büyük ölçüde Ticaret Kanunu Hükümlerine göre yapılır ki, bu kanun işletmelerin günlük defter, varlıkların listesi, bilançolar, genel kurul ve yönetim kurulu toplantıları tutanakları, hisseler ve hisselerin el değiştirmesi ile ilgili kayıtları tutması gerekmektedir. Vergi hesaplarının doğru olduğunu kanıtlama, defterlerin sayfalarının mahkemece numaralanması, kayıtların günlük olarak tutulması ve bunlara yazılı açıklama getirilmesi biçimindeki yasa hükümleri oldukça ağırdır. İspanya'da Dördüncü Yönergeye uyum çalışmaları halen devam etmektedir.¹²

1.3-11- Birleşik Krallık'ta ve İrlanda Cumhuriyeti'nde Muhasebe Uygulaması

Şirketlerde tüm alınan ve harcanan para miktarlarının, mal alış ve satışlarını, varlık ve borçları gösteren, hesapları içeren ve kayıtları gösteren defterlerin tutulması zorunludur. Hisse senedi ve tahvil sahipleri, yönetim kurulu üyeleri ve sekreter, şirketin almış olduğu borçlar ile ilgili kayıtlar tutulmak zorundadır. Ayrıca bu defterler işletmenin yürüttüğü faaliyetler hakkında tam ve doğru bir görüş verecek ve işlemlere açıklama getirecek biçimde tutulması istenmektedir.¹³

2- Avrupa Topluluğu Dört Nolu Yönergesi

"Dördüncü Yönerge, Avrupa Topluluğu'na ilişkin antlaşmanın 54. maddesinin (3) (g) bendine göre yürürlüğe konmuş olup, ortaklıklara ilişkin mali tabloların yapısı ve düzenlenmesine ilişkin esas ve ilkeleri kapsar. Avrupa Topluluğu konseyi :

- Avrupa Ekonomik Topluluğunun kuruluş anlaşmasına ve özellikle 54. maddenin (3) (g) bendine,
- Komisyon önerisine,
- Avrupa Parlamentosu'nun görüşüne,

¹¹- Davut AYDIN, a.g.e. syf, 326

¹²- Davut AYDIN, a.g.e; syf, 342

¹³- Davut AYDIN, a.g.e. syf, 360

- Ekonomik ve Sosyal komitenin görüşüne ,
dayanarak yönergeyi kabul etmiştir".¹⁴

Ortakların ve üçüncü kişilerin korunması bakımından , özellikle sorumluluğu sınırlı belirli tipteki ortaklıkların , yıllık mali tablolar ile yıllık faaliyet raporlarının sunumu , kapsamı ile bu tablolarda yer alan kalemlere uygulanacak değerlendirme yöntemlerini ve bu tablo ve raporların yayınlanmasına ilişkin üye devlet mevzuatlarında yer alan hükümlerin uyumlaştırılması istenmektedir.

Belirtilen türdeki ortaklıklar için , bir taraftan bu tür ortaklıkların faaliyetlerinin genellikle ulusal hudutlar dışına taşması , diğer taraftan bunların üçüncü kişilere karşı olan sorumluluklarının net mal varlıkları ile sınırlı olması ve nihayet 68/151/EEC (3) yönergesinin 2. maddesi paragraf 1/F bendinde bu alanda bir uyumlaştırmaya gidilmesi konusunda belirtilen gereklilik ve aciliyet göz önünde bulundurularak anılan alanlarda sürekli bir uyumlaştırma sağlanması istenmektedir.

Ayrıca birbirleri ile rekabet eden ortaklıklar tarafından kamuya açıklanacak finansal bilgilerin kapsamı hakkında topluluk içinde minimum eşdeğer mevzuat gereklerinin sağlanması gerekmektedir.

Yıllık mali tablolar , ortaklıkların varlıklarını , kaynaklarını , mali durumunu kar veya zararını tam ve doğru olarak yansıtmak zorundadır . Bunu gerçekleştirmek için de, bilanço ve gelir tablosunda zorunlu olarak yer alacak kalemlerin belirlenmesi gerekir. Mali tablolardaki hesaplara ilişkin açıklayıcı notların ve yıllık faaliyet raporlarının içerecekleri asgari bilgilerin belirlenmesi zorunludur. Ancak ekonomik sosyal yönlerden önemlerinin az olması nedeniyle bazı tür ortaklıklara yukarıda belirtilen kurallara ayrıcalıklar tanınmaktadır.

Yıllık mali tablolarda benzer ve karşılaştırılabilir bilgilerin sunumunu sağlayabilmek bakımından , varlıkların ve kaynakların değerlendirilmesinde kullanılacak çeşitli değerlendirme ölçüleri arasında uyumluluğun sağlanması gerekir.

Bu yönerge hükümlerinin uygulanacağı tüm ortaklıkların yıllık mali tablolarının 68/151/EEC yönergesine uygun olarak yayınlanması zorunlu olup , ancak küçük ve orta büyüklükteki ortaklıklar için bu konuda bazı istisnalar

¹⁴- Yüksel KOÇ YALKIN , Nalan AKDOĞAN, Avrupa Topluluğu IV, VII, VIII Nolu, Yönergeler TURMOP Yayınları, İstanbul-1995.syf ,9

getirilebilir. Yıllık mali tabloların , asgari nitelikleri daha sonraki düzenlemelerle belirlenecek yetkili kişilerce ,denetlenmesi zorunludur.Ancak küçük ortaklıklar bu denetim zorunluluğu dışında bırakılabilir.

Holding toplulukları için topluluğun faaliyetlerini bir bütün olarak yansıtabilecek konsolide mali tabloların yayınlanması talep edilir.Ancak bu konuda konsolide mali tablolarla ilgili bir konsey yönergesi çıkıncaya kadar,bu yönergenin bazı hükümlerinin uygulanması geciktirilebilir.

Bazı üye devletlerinin ilgili mevzuatlarından kaynaklanan mevcut durumları nedeniyle,ortaya çıkacak güçlükleri gidermek bakımından bu yönergedeki bazı hükümlerin uygulamaya konması için tanınan sürenin uzatılması gerekli olabilir.

Bu yönergede belirtilen uyumlaştırma esasları ,üye devletlerin aşağıda belirtilen belli türdeki ortaklıklarla ilgili kanunlar ,yönetmelikler ve idari düzenlemeler hakkında uygulanır. Almanya,Belçika,Danimarka, Lüksemburg'da anonim şirket ,sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ve limited şirketler için uygulanırken , İrlanda ,İtalya ,Hollanda ,İngiltere'de anonim şirketler ve limited şirketlere uygulanmaktadır.¹⁵

3- Türkiye'de Uygulanan Muhasebe Sistemi

Türkiye'de halen 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yayınlanmış olan usul ve esaslar dahilinde muhasebe uygulamaları yapılmaktadır.

Söz konusu tebliği Maliye Bakanlığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 275.inci maddelerinin verdiği yetkilere dayanılmak suretiyle yayımlanmıştır.

Bu tebliğ ile getirilen usul ve esaslar şunlardır :

- a- Hesap dönemi takvim yılı olanlarda 01.01.1994 tarihinde ,
- b- Özel hesap dönemi kullananlarda 1994 takvim yılı içinde hesap dönemlerinin açıldığı tarihten,geçerli olmak üzere yayınlandığı 26.12.1992 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.¹⁶

1. Düzenlemenin amacı : " Bu düzenleme , bilanço usulunde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmenin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı

¹⁵-Yüksel KOÇ YALKIN ,Nalan AKDOĞAN, a.g.e.syf ,17

¹⁶- 1 Sıra Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği,

ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.

Maliye Bakanlığının muhasebe uygulamaları ile ilgili düzenleme yaparken , tek düzen muhasebe sistemi kurmak dolayısıyla , toplayacağı vergilerin doğruluğunun denetiminde rahatlık elde etme amacını gütmüştür. Türkiye'de muhasebe uygulama tebliği Maliye Bakanlığı tarafından yayınlandığında muhasebe örgütleri bu konuyla ilgili düzenlenen panel ve sempozyumlarda Maliye Bakanlığının neden bu işe karıştığından şikayetçi olmuşlardır. Ancak Maliye Bakanlığı işletmelerin açıklayacağı mali tablolardan devlet adına vergi toplayan taraf olması sebebiyle , doğru vergi ödenmesi işinin denetimini sağlıklı yapmak amacıyla böyle bir düzenlemenin olmadığı ortamda , yasanın kendisine bu şekilde çalışma yapması talimatından dolayı bu çalışmayı yapmaması zaten kendisi için kusur oluşturur. Bu sebeple de çalışmayı yapmış ve yayınlamıştır. Muhasebe örgütleri şayet bu çalışmayı önceden yapıp , yasalaşması için öneride bulunsaydı , Maliye Bakanlığı böyle bir çalışmanın olduğu ortamda zaten böyle bir uygulamaya girmeyecekti.

Düzenlemenin niteliği : "Yapılan düzenleme :

- a- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına ,
- b- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına ,
- c- Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine ,
- d- Muhasebelerin birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,
- e- İşletmeler ile ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına ,yöneliktir.

3. Düzenlemenin kapsamı : " Yapılan düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması hukuki yapılarının farklılığı , özel kanunlarının bulunması vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanmaları bu mecburiyetleri yerine getirmelerine engel teşkil etmemektedir. Bu teşebbüs ve işletmelerinin ticari esaslara göre faaliyet göstermeleri belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymaları için yeterlidir.

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA TOPLULUĞU DÖRT NOLU YÖNERGESİNİN TÜRKİYE'DE UYGULANAN MUHASEBE SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

1- Sistemlerin Genel Hükümler ve Yapı Bakımından Karşılaştırılması

1-1- Genel Hükümler Bakımından Karşılaştırma

1.Yönergede yıllık mali tablolar , bilanço gelir tablosu ve bunların dipnot ve eklerinden oluşurken , Türkiye'de muhasebe sistemi uygulanmasında yıllık mali tablolar temel ve ek mali tablolar olarak iki kısma ayrılmaktadır. Bunlardan bilanço gelir tablosu , dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları ; satışların maliyeti tablosu , fon akım tabloları ,nakit akım tablosu , kar dağıtım tablosu , öz kaynaklar değişim tablosu ise ek mali tabloları oluşturur.

2.Yıllık mali tabloların açık biçimde olması hem yönergede hem de Türk Muhasebe Sistemi Uygulaması (TMSU)' nda istenmektedir.Açıklık mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli açık ve anlaşılabilir olmasını ifade eder.

3.Yıllık mali tabloların , ortaklığın varlık kaynak , finansal durum ve kar-zarar durumunu doğru ve tam olarak göstermesi zorunluluğu iki sistemde de aranmaktadır.

4.Doğru ve tam bilgi verme gereklerini gerçekleştirmeye yeterli olmadığı durumlarda ilave diğer bilgilerin de verilmesi iki tarafça da aranmaktadır.

5.Doğru ve tam bilgi verme ilkesine uyması için söz konusu yönerge hükmünün öngördüğü kurala uyulmaması , bu durumda kurala aykırı uygulama , dipnot ve eklerde gerekçeleri ile gösterilmesi ve bu durumun ortaklığın varlıkları ,kaynakları,finansal durumu ve kar-zararına olan etkilerinin açıklanması iki tarafça da benimsenmektedir.

6. Yıllık mali tablolarda açıklanması zorunlu olan bilgilere ek olarak diğer bilgilerin de açıklanmasını istemeye veya bu konuda zorunluluk getirilmesi yetkisinin devlete verilmesi iki tarafça da benimsenmiştir.

1.1-1- Bilanço ve Gelir Tablosuna İlişkin Genel Hükümlerin Karşılaştırılması

1. Bilanço ve gelir tablosunun içeriği ve özellikle biçimsel yapısı bir hesap döneminden diğerine değiştirilmemesi iki tarafça da benimsenmiş olmasına rağmen; yönergeye göre istisnai özel durumlarda bu ilkelere ayrılabılır. Bu ilkeye aykırı hareket edilmesi durumunda yapılan değişikliklerin kesinlikle dipnotlarda nedenleri ile birlikte gösterilmesi gerektiğinin istenmesine rağmen TMSU'da bilanço ve gelir tablosunun içeriği ve özellikle biçimsel yapısının bir hesap döneminden diğerine değiştirilmesine müsaade verilmemiştir.

2. Bilanço ve gelir tablosunda öngörülen kalemlerin sıralaması önergede ayrı, TMSU'da ayrı şekilde yapılmıştır. Bu ilerdeki bölümlerde ayrıca gösterilecektir. Öngörülen kalemlerin sıralamasının iki tarafça da öngörüldüğü şekilde gösterilmesi zorunludur. Biçimsel yapıya uygun bulunması koşuluyla kalemlerin daha detaylı alt başlıklara ayrılarak gösterilmesine iki tarafta müsaade vermiştir.

3. Bilanço ve gelir tablosunda yeralan, rakam ve harflerle gösterilen kalemlerin içeriği ve terminolojisi, teşebbüsün özel durumun gerekmesi halinde daha değişik biçimlerde yönergeye göre ayarlanabilirken, TMSU'da uyarlanması mümkün değildir.

4. Yönergeye göre sayılar ile gösterilen bilanço ve gelir tablosu kalemleri, önemsiz ve kılmal edilebilir tutarda olursa birleştirilebilir. Birleştirilerek yazılan kalemler, hesaplara daha fazla bir açıklık sağlamasını ve birleştirmeye ilişkin bilgiler ayrıntılı olarak dipnot ve eklerinde belirtilmelidir. Şöz konusu birleşmenin yapılması üye devletlerce istenmelidir. Ancak TMSU'da birleştirme yapmaya müsaade verilmemektedir.

5. Bilanço ve gelir tablosunun her kalemi cari dönem ve önceki dönem ve önceki dönem verilerini kapsayacak biçimde sunulması ile ilgili hem yönerge, hem de TMSU aynı hükümdedir. Her ikisine göre önceki dönem verileri ile cari dönem verileri karşılaştırılabilir nitelikte değilse öngörülecek esaslara göre önceki dönem verilerinin düzeltilmesi zorunludur. Verilerin karşılaştırılabilir olması nedeniyle herhangi bir düzeltme işlemi yapılmışsa karşılaştırılmama ile yapılan düzeltmelere ilişkin bilgiler dipnot ve eklerde açıklanmalı ve kamuoyunun uygun bir yorum yapmasına olanak sağlaması istenmektedir.

6. Her iki sistemde de geçmiş dönem verilerinin olması durumu hariç, tutarları bulunmayan bilanço ve gelir tablosu kalemleri tablolarda yer almaz.

7 . Yönergede ve TMSU'da karın dağıtımının ve zararın tutarını içerecek biçimde bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesini öngörmektedir.

8 . Yönergede ve TMSU'da aktif ve pasif kalemler arasında veya gelir gider kalemleri arasında herhangi bir mahsup yapılması yasaktır.

1-2- Genel Yapı Bakımından Karşılaştırma

1.2-1 Bilançonun Yapısı Bakımından Karşılaştırma

1.2.1-1- Dört Nolu Yönerge'de Bilançonun Yapısı

Yönergenin 3. üncü ve 4. üncü bölümlerinde ,bilanço ile ilgili olarak biçimsel yapı ,hesaplarının sınıflandırılması ve bilançoda yeralan bazı belirgin hesaplara ilişkin özel hükümler bulunmaktadır. Bu hükümler ve yönergenin 8. maddesi incelenirse, yönergenin üçüncü bölümü bilançonun biçimsel yapısına ayrılmış olduğu görülür.Yönergede iki tip bilanço formu önerilmiş olup ,bunlardan birinin yada her ikisinin seçimi üye ülkelerin tercihine bırakılmıştır.Üye ülkelerin her iki tipi de seçmesi durumunda ,şirketler bu iki tipten birini seçeceklerdir.

1.2.1.1-1- Dört Nolu Yönergenin Dokuzuncu Maddesine Göre Bilanço

Yönergenin 9.uncu maddesinde hesap tipi bilanço ,10.uncu maddesinde de rapor tipi bilanço düzenlenmiştir. 9.uncu maddede yeralan bilanço tipi,tablo I' de , 10.uncu maddede yeralan bilanço tipi ise tablo II' de görüldüğü gibidir.

TABLO I**DÖRT NOLU YÖNERGE'NİN DOKUZUNCU MADDESİNE
GÖRE BİLANÇO****AKTİF****A. ÖDENMEMİŞ SERMAYE****B. KURULUŞ GİDERLERİ****C. DURAN VARLIKLAR****I. Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
2. Ruhsatlar ,patentler ,lisanslar , ticari markalar vb.haklar
3. Bir bedel karşılığında edinildiği ölçüde şerefiye

II. Maddi Duran Varlıklar

1. Arazi,arsa ve binalar
2. Tesis ve makinalar
3. Demirbaşlar,alet ve teçhizat
4. Verilen avanslar ve yapılamakta olan yatırımlar

III. Mali Duran Varlıklar

1. Bağlı ortaklıklardaki sermaye payları
2. Bağlı ortaklıklardan alacaklar,
3. İştirakler
4. İştiraklerden alacaklar
5. Bağlı menkul kıymetler
6. Diğer Alacaklar
7. Ortaklığın kendi hisse senetleri

D. DÖNEN VARLIKLAR**I. Stoklar**

1. İlk madde ve mazleme
2. Yarımamuller
3. Mamüller ve ticari mallar
4. Verilen sipariş avansları

II. Alacaklar

- 1.Ticari alacaklar
2. Bağlı ortaklıklardan alacaklar

3. İştiraklerden alacaklar
 4. Diğer alacaklar
 5. Ortaklara ödeme çağrısı yapılmış ödenmemiş sermaye payı alacakları
 6. Peşin ödenmiş giderler ve gelir tahakkukları
- III. Menkul Kıymetler
1. Bağlı ortaklıkların hisse senetleri
 2. İşletmenin kendi hisse senetleri
 3. Diğer menkul kıymetler
- IV. Kasa ve Bankalar
- E. PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER VE GELİRLER TAHAKKUKLARI
- F. DÖNEM NET ZARARI

PASİF

A. ÖZ KAYNAKLAR

- I. Esas Sermaye
- II. Hisse Senedi ve İhraç Primleri
- III. Yeniden Değerleme Değer Artışları
- IV. Yedekler
 1. Yasal yedekler
 2. İşletmenin kendi hisse senetleri ve payları için ayırdığı yedekler
 3. Ana sözleşmeden doğan yedekler
 4. Diğer yedekler
- V. Geçmiş Yıllar Karları veya Zararları
- VI. Dönem Net Karı veya Zararları

B. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

1. Kıdem tazminatı ve benzeri yükümlülük karşılıkları
2. Vergi karşılıkları
3. Diğer karşılıklar

C. YABANCI KAYNAKLAR

1. Tahvilli borçlar
2. Mali alınan krediler
3. Alınan spariş avansları
4. Satıcılar
5. Borç senetleri
6. Bağlı ortaklıklara borçlar
7. İştiraklere borçlar
8. Diğer borçlar

9. Gider tahakkukları ve peşin tahsil edilmiş gelirler
D. GİDER TAHAKKUKLARI VE PEŞİN TAHSİL EDİLMİŞ
GELİRLER
E. DÖNEM NET KARI

1.2.1.1-2- Dört Nolu Yönerge'nin Onuncu Maddesine Göre Bilanço

TABLO II

**DÖRT NOLU YÖNERGE'NİN ONUNCU MADDESİNE GÖRE
BİLANÇO**

AKTİF

-
- A. ÖDENMEMİŞ SERMAYE
B. KURULUŞ GİDERLERİ
C. DURAN VARLIKLAR
- I. Maddi Olmayan Duran Varlıklar
1. Araştırma ve geliştirme giderleri
 2. Ruhsatlar ,patentler ,lisanslar ,ticari markalar vb. haklar
 3. Şerefiye
 4. Verilen avanslar
- II. Maddi Duran Varlıklar
1. Arazi ,arsa ve binalar
 2. Tesis ve makinalar
 3. Demirbaşlar ,alet ve teçhizatlar
 4. Verilen avanslar ve yapılmakta olan yatırımlar
- III. Mali Duran Varlıklar
1. Bağlı ortaklıklar
 2. Bağlı ortaklıklardan alacaklar
 3. İştirakler
 4. İştiraklerden alacaklar
 5. Bağlı menkul kıymetler
 6. Diğer alacaklar
 7. Ortaklığın kendi hisse senetleri

D. DÖNEN VARLIKLAR

I. Stoklar

1. İlk madde ve malzeme
2. Yarı mamüller
3. Mamüller ve ticari mallar
4. Verilen sipariş avansları

II. Alacaklar

1. Ticari alacaklar
2. Bağlı ortaklıklardan alacaklar
3. İştiraklerden alacaklar
4. Diğer alacaklar
5. Ortaklara ödeme çağrısı yapılmış ödenmemiş sermaye payı alacakları
6. Peşin ödenmiş giderler ve gelir tahakkukları

III. Menkul Kıymetler

1. Bağlı ortaklıkların hisse senetleri
2. İşletmenin kendi hisse senetleri
3. Diğer menkul kıymetler

IV. Kasa ve Bankalar

E. PEŞİN ÖDENMİŞ GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

PASİF

F. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

1. Tahvilli borçlar
2. Alınan krediler
3. Alınan sipariş avansları
4. Satıcılar
5. Borç senetleri
6. Bağlı ortaklıklara borçlar
7. İştiraklere borçlar
8. Gider tahakkukları ve peşin tahsil edilmiş giderler

G. NET DÖNEM VARLIK-KISA VADELİ BORÇLAR FARKI (NET, ÇALIŞMA SERMAYESİ)

H. TOPLAM VARLIK-NET ÇALIŞMA SERMAYESİ FARKI (KULLANILAN DEVAMLI SEMAYE)

I. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

1. Tahvilli borçlar
2. Alınan krediler

3. Alınan spariş avansları
 4. Satıcılar
 5. Borç senetleri
 6. Bağlı ortaklıklara borçlar
 7. İştiraklere borçlar
 8. Diğer borçlar
 9. Diğer tahakkukları ve peşin tahsil edilmiş giderler
- J. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**
1. Kıdem tazminatı ve diğer yükümlülükler karşılıkları
 2. Vergi karşılıkları
 3. Diğer karşılıklar
- K. GİDER TAHAKKUKLARI VE PEŞİN TAHSİL EDİLMİŞ GELİRLER**
- L. ÖZ KAYNAKLAR**
- I. Esas Sermaye
 - II. Hisse Senedi İhraç Primleri
 - III. Yeniden Değerleme Artışları
 - IV. Yedekler
 1. Yasal yedekler
 2. İşletmenin kendi hisse senetleri ve payları için ayırdığı yedekler
 3. Ana sözleşmeden doğan yedekler
 4. Diğer yedekler
 - V. Geçmiş Yıllar Karları veya Zararları
 - VI. Dönem Net Karı veya Zararı

Tablo I ve II incelendiğinde , dördüncü yönergenin öngördüğü bilanço tiplerinin ayrıntılı olduğu görülmektedir. Dördüncü yönergede bilançonun aktif tarafı , en az likit değere göre sıralanmıştır. Bazı kalemlerin bilançonun hangi bölümünde yer alması gerektiği konusunda ise esnek davranılmış ve üye ülkelerin tercihlerine bırakılmıştır. Örneğin ödenmemiş sermayenin pasifte öz kaynaklar grubunda esas sermayeden indirim unsuru olarak gösterilmesi durumunda ortaklara ödeme çağrısı yapılmış , ödenmemiş istenirse aktifte A harfi ile bağımsız bir başlık olarak istenirse dönen varlıklar bölümünde "Alacaklar " grubunda gösterilebilmektedir. Kuruluş giderleri ya B harfi ile bağımsız bir başlıkta ya da "Maddi Olmayan Duran Varlıklar " altında veya doğrudan diğer yazılarak kar zarar tablosunda gösterilebilmektedir. Aynı biçimde gelecek döneme ait giderler ve gelir tahakkukları istenirse "Alacaklar" başlığı altında , istenirse E harfi ile ayrı bir başlıkta gösterilebilecektir. Zarar kalemi de aynı

biçimde istenirse aktifte , öz kaynak grubunda düşülerek gösterilebilmektedir. Yine , yönergenin 9.uncu maddesinde yer alan bilanço tipi incelendiğinde ;dönen varlıklar ile duran varlıklar arasındaki ayrımın iyi yapılmadığı ve ödünç verilen paralar hariç alacakların tamamının dönen varlıklar arasında gösterildiği ve yalnızca vadeleri bir yıldan uzun olanların bu kalem içinde ayrı gösterileceği konusunun parantez içi notla belirtildiği görülmektedir. Bu konuda tercihler üye ülkelere bırakılmıştır. Bilançonun pasif tarafı ise ,bilançonun hesap tipi veya rapor tipi oluşuna göre farklılık göstermektedir.Hesap tipi bilanço modellerinde pasif kalemler, Öz Kaynaklar ,Borç ve Gider Karşılıkları ,Borçlar, Gider Tahakkukları ,Gelecek Döneme Ait Gelirler ve Dönem Kârı başlıklarında sıralanmıştır. Gider tahakkukları ve peşin tahsil edilmiş gelirler istenirse üye ülkelerce borçlar grubunun altında gösterilmektedir.Yine dönem net kârı istenirse , öz kaynaklar grubunda gösterilebilecektir.Rapor tipi bilanço modelinde ise, kısa vadeli yabancı kaynaklar ,dönen varlıkların altında , dönen varlıklar toplamından çıkarılarak gösterilmektedir. Böylece toplam varlık toplamı , duran varlıklarla net çalışma sermayesinin toplamından oluşmaktadır. Diğer taraftan kaynaklar toplamı ise uzun vadeli yabancı kaynaklar , borç ve gider karşılıkları ,öz kaynakların toplamından yani devamlı sermayeden oluşmaktadır.Rapor tipi bilanço , aktifte net çalışma sermayesini göstermesi bakımından anlamlıdır. Böylece işletme ilgilileri bilançooya baktığında firmanın duran varlıklarını ve net çalışma sermayesini ilk başta görebilmektedir.Diğer bir deyişle söz konusu varlıkların finansmanında kullanılan devamlı sermaye tutarı açıkça görülmektedir.

Dördüncü yönergede, 2.inci bölümde düzenlenen genel hükümlere ek olarak 3. bölümde bilanço düzenlemesine ilişkin özel hükümleri içeren 11,12,13 ve 14.üncü maddeler bulunmaktadır.

Bu maddelere göre ;

a - Üye ülkeler bilanço gününde aşağıda belirtilen üç kriterden en az ikisinin limitini geçemeyen şirketlere özet bilanço düzenleyebilecekleri hususunda serbestlik getirebilirler.Bu kriterler şunlardır ;

- Bilanço toplamı 1.000.000 Avrupa Para Birimi
- Net satış hasılatı 2.000.000 Avrupa Para Birimi
- Mali yıl içinde çalıştırılan ortalama işçi sayısı 50 kişi

Yönergenin 11.inci maddesine göre özet bilanço düzenleyebilecek şirketler ,9.uncu ve 10.uncu maddede harfler ve Romen rakamları ile gösterilen bölümleri bilançoda gösterirler.Ancak, 9.uncu maddeki aktif kalemlere ait

parantez içinde istenen D (II) alt başlığı pasif kalemlere ait C başlığına ait bilgilere ayrıca toplam olarak verilecektir.

b- Yönergenin 12.inci maddesinin birinci paragrafı hükümlerine göre bir şirket bilanço gününde tesbit edilmek koşuluyla yukarıda belirtilen üç kriterden iki tanesinde iki yıl üst üste limitleri aşarsa normal ayrıntılı bilanço tipini , aksi durumda yönergenin 2.inci maddesindeki hükümleri uygulayacaktır.

c- Yönergenin 12. inci maddesinin ikinci paragrafı hükümlerine göre Avrupa Para Birimi , üye ülkenin para birimine çevrilirken % 10 'dan fazla olmamak üzere artırabilir.

d- Yönergenin 12.inci maddesinin üçüncü paragrafı hükümlerine göre Bilanço toplamı 9.uncu ve 10.uncu maddeki A bölümünden E bölümüne kadar olan aktif toplamını kapsamaktadır.

e- Yönergenin 13.üncü maddesinin birinci paragrafı hükümlerine göre herhangi bir aktif yada pasif kalem bilanço formunda gösterilen kalemlerin birden fazlasını ilgilendiriyorsa , bu durum ya alındığı ilgili kalemin hemen altında yada bilançonun ek açıklayıcı notlarından başka herhangi başlığı ya da kaleme girebileceği belirtilmelidir. Bu açıklama mali tabloların açık ve anlaşılabilirliği için gerekli ise mutlaka yapılmalıdır.

f- Yönergenin 13. maddesinin ikinci paragrafı hükümlerine göre şirketin kendi pay senetleri ile bağlı şirketlerin payları , ait oldukları hesaplarda gösterilmelidir.

g- Yönergenin 14.üncü maddesi hükümlerine göre herhangi bir şey için garanti verilerek bir borç taahhüdü altına girilmiş ve söz konusu taahhüdün bilançoda borçlar arasında gösterilmesi konusunda bir zorunluluk yoksa taahhüdün bilanço dipnotlarında veya hesapların açıklayıcı notlarında açıkça gösterilmesi gereklidir. Ayrıca teminat olarak alınmış değerler varsa söz konusu teminatların dipnotlarda teminatın şekline göre açıkça gösterilmesi gereklidir. İştirakler ve bağlı ortaklıklar ile ilgili olarak herhangi bir garanti verilerek borç taahhüdü altına girilmişse , bunların ayrıca açıkça bilanço notlarında gösterilmesi zorunludur.

Yönergenin 4.üncü bölümü ise , bazı bilanço kalemlerine ait açıklama ve tanımlara yer veren özel hükümler bulunmaktadır. Söz konusu açıklamalar madde 15 ve madde 21 arasında düzenlenmiştir. Bu hükümler şöyle sıralanmaktadır;

a- Yönergenin 9.uncu maddesinde bilançoda yer alan kalemlerden hangilerinin dönen varlık , hangilerinin duran varlık olduğunun ayrımında , ilgili varlığın kullanım amacının dikkate alınacağı belirtilmektedir.

15. maddenin ikinci paragrafında ise ,duran varlıkların tanımı yapılmıştır . Buna göre şirketin faaliyetlerinde devamlı kullanılmak üzere edinilen varlıklar duran varlık olarak tanımlanmıştır.

15. maddenin üçüncü paragrafında ise çeşitli duran varlık kalemlerinde meydana gelen değişikliklerde veya hesapların açıklayıcı notlarında gösterilmesi gerekliliği belirtilmektedir.Buna göre her bir duran varlık kalemi bilançoda üretim veya satınalma değeri ile ayrı ayrı gösterilmelidir.Diğer taraftan söz konusu kalemlere aktif giriş maliyetinden sonra dönem içinde yapılan girişler , çıkışlar kalemler arasındaki transferler ve bilanço tarihine kadar ayrılan amortismanlar bilançoda gösterilir ya da dipnotlarda gösterilir . Diğer düzeltimleri ,bilançoda ilgili varlığın altında açıkça düşülerek gösterilebileceği gibi açıklayıcı notlarda gösterilebilir.

b-DördüncüYönergenin 15.inci maddesinin 3/b paragraf hükümlerine göre ilk defa bilanço düzenleyenler, duran varlıkların bakiye değerini mali yılbaşında üretim veya satınalma değeri olarak gösterebilirler.Bu hükmün uygulanması durumunda , açıklayıcı notlarda konuyla ilgili bilgi verilmesi gereklidir.

c- Enflasyonun muhasebeye etkilerinin yansıtılması amacıyla Dördüncü Yönergenin 33.üncü maddesinde önerilen yenileme maliyeti ile değerlemenin yapılması durumunda 15.inci maddenin 3.üncü paragrafın (a) altbaşlığında öngörülen her bir varlığın değerinde meydana gelen değişmelerin gösterilmesi ilkesi ,duran varlığın yeniden değerlendirme öncesi üretim veya satınalma maliyetinden başlanarak gösterilecektir.Aradaki fark bilanço dipnotlarında gösterilecektir.

d- 15.inci maddenin 3.inci paragrafının a ve b bentlerinde belirtilen hususlar kuruluş giderleri için de uygulanacaktır.

e- Üye ülkelerin yasalarına göre gayrimenkul gibi tescili gerekli bir takım haklar da yönergenin 16.ıncı maddesi hükümlerine göre arsa ve binalar başlığı altında gösterilecektir.

f- Yönergenin 17.inci maddesine göre şirketin diğer şirketlerin sermayesi üzerindeki haklarını ifade eden iştirakler kalemi senetli ve senetsiz olmasına göre değil , devamlılık gösterip göstermemesine göre değerlendirilecektir. İştirakler kaleminin ortaya çıkabilmesi için ,başka şirketlerin sermayesine katılma oranının , üye ülkelerce belirlenecek asgari oranın üzerinde olması durumunda olanaklı olacağı belirtilmektedir.Bu asgari oran üye ülkelerce en fazla %20 olarak saptanabilir. Bu madde hükmü yorumlandığında iştirakler , işletmenin kendi amaçlarına uygun faaliyet dallarında çalışan diğer kuruluşlara , ortaklık haklarının elde edilmesi amacıyla belirli bir sermaye payı ile ortak olunması durumunda söz konusu olur. Yönerge iştiraklerden söz edebilmek için

üye ülkelerin en az hangi oranda başka işletmelerin sermayesine katılmak gerektiğini saptayabileceğini belirtmektedir. Bu oran sıfır ile %20 arasında değişebilir. Başka şirketlerin sermayesine üye ülkenin belirlediği oran altındaki katılımlar iştirakler hesabında , üzerindeki katılımların ise bağlı menkul kıymetler ve kısa sürede elden çıkarılacak ise dönen varlıklardaki menkul kıymetler grublarında gösterilmesi gerekecektir.

g- Yönergenin 18.inci maddesine göre "içinde bulunan mali yılda ortaya çıkan , ancak gelecek dönemlere ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup, yıl sonuna kadar tahsil edilmeyen veya bu süre içinde tahsil için vadesi dolmayan gelirler bilançoda gelecek döneme ait giderler ve gelir tahakkukları başlığı altında gösterilir." Üye ülkeler isterlerse gelir tahakkuklarının kesin olması durumunda alacaklar başlığı altında da gösterilmesine izin verebilirler. Ancak bu durumda gelir tutarı önemli tutarda ise dipnotlarda açıklanması zorunludur.

h- Yönergenin 19.uncu maddesine göre değer düzeltimleri , varlık unsurlarında oluşan değer azalışlarının belirlenmesini içerir. Bunlar bilanço tarihinde ,varlıkların değerinde saptanan kesin veya kesin olmayan tüm değer azalışlarını kapsar.

i- Yönergenin 20.inci maddesi hükümlerine göre ,borç ve gider karşılıkları bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olduğu kesin olarak bilinmeyen borç ve zararlar için ayrılan karşılıkları kapsar.

i- İçinde bulunulan mali yıla veya önceki dönemle ilgili olarak ortaya çıkan ,mahiyeti belli olan ancak bilanço gününde henüz kesinleşmemiş bulunan veya kesin olarak bilinmesine rağmen kesin tutar ve doğuş zamanı bakımından tam olarak bilinmeyen giderler için karşılık ayrılması konusunda üye ülkeler yönergenin 20.inci maddenin ikinci ve üçüncü paragrafına istinaden izin verebilirler . Ancak söz konusu borç ve gider karşılıkları varlıkların değer düzeltmeleri için kullanılamaz.

j- Cari dönemde peşin tahsil edilmiş ancak gelecek döneme ait gelirler ile cari dönemde tahakkuk etmiş ancak izleyen dönemde ödenecek giderler bilançoda gider tahakkukları gelecek döneme ait gelir ve giderler başlıkları altında gösterilir. Üye ülkeler yönergenin 21.inci maddesi hükümlerine istinaden isterlerse söz konusu kalemlerin borçlar gurubunda gösterilmesi konusunda izin verebilirler.Ancak bu durumda söz konusu kalemler önemli tutarlarda ise, dipnotlarla açıklanması zorunludur.

1.2.1-2- Türkiye Muhasebe Uygulamasında Bilançonun Yapısı

TMSU'da bilançoda yeralan varlıklar ve kaynaklar aktif ve pasif adlı iki tablodan oluşur .Aktif sahip olunan varlıkları gösterirken pasif bu varlıkların sağlandığı kaynakları bünyesinde toplar .

Bilançonun aktif ve pasifinde yer alan varlık ve kaynak kalemlerinin gruplama ve sıralanmış şekline bağlı olarak bilançonun biçimsel yapısı farklı olabilir. Bilançonun kesin mizanda yer alan hesap kalanlarını herhangi bir sıralamaya tabi tutmadan gelişi güzel aktif veya pasif tarafa yazarak düzenlenebilir. Kuşkusuz bu biçimde düzenlenen bir bilanço hiç bir amaca hizmet etmez.

Bilançonun kendisinden beklenen yararı sağlayabilmesi, belirli bir biçimsel yapıya kavuşturulmasına bağlıdır. Böylece genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hareket edilmiş olur. Ayrıca karşılaştırılabilir olma ilkesinin gereklerinden biri de yerine getirilmiş olur. Bilançoda aktif hesaplar likitide sırasına göre yeralmalıdır. Böylece en likit kıymetten en az likit kıymete doğru veya tam tersi bir sıralama elde edilebilir. Sıralamaya nereden başlanırsa başlansın ,aktif anlamlı bir yapıya kavuşturulmuş olur. Anglo Sakson literatüründe likit kıymetlerden en az kıymetlere doğru bir sıralama tercih edilirken Avrupa Topluluğu Dört Nolu Yönergesinde önerilen sıralama en az likit kıymetten likit değerlere doğrudur. Ülkemizdeki sıralama likit kıymetlerden başlamaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nde bilanço hesaplarının sıralamasında likitide esasında hareket edilmiştir. Tebliğ'de bu konuda aşağıdaki ifadeler yer almaktadır :

"Bilançonun aktifinde yer alan varlıklar ,paraya dönüşme hızlarına göre en çok likitten en az likit değere doğru pasifdeki yer alan kaynaklar ise en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanır ."

Bilançonun pasifinde yer alan hesaplarda, kaynağın sağlandığı yer ve geri ödeme süresine göre bölümlenir. Bilançonun aktifi likit değerlerden en az likit değerine doğru bir sıralamaya tabi tutulması durumunda ,pasifteki kalemlerde ilk geri ödenecek kaynaktan başlanarak sıralanır. Böylece yabancı kaynaktan öz kaynaklara doğru bir sıralama seçilir. Avrupa Topluluğunda Dört Nolu Yönergede aktif en az likit değerden likit kalemlere doğru sıralandığında pasif kalemlerde öz kaynaklarda yabancı kaynaklara doğru sıralanmaktadır.

TMSU'da pasif kalemler aktife paralel olarak, kısa vadeli yabancı kaynaklardan başlanarak öz kaynaklara doğru sıralanmaktadır. Aktif ve pasifi bu biçimde ortaya koyduktan sonra ikinci aşamada hem aktifi hem pasifi kendi içindedir bölümlendirmek gerekir. Bu bölümlendirme bilançonun biçimsel yapısını kesin olarak ortaya koymaktan başka ,bilanço düzenleme ile ulaşılmak istenen amaca da uygun olur.

TABLO III**MUHASEBE UYGULAMA TEBLİĞİ'NE GÖRE BİLANÇO****AKTİF****I. DÖNEN VARLIKLAR****A- Hazır Değerler**

- 1- Kasa
- 2- Alınan çekler
- 3- Bankalar
- 4- Verilen çekler ve ödeme emirleri (-)
- 5- Diğer hazır değerler

B- Menkul Kıymetler

- 1- Hisse senetleri
- 2- Özel kesim tahvil, senet, bonoları
- 3- Kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları
- 4- Diğer menkul kıymetler
- 5- Menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı (-)

C- Ticari Alacaklar

- 1- Alıcılar
- 2- Alacak senetleri
- 3- Alacak senetleri reeskontu (-)
- 4- Verilen depozito ve teminatlar
- 5- Diğer ticari alacaklar
- 6- Şüpheli ticari alacaklar
- 7- Şüpheli ticari alacak karşılığı (-)

D- Diğer Alacaklar

- 1- Ortaklardan alacaklar
- 2- İştiraklerden alacaklar
- 3- Bağlı ortaklıklardan alacaklar
- 4- Personelden alacaklar
- 5- Diğer çeşitli alacaklar
- 6- Diğer alacak senetleri reeskontu (-)
- 7- Şüpheli diğer alacaklar
- 8- Şüpheli diğer alacaklar karşılığı (-)

E- Stoklar

- 1- İlk madde ve malzeme

- 2- Yarı mamüller
- 3- Mamüller
- 4- Ticari mallar
- 5- Diğer stoklar
- 6- Stok değer büyüklüğü karşılığı (-)
- 7- Verilen sipariş avansları

F- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

G- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

- 1- Gelecek aylara ait giderler
- 2- Gelir tahakkukları

H- Diğer Dönen Varlıklar

- 1- Devreden KDV.
- 2- İndirilecek KDV.
- 3- Diğer KDV.
- 4- Peşin ödenen vergiler ve fonlar
- 5- İş avansları
- 6- Personel avansları
- 7- Sayım ve tesellüm noksanları
- 8- Diğer çeşitli dönen varlıklar
- 9- Diğer dönen varlıklar karşılığı dönen varlıklar toplamı

II. DURAN VARLIKLAR

A-Ticari Alacaklar

- 1- Alıcılar
- 2- Alacak senetleri
- 3- Bağlı ortaklıklardan alacaklar
- 4- Personelden alacaklar
- 5- Diğer çeşitli alacaklar
- 6- Diğer alacak senetleri reeskontu (-)
- 7- Şüpheli alacaklar karşılığı

B- Mali Duran Varlıklar

- 1- Bağlı menkul kıymetler
- 2- Bağlı menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı (-)
- 3- İştirakler
- 4- İştirakler sermaye taahütleri (-)
- 5- İştirakler sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı (-)
- 6- Bağlı ortaklıklar
- 7- Bağlı ortaklıklar sermaye taahütleri (-)
- 8- Bağlı ortaklıklar sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı(-)

C- Maddi Duran Varlıklar

- 1- Arazi ve arsalar
- 2- Yeraltı ve yerüstü düzenleri
- 3- Binalar
- 4- Tesis, makina ve cihazlar
- 5- Taşıtlar
- 6- Demirbaşlar
- 7- Maddi duran varlıklar
- 8- Birikmiş amortismanlar
- 9- Yapılmakta olan yatırımlar
- 10- Verilen avanslar

D-Maddi Olmayan Duran varlıklar

- 1- Haklar
- 2- Şerefiye
- 3- Kuruluş ve örgütlenme giderleri
- 4- Araştırma ve geliştirme giderleri
- 5- Özel maliyetler
- 6- Diğer maddi olmayan duran varlıklar
- 7- Birikmiş amortismanlar
- 8- Verilen avanslar

E- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

- 1- Arama giderleri
- 2- Hazırlık ve geliştirme giderleri
- 3- Diğer özel tükenmeye tabi varlıklar
- 4- Birikmiş tükenme payları (-)
- 5- Verilen avanslar

F- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

- 1-Gelecek yıllara ait giderler
- 2- Gelir tahakkukları

G- Diğer Duran Varlıklar

- 1- Gelecek yıllarda indirilecek KDV.
- 2- Diğer KDV
- 3- Peşin ödenen vergiler ve fonlar
- 4- Diğer çeşitli duran varlıklar

Duran varlıklar toplamı

Aktif toplamı

PASIF**I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR****A- Mali Borçlar**

- 1- Banka kredileri
- 2- Uzun vadeli kredilerin ana para taksitleri ve faizleri
- 3- Tâhvil ana para borç , taksit ve faizleri
- 4- Çıkarılmış bonolar ve senetler
- 5- Çıkarılmış diğer menkul kıymetler
- 6- Menkul kıymetler ihraç farkı (-)
- 7- Diğer mali borçlar

B- Ticari Borçlar

- 1- Satıcılar
- 2- Borç senetleri
- 3- Borç senetleri reeskontu (-)
- 4- Alınan depozito ve teminatlar
- 5- Diğer teminat ve borçlar

C- Diğer Borçlar

- 1- Ortaklara borçlar
- 2- İştiraklere borçlar
- 3- Bağlı ortaklara borçlar
- 4- Personele borçlar
- 5- Diğer çeşitli borçlar
- 6- Diğer borç seneteleri reeskontu (-)

D- Alınan Avanslar

- 1- Alınan sipariş avansları

E- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri**F- Ödenecek Vergi ve Diğer Hükümlülükler**

- 1- Ödenecek vergi ve fonlar
- 2- Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri
- 3- Vadesi geçmiş veya taksitlendirilmiş vergi ve diğer yükümlülükler
- 4- Ödenecek diğer yükümlülükler

G- Borç ve Diğer Karşılıkları

- 1- Dönem kârı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları
- 2- Dönem kârının peşin ödenen vergi ve yükümlülükleri (-)
- 3- Kıdem tazminatı karşılığı
- 4- Maliyet giderlerinin karşılığı

5- Diğer borç ve gider karşılıkları

H- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

1- Gelecek aylara ait gelirler

2- Gider tahakkukları

I- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

1- Hesaplanan KDV

2- Diğer KDV

3- Sayım ve tesellüm fazlalıkları

4- Diğer çeşitli yabancı kaynaklar

Kısa vadeli yabancı kaynaklar toplamı

II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

A- Mali Borçlar

1- Banka kredileri

2- Çıkarılmış tahviller

3- Çıkarılmış diğer menkul kıymetler

4- Menkul kıymetler ihraç farkı (-)

5- Diğer mali borçlar

B- Ticari Borçlar

1- Satıcılar

2- Borç senetleri

3- Borç senetleri reeskontu (-)

4- Alınan depozito ve tazminatlar

5- Diğer ticari borçlar

C- Diğer Borçlar

1- Ortaklara borçlar

2- İştiraklere borçlar

3- Bağlı ortaklıklara borçlar

4- Diğer çeşitli borçlar

5- Diğer borç senetleri reeskontu (-)

6- Kamuya olan ertelenmiş ve taksitlendirilmiş borçlar

D- Alınan Avanslar

1- Alınan sipariş avansları

E- Borç ve Gider Karşılıkları

1- Kıdem tazminatı karşılıkları

2- Diğer borç ve gider karşılıkları

F- Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

1- Gelecek yıllara ait gelirler

2- Gider tahakkukları

G- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

- 1- Gelecek yıllara ertelenen veya terkin edilecek KDV
 - 2- Tesise katılma payları
 - 3- Diğer çeşitli uzun vadeli yabancı kaynaklar
- Uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamı

III- ÖZ KAYNAKLAR

A-Ödenmiş Sermaye

- 1- Sermaye
- 2- Ödenmemiş sermaye

B- Sermaye Yedekleri

- 1- Hisse senedi ihraç pirimleri
- 2- Hisse senedi iptal kârları
- 3- MDV yeniden değerlendirme artışları
- 4- İştirakler yeniden değerlendirme artışları
- 5- Diğer sermaye yedekleri

C- Kâr Yedekleri

- 1- Yasal yedekler
- 2- Statü yedekleri
- 3- Olağanüstü yedekler
- 4- Diğer kâr yedekleri
- 5- Özel fonlar

D- Geçmiş Yıllar Kârları

- 1- Geçmiş yıllar kârları

E- Geçmiş Yıllar Zararları (-)

- 1- Geçmiş yıllar zararları

F- Dönem Net Kârı Zararı

- 1- Dönem net kârı (zararı)
- Öz kaynaklar toplamı
Pasif toplamı

1.2-2- Bilanço Dipnotları Bakımından Karşılaştırma

**1.2.2-1- Dördüncü Yönergede Öngörülen Bilanço
Dipnotları**

Dipnotlar bilanço ve gelir tablosunun kalemlerini açıklayacağı tamamlayacağı ve söz konusu kalemlerin anlaşılır olmasını sağlayacağı bilgilerden oluşur. Bu bilgilerin temelde iki işlevi vardır. Bunlardan biri

,yönergenin çeşitli maddelerinde belirtilen konulara açıklık getirmesidir.Örneğin bir işlemin ne için yapıldığı yönerge hükmünün neden uygulanmadığı , hangi istisnai durumdan dolayı hareket edildiği , bir kalemde ne tür gelişmeler olduğu , yapılan açıklamalar ile anlaşılmaktadır.

Açıklama notlarının ikinci önemli işlevi de yönergede belirgin olarak açıklanması istenen konulara açıklık getirmesidir. Dördüncü yönergenin 8. inci bölümünde 43,44 ve 45.inci maddelerinde dipnotlara ilişkin yükümler bulunmaktadır. 43.üncü maddede bilanço ve gelir tablosundan elde edilen bilgilere ek olarak hazırlanacak açıklama notlarının da en az hangi bilgileri içermesi gerektiğini hükme bağlamaktadır. Bu maddeye göre , bilanço tablosu ile ilgili dipnotların kapsamı aşağıdaki gibidir.

a) Yıllık hesapların çeşitli kalemlerine uygulanmış olan değerlendirme yönteminin ne olduğu , değer düzeltimlerinde hangi yöntemin kullanıldığı açıklanmalıdır. Yabancı paraların ülke parası ile ifadesinde kullanılan çeviri yöntemleride açıklanmalıdır.

b) İşletmenin %20 'sinden fazla sermayesine iştirak ettiği şirketlerin adı merkezi , pay oranı,pay tutarı ,son mali yıldaki sermayesi yedekleri , öz kaynakları son mali yıldaki faaliyet sonuçları kâr - zararı açıklanmalıdır. Söz konusu bilgilerin verilmesini önemli olmadığı durumda , bu bilgiler verilmeyebilir.

c) İşletmenin hisse senetlerinin sayısı nominal değeri açıklanmalıdır.Nominal değer bilinmemesi durumunda dönem içinde çıkarılan hisse senetlerinin defter değeri bulunur.Defter değerinin bulunmasında , nominal sermaye taahhüt edilmiş hisse senedi adedine bölünür.

ç) İşletmenin birden fazla çeşitli hisse senedi bulunması durumunda her birinin hisse senedi ve nominal değeri açıklanmalıdır.Nominal değer bilinmemesi durumunda hisse senedinin defter değeri açıklanır.

d) İşletmenin sahip olduğu iştirak belgeleri , hisse senedine dönüştürülebilir, tahviller ve benzer nitelikleri senet ve hak kârı var ise bunlardan doğan haklar ve belgelerin numaraları açıklanmalıdır.

e) Şirketin beş yıldan daha uzun vadeli borçlarının tutarı, tahvilli borçlarının tutarı, faizleri açıklanmalıdır. Bu bilgiler bilançoda da yönergenin 9.uncu ve 10.uncu maddelerinde belirtildiği biçimde açıklanmalıdır.

f) Bilançoda görülmeyen ancak işletmenin mali durumunu etkileyebilecek mali taahhütler ayrıca açıklanmalıdır.

g) Kâr ve zararın hesaplanmasında yönergedeki hükümlere uyulmaması nedeniyle doğan değerlendirme farkları dolayısıyla vergi tasarrufu sağlanmış ise bu durum açıklanmalıdır. Ayrıca bu değerlendirme yöntemi gelecek yıl

vergilerininide etkiliyecek ise bu konunun ayrıntılı olarak açıklayıcı notlarda açıklanması gerekecektir.

h) Geleceğin vergilendirilmesinde önem arzettiği durumlarda cari vergisi ile geçmiş yılların vergisi arasındaki farklar bilançoda açılacak uygun bir başlık altında gösterilmelidir.

1) Üst kademe yönetimine, yönetim, danışma ve denetim kurulu üyelerine verilen avans ve kredi miktarları ,bunların şartları faiz oranları geri ödenen tutarları ödemeleri ve bu kredi ve avaslar için şirkete gösterilen teminatlar ayrı ayrı açıklanmalıdır .Yönergenin 44.üncü maddesi ise üye ülkelerin isterlerse 11.inci madde kapsamına giren ortaklıkların 43.üncü maddede belirtilen (1), (5),(12) alt paragraflarında istenen bilgilerin açıklama notlarında gösterilmeyip hesaplar üzerinde kısa notlar halinde bilgi verilmesi hususunda şirketlere izin verebileceğini hükme bağlamaktadır. Ancak 43.üncü maddenin (1),(6) alt paragraflarda belirtilen durumlar için tüm kalemlerle ilgili toplam bilgi verilmelidir. Yine açıklama notlarında gösterilen bilgilerin kamuya açıklanması ile ilgili yetki üye ülkenin kendisine bırakılmaktadır.

1.2.2-2- Türkiye'de Uygulanan Muhasebe Sisteminde Öngörülen Bilanço Dipnotları

Bilanço tablosunun anlaşılabilirliğini sağlamak bakımından, bilanço tablosunda yer alan kalemler ile ilgili olarak bazı açıklayıcı bilgilerin bilanço dipnotlarında açıklanması istenen kurallar muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

a) Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan ortaklıklarda kayıtlı sermaye tabanı ,

b) Yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile ilgili genel müdür, genel koordinatör, genel müdür yardımcıları ve genel sekreter gibi üst yöneticilere ,cari dönemde verilen her çeşit avans ve borcun bakiye tutarı,

c) Aktif değerlerin toplam sigorta tutarı,

d) Alacaklar için alınmış ipotek ve diğer teminatların toplam tutarı,

e) Yabancı kaynaklar için verilmiş ipotek ve teminatların toplam tutarı,

f) Pasifte yeralmayan taahütlerin toplam tutarı,

g) Kasa ve bankalardaki döviz mevcudu,

h) Yurt dışından alacaklar,

ı) Yurt dışına borçlar,

- i) Tedavüldeki tahvil ve finansman bonolarından banka garantili olanların tutarı,
- j) Cari ve gelecek dönemlerde yararlanılacak yatırım indiriminin toplam tutarı,
- k) Tedavüldeki tahvillerden hisse senedine dönüştürülebilir niteliktekilerin tutarı,
- l) Sermayeyi temsil eden hisse senetlerinin dökümü ,
- m) Cari dönemde ihraç edilmiş hisse senedi tutarı,
- n) İşletme sahibinin veya sermayesinin % 10 veya daha fazlasına sahip ortakların ismi, pay oranı ve pay tutarı,
- o) Sermayesinin %10 veya daha fazlasına sahip olan iştirakler ile müessese ve bağlı ortaklıkların ismi ,pay oranı ,toplam sermaye ,son dönem kârı,
- ö) Stok değerlendirme yöntemi,
- p) Cari dönemdeki maddi duran varlıklar hareketleri,
- r) Ana kuruluş , bağlı ortaklık ve iştiraklerin ticari alacak ve ticari borçlar içindeki payları ,
- s) Cari dönemdeki ortalama toplam personel sayısı,
- ş) Bilanço tarihinde sonra ortaya çıkan ve açıklamayı gerektiren hususlara ilişkin bilgi,
- t) Belli bir öneme sahip olan ancak tutarları tahmin edilemeyen şarta bağlı zararlar ile her türlü şarta bağlı kazançlara ilişkin bilgi,
- u) İşletmenin gayrisafi kâr oranları üzerinde önemli ölçüde etkide bulunan muhasebe tahminlerinde değişikliklere ilişkin bilgi ve bunların parasal etkileri,
- ü) Bankalardaki mevduatın bloke olanına ilişkin tutarlar,
- v) Menkul kıymetler ve bağlı menkul kıymetler grubu içinde yer alıp işletmenin ortakları iştirakleri ve bağlı ortaklıklar tarafından çıkarılmış bulunan menkul kıymet tutarı ve bunları çıkaran ortaklıklar,
- y) İştirakler ve bağlı ortaklıklarda içsel kaynaklardan yapılan sermaye artırımını nedeniyle elde edilen bedelsiz hisse senedi tutarları,
- z) Kısa ve uzun vadeli kredilerle ilgili olarak alınan kredilerin ve çıkarılmış menkul kıymetlerin kredi ve menkul kıymet türleri itibariyle tahakkuk edilmiş gelecek döneme ilişkin faiz borçları tutarları ,ortaklar iştirakler ,ve bağlı ortaklıklar lehine verilen garanti,tahakkuk kefalet ,aval ,ciro gibi yükümlülüklerin tutarı, mali tabloları önemli ölçüde etkileyen yada mali tabloların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından açıklanması gerekli olan diğer hususla ,bilançonun onaylanarak kesinleştiği tarih.

1.2-3- Gelir Tablosunun Yapısı Bakımından Karşılaştırma

1.2.3-1-Dördüncü Yönergede Gelir Tablosuna İlişkin Hükümler

Dördüncü yönergede 5.inci ve 6.ıncı bölümlerinde ,gelir tablosu ile ilgili olarak biçimsel yapı ve hesapların sınıflandırılması ile gelir tablosunda yer alan belirli kalemlere ilişkin özel hükümler yer almaktadır.

Dördüncü yönergede gelir tablosunun biçimsel yapısı ve hesapların sınıflandırılması ile ilgili olarak 23 , 24 , 25 ve 26.ıncı maddelerinde 4 farklı kâr-zarar (Gelir) tablosu modeli önermiştir. Sonuç biçimi olarak bunlardan 24.üncü ve 26.ıncı maddelerden önerilenler hesap tipi; 23. ve 25.inci maddelerde önerilenler ise rapor tipidir. Kapsadığı bilgiler açısından ise, gelir tablosu,giderlerin türlerine veya fonksiyonlarına göre bölümlenmiştir.

Yönergenin 22.inci maddesinde ; üye ülkelere bu modeller içinde bir veya birkaçının seçme hakkı tanınmıştır. Eğer üye ülkeler birden fazla gelir tablosu modeli seçerlerse ; bunlar arasından biri seçme hakkı ile ilgili maddeye göre işletmelere bırakılacaktır. Dördüncü yönergenin 27.inci maddesi , gelir tablosuna ilişkin özel bir hüküm olup , üye ülkelere bazı koşullar taşıyan işletmelere maddede belirtilen asgari bilgileri gösterecek biçimde 23 , 26 maddelerde gösterilenden farklı olarak , özet gelir tablosu düzenleme yetkisi vermektedir.Maddeye göre: aşağıda belirtilen üç kriterden ikisini bilanço gününde aşamayan işletmelere , özet gelir tablosu düzenleme konusunda üye ülkeler izin verebilecektir. Bu kriterler şunlardır.

a) Bilanço toplamı 4 milyon Avrupa Para Birimi

b) Net satış hasılatı 9 milyon Avrupa Para Birimi

c) Mali yıl içinde çalıştırılan ortalama işçi sayısı 250 kişi üye

ülkeler ; yukarıdaki kriterlerden en az ikisinde ön görülen limitlerin altında olan işletmelere 23 ve 26.ıncı maddelerde belirtilen modellerde aşağıdaki farklılıkları yapma izni verilebilecektir.

a- Madde 23/1 'den 5 kadar olan başlıklar birleştirilerek " Brüt kâr ya da zarar " adı altında bir başlıkta toplanabilir.

b- Madde 26 'da A(1), A(2) ve B(1) 'de B(4)'e kadar olanlar "Brüt kâr yada zarar " adı altında bir başlıkta toplanabilir.

c- Madde 25'de , (1), (2) ,(3) ve (6) başlıkları " Brüt kâr yada zarar "başlığı altında birleştirilebilir.

d- Madde 26'da A(1) ,B(1) ve B(2) kalemleri de "Brüt kâr yada zarar"başlığı altında birleştirilebilir.

Yönergede "Brüt kâr " kavramı daha ziyade ana faaliyetlerden yaratılan katma değer anlamındadır.

Dördüncü Yönerge'nin 6.ıncı bölümünün 28,29 ve 30.uncu maddeleri bazı gelir tablosu kalemlerine ilişkin açıklamaları kapsamaktadır. Bu kalemler , net satışlar , olağan dışı gelir ve giderler ve vergilerdir.

Yönergenin madde hükümlerini sırası ile incelemeye çalışalım;

a)- İşletmenin normal faaliyetleri gereği satmış olduğu mal ve hizmetlerden elde ettiği gelirlerden , satışları azaltma unsurları , katma değer vergisinin ve satışlarla direk ilgili diğer vergilerin çıkarılmasından sonra net satışlar hesaplanır.(Madde 28)Bu madde hükmü ile gelir tablosunda gösterilen satışların net satışlar olduğu vurgulanmaktadır.

b)- İşletmenin normal faaliyetleri dışında elde etmiş olduğu gelir ve kârlar ile gider ve zararlar "olağan dışı gelir ve kârlar " ve "olağan üstü gider ve zararlar " olarak gösterilmelidir. (Madde 29)

c)- Üye ülkeler isterlerse olağan faaliyet kârı veya zararı üzerinden hesaplanan vergiyi ayrı ayrı göstermeyerek , birleştirmek suretiyle tek rakam olarak dönem kârından düşebilirler.Böylece 23 ve 26 maddelerde öngörülen vergilerden sonraki olağan kâr ya da zararın gelir tablosunda açıkça gösterilmesini ihmal edebilirler. (Madde 30)Ancak bu durumda normal faaliyetlere ait vergi tutarları ile olağan dışı kâra ait vergi tutarlarının açıklayıcı notlarda belirlenmesi zorunludur.

TABLO IV

**DÖRDÜNCÜ YÖNERGEDE ÖNGÖRÜLEN GELİR TABLOSU
MODELLERİ**

I- Dördüncü Yönerge'nin 23.üncü maddesinde öngörülen model :

- 1- Net satışlar
- 2- Mamül ve yarı mamül stoklarında değişim
- 3- İşletme ihtiyaçları için üretilen ve varlıklara alınan değerler (iç tüketim)
- 4- Diğer faaliyet gelirleri
- 5- a- İlk madde ve malzeme giderleri
b- Diğer dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- 6- Personel giderleri
a- Ücretler ve maaşlar
b- Sosyal güvenlik giderleri (Emeklilik işlemleri ile ilgili olanlar ayrıca gösterilecektir)
- 7- a- Amortisman ve tükenme payları kuruluş giderleri itfa payları, maddi duran varlıklar amortisman giderleri, maddi olmayan duran varlıklar itfa payları, tükenme payları v.s.(Duran varlıklarla ilgili her türlü değer düzeltimleri)
b- Dönen varlıklarla ilgili olarak yapılan değer düzeltimleri (karşılık giderleri)
- 8- Diğer faaliyet giderleri
- 9- Bağlı ortaklık ve iştiraklerden sağlanan kâr payları
- 10- Diğer mali duran varlıklardan sağlanan gelirler. (bağlı menkul değerler , alacaklardan v.s. bağlı ortaklıklardan olanlar açıkça belirtilecek)
- 11- Diğer faizler ve diğer gelirler (bağlı kuruluşlardan olanlar belirtilecek)
- 12- Mali duran varlıklar ve menkul kıymetler (karşılık giderleri) değer düzeltmeler
- 13- Faiz ve benzeri giderler (bağlı ortaklıklara ait olanlar ayrıca belirtilecektir.)
- 14- Olağan kâr üzerinden vergiler
- 15- Vergiden sonraki olağan kâr veya zarar
- 16- Olağan dışı gelirler
- 17- Olağan dışı giderler

- 18- Olağan dışı kâr zarar
- 19- Olağan dışı kâr üzerinden vergiler
- 20- Yukarıdaki kalemlerde yer almayan diğer vergiler

II- Dördüncü Yönergenin 24.üncü maddesine göre öngörülen model :

A. GİDERLER

- 1- Mamül ve yarı mamül stoklarındaki azalışlar
- 2- a- İlk madde ve malzeme giderleri
 - b- Diğer dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- 3- Personel giderleri
 - a- Ücret ve maaşlar
 - b- Sosyal güvenlik giderleri (Emeklilikle ilgili olanlar ayrıca gösterilecektir.)
- 4- a- Amortisman ve tükenme payları : (Kuruluş giderleri itfa payları ,maddi duran varlıklar amortisman giderleri ,maddi olmayan duran varlıklarla ilgili her türlü değer düzeltimleri)
 - b- Dönen varlıklarla ilgili olarak değer düzeltimleri (Karşılık giderleri)
- 5- Diğer faaliyet giderleri
- 6- Mali duran varlıklar ve menkul kıymetler değer düzeltimleri (karşılık giderleri)
- 7- Faiz ve benzeri giderleri (Bağlı ortaklıklara ait olanlar ayrıca belirtilecektir.)
- 8- Olağan kâr üzerinden vergi
- 9- Vergiden sonraki olağan kâr veya zarar
- 10- Olağan dışı giderler
- 11- Olağan dışı kâr üzerinden vergi
- 12- Yukarıdaki kalemlerde yer almayan diğer vergiler
- 13- Dönem net kârı

B. GELİRLER

- 1- Net satışlar
- 2- Mamül ve yarı mamül stoklarındaki artışlar
- 3- İşletme ihtiyaçları için üretilen ve varlıklara alınan değer (iç tüketim)

- 4- Diğer faaliyet gelirleri
- 5- Bağlı ortaklık ve iştiraklerden sağlanan kâr payları
- 6- Diğer mali duran varlıklardan sağlanan gelirler (bağlı ortaklıklardan olan açıkca belirtilecektir)
- 7- Diğer faizler ve benzeri gelirler (Bağlı kuruluşlardan olanlar belirtilecektir.)
- 8- Vergiden sonraki olağan kâr veya zarar
- 9- Olağan dışı gelirler
- 10- Dönem net zarar

III- Dördüncü Yönerge'nin 25.inci maddesinde öngörülen :

- 1- Net satışlar
- 2- Satışların maliyeti
- 3- Brüt satış kârı veya zararı
- 4- Pazarlama , satış ve dağıtım giderleri
- 5- Genel yönetim giderleri
- 6- Diğer faaliyet gelirleri
- 7- Bağlı ortaklık ve iştiraklerden sağlanan kâr payları
- 8- Diğer mali duran varlıklardan sağlanan gelirler
- 9- Diğer faizler ve benzeri gelirler
- 10-Mali duran varlık ve menkul kıymet değer düzeltimleri
- 11-Faiz ve benzeri giderler
- 12-Olağan kâr üzerinden vergi
- 13- Vergiden sonraki olağan kâr veya zarar
- 14- Olağandışı giderler
- 15-Olağandışı gelirler
- 16- Olağandışı kâr veya zarar
- 17- Olağandışı kâr üzerinden vergi
- 18- Yukarıdaki kalemlerde yer almayan diğer vergiler
- 19- Dönem net kâr veya zararı

IV- Dördüncü Yönerge'nin 26.ıncı maddesinde öngörülen :

A- GİDERLER

- 1- Satışların maliyeti
- 2- Pazarlama satış ve dağıtım giderleri
- 3- Genel yönetim giderleri

- 4- Mali duran varlık ve menkul kıymet değer düzeltimleri
- 5- Faiz ve benzeri giderler
- 6- Olağan kâr üzerinden vergi
- 7- Vergiden sonraki olağan kâr veya zarar
- 8- Olağandışı giderler
- 9- Olağandışı kâr üzerinden vergi
- 10- Yukarıdaki kalemlerde yer almayan diğer vergiler
- 11- Dönem net kârı

B- GELİRLER

- 1- Net satışlar
- 2- Diğer faaliyet gelirleri
- 3- Bağlı ortaklık ve iştiraklerden sağlanan kâr payları
- 4- Diğer mali duran varlıklardan sağlanan gelirler
- 5- Diğer faizler ve benzeri gelirler
- 6- Vergiden sonraki olağan kâr veya zarar
- 7- Olağandışı gelirler
- 8- Dönem net zararı

1.2.3-2- Türkiye'de Uygulanan Muhasebe Sisteminde Gelir Tablosuna İlişkin Hükümler

Muhasebe sistemi genel tebliğinde ,gelir tablosu ilkelerinin amacı,satışların ,gelirlerin ,satışların maliyetinin , giderlerin kâr veya zarara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyet sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktadır.Ayrıca tebliğde "Bütün satışlar ,gelir ve kârlar ile maliyet ,gider ve zararları brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış gelir kısmen karşılaştırmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkartılamaz " denmektedir. Gelir tablosunun düzenlenmesinde genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerinde belirtilen ve esaslardan hareket edilir. Tablonunu düzenlenmesinde esas faaliyetlerden sağlanan gelirler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelirler ve süreklilik göstermeyen olağan dışı gelirler ayrı ayrı gösterilir.Buna paralel olarak esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağandışı giderlerde ayrı ayrı gösterilir.

TABLO V

TMSU 'da öngörülen gelir tablosu modeli.

A . BRÜT SATIŞLAR

- 1- Yurtiçi satışlar
- 2- Yurtdışı satışlar
- 3- Diğer gelirler

B . SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

- 1- Satıştan iadeler
- 2- Satış iskontoları
- 3- Diğer indirimler

NET SATIŞLAR

C . SATIŞLARIN MALİYETİ

- 1- Satılan mamüllerin maliyeti
- 2- Satılan ticari mallar maliyeti
- 4- Satılan hizmet maliyeti
- 5- Diğer satışların maliyeti

BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI

D . FAALİYET GİDERLERİ

- 1- Araştırma ve geliştirme giderleri
- 2- Pazarlama ,satış ve dağıtım giderleri
- 3- Genel yönetim giderleri

FAALİYET KARI VEYA ZARARI

E . DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR

- 1-İştiraklerden temettü gelirleri
- 2- Bağlı ortaklıklardan temettü geliri
- 3- Faiz gelirleri
- 4- Komisyon gelirleri
- 5- Konusu kalmayan karşılıklar
- 6- Menkul kıymet satış kârları
- 7- Kambiyo kârları
- 8- Reeskont faiz gelirleri
- 9- Diğer olağan gelir ve kârlar

F . DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE

ZARARLAR

- 1- Komisyon giderleri
 - 2- Karşılık giderleri
 - 3- Menkul kıymet satış zararları
 - 4- Kambiyo zararları
 - 5- Reeskont faiz giderleri
 - 6- Diğer olağan gider ve zararlar
- G . FİNANSMAN GİDERLERİ
- 1- Kısa vadeli borçlanma giderleri
 - 2- Uzun vadeli borçlanma giderleri
- OLAĞAN KAR VE ZARAR

H . OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

- 1- Önceki dönem gelir ve kârlar
- 2- Diğer olağandışı gelir ve kârlar

I . OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

- 1- Çalışmayan kısım gider ve zararları
- 2- Önceki dönem gider ve zararları
- 3- Diğer olağandışı gider ve zararları

DÖNEM KARI VEYA ZARARI

K . DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KAŞILIKLARI (-)

DÖNEM KARI VEYA ZARARI

1.2-4- *Gelir Tablosu Dipnotlarına İlişkin Hükümlerin Karşılaştırılması*

1.2-4-1-*Dördüncü Yönerge'de Gelir Tablosu Dipnotlarına İlişkin Hükümler*

Dipnotlar gelir tablosunun kalemlerini açıklayıcı , tamamlayıcı ve söz konusu kalemlerin anlaşılır olmasını sağlayıcı bilgilerden oluşur. Bu bilgilerin temelde iki işlevi vardır. Bunlardan biri yönergenin çeşitli maddelerinde belirtilen konulara , açıklık göstermesidir. Dipnotların ikinci önemli işlevi de yönergede belirli olarak açıklanması istenen konulara açıklık getirmesidir. Dördüncü yönergenin 8.inci bölümünde 43,44,45.inci maddelerde açıklayıcı notlara ilişkin hükümler bulunmaktadır.43.üncü maddede gelir tablosundan elde edilen bilgilere ek olarak hazırlanacak açıklama notlarınının da en az , aşağıdaki bilgileri içermesi gerektiğini hükme bağlamaktadır. Bu maddeye göre ;

a) Yönerge'nin 28.inci maddesinde belirtilen net satışların faaliyetlere göre , coğrafi bölgelere göre satılan mal ve hizmetlerin türlerine göre gruplandırılarak açıklanır. Söz konusu satılan mallar ve hizmetler, işletmelerin olağan faaliyetlerinin organizasyon biçimine , pazar durumuna göre birbirinden farklı biçimlerde gruplandırılabilir.

b) Faaliyet dönemi içinde çalıştırılan kişilerin ortalama sayısı , gruplara ayrılarak açıklanmalıdır. Gelir tablosunda personel giderleri açıkça gösterilmediği takdirde 23.üncü maddenin 6.ıncı alt başlığında verilen bilgiler , dipnotlarda verilmelidir. Yani ücretler , maaşlar , sosyal güvenlik giderleri dipnotlarda belirtilmelidir.

c) Kâr ve zararın hesaplanmasında ,yönergedeki hükümlere uyulmaması nedeniyle doğan değerlendirme farkları dolayısıyla vergi tasarrufu sağlamışsa ,bu durum açıklanmalıdır. Ayrıca bu değerlendirme yöntemi , gelecek yıl vergilerini de etkileyecek ise bu konunun ayrıntılı olarak dipnotlarda açıklanması gerekecektir.

d) Üst kademe yöneticilerine ,yönetim ,danışma ve denetim kurulu üyelerine mali yıl içinde , sorumluluklarına göre ödenen ücretler ve varsa bu görevden emekli olanlara ödenen emekli maaşları gruplara ayrılarak açıklanmalıdır.

1.2.4-2- Türkiye'de Uygulanan Muhasebe Sisteminde Gelir Tablosu Dipnotlarına İlişkin Hükümler

Gelir tablosunda ek bilgi olarak aşağıdaki dipnotlar yer alır.

- a) Dönemin tüm amortisman giderleri ile itfa ve tükenme payları,
- b) Dönemin karşılık giderleri,
- c) Dönemin tüm finansman giderleri,
- d) Dönemin finansman giderlerinden ana kuruluş ,ana ortaklık müessese ,bağlı ortaklık ve iştiraklerle ilgili kısmın tutarı,
- e) Ana kuruluş ,ana ortaklık ,müessese ,bağlı ortaklık ve iştiraklere yapılan satışlar,
- f) Ana kuruluş , ortaklık ,müessese ,bağlı ortaklık ve iştiraklerden alınan ve bunlara ödenen faiz, kira v.b. ,

g) Yönetim kurulu başkan ve üyeler ile genel müdür ,genel koordinatör, genel müdür yardımcıları gibi üst yöneticilere cari dönemde sağlanan ücret ve benzeri menfaatlerin toplam tutarı,

h) Amortisman hesaplama yöntemleri ile bu yöntemlerde yapılan değişikliklerin dönemin amortisman giderlerinde meydana getirdiği artış ve azalış,

ı) Stok maliyeti hesaplama sistemleri ve stok değerlendirme yöntemleri ,

i) Varsa ,tamamen ve ya kısmen fiili stok sayımı yapılmamasının gerekçeleri,

j) Yurtiçi ve yurtdışı satışlar hesap kalemi içinde yer alan yan ürün ,hurda ,döküntü gibi maddelerin satışları ile hizmet satışlarının ayrı ayrı toplamalarının brüt satışların %20 'sini aşması halinde bu madde ve hizmetlere ilişkin tutarları,

k) Önceki döneme ilişkin gelir ve giderler ile önceki döneme ait gider ve zararların tutarları ve kaynakları gösteren açıklayıcı not,

l) Adi ve imtiyazlı hisse senetleri için ayrı ayrı gösterilmek koşuluyla , hisse başına kâr ve kâr payı oranları.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UYUMLAŞTIRMA PROBLEMLERİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Uyumlaştırma problemlerini üç ana grupta toplamak mümkündür.

Bunlar :

- 1- Teknik problemler
- 2- Kavramsal problemler
- 3- Politik - kültürel problemler

1- Teknik Problemler ve Çözüm Önerileri

İşletmelerin büyüklüğü ve organizasyonu yasal olarak kontrol edilen şirketlerin sayısı ve bu şirketlerin çoğunluğunun büyüklüğü ile ilgili olarak üye ülkeler arasında farklılıklar bulunmaktadır. Problemin varlığını, mevzuat uygulamalarında minimum kıstasın bulunması ve uyumlaştırma şartlarının kamu limited şirketlerinin bu şartlardan ve denetleme giderlerinden kaçınması oluşturmaktadır. Ancak yine de Birleşik devletlerdeki mesleki kuruluşlar , bu rahatlama karşı çıkmışlardır. Sermaye oluşturma bakımından üye ülkelerde değişik yöntemler uygulanmaktadır. Bazı ülkelerde hem sermaye sağlayanlar hem de bu sermayeyi kullananlar borçlarını ve öz varlıklarını denk olmasını tercih ederler. Borç tarihi durumunda , sermayenin kısa vadelerden banka gibi kurumlardan yararlanılarak , arttırılması gerekmektedir. Tercih sermayeden olduğunda , bu sermaye uzun vade esas alınmak üzere sermaye dallarından yada finans kurumlarından yararlanarak arttırılır. Bu tercihler , borcu tercih eden ülkelerde mali rapor hazırlanmasında kredi kaynağının gizlenmesi yoluna gidilmesi ile sermaye artışını tercih eden ülkelerde yaratımcılara dönük olarak tüm bilgilerin açıklanmasıyla sonuçlanabilir. Uyumlaştırmadaki ilk sorun ,bu iki eğilimi de tatmin ederek ,bir mali raporlama ve bilgi açıklama uygulaması geliştirmektir.¹⁷

Dördüncü yönerge şu anda çeşitli raporlama uygulamalarına izin vermektedir. Ancak bu yönergenin getirdiği değerlendirme ve bilgi verme koşulları üye ülkelerin çoğunu "tam ve doğru " bilgi vermeye yöneltmiştir.

İkinci yönerge kreditorün korunmasına büyük önem vermekte ve kayıtlı sermayeden çok ödenmiş sermayeye ağırlık vermektedir. Komisyonun kredi kaynağını üye ülkelerin çoğunda yürürlükte olan uygulama esasına göre

¹⁷-Davut AYDIN,a.g.e.sfy,58

belirlenmesinin " ortodoks" bir uygulama olduğu ve gelişmiş bir Avrupa topluluğu için en uygun bir uygulama olmayacağı önerilmektedir. Muhasebe mesleği ile ilgili şartların uyumlaştırılması konusunda başlıca iki problem bulunmaktadır. Yeterli düzeyde minimum standardın belirlenmesi ve mevcut eğitim ve deneyimin bu standartlara uyarlanmasına ihtiyaç vardır. Şu anda yeterlik standartı ile ilgili olarak üye ülkeler arasındaki farklılıklar şöyle sıralanabilir.

1- Bazı üye ülkelerde , çok değişik faaliyet dallarında ve işletmelerde yüksek düzeyde hizmet vermek durumunda olan gerekli eğitimden geçmemiş pratisyenler bulunmaktadır.

2- Öğrenim , eğitim ve çalışma hakkını kazanmadan önce deneyimin tastik edilmesi gerektiği konusunda AB üye ülkeler arasında tam bir görüş birliği bulunmaktadır.

3- Üye ülkelerde, yetişmiş pratisyenlerin statüsü bağımsızlığı ve kendilerine tanınan yetkilerin sınırı bakımından farklılıkları bulunmaktadır.¹⁸

Sistem eğitim , standartlar ve amaç konusunda zaman içerisinde doğal olarak üye ülkelerin sistemlerini bir birine yaklaştıracığından , bu probleme çözüm aramaya gerek olmadığını göstermektedir. Genelde yorumcular ise farklı nosyonlardan " en iyi " olanlarının seçilerek ayrılması ve avrupa muhasebecilik şartları kümesi içerisinde bunların uyumlaştırılmasına çaba göstermesini savunmaktadır. AB ekonomik ve sosyal komitesi (ECOSOC) tarafından ortaya konan üçüncü bir yaklaşımda ise , muhasebecilerin yapması gereken işlerin önce komisyon tarafından tanımlanarak belirlenmesi ve bundan sonra ancak onları mesleğe en iyi şekilde hazırlayacak öğrenim eğitim ve deneyim türünün saptanması biçimindedir. Sekiz Nolu yönerge, şirketler kanunu yönergesi , niteliklerin denkliği ve muhasebecilerin hakları konusunda önerilen yönergelerle birlikte , üçüncü yaklaşımın kabul görmüş bir yaklaşım olduğunu belirtmektedir. Topluluğun amaçladığı " serbest işgücü dolaşımı " gerçekleştirilmek isteniliyorsa , kuşkusuz , muhasebe mesleği şartlarının da uyumlaştırılması gerekir. Bu Roma antlaşmasında da yer alan temel bir konuydu ve sekizinci yönerge ve yüksek okul diplomalarının alınması için yapılan teklif ile bu konuda bir adım atılmış olmaktadır. Komisyon , muhasebecilerin yapması gereken işleri saptamaya başlamıştır. Yayınlanan ve önerilen yönergelerde şu konular yer almaktadır.

1- Tüm kamu limited şirketleri yıllık hesaplarını denetimden geçirmek zorundadırlar.¹⁹

¹⁸-Davut AYDIN,a.g.e. syf.59

¹⁹-Dördüncü Yönerge

2- Bu yasal denetimler yıllık finansal tablolar ile ilgili olarak hazırlanmış raporların ve faaliyet raporunun incelenmesini kapsamaktadır.²⁰

3- Tamamı nakit olmayan yeni sermaye artırımlarda varlıkların değerlendirilmesi konusunda bir rapor hazırlanmalıdır.²¹

4- Birleşme yada ayrılma söz konusu olduğunda payların adil olarak bölüştürüldüğü gösteren bir rapor hazırlanmalıdır. Rapor aynı zamanda her birinin ayrı olmak üzere yeni şirketlerin gerçek varlık değerlerinin ve geçmişteki ve gelecekteki karşılıkların bir karşılaştırılmasını yapmalıdır.²²

Bunların ötesinde , bu yönergeler denetçileri yada raporu hazırlayan kişileri , gerekli titizliği göstermemeleri durumunda , ilgili taraflara karşı sınırsız olarak sorumlu tutmaktadır. Gerektiği titizliğin gösterildiği konusundaki ispat sorumluluğu denetçiye veya raporu yazan kişilere aittir. Sekizinci yönerge denetçinin denetleme yaptığı kişi yada kuruluş karşısında bağımsız olması gerektiği belirtmekte , ancak bağımsızlığı belirleyecek şartların belirlenmesi konusu üye ülkelere bırakılmaktadır. Bu nedenle ,bugünkü farklı birçok tanımın aynen sürmesi olasılığı bulunmaktadır.

İki önemli faktör yönergelerin getirdiği şartların dışında kalmaktadır ve bu faktörler yönergelerin genel kabul göstermesinde zorluk yaratmaktadır. Birincisi olarak , bazı ülkelerde yönetim danışmanlığı işinin sürdürülmesi denetçilerin bağımsız durumunu tehlikeye sokmaktadır. İkinci olarak ,ulusal meslek kuruluşların ,teklif edilen yönergelerle hata ve yanlış yorumlamalarından dolayı denetçilerle sınırsız sorumluluk getirmesini özellikle şirket yöneticilerinin " yanlış davranışları " konusunda kolaylıkla kabul edeceklerine ihtimal verilmektedir.

Haziran 1974 'te The Group d'Etude (tüm üye ülkelerin mesleki kuruluşları arasından seçilmiş muhasebecilerden oluşan çalışma grubu) böyle bir sorumluluğun sınırlandırılması gerektiğini önermiştir. Yönetim sorumlu tutulamayacağı ve hatanın denetçilerden kaynaklandığı durumlarda davacıları korumak için The Group d'Etude zorunlu bir sigorta sistemi önermiştir. Önerilen sorumluluk sınırları kasıtlı olarak yapılmış davranışlara değil , yalnızca kastsız olarak yapılmış hata ve yanlış kararları kapsayacaktır. Niteliklerin ve deneyimlerin eşitlenmesinde zorluklarla karşılaşma olasılığı bulunmaktadır. Profesyonel üyeliğe giriş şartlarında beş değişik tutumun mevcut olduğu gösterilmiştir.

²⁰-Dördüncü Yönerge

²¹-İkinci Yönerge

²²-Üçüncü Altıncı ve Onuncu Yönergeler

1- Yalnızca mesleki yeterlilik ve deneyim gereklidir.(Almanya ,İsviçre,Birleşik Krallık)

2- Yalnızca akademik eğitim yeterlidir.(İtalya,Hollanda,İspanya

3- Akademik eğitim ve mesleki deneyim gereklidir. (İsviçre)

4-Akademik eğitim, mesleki yeterlilik ve deneyim gereklidir.(Belçika,Danimarka,Fransa,Yunanistan).

5- Belirlenmiş her hangi bir koşul yoktur.²³(Portekiz)

Denetimin sıklığı ve kapsamı ve denetim programın içeriği ve en az deneyim için gerekli süre bakımından ülkeler arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır.Bu nedenle bu denli farklılık gösteren şartların denkliği objektif olarak değerlendirmek zordur.

Sekizinci şirketler kanunu yönergesi AT ülkelerinde resmi denetlemelerde görev almak için asgari eğitim şartlarını belirtmektedir.Bu yönergede şu konulara yer verilmektedir.

1- Mesleki denetimleri kabul ile ilgili ulusal koşulların işgüdümü (Koordinasyon) ve denetim kapsamı

2- Gerekli asgari şartları taşınmasa dahi resmi denetleme yapmak için görevlendirilmiş (ve bir süredir bu işi yapmakta olan) kişileri kapsayan yönetmeliklerin formüle edilmesi .

Aslında , yönerge yalnızca geleneksel olarak küçük ve orta ölçekli şirketlerin denetlemelerine izin verilen Danimarkalı denetçileri bundan muaf tutmaktadır. Ancak bu muafiyet geçicidir ve "atanma haklarıyla" ilgili yönerge yayınlandığında bu muafiyete son verilmesi olasılığı bulunmaktadır.Sekizinci yönerge denetçilerin bağımsızlığın kendi koşullarına göre ayarlamaları için üye ülkelere bırakılması biçiminde çözüm bulmaktan kaçınmıştır. Bu mesele büyük bir olasılıkla beşinci yönergeye dahil edilebilir. Ülkeler arasındaki iki temel fark bulunmaktadır ve bu farklılığı doğuran nedenler şunlardır :

1- Ülkedeki yasal denetleme şartlarının geniş kapsamlı olması

2- Finansal sonuçların açıklanmasında vergi mevzuatının etkisi

Muhasebe standartlarıyla ilgili olarak komisyonun şartları ana hatlarıyla dördüncü ve yedinci yönergelerde görülebilir.Bu şartlar (ki ayrıntıları bu bölümün sonundaki özetinde yer almaktadır.) Şu konularla ilgilidir.

1- Yıllık hesapların düzenleniş biçimi ve konsolide hesapların hazırlanmasındaki şartlar

²³-Davut AYDIN,a.g.e. syf,61-62

2- Hesapların tam olarak açıklanmasına ve vergi matrahlarında oynamalardan kaçınma konusuna verilen önem sonucu olarak açıklanan bilgilerin daha anlamlı olması muhtemeldir.

3- Yapılan önerilerin gelecekte daha iyi uyumlaştırılması ve Avrupa standartlarının ortaya çıkması bakımından uluslararası bir görüş birliğinin sağlanmasında inceleme grubu başarılı olabilir.

Dördüncü Yönerge Almanya , Belçika , Danimarka ,Fransa ,Lüksemburg, Hollanda ve Birleşik krallığın ulusal mevzatlariyla bağdaşmış görünmektedir.Bununla birlikte ,bu ülkelerin Dördüncü yönergenin getirdiği şartlara göre çalışıyor olmalarına karşın bu ülkelerin uygulama açısından birbirleriyle karşılaştırılmaları , uyumlaştırma yolunda katedilecek daha uzun bir yol olduğunu göstermektedir.

2- Kavramsal Problemler ve Çözüm Önerileri

En büyük kavramsal problem topluluk içinde ortak olarak belirlenmiş amaçların bulunmayışıdır. Muhasebenin nasıl bir amaca hizmet edeceği ve hangi ihtiyaçların önceliğe sahip olduğu belirleninceye kadar en iyi Avrupa muhasebe sistemini araştırmak anlamsız olacaktır .Farklı muhasebe uygulamalarının farklı ülkelerdeki ulusal planlama ,kreditör veya pay sahiplerine yönelik tutumlardan kaynaklanmaktadır.Şu anda AB iç ülkelerinde bu farklı uygulamaların tümü mevcuttur.Bir başka kavramsal problem ,amaçlara nasıl ulaşılabileceğinin belirlenmesi ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Örneğin uygulanacak kuralların niteliği ve kapsamı şu anda AB ülkelerinde üç tür kontrol mekanizması mevcuttur. Kanuni mevzuat ,sermaye piyasası kurulu gibi kuruluşların getirdiği şartlar ve meslek kuruluşlarının kendi öz denetimleri .Bu kontrol metodlarına verilen ağırlık ülkeden ülkeye değişmektedir.²⁴

Bu değişme ülkenin değişme sürecindeki pozisyona ve kısmen de hissedilebilen kültürel faktörlere bağlıdır. Katı mevzuat hükümlerine sahip ülkeler yavaş yavaş değişerek ,kurallarına esneklik kazandırmaktır.

Üçüncü problem; kanuni mevzuata karşı farklı ulusal yaklaşımlardan kaynaklanmaktadır.Kimi ülkelerde şekil olarak tam oturmamış mevzuat hükümleri bulunurken diğer ülkelerde uygulamalara önemli esneklik getiren yasal bir çerçeve bulunmaktadır.

Kavramsal farklılıklar dahilinde iyi bir uyumlaştırma isteniyorsa bu kavramların ve yorumların yeniden değerlendirilmesi gerekecektir.Özellikle

²⁴-Davut AYDIN,a.g.e. syf.65

finansal bilgilerden yararlanacak olanların ihtiyaçları göz önüne alındığından bu kesinlikle yapılmalıdır.

3- Politik ve Kültürel Problemler ve Çözüm Önerileri

Avrupa bütünleşmesi etkili olacaksa bu yalnızca muhasebe uygulamalarının ve standartlarının uyumlaştırılmasında daha ötede bir uyumlaştırma olmalıdır. Eğer tam bir bütünleşme isteniyorsa ,tutumlardaki ve değer yargılarındaki farklılıkların ve ulusal geleneklerdeki ve stratejilerdeki farklılıkların ortak bir noktaya getirilmesi gerekir.

Ulusal planlamanın hükümetin kabul ettiği bir strateji olma derecesi üye ülkeler arasında önemli değişiklikler göstermektedir.Örneğin Fransa'da ulusal planlama zaten genel bir kabul görmüş ve hayli yüksek bir dereceye ulaşmıştır oysa Birleşik Devletler'de ülke çapında genel bir strateji oluşturma çabası şu ana kadar gözlenmiş değildir.Ulusal planlamanın zaten günlük yaşamın bir parçası olduğu yerlerde ,yeni bir Avrupa planının uygulaması ,böyle bir planlamanın kuşku ile ele alındığı ve gerçekleşmekten uzak olarak görüldüğü yerlere kıyasla daha kolay olarak kabul edilebilir.

Kısınen de olsa ,ulusal planlamanın boyutu farklı ulusal yaklaşımların yönetime karşı olan yansımasıdır.Çok bürokratik olduğu ve uygulamadan yana kültürel bir eğitim bulunması halinde ,Fransız tipi yaşamın pek çok özelliklerini de etkileyeceği görülmüştür : Örnekler eğitim ,yasal ve siyasi yönetim sistemleri ve endüstriyel ilişkiler ve politika oluşturma gibi alanlarda alınmıştır.Bu "bürokratik olgu" kurallara dayalı olmaya , gayri resmiden çok resmi grupların oluşturduğu bir güce ve sorunların " yüz yüze " gelinerek değil "Belirli bir mesafeden " çözümlenmesinin tercih edilmesine yol açabilir.Bu kültürel eğilim ,sorunun çözüme pragmatik bir yaklaşım gibi görünen " bırakın diledikleri gibi yapsınlar" şeklinde bir geleneğin sürdüğü ve uygulamakta olan gücün resmi hiyaresinin dışında olduğu ve gayri "yüz yüze " uygulamalarının tercih edildiği Birleşik Krallığa ters düşebilir.Bu son tercih de borsa işlemlerinde açık bir biçimde görülebilir. Pragmatik bir sistemde ,zaman içerisinde giderek değişiklikler ortaya çıkabilir.Bununla birlikte ,içerdiği sonsuz değişiklikten (dal budak salma özelliğinden) dolayı karşı çıkılan bürokratik sistemin krizler ve patlamaya hazır karışıklıkları sonucu ortaya çıkma eğilimi vardır ve tepeden empoze edilmektedir. Böyle farklı sistemleri tek bir Avrupa yönetim mekanizması içerisinde birleştirme girişimi göz korkutucu bir görevmiş gibi görünmektedir.²⁵

²⁵-Davut AYDIN,a.g.e. syf.67

Yukarıda özetlenen bürokratik /pragmatik yönetim üye ülkelerin yasal sistemlerinde göreceli olarak yansıtılmaktadır. Bürokratik ortam ,tüm sistemi içine alan katı ve yaygın bir kurallar çerçevesinden kaynaklanmaktadır.Bununla birlikte pragmatik birleşik krallık ortamında , yaklaşım bilgi sahibi olanlar kontrolü ellerine alsınlar biçimindedir.Bu durum ,muhasebe derneklerinin üyelerine empoze ettiği zorunluluklarda hisse senedi alım satımında ,borsanın koyduğu kurallarda ,devralma ve birleşmeler söz konusu olduğundan belediye meclisinin koyduğu kurallarda gelişme yolunda değişiklikler yapılması gerektirir.

Bu farklı yönelimler sık sık iletişim ve anlayış engelleriyle sonuçlanır.Kendi kendini yöneten ekstra yasal kuruluşlar kavramını bir bürokratin anlaması zordur ; onun bu kuruluşları prensip dışı ve karışıklıklara yol açabilecek nitelikli kuruluşlar olarak algılanması olasıdır.Aynı şekilde , kıstaslar mevzuatla tanımlandığı sürece tam açıklama (eksilsiz olma) kavramı da bir bürokrat için çok az şey ifade eder.

Yukarıda değinilen kültürel sorunların kolaylıkla üstesinden gelebilmesi kısmen milli gurura ve uyumlaştırma girişimleri ilerledikçe ortaya çıkarak aşırı milliyetçiliğe bağlı olacaktır. Bu faktör ,büyük bir olasılıkla izlenmesi en zor olan sorunlardan biri olacaktır. Milli gurur ile yakından ilişkisi olan bir başka kavram ulusal çıkar kavramıdır. Bu kavram özellikle vergilendirme yapı ve politikalarının uyumlaştırılmasında önem taşımaktadır. Bir ülkenin vergi sistemi o ülkenin ulusal sosya-ekonomik stratejisinde etkili bir unsurdur. Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda önlemler alınmış ve alınmaktadır. Bu durum ,tam bir ekonomik ve mali birliğin sağlanması durumunda doğrudan vergilendirmeyi başlıca mali düzenleyici olarak ortaya koymaktadır. Finansal raporlamada farklı vergi politikaları sonucu ortaya çıkabilecek düzensizliklere zaten dikkat çekilmiş bulunmaktadır. Doğrudan vergilendirmenin uyumlaştırılmasında ulusal kontrolün kurban edilmesi yani elden çıkması konusunda anlaşmaya varılması hayli zaman alacağı benzetilmektedir.

Yukarıda özetlenen teknik,kavramsal ve politik kültürel sorunlar, muhasebe sistemlerinin ve uygulamalarının tam olarak uyumlaştırılmasının uzun ve zaman alıcı bir proses olduğunu göstermektedir .Mevcut ulusal mevzuattan çok tüm olarak Avrupa Yasaları tarafından düzenlenen bir şirket biçiminin yaratılması önerisi büyük ölçüde farklı ulusal muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılmasındaki zorluğun kavranmış olması nedeniyle yapılmıştır.

SONUÇ

Avrupa Topluluğu yönetmeliği,pek çok yeni problemler doğurabilir.Özellikle 1980'li yıllardan sonra bütünleşmeye başlayan Avrupa'da doğabilecek problemleri önlemek üzere yönergeler yayınlanmaya başlamıştır.Örneğin Aralık 1982,Haziran 1983,Nisan 1984'de "Altıncı,Yedinci ve Sekizinci Şirketler Kanunu Yönergeleri",Haziran 1985'de de "Ekonomik Çıkarlar Gruplaşma " Yönetmeliği ve Ocak 1985'de de "Onuncu Şirketler Kanunu Yönergesi'nin taslağı kabul edilerek yayınlanmıştır.

Topluluğun yasama çalışmaları ve "Dördüncü Yönerge'nin" uygulamaya girmesi için tarih belirlenmesi,sistemler arasındaki farklar yavaş yavaş kalkma sürecine gitmiştir.Dördüncü Yönerge ortakların mali tablolarının yapısının düzenlenmesine ilişkin esas ve ilkeleri kapsamaktadır.Buna göre yıllık mali tablolar,ortakların varlıklarını,kaynaklarını,mali durumunu,kar ve zararını tam ve doğru olarak yansıtmak zorunluluğuna bağlanmış ve ayrıca,birbiri ile rekabet eden ortaklıklar tarafından kamoyuna açıklanacak finansal bilgilerin kapsamı hakkında topluluk içinde minimum eşdeğer mevzuat gereklerinin sağlanması niteliğindedir.

Bu oluşumdan yararlanarak,sanayileşme ve bilgi toplumuna geçmeyi amaçlayan Türkiye'de 14 Nisan 1987'de Topluluğa tam üyelik için müracat etmiştir.Türkiye'nin tam üyeliği gerçekleşse de gerçekleşmese de Avrupa ekonomisi ve hukuk sistemi ile belli bir bütünleşme başlamıştır.Bu hususa en güzel örnek Türkiye'nin "Gümrük Birliği'ne" kabul edilmesi gösterilebilir.

Dördüncü Yönerge'nin yazıldığı 1970'li yıllardan bugüne kadar muhasebe literatüründe oldukça yeni gelişmeler meydana gelmiştir.Bu sebeple üye ülkelerdeki muhasebe uygulamalarına yön vermek ve tekdüzenlik sağlamak amacıyla çıkartılan yönerge bir zaman sonra bilgideki değişim ve gelişmenin gerisinde kalmış,dolayısıyla yönerge günümüzde etkinliğini kaybetmiştir.Türkiye'deki muhasebe uygulamasında da durum bu haldedir.Bir yandan yönerge hükümlerindeki öneriler dikkate alınırken,diğer yandan da muhasebe uygulamalarının en son genel kabul görmüş ortamından geri kalınmamaya dikkat edilmek suretiyle düzenlemeler yapılmış ve çalışmalar devam etmektedir.

Buradan yönergeyle ulaşılmak istenilen uyumluluk ortamına,yönergede olduğu gibi yazılı belgelerle gitmek yerine,bu konularda en son meydana gelen yeni gelişmeleri ve değişimleri sisteme erken zamanda

önerebilme kabiliyeti daha fazla olan bir komisyon dolayısıyla gitmenin daha çok fayda sağlayacağı sonucu ortaya çıkmaktadır.Zaten bu görüş,bu konuyla ilgili yapılan en son bilimsel toplantılarda da kuvvetlendirilmiştir.

Yapılan çalışmanın sonucunda Dördüncü Yönerge'nin hem topluluk ülkelerine,hem de Türkiye'ye muhasebe uygulamalarında uyumluluk sağlanması için verdiği öneri hükümlerinin etkin olma şansının azaldığı,dünyanın hızla değiştiği bu gün ve yarınlarda da hiç bir önem taşımayacağı ortaya çıkmıştır.Bir an önce yazılı anlaşmalarla uyum önerileri veren hükümlerden kaçınıp,sürekli çalışan daha dinamik komisyonlar kurmak gerekmektedir.

TABLO LİSTESİ

1. TABLO I, Dört Nolu Yönergenin Dokuzuncu Maddesine Göre Bilanço
2. TABLO II, Dört Nolu Yönergenin Onuncu Maddesine Göre Bilanço
3. TABLO III, Muhasebe Uygulama Tebliğine Göre Bilanço
4. TABLO IV, Dördüncü Yönergede Öngörülen Gelir Tablosu Modelleri
5. TABLO V, TMSU'da Öngörülen Gelir Tablosu Modeli

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. AKDOĞAN Nalan, TENKER Nejat : Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Mali Tablolar Mali Tablolar ve Oran Analizi İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası 10.Nolu Yayını. İstanbul 1994.
2. AKDOĞAN Nalan, SEVİLENGÜL Orhan : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 2. Baskı, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları İstanbul 1994.
3. 3568 sayılı Kanuna bağlı olarak çıkartılan 1 Sıra Numaralı Muhasebe Uygulama Genel Tebliği
4. OLLDHAM, K. Michael, Çeviren AYDIN, Davut, Muhasebe Sistemleri ve Arupa'daki Uygulamalar, A.Ü.İ.İ.B.F. Yayınları No:77 Eskişehir, 1989.
5. KOÇ YALKIN Yüksel, AKDOĞAN Nalan, Avrupa Yopluluğu IV, VII, VIII Nolu Yönergeler TURMOB Yayınları, İstanbul, 1995.
6. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.
7. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
8. Avrupa Topluluğu Enformasyon Komisyonu : Avrupa Topluluğu Nedir? Avrupa Topluluğu Enformasyon Temsilciliği Yayını, Ankara, 1995.
9. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

