



**TC  
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TEK DÜZEN HESAP  
PLANINI KULLANMA ETKİNLİĞİ VE YAPILAN HATALARIN  
TESPİTİ: BİR ARAŞTIRMA**

**YAVUZ ALTINSOY  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN  
DR. ÖĞR. ÜYESİ FERHAT BİTLİSLİ**

**BURDUR-2019**



**TC  
BURDUR MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE VE FİNANSAL YÖNETİM ANA BİLİM DALI**

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TEK DÜZEN HESAP  
PLANINI KULLANMA ETKİNLİĞİ VE YAPILAN HATALARIN  
TESPİTİ: BİR ARAŞTIRMA**

**YAVUZ ALTINSOY  
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN: DR. ÖĞR. ÜYESİ FERHAT BİTLİSLİ  
ÜYE: DR. ÖĞR. ÜYESİ HAKKI KIYMIK  
ÜYE: DR. ÖĞR. ÜYESİ MAHMUT SAMİ ÖZTÜRK**

**BURDUR-2019**



**MAKÜ SOSYAL BİLİMLER  
ENSTİTÜSÜ**

## YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ..... tarih ve ..... sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 26.09.2019 tarihinde tez savunma sınavı yapılan YAVUZ ALTINSOY'un "**Muhasebe Meslek Mensuplarının Tek Düzen Hesap Planını Kullanma Etkinliği ve Yapılan Hataların Tespiti: Bir Araştırma**" konulu tez çalışması Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

### JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) :DR.ÖĞR.ÜYESİ FERHAT BİTLİSLİ

ÜYE

:DR.ÖĞR.ÜYESİ HAKKI KIYMIK

ÜYE

:DR.ÖĞR.ÜYESİ MAHMUT SAMİ ÖZTÜRK

### ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ...../...../..... tarih ve ...../..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

## ETİK BEYAN

Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum “**Muhasebe Meslek Mensuplarının Tek Düzen Hesap Planını Kullanma Etkinliği ve Yapılan Hataların Tespiti : Bir Araştırma**” adlı tezin hazırlanması sürecinde akademik etik ilkeleri ihlal etmediğimi taahhüt eder, tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir
- Tezim sadece Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi yerleşkelerinde erişime açılabilir.
- Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum.Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

Yavuz ALTINSOY

26.09.2019

## TEŞEKKÜR

Yüksek Lisans öğrenimim ve tez dönemim boyunca bana her konuda destek veren, yardım ve tavsiyelerini esirgemeyen Ana Bilim Dalı Başkanı Danışman hocam sayın Dr. Öğr. Üyesi Ferhat Bitlisli hocama, yine bu süreç süresince değerli bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşarak gideceğim yolda bana ışık tutan sayın Doç.Dr. Osman Akın hocama, yoğun iş akış hayatı içinde her zaman benim yanımda olan ve fedakarlığını esirgemeyen eşime ve çok sevdiğim kızım Hüdanur'a da sosyal etkinliklerinden vazgeçip beni anlayışla ve sabırla karşıladıkları için ayrı ayrı teşekkürlerimi bir borç bilirim.



## İÇİNDEKİLER

<b>KABÜL ve ONAY</b> .....	<b>i</b>
<b>ETİK BEYAN</b> .....	<b>ii</b>
<b>TEŞEKKÜR</b> .....	<b>iii</b>
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>iv</b>
<b>TABLolar LİSTESİ</b> .....	<b>viii</b>
<b>SİMGELER ve KISALTMALAR</b> .....	<b>xii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>xiv</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>xv</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAVRAM OLARAK MUHASEBE VE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

1.1. Muhasebenin Tanımı .....	2
1.2. Muhasebenin Önemi.....	4
1.3. Muhasebe Bilgi Sistemi.....	5
1.4. Muhasebenin Fonksiyonları .....	14
1.4.1. Kayıt Etme Fonksiyonu .....	17
1.4.2. Sınıflara Ayırma Fonksiyonu.....	17
1.4.3. Rapor Etme Fonksiyonu .....	17
1.4.4. Yorumlama Fonksiyonu .....	17
1.5. Muhasebenin Türleri .....	18
1.5.1. Genel ( Finansal) Muhasebe .....	18
1.5.2. Maliyet Muhasebesi .....	18
1.5.3. Yönetim Muhasebesi .....	19
1.6. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi.....	19
1.6.1. Dünya’da Muhasebenin Gelişimi .....	20
1.6.2. Dünya’da Muhasebenin Tarihsel Gelişim Aşamaları.....	21
1.6.2.1. Aynı Muhasebe Dönemi .....	21
1.6.2.2. Parayla Değerleme Dönemi .....	21
1.6.2.3. Çift Taraflı Kayıt Dönemi.....	22
1.6.2.4. Merdiven Kayıt Yöntemi Dönemi .....	22
1.6.2.5. Maliyet Muhasebesinin Gelişme Dönemi.....	23

1.6.2.6. Modern Dönem .....	23
1.7. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi .....	25

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TEKDÜZEN HESAP PLANI, TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ, HESAP PLANI**

2.1. Tek Düzen Hesap Planı Hakkında Genel Bilgiler.....	26
2.2. Tekdüzen Hesap Planının Gayesi Ve Kapsamı .....	27
2.3. Tek Düzen Hesap Planının Tarihçesi .....	28
2.4. Tek Düzen Hesap Planının Vergi Mevzuatı İle İlişkisi.....	28
2.5. Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği Ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi .....	29
2.6. Hesap Planına Genel Bir Bakış .....	30
2.6.1. Hesap Planının Önemi .....	30
2.6.2. Genel Hesap Planı.....	32
2.6.2.1. Hesap Planında Standartlaşmanın Faydaları.....	32
2.6.2.2. Hesap Planında Standartlaşmanın Sakıncaları.....	33
2.6.2.3. Genel Hesap Planında Bulunması Gereken Nitelikler .....	34
2.7. Türkiye’de Muhasebe Uygulama Ve Standartların Gelişimi .....	34
2.7.1. Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarını Yönlendiren Yasal Düzenlemeler....	34
2.7.1.1. Türk Ticaret Kanunu (TTK).....	34
2.7.1.2. Vergi Usul Kanunu (VUK) .....	35
2.7.1.3. Sigorta ve Banka Kanunları .....	35
2.7.1.4. Sermaye Piyasası Kanunu (SPK).....	36
2.8. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Yapılan Çalışmalar.....	36
2.8.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılan Çalışmalar.....	36
2.8.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yapılan çalışmalar .....	37
2.8.3. Avrupa Birliği (AB) Muhasebe Direktifleri .....	37
2.8.4. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar (TMUDESK) .....	38
2.8.5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) tarafından yapılan çalışmalar .....	39



2.8.6. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yapılan çalışmalar .....	39
2.9. Muhasebe Mesleği ve Gelişimi .....	40
2.9.1. Muhasebenin Dünya’da Tarihsel Gelişimi .....	41
2.9.2. Muhasebenin Türkiye’de Tarihsel Gelişimi .....	41
2.9.2.1. 1839 Tanzimat Öncesinde Muhasebe Mesleği .....	42
2.9.2.2. 1839 Tanzimat Sonrası Osmanlı’da Muhasebe Mesleği.....	42
2.9.2.3. Cumhuriyetin İlk döneminde Muhasebe Mesleği .....	43
2.9.2.4. 1950 Yılı sonrası Muhasebe Mesleği .....	43
2.10. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ....	44
2.10.1. Muhasebe Meslek Yasası.....	44
2.10.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yetkileri ve Görevleri.....	44
2.10.3. Muhasebe Meslek Mensuplarında Bulunması Gereken Kişisel Nitelikler ..	45
2.10.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergisel Sorumlulukları .....	45
2.11. Muhasebe Mesleğinin Önemi.....	46
2.11.1. Muhasebe Mesleğinin İşletme açısından önemi .....	48
2.11.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum açısından önemi .....	50
2.12. Muhasebe Meslek Mensubunun Çalışma Prensipleri.....	50
2.12.1. Sosyal Sorumluluk.....	54
2.12.2. Dürüstlük .....	54
2.12.3. Tarafsızlık .....	54
2.12.4. Gizlilik .....	54
2.12.5. Mesleki Yeterlilik ve Özen .....	55
2.12.6. Mesleki Davranış .....	55
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM</b>	
<b>YÖNTEM VE BULGULAR</b>	
3.1. Araştırma Modeli .....	56
3.2. Araştırmanın Evren ve Örneklemi.....	56
3.3. Veri Toplama Araçları.....	56
3.4. Verilerin Toplanması ve Çözümlemesi .....	56
3.5. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular.....	56
<b>SONUÇ .....</b>	<b>125</b>

**KAYNAKÇA.....128**



## TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.Katılımcıların Cinsiyet Değişkenine Göre Dağılımı .....	56
Tablo 2.Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre Dağılımı.....	57
Tablo 3.Katılımcıların Öğrenim Durumu Değişkenine Göre Dağılımı .....	57
Tablo 4.Katılımcıların Mesleki Ünvan Değişkenine Göre Dağılımı .....	57
Tablo 5.Katılımcıların Mesleki Tecrübe Değişkenine Göre Dağılımı.....	58
Tablo 6.Katılımcıların Çalışılan Personel Sayısı Değişkenine Göre Dağılımı .....	58
Tablo 7.Katılımcıların Müşteri Sayısı Değişkenine Göre Dağılımı.....	58
Tablo.8.Katılımcıların Banka Kredilerinde Yapılan Kayıtlarda Dönem Ayırımı Yapılmamakta Olup Çoğunluk 300 Banka Kredileri Hesabında Takip Edilmektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	59
Tablo 9. Katılımcıların 580 Geçmiş Yıl Zararlarının Ödenecek Kurumlar Vergisinden Düşülebilmesi İçin Tüm Geçici Vergi Dönemlerinde Matrahtan Düşülmesi Gereklemektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	61
Tablo 10. Katılımcıların 580 Geçmiş Yıl Zararları Sadece Geçici Vergi Beyannamelerinde İlk Dönem Geçici Vergi’de İndirim Konusu Yapılmaktadır Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	64
Tablo 11.Katılımcıların İşletmelerin Elektrik, Telefon, Su Ve Doğalgaz Faturalarını Zamanında Ödemediklerinde Sonradan Ödenen Faturalara Uygulanan Gecikme Zamlarını Kayıt Altına Alırken Bu Bedeller KKEG Hesaplarında Takip Edilmektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı.....	66
Tablo 12. Katılımcıların Vadeli Mevduatlardan Dolayı Bankalara Ödenen Stopajlarla İlgili Olarak Her Geçici Vergi Döneminde Ödenecek Vergilerden Bu Kesintiler Mahsup Edilmektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı..	70
Tablo 13. Katılımcıların İmalatçı İşletmelerde, Alım Ve Satımı Yapılan Şirketlerde Olduğu Gibi Satılan Malın Maliyeti Doğrudan 620 No’lu Hesaba Gönderilir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	73
Tablo 14. Katılımcıların Binek Otomobiller Normalde Aracın İşletmeye Girdiği Takvim Yılındaki Ay Kesri Yuvarlanmak Suretiyle Amortismanına Tabi Tutulmaktadır Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	76
Tablo 15. Katılımcıların Gelir Ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri Yıllık Beyannamelerinde Gösterdikleri Ticari Kazançlarının Safi Gelirlerini Tespit	

Ettikten Sonra Bu Kazançlarından Bağış Ve Yardımları KKEG Olarak Kayıt Yapmadan İndirim Konusu Yapmaktadırlar Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	77
Tablo 16. Katılımcıların 264 Özel Maliyetler Hesabında Bu Hesabın İşleyişi Hakkında Açıklamalar Yapılmıştır. Şirketler Arasında Özel Maliyet Bedelinin İtfası Olarak 5 Yıl İtfa Süresinin Sabit Olduğu Düşünülmektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	78
Tablo 17. Katılımcıların 159 Verilen Sipariş Avanslarının Değerlemesi Ve Oluşan Kur Farklarının Kar Ya Da Zarar Hesaplarına İntikal Ettirilmesi Gerekmemektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	81
Tablo 18. Katılımcıların 131 Ortaklardan Alacaklar Hesabında Finansman Hizmeti Karşılığında KDV Hesaplaması Gerekmemektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	85
Tablo 19. Katılımcıların Gelecek Yıla Ait Gelir Ve Giderlerin İçinde Bulunulan Döneme Kaydedilmesini İsteyen Mükellefiniz Oldu Mu ? Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	88
Tablo 20. Katılımcıların Muhasebe Meslek Mensuplarının Çoğunluğu Yılsonunda Reeskont İşlemlerini Yapmamaktadırlar Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı.....	89
Tablo 21. Katılımcıların Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Uzun Dönem Ve Kısa Dönem Olarak Muhasebeleştirilmektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	90
Tablo 22. Katılımcıların 100 Kasa Hesabının Değerlemesi Efektif Döviz Alış Kurundan Yapılmaktadır Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	94
Tablo 23. Katılımcıların Döviz Kredisi Kullanılarak Yurtdışından Edinilen Sabit Kıymetlerin İthalı Sırasında Ya Da Borç Taksitlerinin Ödenmesi Aşamasında Ortaya Çıkan Kur Farklarının Sabit Kıymetin Elde Edildiği Dönemin Sonuna Kadar Olanların Sabit Kıymetin Maliyetine Dahil Edilme Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	95
Tablo 24. Katılımcıların Kredi Kartı Satış Karşılığında Yapılan Komisyonsuz Satışlarda 108 Hazır Değerler Hesabı kullanılır Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı.....	100

Tablo 25. Katılımcıların Kredi Kartı Satış Karşılığında Yapılan Komisyonlu Satışlarda 108 Hazır Değerler Hesabı Kullanılır Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı.....	102
Tablo 26. Katılımcıların Peşin Yapılan Satışlarda 120 Alıcılar Ya Da 127 Diğer Ticari Alacaklar Hesabında Kayıtların da Yapılması Gerekmemektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı.....	104
Tablo 27. Katılımcıların KKEG Statüsünde Bir Harcama Hiçbir Şekilde KDV İndirim Konusu Yapılamaz Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	105
Tablo 28. Katılımcıların Ödenmeyen SGK Primleri 361 No'lu Hesaptan 368 No'lu Hesaba Virmanlanıp Ödenmeyen Sgk Primlerini KKEG Yazıp Kayıt Altına Alınmalıdır Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı.....	105
Tablo 29. Katılımcıların 170 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Hak Ediş Bedelleri Üzerinden % 3 Oranında Stopaj Kesintisi Yapılıp Beyan Edilmektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	109
Tablo 30. Katılımcıların 170 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Hak Ediş Bedelleri Üzerinden % 3 Oranında Stopaj Kesintisi Yapılıp Beyan Edilmektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	112
Tablo 31. Katılımcıların 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabında 2019 Yılında Dava Konusu Yaptığı Alacak İçin 2020 Yılında Karşılık Ayırır Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	112
Tablo 32. Katılımcıların Meydana Gelen Hatalarda Hata Payı Oranı En Çok Şahsınızdan Mı Kaynaklanıyor Yoksa Çalışanlarınızdan Mı? Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı.....	115
Tablo 33. Katılımcıların Bilançoda İşletmenin Aktif Hesaplarının Olduğundan Daha İyi Gösterilmesinin En Büyük Nedeni Sizce Hangisidir? Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	116
Tablo 34. Katılımcıların Vergi Tekniği Açısından Yapılan Bağış Ve Yardımlar Nasıl Muhasebeleştirilir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	117
Tablo 35. Katılımcıların Bilançoda İşletmenin Aktif Hesaplarının Olduğundan Daha Kötü Gösterilmesinin En Büyük Nedeni Sizce Hangisidir? Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	118

Tablo 36. Katılımcıların Sizde Muhasebede Yapılan Hataların Nedenleri Hangisidir ? Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı .....	118
Tablo 37. Katılımcıların Unvan Değişkenine Tekdüzen Hesap Planını Kullanma Etkinlikleri ve Yapılan Hataların Tespitine Göre Dağılımı.....	119



## SİMGELER ve KISALTMALAR

<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>AICPA</b>	Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü
<b>BDDK</b>	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
<b>BM</b>	Birleşmiş Milletler
<b>BT</b>	Bilgi Teknolojileri
<b>G.V.K.</b>	Gelir Vergisi Kanunu
<b>GV</b>	Gelir Vergisi
<b>IAS</b>	Uluslar arası Muhasebe Standartları
<b>IASC</b>	Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi
<b>IFAC</b>	Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IFRS</b>	Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
<b>IOSCO</b>	Sermaye Piyasası Kurulları Uluslar arası Örgütü
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>KGK</b>	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KHK</b>	Kanun Hükmünde Kararname
<b>KV</b>	Kurumlar Vergisi
<b>MBS</b>	Muhasebe Bilgi Sistemleri
<b>MSUGT</b>	Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği
<b>OECD</b>	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
<b>SM</b>	Serbest Muhasebeci
<b>SMMM</b>	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SŞMHK</b>	Sigorta Şirketlerinin Murakabesi Hakkındaki Kanun

<b>SPK</b>	Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TCMB</b>	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
<b>TDHP</b>	Tek Düzen Hesap Planı
<b>TBB</b>	Türkiye Bankalar Birliği
<b>TTK</b>	Türk Ticaret Kanunu
<b>TMUDESK</b>	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜRMOB</b>	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
<b>TMSK</b>	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUD</b>	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>V.U.K.</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	Yeminli Mali Müşavir



## ÖZET

Çalışmanın amacı, Meslek Mensuplarının Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği Tek düzen hesap planında doğru olarak bildikleri ancak yanlış kullandıkları hesap kalemlerinin araştırılmasından oluşan bir çalışmadır. Meslek Mensuplarının birçoğunun, kullandıkları tek düzen hesap planında yer alan hesapları sürekli olarak kullandıkları bu tür işlem ve hesapların kullanımını esnasında çeşitli şüpheler yaşadıkları bilinmektedir. Yapılan çalışmada tek düzen hesap planında yer alan bazı hesap kalemleri belirlenmiş ve genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına, vergi kanunlarına göre nasıl işlenmesi hususu belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışmanın başlangıcında konuyla alakalı literatür taraması yapılmıştır. Araştırma sonucu elde edilen veriler üç bölüm halinde hazırlanmıştır. Meslek Mensuplarının aylık olarak evrak toplama, kayıt, sınıflandırma ve son olarak raporlaması ve yorumlanmasına paralel olarak oluşturdukları mali tabloların doğru analiz edilebilmesi için Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği sıra no 1 de belirtildiği şekilde İşlemlerin tek düzen muhasebe sistemine uygun olarak gerçekleşmesi için hesap ve işlemlerin yasal olarak öğrenilmesi gerekir. Bu durumun tersi olması halinde birçok yanlışlıkların meydana gelmesi kaçınılmazdır. Pratikte bu tür konulara açıklık getirilmesi gerekli olan konuların başında gelmektedir. Nihayetinde maliyet ve giderlerin belirlenmesi ve kayıt altına alınması gibi durumlarda uygulama aşamasında tereddüt duyulan birçok konunun aydınlatılması yönünde bu çalışmanın faydalı olacağına inanılmaktadır. İşletmeler, ticari faaliyetlerinin değişik ve çeşitli olmasına bağlı olarak farklı durum ve işlemlerle karşı karşıyadırlar. Bu işlemlerin Tek Düzen Hesap Planı ve muhasebe sistemi açısından doğru ve uygun hesapların kullanılması son derece önemlidir. Meslek Mensuplarının aynı hesabı farklı kullanmaları gerek işletme içi ve gerekse işletme dışındaki kullanıcıları yanıltacak olup, ilgili kişi ve kurumlar tarafından da özel usulsüzlük cezasına çarptırılmaları kaçınılmaz olacaktır. Çalışma özellikle burdur ve Isparta ilinde faaliyet göstermekte olan meslek mensuplarının görüşlerine başvurulmuş ve ortaya çıkan sonuçlara göre analiz edilmiştir. Böylelikle yapılan hatalar tespit edilmeye çalışılmış ve bu hataların yapılmaması ve doğru uygulamaların yapılmasına katkı sağlaması hedeflenmiştir.

Anahtar kelimeler: Muhasebe, Tek düzen hesap planı, Muhasebe Meslek Mensubu

## ABSTRACT

The aim of the study is to investigate the account items that the Professionals know correctly in the General Communiqué on Accounting Systems Application Uniform Chart of Accounts but they use them incorrectly. It is known that many of the members of the profession constantly use the accounts in the uniform chart of accounts they use and experience various doubts during the use of such transactions and accounts. In this study, some account items in the uniform chart of accounts have been determined and it has been tried to determine how to process according to generally accepted accounting principles and standards and tax laws.

At the beginning of the study, relevant literature was searched. The data obtained from the research were prepared in three sections. For the accurate analysis of the financial statements created by the Professionals in line with the collection, registration, classification and finally reporting and interpretation of the documents on a monthly basis, the accounts and transactions must be learned legally in order to perform the transactions in accordance with the uniform accounting system as specified in General Communiqué on Accounting Systems Application. If this is the opposite, it is inevitable that many mistakes will occur. In practice, this is one of the issues that need to be clarified. Ultimately, it is believed that this study will be useful for elucidating many issues that are hesitated during the implementation phase in cases such as determination and recording of costs and expenses. Businesses are faced with different situations and transactions depending on the different and varied commercial activities.

It is very important to use correct and appropriate accounts for these transactions in terms of Uniform Chart of Accounts and accounting system. Professionals using the same account differently will mislead both internal and external users, and it will be inevitable that they will be sentenced to special irregularities by the persons and institutions concerned. In particular, the opinions of professionals who are active in Burdur and Isparta province were consulted and analyzed according to the results. In this way, it is aimed to identify the mistakes made and it is aimed to not to make these mistakes and to contribute to the correct applications.

**Key words:** Accounting, Uniform Chart of Account, Professional Accountant.

## GİRİŞ

01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı yasa ile ülkemizde yasal statü'ye ulaşan meslek mensupları her geçen gün almış oldukları sorumlulukları icra etme gayreti içerisindeyler. Meslek mensupları sorumluluklarını ifa ederken gerekli dikkat ve özeni göstermek mecburiyetindedirler. Bu meslek mensuplarının keyfiyetliklerinden ziyade uyulması zorunlu yasal görevleridir. Yasa koyucu meslek mensuplarının sorumluluklarını belirlemiş olup tüm meslek mensuplarının üzerine düşen sorumluluklarını azami derecede yerine getirmelerini beklemektedir. Yapılan çalışma le özellikle burdur ve Isparta illerinde çalışan bağımlı ve bağımsız meslek mensuplarının MUSGT hükümlerine ne derece bağlı olup olmadıkları yönünde bilgi edinilmesi amaçlanmaktadır. Böylece yapılan hataların geleneksel muhasebe anlayışından ziyade kanunların koymuş olduğu hükümlerin uygulanmasında şimdiki ve gelecek dönemlerdeki meslek mensubu ve adaylarına ışık tutmaya çalışılacaktır. Uygulanan hesap kayıtları ile olması gereken hesap kayıtlarının karşılaştırılıp meslek mensuplarına ve adaylarına işlerinde kolaylık sağlanacaktır. Bunlara paralel olarak yapılan yanlış kayıtların sistematik olarak ilerleyen süreçlerde olumsuz etkilerinin ortaya çıkması engellenecektir. Bilindiği gibi işletmelerin faaliyetleri sonucunda elde edilen bilgi ve belgelere bağlı olarak üretilen finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde sunulması esastır. Yapılan kayıtların yanlış olması durumunda bu durum sonraki süreçte gerek işletme sahiplerini ve gerekse bu tablolara ihtiyaç duyan ilgilileri ciddi derecede yanılgıya uğratacaktır. Aynı zamanda ise vergi kayıpları da söz konusu olup olumsuz durumlar devlete ve millete zarar olarak yansıyacaktır. Çalışmanın asıl amacı özellikle Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği sıra 1 nolu tebliğde meslek mensuplarının tek düzen hesap planını kullanma etkinliklerine ve yaptıkları hataların tespitine yönelik bir araştırma düzeyindedir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### KAVRAM OLARAK MUHASEBE VE MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

#### 1.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebe, ticari faaliyetlerin ölçülmesi, bilgilerin raporlar halinde işlenmesi ve bulguların karar vericilerin kullanımına sunulması amaçlı bir sistemdir. Bu bulguları bir kuruluşun performansı hakkında parasal olarak ileten belgelere finansal tablo adı verilir. Genellikle, muhasebe iş dili olarak anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, bir işletme, finansal yapıya sahip olmayan birçok yönden olabilir. Bu nedenle, muhasebe kavramını anlamının daha iyi bir yolu, Mali Kararların Dili olarak adlandırmak olabilir. Dilin anlayışı ne kadar iyiyse, yaşamın finansal yönlerinin yönetimi o kadar iyidir. Hayatımızın birçok yönü muhasebe, kişisel finansal planlama, yatırımlar, gelir vergisi, kredi vb. Temellere dayanmaktadır. Hayatta, aile başkanının, yöneticinin, yatırımcı, vb. Muhasebe bilgisi, farklı roller üstlenmede ilave bir avantajdır (Nobes, Parker, & Parker, 2008).

Sözlüklerde Muhasebe tanımı genel olarak; hesaplarla iştilal etme, hesaplaşma, hesap görme, hesapların tümü, hesapların takip edildiği ortam ve saymanlık şeklinde ifade edilmektedir (Özyürek, 2009:4).

Muhasebe; Bir işletmede meydana gelen kaynakların, kullanılma şekli sonucunda ilgili kaynaklarda cereyan eden eksilme ve fazlalıkları, işletmenin mali manada halini açıklayan bilgiler oluşturup, alakalı kurum ya da kişilere ulaştırılan sistemdir (Kök, 2018:38).

Muhasebe bir başka tanımla, mali tabloları kullananların işletme yönetiminde karar almasına destek olan ve finansal durumunu göstermek gayesiyle performans raporlarının oluşturulması ve mali işlemlerin kaydedilmesini sağlayan aşamaları içermektedir. Bu şekilde, muhasebe, işletmenin mali yapısını gösteren amaçları ile ilgili işlemlerin tanımlanması, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması gibi aşamaları olan bir süreç olarak ifade edilmektedir (Akgün & Kılıç, 2013:22).

Teknik olarak muhasebenin tanımı, iktisadi faaliyetler sonucu oluşan ve işletmelerin aktif ve pasiflerinde değişme meydana getiren, finansal mahiyetteki durumları kayıt etme, özetleme, sınıflara ayırma, analiz etme, yorumlama ve raporlama aşamaları, tarzında izah edilmektedir. Böyle bir açıklamada muhasebe, işletmede oluşan finansal konularla ilgilenir. Finansal olmayan konular muhasebenin alanına girmez. İşletme ile alakalı ihtiyaç duyulan finansal bilgilere muhasebe yardımı ile ulaşılır (Bitlisli, 2010:3).

Muhasebe, finansal bilgilerle ilgili ifadeleri veya teminatları ölçen ve sağlayan finansal faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Araştırmacılar muhasebeyi, ekonomik bilgileri yöneticiler, yatırımcılar, alacaklılar ve hükümet gibi işletme paydaşlarına letmek için kullanılan bir iletişim dili olarak tanımlar. İşletmelerde pek çok muhasebe işlevi vardır. Finans ve muhasebe fonksiyonları, ödenecek hesaplardan, alacak hesaplarından, genel muhasebe defterlerine ve iç denetim hizmetlerinden kira yönetimine, maaş bordrosuna, mal muhasebesine, satış denetimlerine ve vergilere kadar uzanmaktadır (Romney, Steinbart, & Cushing, 2000).

Literatürde muhasebe fonksiyonlarını şu şekilde tanımlamaktadır:

1. Alacak hesapları - Alacak kayıtları, sadece kredi uzatmaya ilişkin karar vermede değil, aynı zamanda iyi müşteri ilişkilerinin doğru faturalanmasında ve sürdürülmesinde de önemlidir. Bu tür kayıtların analizi, bir firmanın kredi ve tahsilat politikalarının etkinliğini gösterecektir.

2. Ödenecek hesaplar - Yükümlülük kayıtları, bir şirketin tedarikçilerine ne kadar borçlu olduğunu, nakit indirim imkânlarını ve ödemeyi gösterir.

3. Envanter hesapları - Bu tür kayıtlar, stok kalemlerinin kontrolü ve güvenliği için önemlidir. Stok kayıtları, alım yapmak, yeterli stok seviyesini korumak ve ciro oranlarını hesaplamak için kullanılacak bilgileri sağlar.

4. Bordro - Bu kayıtlar çalışanlara ödenen toplam maaşları gösterir ve maaş bordrosu vergilerinin hesaplanması ve ödenmesi için bir temel oluşturur.

5. Nakit kayıtları - Tüm makbuzları ve ödemeleri gösteren bu kayıtlar, parayı korumak için gereklidir. Nakit akışı ve nakit bakiyeleri hakkında temel bilgiler sağlarlar.

6. Sabit kıymet hesabı - Bu kayıtlar, her bir varlığın orijinal maliyetini ve her varlığın durumu gibi diğer bilgilerin yanı sıra, bugüne kadar olan amortismanı gösterir

## **1.2. Muhasebenin Önemi**

Muhasebe, bilgi sisteminin temelini temsil eder, ekonomik bilgi sisteminde dolaşan bilgilerin çoğunu sağlar ve muhasebeciler, temel bilgileri yazarlar; bilginin işlenmesi ve analizi için temeli temsil eder. Bu bilgilerin kullanıcıları farklı ilgi alanlarına sahiptir ve muhasebe bilgilerini yorumladıktan sonra planlar yapabilir veya karar verebilirler (Lara, Osma, & Panelva, 2016). İşletmenin performans analizi SWOT analizinde önemlidir.

Optimal bir sürede doğru kararları hazırlamak ancak her hiyerarşik seviyedeki yöneticilerle ve kaliteli bilgilere erişimle mümkün olur. Bir işletmenin performansı, içinde çalışan takımlara, sürekli olarak kusursuzlaştırılması önerilen profesyonel bir yönetime bağlıdır. Yöneticiler tarafından istenen görüntüyü yansıtan verileri yansıtan veriler sağlayarak muhasebe kullanıcılarını manipüle etmek, muhasebe kuralları ve düzenlemeleri ihlal etmeksizin yasal sınırlar içinde gerçekleştirilebilir (Maskell, Baggaley, & Grasso, 2017).

Muhasebe bilgilerinin bir normalizasyon yoluyla iletilmesi için benzersiz bir dilin detaylandırılması gerekliliği - uyumlaştırma - yakınsama - global düzeyde standardizasyon olarak sıralanabilmektedir. Zaman ve mekanda karşılaştırılabilirliği, alaka düzeyini ve güvenilirliğini sağlamak için kesin bir terminolojiye ve uygulamalarına dayanan kavramlar, ilkeler ve muhasebe düzenlemelerini formüle etme zorunluluğu Sağlanan bilgiler, muhasebe bilgilerinin zaman ve uzamdaki analizleri, homojenize edilmesi gerekliliği, aynı zamanda diğer kullanıcıların muhasebenin tutarlılığı ve kesinliği ile ilgili garantisi yönetim ekibinin ancak diğerlerinin en fazla aldığı kararlar (örneğin, yatırım kararları) sermaye piyasalarının ve muhasebe bilgilerinin analizine dayanır.

Muhasebe bilgileri üreticileri, muhasebe programında işlenen verilerin şirketin faaliyetlerine, gereksinimlerine ve taleplerine en çok benzeyen olmasını sağlamak için bilgilendirici bir ortama ihtiyaç duyarlar.

Günümüz ekonomik şartları ilerleyen teknolojik akımlar sonucu ulusal ve uluslar arası piyasalarda para, mal ve hizmetler hukuki ve fiziki engellerin ortadan kaldırılması sonucu serbest dolaşım haline gelmiştir. Dolayısıyla bugün bir Amerikalının Türkiye'den ve Türk vatandaşın ise Amerikan piyasalarından tahvil alım ve satım işlemlerini gerçekleştirmektedir. Bu uluslar arası sermaye hareketlerinin yapılabilmesi için ve yatırımcıların güven içerisinde olmalarının çözümü ise ilgili yatırımcılar anlaşılabilir ve güvenilebilir bir finansal bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar. Bu şekilde bir güven unsurunun yokluğu halinde ise yatırımcıların azalmasına sebep olacaktır. İşte bu durumlar karşısında muhasebenin önemi ortaya çıkıp ulusal ve uluslararası piyasalarda güvenin, anlaşılabilirliğinin ve ortak muhasebe dilinin oluşturulmasıyla yatırımcıların sayısının artmasına katkı da bulunmaktadır (Alı, 2017:5).

Firmalarda ortaya çıkan gelişmelerin meydana getirdiği başka bir durum da, muhasebenin anlam ve öneminin çağdaş işletmecilikte artmış olmasıdır. Keza muhasebe, Pratik ve teorik olarak firma yönetiminde ilk sıraya çıkmış ve işletmelerde nizama ve gelişmeye imkan sağlayan temel etkenlerden biri olmuştur. Son dönemlerde işletmelerde muhasebe, Paranın sorumluluğundan kaynaklanan muhasebe kadar önemlidir (Erzurum, 2014:17).

Muhasebenin diğer bir önemi ise, işletme ya da firma ile alakası olan belli şahıs ve kurumların ihtiyaç duydukları finansal bilgileri oluşturmaktır (Dereköy, 2012:69).

### **1.3. Muhasebe Bilgi Sistemi**

Muhasebe bilgi sistemleri, kuruluşun yönetiminin görevlerini en iyi şekilde yerine getirmesine yardımcı olabilecek bilgiler sağlayarak çok önemli ve önemli bir rol oynar. Birçok araştırmacı, bir kuruluşun hedeflerine ulaşmadaki başarısının veya başarısızlığının muhasebe bilgi sistemlerinin kalitesine bağlı olduğunu belirtti. Muhasebe bilgi sistemlerinin geliştirilmesi, organizasyonun operasyonların performansı ve etkinliği üzerinde önemli bir etkiye sahiptir, çünkü organizasyonun yönetimi karar vermede tutarlılık ve güven ile karakterize edilen bilgiye ihtiyaç duyar. Ayrıca,

kararların başarısı ve etkinliğinin artırılması, karar vericiye doğru zamanda sunulan muhasebe bilgi sistemlerinin başarısına büyük ölçüde bağlıdır (Asatıanı, 2019).

Muhasebe bilgi sistemleri veri toplar ve işler ve karar vericilere bilgi iletir; oysa etkin ve etkili bir muhasebe bilgi sistemi, daha az verimli sistemlerle karşılaştırıldığında gelecekteki ihtiyaçları karşılamak için daha esnek olduğu için kullanıcılara yüksek değer sağlar. Öte yandan örgüt kültürü, bireylerin karar alma süreçlerinde önemli bir rol oynamaktadır ve aranan hedeflere ulaşmada yönetimin etkinliğini etkileyerek kuruluşun kariyer stratejilerinin başarısında önemli bir unsurdur (Gelinas, 2017).

Örgütün somut yönlerine odaklanmak yerine, farklı örgütsel kültürden elde edilebilecek bileşik avantaj arayışına girme ve bunun nasıl yararlanılacağı yönünde bir eğilim vardır. Ayrıca, örgütsel kültürün önemi, bireyin kişiliğini oluşturmada veya şekillendirmekte oynadığı rol ve bir yandan da davranışlarını etkileyebilme becerisi ve diğer yandan şirketin genel davranışdır. Aynı zamanda yaratıcılık ve yenilenebilir fikirler için bir katalizör olabilir ve şirketin hedeflerine, istikrarına ve büyümesine ulaşmak için etkili ve verimli performansın yaratılmasını sağlar.

Muhasebe bilgileri şu anda herhangi bir organizasyon ve en önemli üç kaynaktan biri olan insan kaynakları, fiziksel kaynaklar ve bilgi için büyük bir kaynaktır. Muhasebe bilgileri, kuruluşların karar vermenin gerekçesi olan çalışmalarını yerine getirmeleri için temel dayanak olmuştur.

Muhasebe, kullanıcılara niceliksel bilgi sağlamayı amaçlayan bir hizmet işlevidir. Özel bir bilgi sistemi olan muhasebe, işletme sermayesi artışının gerçek değerini, gelir kaynaklarını ve katma değer oluşumunu, gelir ve kar dağıtımına ilişkin yaklaşımları ve tüketim ve depolama kapsamını ortaya koymalıdır. Günümüzün rekabetçi dünyasında, muhasebe ve finansal bilgi işlemede kilit bir kaynak olarak, bilgi teknolojisi (BT), bilgi sisteminin geliştirilmesi yoluyla doğru, güvenilir ve zamanında bilgi üretmenin bir aracı haline gelmiştir.

BT'nin muhasebe disiplinlerinde kullanılması, karar vericilere güvenilir ve zamanında bilgi yayma ve aynı zamanda etkin iç kontrolleri korurken, işletme genelinde işletme bilgisini yönetme konusunda anlayışı ilerletme çabasıdır. Muhasebe hedeflerini gerçekleştirmek için, genellikle uygun bir muhasebe bilgi sistemi (MBS)



tasarlanır ve çoğu şirkette ve organizasyonda gerekli etkinlikleri ve görevleri daha verimli ve etkili bir şekilde yerine getirmek için kullanılır.

Bilişim teknolojisindeki gelişmeler, üretim süreçlerinde hızlı değişimler, tüketicinin gelişmişliği, şiddetli pazar rekabeti ve üreticilerin öngörülemeyen ve karmaşık iş dinamiklerini sürdürme dürtüsünün etik dışı kayma faaliyetleri ile karakterize edilen küresel ekonomik senaryo ön plana çıkmıştır. Muhasebe bilgilerinin iktisadi ve ticari söylemde özellikle idari etkinlik ile ilgili kritik rolüdür. Hepimizin bildiği gibi, muhasebe tek tek bir firmanın veya parasal terimlerle ifade edilebilecek diğer kuruluşların tüm işlemlerini kaydettiği için iş dilini konuşur. Devam eden kavramı temel alan muhasebe, ekonomik kararlar almak için gereken finansal nitelikteki verileri toplama, sınıflandırma, özetleme ve iletme şeması ve sanatıdır (Cleary, 2017).

Bilgi sistemi, bir kurumun amaçlarına ve hedeflerine ulaşması için bilgi toplama, girme ve işleme ve bilgi depolama, yönetme, kontrol etme ve raporlama amaçlı bir araçtır. Bilgi sistemlerinin bu tanımı, bir bilgi sisteminin şu bileşenlere sahip olduğunu göstermektedir:

Hedefler - bir bilgi sistemi daha fazla amaç ve hedefe ulaşmak için tasarlanmıştır. Örneğin, yöneticinin bordro raporları hazırlamasına yardımcı olmak için çalışanlar hakkında veri toplamak ve işlemek için bir bilgi sistemi tasarlanabilir. Veriler bilgi sistemleri tarafından toplanan ve işlenen gerçekler olduğundan, veriler-işlenmeden önce bilgi sistemine girilmelidir. Veriler işlenmezse anlamsız ve yararsızdır, bu yüzden işlenmeli ve bilgi denilen anlamlı, organize ve kullanışlı bir biçime dönüştürülmelidir.

Çıktı - Çıktı, bilgi sistemleri tarafından üretilen anlamlı ve faydalı bilgilerdir. Örneğin, bilgi sistemleri tarafından üretilen haftalık bordro raporu bir çıktıdır.

Veri depolama - Bilgi sistemlerine harici veri girişine ek olarak, işleme için kullanılan dahili olarak depolanmış veriler olmalıdır. İşlemciler - Yararlı ve anlamlı bilgiler üretmek için verilerin bilgisayarlar kullanılarak şirketler tarafından işlenmesi gerekir.

Talimatlar ve prosedürler - Bir bilgi sistemi aşağıdaki talimat ve prosedürlerle veri üretir. Bilgisayarlı bir bilgi sisteminde, yazılım, bilgisayarı verileri işlemeye

yönlendiren prosedürler ve talimatlar içerir. Kullanıcılar, sistem tarafından üretilen bilgileri kullanan ve sistemlerle etkileşime giren kişilerdir. Örneğin, bir muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal tabloları kullanan yönetici, bilgi sisteminin kullanıcıdır.

Kontrol Önlemleri - Bilgi sisteminin doğru ve hatasız bilgi üretmesini sağlamak için, bilgi sistemini korumak ve kontrol etmek için gerekli önlemler alınmalıdır. Dolayısıyla, yukarıdaki bileşenleri içeren herhangi bir sistem bir bilgi sistemi olarak bilinir.

Muhasebe bilgi sistemi, Genellikle firmalarda çok eski ve yaygın olarak kullanılan bir bilgi sistemidir. Adı geçen sistemde meydana gelen fiiller ve başka iktisadi konular iki yönlü kayıt esasına göre kaydedilmekte, bilanço ve gelir tablosu gibi mali tablolar vasıtasıyla ilgi duyan alakalı kişi ve kurumlara rapor edilmektedir. Zamanımızda kayıtların bilgisayar ortamında tutulması, bilanço ve gelir tablosu gibi oldukça önemli finansal tabloların daha iyi analiz edilmesine imkan sağlamaktadır (Bulut Deniz, 2018:2).

Muhasebe bilgi sistemi, girdi, süreç ve çıktı olmak üzere kademelerden oluşmaktadır. İlk aşama olan Girdi aşamasında, gerek işletmede ve gerekse de işletmenin dışında olan kullanıcılardan elde edilen evraklar bulunmaktadır. Muhasebe evrakları, alış-satış ve iade faturaları, alınan ve verilen çekler, alacak ve borç senetleri, ödeme ve tahsilat makbuzları, borç alacak dekontları, sevk ve taşıma irsaliyeleri, yazar kasa fişlerini ve bunların dışındaki bütün para ile ifade edilebilen işlemlerde oluşan belgeleri içerir. Söz konusu Sistem, ilgili evrak ve belgelerden yola çıkarak söz konusu mali işlemleri ticari mahiyetteki defterlerde kayıt altına alır. Ticari defterlerin ele alındığı aşama kayıt aşamasıdır. Kayıt aşamasında, belgelerden hareketle meydana gelen işlemler ilk önce yevmiye deftere kaydedilir, sonra yevmiye defterden defter-i kebire transfer edilerek gruplandırılır. Mizanların oluşturulmasıyla kontrol faaliyeti sağlanmış olmaktadır. Yevmiye defterden defter-i kebire yapılan transferlerin sağlanması mahiyette olan aylık ve yıllık mizanların oluşturulması lazımdır. Sistemin 3. Ve son aşaması ise çıktıdır. Muhasebe bu aşamada, işletmenin içindeki ve dışındaki bilgi kullanıcılarına özgü olarak mali bilgilerden meydana gelen mali tabloları hazırlayıp sunar. Mali Tablolar, işletmelerin belli bir tarihteki mali yapısı ile belli bir dönemdeki

faaliyetleri hakkında işletme ile ilgili bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgiler sunar (Dinç & Karakaya, 2014:24-25).

Muhasebe bilgi sistemi, bilgiye ihtiyaç duyanlar tarafından ihtiyaç duyulan bilgileri oluşturmak için; mali özellikli faaliyetlerle alakalı verileri; bir araya getiren, luzumu halinde kullanmak niyetiyle biriktiren, verilere işlem yaparak bilgi ve rapor haline getiren, doğru ve güvenilir bilgilerin meydana getirilmesi gayesiyle süreçleri kontrol eden sistemdir (Demir, 2010:143).

Muhasebe bilgi sistemi, yönetim bilgi sisteminin bir alt sistemi olarak kabul edilir. Muhasebeyi bir bilgi sistemi olarak görmek, belki de en son muhasebe tanımıdır.1966'da ilk kez, Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) Muhasebe aslında bilgi sistemidir ve daha kesin olursak, muhasebe, bilgi alanındaki genel bilgi teorileri uygulamasıdır.

Yukarıdaki tanımda muhasebe, ekonomik bir işletmenin genel bilgi sisteminin bir parçasıdır. Muhasebe bilgi sistemleri, kuruluşlarda karar yönetimi ve kontrolün etkinliği için kritik öneme sahip önemli organizasyon mekanizmaları olarak kabul edilir. Çalışmalar, muhasebe sistemlerinin başarılı bir şekilde uygulanmasının üç faktör arasında bir uyum gerektirdiğini göstermiştir. Organizasyonda baskın görüş veya durum algısı ile bir uyum sağlanmalıdır.

İkinci olarak, muhasebe sistemi normalde problem çözüldüğü zaman, yani organizasyonun teknolojisi ile uyumlu olmalıdır. Son olarak, muhasebe sistemi kültüre, yani organizasyonu karakterize eden norm ve değer sistemine uymalıdır. Kullanıcılar tarafından sağlanan bilgiler karar alma sürecinde etkin olarak kullanıldığında sistemler yararlı olacaktır (Huerta & Jensen, 2017).

Araştırmacılar muhasebe Sistemlerinin örgütsel yaşam dokusunun önemli bir parçası olduğunu ve daha geniş yönetsel, örgütsel ve çevresel bağlamda değerlendirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu nedenle, muhasebe bilgi sistemlerinin etkinliği sadece bu sistemlerin amaçlarına bağlı kalmamakta, aynı zamanda her bir organizasyonun beklenmedik faktörlerine de bağlıdır. Muhasebe bilgi sistemlerinin, kendileri tarafından sağlanan bilgilerin sistem kullanıcılarının gereksinimlerini karşılaması durumunda etkili olduğu söylenir. Etkili sistemler, karar verme süreci üzerinde potansiyel etkileri olan bilgileri sistematik olarak sağlamalıdır (Turner,

Weickgenannt, & Copeland, 2016). Muhasebe bilgi sistemlerinin etkinliği uzun zamandır birçok araştırmaya konu olmuştur.

Genel olarak muhasebe bilgi sistemleri;

- 1) günlük ve haftalık olarak mali raporlar sunar ve;
- 2) karar verme sürecini ve kuruluşun performansını izlemek için yararlı bilgiler sağlar.

Simon çalışmasında, yukarıdaki ifadenin birinci bölümünü yönetim kontrolünün ls olarak kullanmış, ikinci bölüm ise muhasebe bilgi sistemlerinin etkinliğini sürekli izleme yoluyla değerlendirmede kullanmıştır. 1987-1999 yılları arasında yapılan araştırma çalışmalarını inceleyerek, muhasebe bilgi sistemleri ve bu alandaki araştırmanın önemini gösteren karar verme konusunda 57 araştırmanın yapıldığına karar verildi. Muhasebe bilgi sistemleri karar vermede temel verileri sağlar. Bilgi teknolojisi, raporlama bilgisinde birçok değişikliğe neden oldu. Bu nedenle, şu anda hazırlanan bilgilerin özellikleri, karar vericilerin eldeki sorunun zmne daha fazla alternatif aramasına yardımcı olabilir. Bir kuruluşun ana işlemleriyle ilgili bilgilere erişim, her zor durumda karar vermeyi kolaylaştıran kategorize edilmiş ayrıntılı bir bilgiye yol açar (Mucuk, 2011).

Bilgi sistemi, bir kuruluşun amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirebilmesi için veri toplama, girme ve işleme ve bilgi depolama, yönetme, kontrol etme ve raporlama amaçlı bir araçtır. Bilgi sisteminin bu tanımını, bir bilgi sisteminin aşağıdaki bileşenlere sahip olduğunu göstermektedir. Her bilgi sistemi bir veya daha fazla amaç veya hedefi gerçekleştirmek için tasarlanmıştır. Örneğin, yöneticilerin bordro raporları hazırlamalarına yardımcı olmak için çalışanlar hakkında veri toplamak ve işlemek için bir bilgi sistemi tasarlanabilir.

Girişler: Veriler işlenecek bilgi sistemine girilmelidir. Veriler, bilgi sistemi tarafından toplanan ve işlenen olgulardır. Veriler anlamsız ve kullanışsızdır, bu nedenle işlenmesi ve bilgi olarak adlandırılan anlamlı, düzenli ve kullanışlı forma dönüştürülmesi gerekir.

ıktılar: ıktı, bilgi sistemi tarafından üretilen anlamlı ve faydalı bilgilerdir. Örneğin, bilgi sistemi tarafından üretilen haftalık bordro raporu bir çıktıdır.

Veri depolama: Bilgi sistemine girilen harici verilere ek olarak, işleme için kullanılan dahili olarak depolanmış veriler olmalıdır.

İşlemciler: Yararlı ve anlamlı bilgiler üretmek için verilerin işlenmesi gerekir. Çoğu şirket, verileri bilgisayar kullanarak işler.

Talimatlar ve Prosedürler: Bir bilgi sistemi aşağıdaki talimat ve prosedürlere göre veri üretir. Bilgisayarlı bilgi sistemlerinde, yazılım, bilgisayarları verileri işlemeye yönlendiren prosedürler ve talimatlar içerir.

Kullanıcılar: Kullanıcılar, sistem tarafından üretilen bilgileri kullanan ve sistemle etkileşime giren kişilerdir. Örneğin, bir muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal tabloları kullanan yöneticiler bilgi sisteminin kullanıcılarıdır.

Kontrol Önlemleri: Bilgi sisteminin doğru ve hatasız bilgi üretmesini sağlamak için, bilgi sistemini korumak ve kontrol etmek için gerekli önlemler alınmalıdır. Yukarıdaki bileşenleri içeren herhangi bir sistem bir bilgi sistemi olarak bilinir.

Muhasebe, kullanıcılara niceliksel bilgi sağlamayı amaçlayan hizmet işlevidir. Öte yandan, MBS muhasebe fonksiyonunun yerine getirilmesini mümkün kılmak için tasarlanmış bir bilgi sistemidir. MBS, kullanıcılara işlerini planlamaları, kontrol etmeleri ve işletmeleri için ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamak için veri ve işlemleri işler. MBS manuel bir sistem veya bilgisayar kullanan bilgisayarlı bir sistem olabilir. Tür ne olursa olsun, MBS veri ve bilgileri toplamak, girmek, işlemek, depolamak ve raporlamak için tasarlanmıştır (Stafford, 2018).

Birkaç araştırmacıya göre, MBS aşağıdaki gibi herhangi bir şirkete ve şirkete birçok fayda sağlar:

1. İyi işbirliği Her şey belirli bir çevre ile bağlantılıdır, tedarik zinciri bağlantısındaki üçüncü taraf lojistik işletmelerinin varlığını ve gelişimini sağlar. Bir köprü Her ne kadar üçüncü taraf lojistik işi ayrı bir varlık olarak piyasada mevcut olsa da, diğer şirketler de hala yakın bir ilişki sürdürmek zorundadır. Bunun nedeni, tüketicilerin üretimlerinin normal çalışmasını sağlamak için, akışını ve malzemelerin zamanında tutulmasını anlamaları ve kontrol etmeleri gerekir; bu, üçüncü taraf lojistik işletmelerinin muhasebe bilgi sistemlerinin yukarı akışlı işletmelerle birlikte çalışmasını, birlikte kontrol ve tüm tedarik zincirinde meydana gelen katma değerli faaliyetleri yönetin ve gerçekten tedarik zinciri rekabeti elde edin.

Ek olarak, geleneksel işletme organizasyon modunda, işletmenin ticari faaliyetleri fonksiyonlara ve uygulamaya göre bölünmüştür, bu nedenle bölümler arasında koordinasyon eksikliği “bilgi adaları” kaçınılmaz olarak ortaya çıkmaktadır.

Yeni sistem ekonomik iş faaliyetlerini gerçekten kaydediyor ve yansıtıyor, muhasebecilerin sisteme önceden formatta göre not almasını gerektirmiyor, dolayısıyla bilgi toplama ve eksikliklerin tekrarlanmasından kaçınıyor; ve muhasebeci artık muhasebe departmanlarıyla sınırlı değildi, fakat diğer departmanları koordine etmek üzere işletme operasyonel faaliyetlerine katılmakla birlikte muhasebe bilgi kayıtlarını ve analitik işleri de iyi yapıyorlar.

Buna ek olarak, diğer şirketler İnternet üzerinden üçüncü taraf lojistik işletme muhasebe bilgi sistemi üzerinde durabilir, lojistiğin akış durumunu zamanında sorgulayabilir ve bilir, üretim planlarını iyi yapabilirler.

2. Çok kullanıcıli ihtiyaçların karşılanması Çevrenin değişmesiyle birlikte, tüm kurumsal yönetim düzeyleri, dıştaki tüm yatırım kuruluşları, devlet kurumları, aracı kuruluşlar ve diğerleri dahil olmak üzere muhasebe bilgilerinin kullanım nesnelere genişler. Muhasebeci ve muhasebeci olmayanlar var. Geleneksel muhasebe bilgi sistemi, yalnızca finansal yürütücüye verilen mali tabloları ve daha az muhasebe bilgisini üreterek, kullanım nesnelere daralmasına neden olabilir. Ancak, yeni sistem varlığı DB tüm kaynakları ve ekonomik ticari faaliyetleri kaydeder, etkileşimli arabirimdeki olaya dayalı düğmelerle kullanıcılar istedikleri bilgiyi alabilir.

Değer zinciri yönetimine göre, faaliyetlerden herhangi biri katma değer süreci olmalıdır ve hesap, ekonomik faaliyetin değerinin bir ölçüsüdür, bu nedenle muhasebe bilgi sistemi yoluyla herhangi bir ekonomik faaliyet ölçülebilir ve yansıtılabilir. Bununla birlikte, mevcut ticari faaliyetlerin bir parçası olarak parayla ölçülemez ve şu anda, muhasebe bilgi sistemi tarafından yansıtılmayan bazı ekonomik faaliyetlere neden olan değeri ölçmenin uygun yollarını bulamıyoruz.

3. Daha sonra kontrol etmek ve önceden ve aynı anda kontrol etmek Hesap, işletmenin ekonomik faaliyetlerini denetleme ve kontrol etme fonksiyonuna sahiptir.

Muhasebeciler muhasebe bilgi sisteminin tasarımında ana katalizörlerdir. Bilgi sistemini tasarlamak için en uygun ve en donanımlı bilgi ölçüm uzmanlarıdır. Genel olarak, hayatın her alanında yer alan kişilerin içeriğinin daha iyi gelişimsel bir araç olduğu düşünülmektedir. AIS tasarlama işlevi, karar verme süreçlerinde yönetime yardımcı olmak için yönetim muhasebesi bilgi sisteminin tasarımını içerir. Muhasebecinin sistem tasarımı konusundaki sorumluluğunun takdir edilmesi, bilgisayarlı bir işletme bilgi aracı olarak önleyen tarihi bir bakış açısı gerektirir.

Geleneksel olarak, muhasebeciler, kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını değerlendirmek, çıktı raporlarının içeriğini ve biçimini tanımlamak, veri kaynaklarını belirlemek, uygun muhasebe kurallarını seçmek ve gerekli korumaları sağlamak için gerekli kontrolleri belirlemek de dahil olmak üzere bilgi sisteminin kilit yönlerinden sorumlu olmuştur. bilgi sisteminin bütünlüğü ve etkinliği. Bu geleneksel sistemler fiziksel, gözlemlenebilir ve açıktı. Bilgi işlem prosedürleri el ile yapıldı ve verilerin aktarılması ve depolanması için ortam kağıttı. Bilgisayarın gelmesiyle birlikte bilgisayar programları manuel prosedürlerin yerini aldı ve kağıt kayıtları dijital olarak saklandı. Muhasebecilerin bu yeni dönemde oynayacağı rol çok tartışmalara konu oldu. Bilgisayar becerilerinden yoksun olan muhasebeciler genellikle durumları konusunda belirsizdi ve ortaya çıkan bu teknolojiyi araştırmak konusunda isteksizdi. Pek çok muhasebeci, örgütlerinde ortaya çıkan yeni nesil bilgisayar uzmanlarına karşı geleneksel sorumluluklarını bıraktı. Muhasebe veya işletme eğitimi olmayan bilgisayar programcıları, muhasebe bilgi sistemlerinin tasarımında tam sorumluluk üstlenirler (Ahmad, 2019).

Başarılı bir iş için temel koşul bilgiye erişimdir. Güvenilir bilgi tabanı, şirketin pazardaki rekabet gücünü ve performansını artırır. Yöneticilerin kalite ve zamanında karar vermelerini ve şirketin büyümesine katkıda bulunmalarını sağlar. Sonuç olarak, yöneticiler için yüksek kaliteli bilgi desteği oluşturmanın sadece uygulama bilgi sistemleri ve teknolojileri meselesi olmadığı söylenebilir. Bir diğer önemli talep, muhasebe yazılımlarından teklif fırsatları çıkaran ve bunları doğru karara kadar kullanan yöneticilerin iyi ve karar verme seviyelerine sahip olmalarıdır. Sistemi işletecek kişilerin doğru motivasyonu çok önemlidir, çünkü kullanıcıların istekliliği ve bilgi okuryazarlığı, sistemin istenen bilgileri sağlaması, beklenen sonuçları sunması ve uzun vadede gerçek bir rekabet avantajı haline getirmesi için önemli bir varsayımdır (Sarı, 2018).

İç yönetim hedefleri için Muhasebe bilgi sistemi doğru ve zamanında finansal bilgi oluşturur. Kâğıt kılavuzları ve defterleri içerebilirken, çoğu sistem günümüz iş ortamında muhasebe yazılımı programları veya uygulamaları üzerine kuruludur. Bu sistemler, işletme sahiplerinin karar vermesi için finansal veya operasyonel raporlar sunar. Ayrıca bölüm ve şirket genelindeki amaçları birleştirebilir ve yerine getirebilir.

Merkezi Bilgi Toplama

İşletmede değişik hedefler için bilgi toplar. Bu sistemi sıklıkla büyük kuruluşlar birden çok işletme departmanından veya bölümünden mali ve diğer bilgileri toplamak ve düzenlemek için kullanırlar. Bir muhasebe sistemi ayrıca birkaç ulusal veya uluslararası lokasyona sahip kuruluşlara fayda sağlayabilir. Pek çok kaynaktan gelen bilgilerin, muhasebe meslek mensuplarının bu verileri topladığı ve işlediği merkezi bir yere elektronik olarak transferini sağlar. Bazı sistemler gerçek zamanlı formatta bilgi toplayabilir.

#### Çekler ve Bakiyeler

Görevleri ayırmak ve farklı muhasebe fonksiyonları için kontrollerin yerinde olmasını sağlamak için muhasebe yöneticileri ve denetçileri bir muhasebe bilgi sistemi kullanır. Ödenecek hesaplar, alacak hesapları, bordro, departman finansal verileri, sabit varlıklar ve her bir işi ayrı bir modüller altında ayrı bir muhasebe sisteminde satın almak ve bireysel işlem süreçlerini ve prosedürlerini talep etmek. Bu bireysel modüllerin her biri, verileri genel muhasebe defterine özetler ancak yol boyunca sistem kontrollerini ve dengelerini sağlar. Bir şirketin genel defterine iletilmeden önce verilerin doğruluğunu sağlamak için ayrı modüllerden raporlar oluşturulabilir.

#### İş Akışını İyileştirme

İş akışının bireysel departmanında iyileştirilmesi, genellikle bir muhasebe bilgi sisteminin uygulanması ile güçlenir. Muhasebe dışındaki bölümler, çeşitli nedenlerden dolayı kritik bilgilerin şirketin iç mali bilgi sistemi üzerinden nasıl işlendiğini anlamalıdır. Kaynak dokümanlar - faturalar, satın alma siparişleri, çalışan harcama raporları, bordro girişi için zaman çizelgeleri, faturalar ve varlık edinme formları gibi - kaynakçıdan muhasebe departmanına kadar yollarını bulmalıdır.

Muhasebe sistemi, yazılıma bağlı olarak sürecin farklı bölümleri için sisteme manuel olarak girilmesi için çeşitli bilgiler gerektirir. Bu genellikle finansal verilerin işlenmesi ile ilgili diğer bölümlerin iş akışını belirler. Gerekli bilgileri açıkça tanımlayan prosedürler ve süreçler, bu bilgileri işleme alma adımları ve onay süreci, gereksiz işleri azaltmaya yardımcı olur ve muhasebe departmanının finansal verileri işlemek için gerekli onayları almasını sağlar.

### **1.4. Muhasebenin Fonksiyonları**

Ticari organizasyonlar ekonomik olayları içerir. Ekonomik bir olay, işlemlerden oluşan ve parasal olarak ölçülebilen bir işletme organizasyonunun sonucunun meydana



gelmesi olarak bilinir. Örneğin, makine alımı, kurulumu ve üretime hazır tutulması, makine alımı, makine nakliyesi, makine montajı için saha hazırlığı, montajı için yapılan harcama ve deneme çalışmaları gibi birçok finansal işlem içeren bir olaydır. Böylece muhasebe, ekonomik bir olaya ilişkin birçok işlemi tanımlamaktadır.

Daha önce tartışıldığı gibi muhasebe, işlemlerin tanımlanması ile başlayan ve finansal tabloların hazırlanması ile biten, birbirine bağlı faaliyetlerin kesin süreçleridir. Muhasebe sürecindeki her adım bilgi üretir. Bilgi üretimi başlı başına bir amaç değildir. Farklı kullanıcı grupları arasında bilginin yayılmasını kolaylaştırmak için bir araçtır. Bu bilgiler ilgili tarafların uygun kararlar almalarını sağlar. Bu nedenle, bilginin yayılması muhasebenin temel bir işlevidir. Yararlı olması için muhasebe bilgilerinin aşağıdakileri sağlaması gerekir:

- ekonomik kararlar almak için bilgi sağlamak;
- Finansal tablolara dayanan kullanıcılara temel bilgi kaynağı olarak hizmet vermek;
- Potansiyel nakit akışlarının miktarı, zamanlaması ve belirsizliğini önceden tahmin etmek ve değerlendirmek için yararlı bilgiler sağlamak;
- Yönetimin kaynakları yerine getirme hedeflerini gerçekleştirmede kaynaklarını etkin bir şekilde kullanma becerisini değerlendirmek için bilgi sağlamak;
- yorumlama, değerlendirme, tahmin veya tahminde bulunabilecek hususlarda temel varsayımları açıklayarak gerçek ve yorumlayıcı bilgiler sunmak ve
- toplumu etkileyen faaliyetler hakkında bilgi sağlamak

Bir muhasebecinin muhasebe bilgisi üretmedeki rolü, bunları ölçmek ve işlemek için olayları ve işlemleri gözlemlemek, taramak ve tanımak ve böylece kullanıcılara iletilen muhasebe bilgilerini içeren raporları derlemektir. Bunlar daha sonra yönetim ve diğer kullanıcı grupları tarafından yorumlanır, kodu çözülür ve kullanılır. Sağlanan bilgilerin karar alma için uygun, yeterli ve güvenilir olması sağlanmalıdır.

Muhasebe bilgilerinin iç ve dış kullanıcılarının görünüşte farklı ihtiyaçları, muhasebe disiplini, yani finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi gibi alt disiplinlerin geliştirilmesiyle sonuçlanmıştır. Finansal muhasebe, kurumsal başarı ve finansal sağlamlık ölçüsüne ulaşmak için finansal işlemlerin sistematik bir kaydını tutmaya yardımcı olur. Geçmiş dönemle ilgilidir, yönetim işlevini

yerine getirir ve doğası gereği parasaldır. Öncelikle tüm paydaşlara finansal bilgi sağlanması ile ilgilidir.

Yüzyıllar boyunca muhasebenin rolü, ekonomik gelişmedeki ve artan toplumsal taleplerdeki değişikliklerle değişmektedir. Bir işletmenin veri kümesini ölçümleme, sınıflandırma ve özetleme yoluyla açıklar ve analiz eder ve bu tarihi o işletmenin faaliyetlerinin finansal durumunu ve sonuçlarını gösteren rapor ve beyanlara indirger. Bu nedenle, bir iş dili olarak kabul edilir. Ayrıca, hizmet faaliyetini, kullanıcılara çeşitli şekillerde yardımcı olan nicel finansal bilgiler sağlayarak yerine getirir. Bir bilgi sistemi olarak muhasebe, bir işletme hakkındaki ekonomik bilgileri çok çeşitli ilgili taraflara toplar ve iletir. Ancak, muhasebe bilgileri geçmiş işlemlerle ilgilidir ve niteliksel ve finansal nitelikte olup, niteliksel ve finansal olmayan bilgi sağlamamaktadır. Muhasebe bilgilerinden yararlanırken muhasebenin bu sınırlamaları göz önünde bulundurulmalıdır.

Muhasebenin fonksiyonunu; muhasebeden umulan sonuç ve bunun fonksiyonu anlatılmak istenmektedir. İşletme yöneticilerin görevlerinde başarı sağlayabilmeleri için işletme, işletmenin işteğal konusu, işletmenin rekabet halindeki diğer işletmelerin halleri, işletmeyle alakalı başka birimlerin faaliyet ve beklentilerini bilmesi gerekir. çağımızda, işletmenin içinde bulunduğu dinamik ekonomik ve sosyal şartlar altında muhasebe; alakalı kişi ve kurumlara yorumlama yapmak, geleceğe yönelik planlarda destek olmak ve sorumluluklarındaki sistemleri ve faaliyetleri kontrol etmek imkanı sağlayan bir "yönetim aracı" düzeyine ulaşmaktadır (Gök, 2007:9).

Muhasebe belli görevlerini yapabilmek için bazı işlemlere sahiptir. Söz konusu işlevlerini şöyle sıralamak mümkündür.

- İşletme yöneticilerine alacakları kararlarda destek olmak,
- İşletmeyle alakalı olan taraflara işletme ile ilgili gerekli bilgileri vermek,
- İşletmenin değerlerini varlıklarını korumak
- Performans ve verimlilik değerlendirilmesine destek olmak. Muhasebe açısından yapılan açıklamaya göre, muhasebenin temel işlevleri para ile ifade edilen işlemleri toplama, sınıflandırma, raporlama, analiz etme ve yorumlamadır (Al, 2013:73-74).

Muhasebenin fonksiyonları esasen muhasebe sürecini anlatmaktadır. Muhasebenin ilk üç işlevi olan kaydetme, tasnifleme ve raporlar şeklindeki işlemleri, muhasebe bilgi ve verilerinin nasıl meydana geldiğini göstermektedir. İşlemlerinin bu ilk üç adımına, muhasebe bilgilerinin oluşturulması aşaması da denebilir. Fakat muhasebe, bilgi ve veri meydana getirme sürecinden de kapsamlıdır. Muhasebenin asıl hedefi, oluşturulan bilgi ve verilerin kullanılmasıdır. Analiz ve yorumlama fonksiyonu olarak ise muhasebe tanımının dördüncü aşamasını oluşturur (Karabayır, 2012:5).

#### **1.4.1. Kayıt Etme Fonksiyonu**

Muhasebe, para ile açıklanabilir özellikteki işlem ve olayları bir araya getirerek kendi şartları etrafında kayıt eder. Para ile açıklanmayan çok önemli bir olay “muhasebe işlemi” olarak kabul edilmezken, parayla ölçülebilen ve önemli olmayan bir işlem “muhasebe işlemi” ne konu olabilecektir (Sevilengül, 2016:4-5).

#### **1.4.2. Sınıflara Ayırma Fonksiyonu**

Toplanan ve tarih sırasına göre kayıt edilen bilgiler özelliklerine göre sınıflara ayrılmaktadır. Mesela, alınan çekler, bankadan çekilen paralar, meydana gelen giderler, muhasebe tarafından ayrı şekilde sınıflara ayrılarak derlenir (Sevilengül, 2016:4-5).

#### **1.4.3. Rapor Etme Fonksiyonu**

Muhasebe bilgi sistemi tarafından oluşturulan işletmeye özgü bilgiler, ortak bir dille, işletmeyle alakalı gruplarla paylaşılır. Söz konusu ilgili kişiler, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de belirtilmiştir (Sevilengül, 2016:4-5).

#### **1.4.4. Yorumlama Fonksiyonu**

Muhasebe Raporlarında bulunan bilgilerin ne anlama geldiğinin ve olaylar ile sonuçları arasındaki ilişkilerin araştırılması “yorumlama” safhasını ifade etmektedir. Muhasebe ile ilgili raporların açıklanması diğer bir ifade ile yorumlanması işletmeye yönelik kararların alınmasında en önemli işarettir. Mesela, yapılan yorum ile işletmenin gelecek bir tarihte nakit sıkıntısı ile karşılaşacağı tahmin edilmekteyse, bu durumun sorun haline gelmeden çözümlenmesi için zamanında gerekli müdahalelere ve girişimlere başlanır (Sevilengül, 2016:4-5).

## 1.5. Muhasebenin Türleri

### 1.5.1. Genel ( Finansal) Muhasebe

Muhasebe haklı olarak işletme dili olarak adlandırılmıştır. Bir dilin temel işlevi iletişim aracı olarak hizmet etmektir Muhasebe de bu işlevi yerine getirir. İşletme faaliyetlerinin sonuçlarını, işletme vizöründe, mal sahibine, alacaklılara, yatırımcılara, Devlete ve diğer kurumlara bazı payları olan çeşitli taraflara iletir. Muhasebe genellikle işletme ile ilişkilendirilse de, yalnızca muhasebe kullanımı yapan işletme değildir (Aysan, 2007).

Ev hanımları, Hükümet ve diğer şahıslar gibi kişiler de muhasebeden yararlanırlar. Örneğin, bir ev hanımı belirli bir süre boyunca aldığı ve harcadığı paranın kaydını tutmalıdır. Para makbuzlarını "hane halkı günlüğü" nün bir sayfasında kaydederken, süt, yiyecek, giyim, ev, eğitim vb. Gibi farklı kalemlerin ödemelerini başka bir sayfada veya günlüğünün sayfalarında kronolojik sırayla kaydedebilir. Böyle bir kayıt, şunları bilmesine yardımcı olacaktır:

- (i) Para aldığı kaynaklar ve kullanım amaçları.
- (ii) Makbuzlarının ödemelerinden fazla mı yoksa tersi mi?
- (iii) Bir dönem sonunda varsa, eldeki veya açığıdaki nakit bakiyesidir.

Bilgi transferinde Muhasebe sisteminin işletme dışına açık alt sistemi sağlar. İşletmenin borç ve varlıkları, sermaye yapısıyla ilgili bilgileri işletme dışındaki ilgililere düzenler. Söz konusu bilgiler faaliyet raporlarında veya mali tablolarda gösterilir. potansiyel ve mevcut ortaklar, Kredi kurumları, çalışanlarla kamuoyu işletme ile ilişkilerinde alacakları kararlarda bu raporlardan faydalanırlar (Öztürk A. , 2018:16).

### 1.5.2. Maliyet Muhasebesi

İşletmede İmal edilen mal ve hizmetlere katılan fedakârlıkların parasal değeri olarak ifade edilebilen maliyetlerin nelerden meydana geldiğini, maliyetlerin fonksiyonları, gider yerleri ve çeşitleri yönünden kaydedip, takip eden, bu bilgiler aracılığıyla oluşturulacak raporların düzenlenmesi ve asıl amacının maliyet kontrolü olan işlemler bütünü olarak açıklanabilir (Gökçen & Özdemir, 2016:139).

### 1.5.3. Yönetim Muhasebesi

İşletme yönetiminde alacakları kararlara yönelik olarak işletme yöneticilerine, planlama faaliyetlerinden başlamak üzere denetleme ve yürütme işleri ihtiyaç duydukları bilgi ve raporları ve bilgileri düzenleyen, yorumlayan, iş programı ve yıllık bütçe gibi kontrol teknikleriyle kontrol işlemlerinin en doğru ve gerçekçi şekilde yapılmasına imkan sağlayan bir muhasebe çeşididir (Toprak, 2016:15).

### 1.6. Muhasebenin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe, kendi amacı ve araştırma yöntemi olan iktisadi bilimler sistemi içinde bilimsel bir disiplindir. Muhasebe konusundaki bilimsel araştırmanın evrimini analiz etmek son derece önemlidir. Muhasebenin doğuşu ve gelişimi, ekonomik yaşamın pratik ihtiyaçları ile belirlenmiştir. Başlangıçta, “ilkel defter tutma” veya “istatistiksel muhasebe”, pratik ihtiyaçların dışında (hayvan kemiklerini kesmek, çakıl taşları kullanmak, vb.) Çeşitli malların bir kaydı olarak ortaya çıktı, gelişimi insan toplumunun gelişimi ile yakından ilişkiliydi. Özellikle insanlığın büyük keşiflerine. Tarihte özel bir an, mal ticaretinin ortaya çıkması ve ardından para biriminin genel bir eşdeğer olarak ortaya çıkması, çeşitli yazı biçimlerinin ve şekillerin ortaya çıkması ve gelişimi idi.

Muhasebe mesleği veya başka bir disiplin gibi çalışma kariyeri olmak gibi bir başlangıç vardır. Herhangi bir çalışma disiplini, amaçlanan kullanıcıların, Muhasebe tarihi mesleğin arkasındaki olgu bulgularıyla ilgilendiği disiplinle ilgili gerçekleri ve fikirleri edinmelerini sağlayacak bir biyografiye sahiptir. Tarihçi gerçekleri, üzerinde çalıştığı fenomenlerin nedenleri olmadıkça, değeri yoktur. Muhasebe tarihinin arkasındaki sebep, çalışma alanındaki bazı gelişim modellerini takdir etmektir.

Ticaret ve ticaretin başlamasından bu yana, medeniyet, doğru bir kayıt ihtiyacını anlamıştı. Bu nedenle yeni gerçeklerin ışığında görüşler tersine çevrilir. Muhasebe, bugün olduğu gibi, yıllar geçtikçe yavaş yavaş gelişti ve ilk muhasebe sisteminin zamanını tam olarak belirleyemiyoruz. Muhasebe, insanların bilgi ihtiyacını ve kayıt tarihini ve tarihini belirlemek için ortaya çıktı. Eski kabilelerin üyeleri hiç şüphesiz bazı ilkel iktidar evlerini kullandılar ve önemsiz şeflere, krallara ve dönemlerine, hanedanlarına ve hükümdarlarına muhasebenin sosyal düzenini sürdürdüler.

Ayrıca, kabileler arasındaki ticaret faaliyetlerini takip etmek için muhasebe sistemine de ihtiyaç duyuldu. Uzun zamandır karşılanamayan bir iş ihtiyacına susamış su vermek gibi mükemmel bir uyum sağladı. Zaman geçtikçe, ticari faaliyetler açısından, ticaret ve diğer erken ticari girişimler hakkında bilgi sağlamak için muhasebeye ihtiyaç duyuldu. Bununla birlikte, endüstriyel evrim ile birlikte, kurumsal ticaretteki artış ve gelir vergilendirmesinin ortaya çıkışı için daha karmaşık finansal bilgiler istenmiştir. Herhangi bir sonuç ek bilgi farklı yorumlara yol açabileceği için geçici olabilir.

Muhasebe kavram ve uygulamaları zamanın beklentisini karşılayacak şekilde uyarlandı. Dünyanın sonuna kadar süren bir evrim süreci geçmiş olayların keşfi zordur, ancak bunun nedenlerinin daha da talep kar olduğunu ortaya çıkarır. Tarihte asla muhasebenin yaptığı gibi şekillendirmek ve işletmek için verilen özel bir katkı yoktur. Tarihsel muhasebe kavramı, modern muhasebenin gelişimini şekillendiren önemli olayların çoğu için ipuçları ve açıklamalar sunar. Muhasebenin tarihçesi ve gelişimi, muhasebe geliştiricilerinde önemli bir rol oynayıp oynamadıklarını yansıtmak için muhasebe kullanıcıları, sağlayıcıları, sertifika verenleri, kursiyerleri, eğitmenleri ve muhasebe meslek kuruluşlarına yararlı olacaktır

### **1.6.1. Dünya’da Muhasebenin Gelişimi**

Dünya’da muhasebenin tarihi kayıt tutma nizamına bakılacak olursa M.Ö. 5000-3000 dönemlerine kadar gitmektedir. Babil, Mısır ve Sümer uygarlıkları detaylıca incelendiğinde, o dönemlerden bugünlere ulaşan belgelerden muhasebenin adı geçen uygarlıklarda kullanıldığı ve bu uygulamaların bulunduğu görülmektedir. Günümüzdeki çift girişli defter tutmadan bu uygarlıkların kayıtları oldukça mesafelidir. Tabiki çevre koşulları da uygarlıkların kayıt tuttuğu dönemlerde oldukça önem arz etmiştir. Muhasebe bu uygarlıklarda çevre şartlarından dolayı birbirlerinden farklı bir seyir takip etmiştir. Tapınakların içinde kadın işçilerin çalıştığı Sümer uygarlığını örnek gösterecek olursak kumaştan dokuma işlemlerine ait kil tabletler bulunmuştur. Yine çalışan kadınlara ait ayın başında çalışana dokuması karşılığı verilen yünün kilosuna ve ayın sonunda çalışanın dokumuş olduğu kumaşın metresi, isim gibi birçok kayıtlara ilişkin bilgiye rastlanmıştır. Muhasebe alanında bir kayıt düzeni aracı olarak Eski Roma medeniyetinde de birçok önem arz eden gelişmeler vardır. Üç değişik alanda Roma

medeniyetinde kayıt tutma düzeni yer almaktaydı. İlgili alanlar bankerlik, ticaret ve devlettir. Devletin kayıtlarında özellikle "vergi" ve "şahsi zenginlik" yönünden nakit ve mal işlem hareketlilikleri önemlidir (Kızıl, Akman, Zorkalkan, & Türkmen, 2014:73-74).

## **1.6.2. Dünya’da Muhasebenin Tarihsel Gelişim Aşamaları**

### **1.6.2.1. Ayni Muhasebe Dönemi**

MÖ 4000-5000’li yıllarında arasında paranın tedavülde olmadığı dönemde muhasebe, iktisadi yaşam faaliyetlerinin neticesinde elde edilen varlıkları türleri ve sayılarını kayıt eder. Envanter ve hesaplamalarının olduğu ve geliştiği dönemdir. Papirüslerin üzerine ekmek, gümüş, ve kıymetli eşyalarının sayısını eski Mısır’da insanlar işaretlemişler ve mülkiyet envanterini ilerletip geliştirmişlerdir. Mısır’da gıda maddelerinin alım ve satım işlemlerinin kayıt edilmesiyle Tarihte ilk envanter işlemlerinin başladığı ve belirli aralıklarla yapılan envanter çalışmalarının yanında yevmiye kayıtların da yapılmaya başladığı bilinmektedir. Muhasebe tarihi açısından önemli sayılan başka bir yenilik muhasebenin bütçe ayağının oluşması ve yazılı planların kullanılmaya başlanmasıdır. Antik Mısır’da MÖ 2500-2400 yıllara kadar geri giden bütçe kayıtlarına Eski Mısır’da ulaşılmıştır. MÖ 522 yılında Pers’te bir işyerinde Papirüs kayıtlarında yapılan ödemelerin nakdi ve ayni olduğu görülmüş, Kayıtlarda olayların meydana geliş zamanına da yer verilmesi Eski Mısır’dan farklı oluşumudur. Bir malın sayısı, türü ve alan satanın adları haricinde teslim tarihinin de kil levhalara yazıldığı Eski Babil’de görülmüştür. Para veya altın, gümüş ve benzerleri ile alış veriş bu aşamanın son dönemlerinde yapılmış ve kayıt edilmiş, kayıtlara seyahat izinleri de konu olmuş, muhasebenin ilk yazılı şartları ortaya çıkmış, sonraki dönemin temelleri atılmıştır (Sultankhanova, Ayanoğlu, & Yanık, 2019:510).

### **1.6.2.2. Parayla Değerleme Dönemi**

Parayı Lidyalıların keşfetmesi yeni bir değerlendirme sisteminin ortaya çıkmasına neden olmuştur. MÖ 500-MS 1300 yılları arası Paranın kullanıma geçtiği ve değerlemenin olduğu dönem olarak bilinir. Ortak bir değer ölçüsü olarak Para geliştirilmiş ve muhasebenin mevzusu olan iktisadi olaylar ayni kayıttan, nakdi kayıt şekline geçmeye başlamıştır. Muhasebe sistemi patrimoniyal muhasebe sistemi ve kameral muhasebe sistemi olarak Paranın ortaya çıkması ile ikiye ayrılmıştır.

Patrimonyal muhasebe sisteminde varlık değerlerinin hareketine önem verilmekte ve kar (zarar) varlıkların değerlerinin değişmesinden (artmasından) meydana geldiğinden, varlığın değer kazanması önem arz etmektedir. Kameral (devlet) muhasebe sisteminde devletin gelir ve giderleri takip edilmekte, haliyle bütçe muhasebesi olarak da isimlendirilmektedir. İlk önceleri yalnızca kasa hareketleri takip edilmekte olan bu sistemde süreç içerisinde kameral muhasebe sisteminde gelir ve gider tahakkukları da kayıtlara alınmıştır. Bütçelerin düzenlenmesi ve gelir giderlerin bütçede belirtilen tutarlara göre takip edilmesi bu sistemde önemli olduğundan, kar (zarar) bütçelenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığına göre ölçülmektedir (Sultankhanova, Ayanoğlu, & Yanık, 2019:510).

### **1.6.2.3. Çift Taraflı Kayıt Dönemi**

Muhasebede çift taraflı kayıt yöntemi muhasebede, iktisadi kıymet hareketlerinin sebep olduğu ilişkinin, hesapların karşılıklı olarak kayıt edilmesi esasına dayanan bir mali işlem yöntemidir. Çift taraflı muhasebe kayıt yönteminin şartı, her işlemin çift kez kayıt yapılmasıdır. İşletmecilik dünyasında muhasebe uygulamalarında çift taraflı kayıt yönteminin esasını her işlem cereyan ettiğinde İşletmecilik dünyasında hem veren taraf hem de alan taraf yönünden iki taraflı kayıt yapılır. Muhasebe işlemi en az iki hesabı etkiler. Sadece veren açısından veya sadece alan açısından yapılan kayıt muhasebe işlemleri yönündün noksandır. Tahmini olarak 500 yılı geçen bir süredir uygulana gelen çift taraflı kayıt yönteminde tüm hesap kalemleri ve tüm hesaplar birbirine bağlı olup birbirini tamamlamaktadır (Aslan, 2015:6).

### **1.6.2.4. Merdiven Kayıt Yöntemi Dönemi**

Sadece Gelirin kayıt edilmesi olarak ifade edilen Merdiven Kayıt Yöntemi, yapısı yönüyle hem tek taraflı muhasebe kayıt tekniğine ve hem de çift yanlı muhasebe kayıt tekniğine uygun bir yapıdadır. Başka bir deyişle, Merdiven Kayıt Tekniği, modern muhasebenin kayıt yöntemi olarak kabul gören çift yanlı kayıt yönteminin özelliklerini büyük ölçüde karşılamaktadır. Çift taraflı kayıt yöntemiyle Merdiven Kayıt Tekniğinin ortak olan özelliklerini, Tarih, Yevmiye madde numarası, Açıklama, Borçlu hesapların ve tutarlarının yevmiye maddesinin soluna yakın bir şekilde yazılması Yevmiye maddesi başlangıç çizgisi, Alt hesapların ana hesaba göre daha içerden başlaması, Alacaklı hesapların ve tutarlarının yevmiye maddesinin ortasına yakın bir yere



yazılması, bazı kayıtlarda alt hesapların alt alta yazılırken bazı yevmiye kayıtlarında ise yan yana yazıldığı görülmektedir. Bu durum ilgili devletlerde yazının sağdan sola yönelik yazılmasının bir etkisi olarak açıklanmaktadır (Aydemir & Erkan, 2011:115).

#### **1.6.2.5. Maliyet Muhasebesinin Gelişme Dönemi**

Üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetini oluşturan, maliyet unsurlarını türleri, oluş yerleri ve ait oldukları mamul ve hizmet çeşitleri yönünden tespit edilmesine ve takip edilmesine imkan sağlayan bir hesaplama ve kayıt yöntemini Maliyet Muhasebesi olarak ifade etmek mümkündür. Asıl amacı kaynak kontrol, geliştirilmesi ve planlaması için yönetime bilgi sunulması olan maliyet muhasebesinin amaçlarını, Üretilen mamullere yönelik giderlerin sınıflandırılarak tespit edilmesi ve bu haliyle , Stok değerlemesine, faaliyet sonuçlarının çıkartılmasına destek olmak, Mamul satış fiyatının belirlenmesine, Gider yerleri, gider türleri ve gider taşıyıcıları itibariyle etkin bir kontrolün sağlanması. Geçerli bilgilerin kısa ve uzun dönemli planlama faaliyetleri için kullanılması, İşletme kararlarının alınmasında yöneticilere kısa süreli geçerli bilgileri sağlamak. İşletme faaliyetlerinin analizinde yardımcı olmak (Alagöz & İrdiren, 2013:433).

#### **1.6.2.6. Modern Dönem**

Bu görüşe göre, Kamu muhasebesi bütçede bulunan gelir ve gider ve gelirlerin yanında devlet malvarlıklarını belirleyip takip etmekle sorumludur. Yalnızca bütçe denetimini sağlayan bir araç olarak Devlet muhasebesini değerlendirmemek gerekir. Devletin yürüttüğü faaliyetler nedeniyle borçlu ve alacaklı olması ve malvarlığına sahip olması da normaldir. Fakat bütçe işlemleriyle malvarlığının muhasebesine yönelik işlemlerin özelliği birbirinden farklıdır. Mesela, bir gayrimenkulü devletin satın alması bütçe yönünden bir gider, devlet malvarlığı yönünden bir harcama değil, yararı uzun dönemde bitecek bir varlık özelliğindedir. Modern görüşü destekleyen sistemler, Logismografi Muhasebe ve Constante Sistemi'dir. Constante Muhasebe Sistemi'nde mal varlığı hesapları yanında bütçe hesaplarına da yer verilmektedir. Sistem, bütçede bulunan gelir ve giderleri tahakkuk safhasında kayıt etme ilkesine göre tasarlanmıştır. Tüm işlemler çift yanlı kayıt tekniğine göre kayıt edilmektedir. Mal varlığındaki artış ve azalışları takip etmek mümkündür. Logismografi Muhasebe Sistemi'nde de Constante Muhasebe Sistemi'ndeki gibi malvarlığı hesapları ve bütçe hesapları bir arada

görülmektedir. Devlet malvarlığının idarecisi ve aynı zamanda sahibi olduğu anlayışından hareketle, görevli ve malsahibi hesabı olmak üzere iki hesap tutulur. Logismografi muhasebe sisteminde tutulan defterleri Defter-i kebir, Muhasebe eması, Yevmiye defteri'dir (Acar, Senal, & Hussein, 2018:318).

Muhasebe, bir uygulama olarak, gelecekteki herhangi bir değişiklikten muhtemelen kurtulabilecek çeşitli yol gösterici ilkelere sahiptir. Şirket muhasebecileri aşağıdakiler dahil olmak üzere bu kurallara uymak zorundadırlar:

- Yönetime bilinçli iş kararları vermelerine yardımcı olan bilgileri sağlamak,
- Şirketteki hissesi olan başkalarına benzer bilgiler sağlamak (alacaklılar, yatırımcılar, çalışanlar)
- Yasanın takip edilmesini sağlamak,
- Bir şirketin kayıtlarının ve raporlarının doğru olduğunu doğrulama,
- Verimliliğin geliştirilebileceği alanları belirtin (nakit rezervlerine yatırım yapma, maliyetleri düşürme vb.),
- Sahtekarlığa, zimmete etme ve bir şirket parasına mal olan diğer faaliyetlere karşı koruma.

Muhasebe ufkunda en büyük değişikliklerden biri yedinci hizmetin eklenmesidir: cari değer bilgisi. Bu tür bir muhasebenin savunucuları, tarihi maliyet finansal tablolarının hatalı olduğunu, çünkü mevcut değer hakkında yatırım yapmadıkları için daha fazla bilgi sağlayamadıklarını iddia ediyorlar. Dolayısıyla, bu tür bir muhasebe, bir şirketin daha az güvenilir olduğu düşünüldüğü halde, bir şirketin değerini daha iyi temsil eden bilançolar üretebilir. Şirket muhasebesindeki bir diğer değişiklik, reklamcılığın sektöre girişidir.

Reklam yoluyla diğer firmalarla aktif olarak rekabet etmek, bir müşteri oluşturmak için kullanılan ağızdan ağıza tavsiyelerine dayanan bir sektörde tabu idi. Sadece bir kaç firma arasındaki bu rekabet ısınmaya başladığında, sektördeki düzenlemeler, müşterilerin rekabeti teşvik etmek için firmaların dürüst olmayan hizmetler sunmasını engellemek için de artacaktır. Sonuçta, muhasebenin geleceği yöneticilere ve yatırımcılara en kısa sürede doğru bilgi edinme olacaktır. Bu da, piyasa verimliliğini artıracak ve finansal dünyayı mutlu bir şekilde ilerletecektir.

### **1.7. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Gelişimi**

Muhasebe standartları alanındaki Türkiye’deki gelişmelere bakıldığında siyasi ve iktisadi ilişkilerimizin çok olduğu ülkelerden örnek alınan kanunların etkisiyle gerçekleştiği ve devlet yönlendirilmesiyle Muhasebe standartlarının gelişiminin yapıldığı görülmektedir. İlgili çalışmalarda ilk önce Fransız daha sonra da Alman mevzuatı yayınları nüfuz etmiş, Amerika ile olan ilişkilerin ekonomik kültürel alanda Amerikayla olan ilişkilerin artmasıyla bu ülkenin tesirinde kalınmış, AB tam üyelik başvurusunun yapıldığı 1987 yılı ve sonrası AB düzenlemelerinin etkisinde kalınmıştır. Türk Ticaret Kanunun’ da (TTK) ortakların muhasebe, mali tablo ve raporlarına yönelik ilk hükümler yer almış, genel çerçeveyi TTK belirlemekte olduğundan uygulamaya fazla yansımamıştır. Vergi yasalarında vergi matrahın tespitine ilişkin hükümlerle birlikte muhasebe kayıt ve belge düzenleriyle birlikte finansal tablolara yönelik hükümlerin bulunması ve bunların uygulanmasına ilişkin yaptırımların yer alması SPK tarafından yapılan düzenlemelere kadar muhasebe uygulamalarının vergi kanunları içinde yürütülmesi neticesi ortaya çıkarmıştır. Muhasebe uygulamalarını genelde Türkiye’de Türk Ticaret Kanunu ile Vergi usul Kanunu hükümlerinin yönlendirdiğini fakat bu mevzulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap veremediği ya da uygun bulunmadığı hallerde yasal statüye sahip birtakım kuruluşların kendi etki alanlarına giren işletmeler için muhasebe uygulamalarını yönlendirmiştir (Güleryüz, 2014:14).

## İKİNCİ BÖLÜM

### TEKDÜZEN HESAP PLANI, TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ, HESAP PLANI

#### 2.1. Tek Düzen Hesap Planı Hakkında Genel Bilgiler

Muhasebe bir tür bilgi sistemidir. Muhasebe İşletmelerde değişik yönlerde fonksiyonlar icra etmektedir. İşletmelerin bir kısmı muhasebenin ilerleyen aşamalarında muhasebenin vergi matrahını tespit etmesini ve borç alacak ilişkisinin takip edilmesini yeterli bulurken, bazı işletmelerde muhasebe safhalarında işletme ile alakalı kişi ve kurumların ihtiyaç duydukları bilgi ihtiyacına cevap verecek bilgilerin meydana getirilmesini ve raporlanmasını umar. Vergi Usul Kanunu'na (VUK) bağlı olarak uygulamaya konulan Tek Düzen Muhasebe Sistemi, işletme faaliyetleriyle işletme ile ilgili grupların bilgi ihtiyacı göz önünde bulundurularak düzenlenmiştir (Sezer, 2018:4).

Tekdüzen muhasebe sistemi, bir muhasebe sisteminin son ürünü olan finansal raporların değişik düzeylerde ve türlü amaçlar için karşılaştırılabilir ve konsolide edilmelerine olanak sağlayan sistem olarak olarak tanımlanabilir. Tekdüzen muhasebe çalışmaları ülkemizde 1970'li senelere kadar uzanmaktadır. Muhasebe alanında bir düzenlemeye gereksinim duyulduğu fikri daha 1950'li yıllarda konuşulmaya başlanmıştır. Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankasının 1951 tarihinde yayınlamış olduğu bir raporda Türkiye'deki sertifikalı muhasebecilerin eğitim ve sertifika almalarına yönelik sistemin hemen düzenlemeye gereksinim duyduğu ve muhasebe terminolojisi ve uygulamalarında tekdüzeliğin bulunmamasından dolayı, mali ifadelerin açık ve anlaşılır olmasının aksine gizliliğe neden olduğu ifade edilmiştir (Dinç & Atabay, 2019:180).

Hesap planı, genel olarak bir işletme için oluşturulabildiği gibi bir iş kolundaki bir sektöre ve daha da ileri giderek bütün ülkedeki işletmeler içinde oluşturulabilir. 1947 yılında ülkenin genelinde uygulanan hesap planına, Fransız Hesap Planı örnek olarak gösterilebilir. Ülkemizde, birden çok şubede tek hesap planını uygulama alanı öncelikle

bankalarda başlamış, daha sonra iktisadi devlet teşekküllerinin birden çok işletme ve müesseselerinde tek tip hesap planları uygulanmıştır (Sevilengül, 2016:60).

## 2.2. Tekdüzen Hesap Planının Gayesi Ve Kapsamı

Bilanço usulüne tabi defter tutan gerçek ve tüzel şahıslara mahsus teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının güvenilir ve sağlıklı bir şekilde muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar vasıtasıyla ilgili kişi ve kurumlara sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik özelliklerini muhafaza ederek gerçek halini yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması niyetiyle oluşturulmuştur. İlgili bu düzenlemeyle işletme ile ilgili karar alacaklar muhasebe bilgilerini doğru ve yeterli olarak ulaştırılmasına, Farklı işletmeler ile aynı işletmelerin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına, finansal tablolarda bulunan hesap isimlerinin bütün kesimlere aynı manayı vermesine, Muhasebe terim birliğinin sağlanması şartıyla anlaşılabilir olmasına, İşletmelerle, ilgililerin arasında itimatın sağlanmasına yönelik olduğu ifade edilmektedir. Tebliğ ile yapılan bu düzenlemelere işletmelerin uyması zorunlu olup uyulmaması halinde ortaya çıkabilecek olumsuzluklardan işletmelerin sorumlu olacakları belirtilmiştir. Bu düzenleme ile Türkiye'de muhasebe uygulamalarında tekdüzenin sağlanması amaçlanmakta ve tüm kesimler için işletme dilinin aynı olması hedeflenmektedir. Tebliğde, tebliğ hükümlerine hangi işletmelerin tabi olacağı belirtilmiştir. Bilanço usulüne tabi defter tutan gerçek ve tüzel kişiler, tebliğde gösterilen muhasebe usul ve esaslarını yerine getirmek mecburiyetindedir. İşletmelerden yalnızca işletme hesabı esasına tabi olanlar "Muhasebenin temel Kavramları"na tabi olmakla sorumlu buldukları tebliğde izah edilmiştir (Kalaycı, Tekşen, & Dalgar, 2005:174-175).

Muhasebe sisteminin temelini oluşturan işletme hesap planının, makro ekonomi bünyesinde de ismi oldukça önem arz etmektedir. Aynı faaliyet içindeki işletmelerin aynı hesap planına göre hazırlanmış finansal tabloları karşılaştırılabilir, durum ve sonuçları birleştirilerek ülke ekonomisinin hali belirlenebilir, bu şekilde işletmelerin fiyat politikaları da kontrol edilebilir (Çoban, 2015:14).

Tekdüzen muhasebe yönteminin hedeflerini şu şekilde sıralamak mümkündür.

- İşletmenin muhasebe örgüt yapısının verimliliğini arttırmak.

- İşletme yönetim faaliyetlerinin verimini arttırmak.
- Makro ekonomi ve sektörler düzeyinde bütün iktisadi kaynaklardan optimum şekilde faydalanmayı sağlamak. Muhasebe sisteminin tek düzen muhasebe sistemi özelliğini sağlayabilmesi için, belirtilen bu gayeleri belli ölçülerde yerine getirmelidir (Koç, 1972:973).

### **2.3. Tek Düzen Hesap Planının Tarihçesi**

Çift yanlı muhasebe sistemini 1494 yılında bulan Luca Pacioli'den sonra çok sayıda düşünür, yazar ve okul tarafından hesapların gruplandırılmasıyla alakalı görüşler öne sürülmüş bu görüşlerden ilk ve en anlamlısını Schear 1911 yılında geliştirmiş ve Schmalenbach'ta 1927 tarihinde günümüz hesap planlarına öncülük etmiştir. Para, alacaklar ve borçlar, mallar, maliyetler, sabit kıymet değerleri, sermaye ve kapanış hesabı, yan işletmeler ve özel gelirler olarak Schear, hesapları sekiz sektöre ayırmıştır. Dinamik bilanço modeline bağlı kapalı bir muhasebe yöntemini kendi hesap planında uygulama imkanını da Schmalenbach bulmuştur. Schmalenbach'ın ana düşüncesi gelir ve maliyetler arasındaki kesin ayrımı yaparak nötr ayırım hesapları üzerine kuruludur. Bu düşünce maliyet muhasebesi ile genel muhasebe bir bütün olarak değerlendirilmekte ve bunun sonucunda kayıtlardan birim maliyetleri tespit etme olanaklı duruma gelmektedir. Avrupa ve dünya'daki çok sayıda ülke bu oluşumdan sonra bu sisteme geçmiştir (Yalçın, 2014:34).

### **2.4. Tek Düzen Hesap Planının Vergi Mevzuatı İle İlişkisi**

Söz konusu Tekdüzen Hesap Planı ile yapılan düzenleme içeriğinde yer alan işletmeler, uygulayacakları muhasebe sistemlerini ilgili Tebliğ ve Eki'nde yer alan şartlara uygun olarak icra edeceklerdir. Ancak Karın tespiti sırasında vergi yasalarında bulunan özel şartları dikkate almaları gereklidir. Başka bir deyişle, ilgili düzenlemede bulunan kavram ilkeler finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına yönelik temel çerçevesinde hazırlanacak finansal tabloların tekliği değiştirilemez olup, işletmeler ilgili finansal tablolardan hareketle vergiye esas safi kazancın belirlenmesinde vergi yasaları gereğince istenilen bilgileri temin edecek şekilde ihtiyaç duyulan bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır. Tespit edilen usul ve esasları uygulamak mecburiyetinde oldukları halde, bu düzenlemelere riayet etmeyenler

hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı yasanın ilgili hükümleri gereğince cezai yaptırımlar uygulanacaktır (İsmmmo, 2005:12).

## **2.5. Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği Ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi**

Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257.maddelerinin 26 Aralık 1992 tarihli ve 21447 Resmi Gazetede mükerrer sayısında 1 seri nolu MSUGT yayınlanmış ve daha sonra yayınlanan yeni tebliğler ile kullanılan hesaplara göre bazı eklemeler yapılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile Türkiye’de 1994 yılından beri Tek Düzen Muhasebe Sistemi uygulanmaktadır. Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi, Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması, Mali Tablolar İlkeleri, Muhasebe politikaların açıklanması, Muhasebenin Temel Kavramları mevzularında Tebliğde düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemeler Tebliğin ekini oluşturmuştur. İşletmelerin Bilanço esasına göre tutulan defterlerinin faaliyet ve sonuçlarının güvenilir ve sağlıklı şekilde muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar vasıtasıyla bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin karşılaştırılabilir ve tutarlılık özelliklerini muhafaza ederek gerçek durumu göstermesinin sağlanması denetimin işletmelerde basitleştirilmesi niyetiyle düzenlenmiştir. İkinci sınıf olan ve işletme esasına göre defter tutan işletmeler yalnızca “Muhasebenin Temel Kavramları”na riayet etmekle sorumludurlar. İlgili Tebliğde belirlenen Muhasebe usul ve esaslara Tebliğ kapsamında olan işletmeler uymak mecburiyetindedirler. Teşebbüs ve işletmelerin, kamu idare ve müesseselerine ait olması hukuki yapılarının farklı olması, özel yasalarının var olması, istisna ve muafiyetlerden yararlanılması tebliğde belirlenen usul ve esaslara uymalarına engel değildir. Tebliğde 7/A ve 7/B tercihleri sunulmuş ve işletmelerin bu tercihlerini yıllık limitlerine göre seçmeleri gerekmektedir. Düzenlemeye göre 7/A ve 7/B tercihlerine ait hesapların aynı anda birlikte kullanılması söz konusu değildir. Tebliğde belirlenen muhasebe usul ve esaslarına göre muhasebeye ilişkin olarak bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına yönelik standartlara ve şartlara riayet etmeyenlere Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 422 sıra noya göre özel usulsüzlük cezası kesilir (Sağlam, 2013).

## 2.6. Hesap Planına Genel Bir Bakış

### 2.6.1. Hesap Planının Önemi

Bir şirketin yıllık hesaplarında bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve bunlara ilişkin notlar yer alır. Bu belgeler bir birim oluşturur. Bununla birlikte, bilanço hazırlama hakkı olan şirketler, öz kaynak değişim tablosu ve yıllık hesaplara kısaltılmış formatta notlar için nakit akış tablosu zorunlu değildir. Yıllık hesaplar açıkça yazılmalı, böylece açıklanan bilgiler ekonomik nitelikte kararlar verirken kullanıcı için kolayca anlaşılabilir ve kullanışlı olacaktır. Yıllık hesaplar, yürürlükteki mevzuata uygun olarak, şirketin hakkaniyetini, finansal durumunu ve sonuçlarını adil bir şekilde sunmalıdır.

İşlemler, sadece yasal biçimlerine değil ekonomik gerçeklerine göre muhasebeleştirilir. Muhasebe gereklilikleri, bu Genel Muhasebe Planında belirtilen ilkeler ve kriterler, adil sunum yapılmasını sağlamak için yeterli sayılmazsa, yıllık hesaplara ilişkin notlar, gerekli görülen ilave açıklamaları içermelidir. Bir gereksinime uymanın yanıltıcı olacağı ve adil sunumun amacı ile çatışacağı istisnai durumlarda, şirket bu gereksinimden ayrılmalı ve bu ayrılmanın yıllık hesaplarına ve öz kaynak üzerindeki etkisine ilişkin notlarda yeterli açıklama yapılmasını sağlamalıdır. şirketin finansal durumu ve sonuçları. Bu Genel Muhasebe Planı kapsamında bireysel olarak raporlayan tüzel kişiler, bu Hesap Planının ikinci bölümünde belirtilen özel standartlara ve yıllık hesaplardaki açıklama gerekliliklerine rağmen, ait olabilecekleri şirketler grubundan bağımsız olarak bunu yaparlar.

Şirketler, muhasebelerinde ve özellikle de yıllık hesapların bileşenlerinin tanınması ve ölçülmesinde aşağıdaki ilkeleri uygulayarak: Aksine delil bulunmadıkça, öngörülebilir gelecekte şirketin çalışmaya devam edeceği varsayılacaktır. Bu nedenle, muhasebe ilkelerini ve kriterlerini uygularken amaç, şirketin net öz kaynaklarının değerini, şirketin bir kısmının veya tamamının işini elden çıkarmak veya tasfiye halinde elde edilecek tutarı belirlemek amacıyla belirlemek değildir.

Bu ilkenin, bu Genel Muhasebe Planının uygulanmasına ilişkin standartlar kapsamında uygulanmadığı durumlarda, şirket, varlıkların gerçekleşmesi, borçların ödenmesi ve uygun olduğu durumlarda dağıtımının yapılması için yapılan işlemlerin adil sunumunda en uygun ölçüm standartlarını uygular. Sonuçta ortaya çıkan eşitlik.



Şirket, dipnotlarda uygulanan kriterler ile ilgili bilgileri yıllık hesaplara dahil etmelidir. Tahakkuk. İşlemlerin ve diğer ekonomik olayların etkileri, gerçekleştiğinde tanınacaktır. İlgili giderler ve gelirler, ödeme veya tahsil tarihi dikkate alınmaksızın, ilişkili oldukları raporlama dönemine ait yıllık hesaplarda muhasebeleştirilir.

Tutarlılık. Bir seçenek mevcut seçenekler arasından seçildikten sonra, zaman içerisinde korunmalı ve seçimine neden olan koşullar değişmeden kaldığı sürece, benzer işlemlere, olaylara ve koşullara tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır.

Kriterin orijinal seçiminin gerekçeleri farklı bir politika uygulanabiliyor ve bu durumun detayları yıllık hesaplar üzerindeki varyasyonun nicel ve nitel etkisini gösteren notlarda açıklanmalıdır.

Belirsizlik koşullarında tahminler ve ölçümler yapılırken ihtiyatlı kriterler uygulanmalıdır. Ancak, yıllık hesapların adil sunumunun etkilenmesi durumunda, varlık ve borçların ölçülmesindeki ihtiyati haklı değildir. Ticaret Kanunu'nun 38. maddesine bakılmaksızın, yalnızca raporlama dönemi bitmeden önce elde edilen karlar kabul edilir. Ancak, mevcut veya önceki raporlama dönemlerinde ortaya çıkan tüm riskler, bildikleri anda, bilanço tarihi ile yıllık hesapların resmi olarak resmen çizildiği tarih arasında ortaya çıksalar bile dikkate alınmalıdır. Bu gibi durumlarda, detaylar yıllık hesaplara ve ayrıca bir borç ya da masraf gerçekleştiğinde yıllık hesapları içeren diğer belgelere notlarda açıklanacaktır.

İstisnai durumlarda, riskler yıllık hesapların resmen yönetmenler tarafından resmen çizildiği tarih ile hissedarlar tarafından nihai olarak onaylanmaları arasında ortaya çıkması ve bu risklerin adil sunum üzerinde önemli bir etkisi olması durumunda yıllık hesapların yeniden düzenlenmesi gerekir. Varlık itfa, amortisman ve değer düşüklüğü, raporlama dönemindeki sonucun kar veya zarar olup olmadığına bakılmaksızın yansıtılmalıdır.

Standart tarafından açıkça izin verilmedikçe, varlık ve borçlar ile gelir ve giderler mahsup edilmez. Yıllık hesapların bileşenleri ayrı ayrı ölçülecektir. Bazı muhasebe prensiplerinin ve kriterlerinin sıkı bir şekilde uygulanması, sonuç olarak ortaya çıkan değişimin nicel veya nitel kimliğinin önemsiz olduğu ve bu nedenle adil sunumunu etkilemediği durumlarda feragat edilebilir. Maddeler veya tutarlar önemli olmadığına, bunlar benzer nitelikteki veya fonksiyondaki diğer maddelerle toplanabilir

Hesap planı bir kurumun muhasebe örgütlenmesinde Hesap Planı oldukça çok önemli bir yer tutar. En az bir hesap dönemi için hesap planı hazırlanıp uygulanır. O yüzden titizlikle hazırlanmalıdır. Bir kurumda tutulması gerekli hesaplar vardır. Bu hesapların birçoğu için ihtiyaç duyulduğunda yardımcı hesaplar kullanılır. Kurumun Defter-i Kebir ve yardımcı hesapların sayıları ilgili kurumun iş hacmine, hukuki şekline faaliyet türüne, göre değişir. Bir kurumda tutulması ihtiyaç olan hesapları hesap planları tespit eder ve bunları bir sistem içinde toplar. Buna ek olarak Farklı zamanlarda meydana gelen aynı türden muhasebe iş olgularının aynı hesaplara işlenmesine imkan sağlar. Bunun ötesinde aynı kurumun diğer şubelerinde bile aynı türden muhasebe iş olgularının aynı hesaplara işlenmesini yine hesap planı sağlar. Hesap planı, hesapların tanımını, akışını, işleyişini ve birbiriyle olan bağıntılarını ve aktarmalarını da izah eden “hesap planı yönetmeliği “ ile açıklanır ve uygulanması sağlanır. Bilanço ve kar-zararın nasıl oluşturulacağını, hesapların nasıl kapatılacağını bu yönetmelik gösterir. Finansal tabloların düzenlenmesinde altlık olur. Kar/zarar tablosu ve bilanço Hesap planındaki hesap adlarına ve hesap planındaki hesapların sırasına göre oluşur. Bu yönlerden hesap planı önemlidir (Güneş, 2006:9).

### **2.6.2. Genel Hesap Planı**

Aynı işi yapan işletme ve kurum topluluklarının ya da çok sayıda şubesi olan kurum ve işletmelerin ana hesaplarını ve yardımcı hesaplarını, Belirli bir hesap çerçevesine bağlı olarak, bir sistem dahilinde tanımlayan ve açıklayan bir yönergedir. Her kurum ve işletme veya şube ayrı ayrı kendine uygun hesap planını Genel Hesap Planına bağlı olarak yapar. Belirli bir işletme veya işletmeler topluluğunda hesap birliği ve karşılaştırma imkânı Genel Hesap Planı sayesinde sağlanır (Abdullayeva, 2006:7-8).

#### **2.6.2.1. Hesap Planında Standartlaşmanın Faydaları**

Tek düzen hesap planı ulusal ekonomi açısından kaynak meydana getirecek mevcut bilgilerini doğru, detaylı, anlaşılır tarzda düzenlenmesinde basitlik sağlaması, istatistiki ve milli gelir hesaplarının yapılması için lüzumlu verilerin düzenlenmesini daha mantıklı ve sağlıklı bir şekilde oluşmasını sağlar. Tek düzen hesap planı, ülke çapında kavram birliğini oluşturması sayesinde muhasebe tekniğinin uygulamasında herkesin aynı dili kullanmalarını sağlar. Tek düzen hesap planı, ülke çapında yeknesak

bir eğitim ortamı oluşturur. Bu da eğitim ve öğretimde zaman kazanmaya götürür ve muhasebe mesleğine saygınlığın yanında sempati uyandırır. Muhasebe mesleğinde kullanılan bilgisayar programlarının standart bir yapıya yaklaşmaları, maliyetlerinin düşmesine ve daha iyi kullanma imkanı sağlayan programların yapılmasına sebep olur. İşletme içi ve işletme dışından denetimi yapacak deneticilerin işlerini kolaylaştırır. Denetmen ile denetlenenin aynı hesap planı çerçevesinde tartışmaları, yorum ve sonuçları konusunda anlaşma olanaklarının daha çoğalmasını sağlar. Hesap planı, standart raporlar yardımı ile yöneticilere işletmelerinin durumlarını benzeri ve diğer rakip firmalarla karşılaştırma olanağı sağlar. İşletmenin ileriye yönelik planlarının hazırlanmasında doğru bilgilerle hareket edilmesini, kaynak israfını kaldırır ve işgücü tasarrufunu sağlar. İşletmelere üretim, hammadde, stok, finansman, personel, mali sorumluluklar, işletme bütçesi ve kar planlaması için ihtiyaç duyulan bilgiler en doğru sağlıklı bir yapıda ve kısa sürede elde etme olanağını verir. Bu da yönetimde doğru ve hızlı kararların alınması olanağını sağlar. Hesap planıyla sağlanacak standart bilgiler ve bu bilgilerle oluşturulan bilanço ve gelir tablosu, kar dağıtım tabloları daha açık ve doğru bilgileri kapsayacaktır. Bankalar, ortaklar, servet sahipleri ve diğer işletmeyle ilgili üçüncü kişilere işletme bilgileri net ve güvenilir olacağından işletme itibarını arttırır (Titiz, 1994:12-13).

#### **2.6.2.2. Hesap Planında Standartlaşmanın Sakıncaları**

Tek Düzen Hesap planının kullanımında getirmiş olduğu birtakım yararlarının yanında, birtakım sakıncaları da bulunmaktadır. Bu sakıncalar, genellikle bir defaya mahsus ve tekdüzen hesap planının faydaları yanında fazla önemi olmayacak seviyededir. Hesap planı, kurumların rapor düzenlemesi şekli konusunda serbestisini ortadan kaldırıp, belirlenen raporlama kalıplarına uymalarını mecbur etmekte ve esnekliği azaltmaktadır. Muhasebe elamanlarının, daha önce uygulanan hesap planına alışmış olmaları tek düzen hesap sistemini uygulayabilmeleri için yeniden eğitime tabi tutulmaları gerekir. Bütün kurum ve işletmelerde tek düzen muhasebe sistemi hesap planı ve finansal tablolar kullanılacağından, eski formların değiştirilmesi gerekir. Bu durum işletmelere yeni birtakım ek masraflar oluşturur. Yabancı sermayeli kuruluşların kendi ülkelerindeki veya merkezlerindeki hesap planlarını uygulamaları durumunda, şirketlerin ilgili hesap planına uyma zorunluluğu sıkıntı yaratabilir (Titiz, 1994:14).

### 2.6.2.3. Genel Hesap Planında Bulunması Gereken Nitelikler

- Hesap adları anlaşılabilir, kısa ve açık olmalıdır.
- İş hacmine göre hesap planı hazırlandığı işletmenin faaliyet konusuna uymalıdır.
- Hesap adları hesap planında belirli hesap sınıfları ve hesap grupları adı altında toplanmalı ve gösterilmelidir.
- Hesap planı, basit netice çıkarmayı sağlamalıdır (Güneş, 2006:10).

## 2.7. Türkiye’de Muhasebe Uygulama Ve Standartların Gelişimi

Muhasebe ile ilgili Ülkemizde, bugüne değin çok sayıda değişik düzenlemeler uygulanmış halada tekdüzen muhasebe yöntemine uygun ve TMS/ TFRS’ye uygun bilanço gibi değişik mali tablo şablonları bulunmaktadır. Söz konu durum işletmeleri, birden çok muhasebe yöntemine uymak ve haliyle birkaç tür mali tablo düzenlemek mecburiyetinde bırakmıştır. Mesela, vergi mükellefi olarak bir bankayı ele alacak olursak vergi dairesine karşı taşıdığı sorumluluk sıfatıyla vereceği bilanço için “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği sıra no 1 (MSUGT)” gereğince konulan ilkeleri, aracı kurum sıfatıyla Sermaye Piyasası Kurulu’na sunacağı bilanço için SPK tarafından belirlenen hesap planını, yine bir banka olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme ve Kurulu (BDDK)’na vereceği bilanço için BDDK’nın belirlediği hesap planını ve nihayet alacağı bir uluslararası kredi için Uluslararası Muhasebe Standartları/ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IAS/ IFRS)’ni baz alarak mali tablolarını tanzim etmek mecburiyetindedir (Ertan, 2011:14)

Muhasebe standartlarının Ülkemiz’de gelişimi, farklı kurum ve kuruluşların kendi içlerinde tek düzeni oluşturma amaçlarıyla başlamış, zamanla Avrupa Birliği (AB)’ye tam üyelik müracaatı ve yeni düzenlemelere gidilerek AB uyum sürecinin de etkisiyle IAS/IFRS’ler mecburi hâle getirilmiştir (Erol & Aslan, 2017:63).

### 2.7.1. Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarını Yönlendiren Yasal Düzenlemeler

#### 2.7.1.1. Türk Ticaret Kanunu (TTK)

1850 tarihli “Kanunname-i Ticaret” kanunu Türk muhasebe uygulamalarının sürecinde bir başlangıçtır. 1850 tarihinde uygulamaya giren “Kanunname-i Ticaret” 1807 yılında Fransa’da çıkarılan ticaret yasasının bir tercümesidir. Bu kanunda ticaret ile uğraşanların defter tutma ile ilgili sorumluluklarının bulunduğu hükümler

bulunmaktadır. Kanunname-i Ticaret kayıt nizamından çok defter ve belgelerin mahkeme'de delil özelliği taşıması mevzularıyla alakalı hükümler üzerinde durmuş ve ülkenin siyasi şartları ve iktisadi dalgalanmalar sebebi ile uygulama fırsatı bulunamamış ve 1926 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.6762 sayılı “Türk Ticaret Kanunu” 1 Ocak 1957 yılında yürürlüğe girmiştir. Alman ve İtalyan mevzuatlarından İsviçre Borçlar Kanununun etkilendiği görülmektedir. TTK yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar 55 yıldır ticari hayatın günümüze kadar gelişmesini sağlamıştır. Yasa’da muhasebe ve hesaplarla alakalı terimlerde birlik bulunmaması mali bilgi kullanıcılarının finansal raporlamaya ait bilgileri basitçe anlayabilmesini sağlayamamıştır (Bitlisli, 2014:28).

### **2.7.1.2. Vergi Usul Kanunu (VUK)**

5432 sayı ile 1950 tarihinde Vergi Usul Kanunu olarak yürürlüğe konulmuştur. Üzerinde türlü değişiklikler yapılarak 1961 yılında ise günümüzde de halen geçerliliğini koruyan ve 213 sayılı VUK olarak bilinen kanun metni meydana getirilmiştir. Söz konusu kanuna göre işletmelerin düzenlemeleri icap eden muhasebe belge,kağıt ve finansal tablolarına yönelik hükümlerin bulunması ve bu hükümlere riayet etmeyenlere cezai müeyyidelerin oluşturulması Ülkemizde muhasebe uygulamalarının vergi mevzuatı içerisinde yapılmasını mecburi kılmıştır. Vergilendirme esaslı hükümler içeren VUK’a uygun olarak düzenlenen mali bilgilerin, devletin dışında, işletmeyle diğer gruplara faydalı olabilecek bilgileri yeterli seviyede sunmayacağı nettir. Buna rağmen vergi mevzuatı Türkiye’de vergi mevzuatı muhasebe uygulamalarını müsbet yönde etkilemiştir. Güncel olarak da muhasebe sistemiyle aynı anda etkilemeye devam etmektedir (Kocamaz, 2012:112).

### **2.7.1.3. Sigorta ve Banka Kanunları**

Banka ve sigorta işletmelerindeki muhasebe uygulamalarının sigorta ve banka işletmelerindeki tekdüzen şekle getirilmesi ve mali raporların standart halinde hazırlanması gayesiyle hukuki düzenlemeler lüzumlu görülmüş ve Bankalar Kanunu 7129 sayı ile ilk defa yayımlanmıştır. Bankalar Kanunu’nun birtakım maddelerinde farklılığa gidilmesiyle 1987 tarihinde yeni bankalar yasası uygulamaya girmiştir. İlgili kanunun sekizinci bölümünde “Hesap ve Kayıt Düzeni” ismi altında bankaların muhasebe uygulamalarıyla alakalı hükümler bulunmaktadır.1987yılından itibaren

Türkiye Bankalar Birliği'nce hazırlanmış Tekdüzen Hesap Planı ve ayrıca Bankalar Mevzuatı ve T.C. Merkez Bankası düzenlemeleri içinde bulunan şartlar, Türkiye'de faaliyet gösteren bankalara yönelik bankaların muhasebe düzenine ışık tutmuştur. Ayrıca, Türkiye'de faaliyet gösteren bankaları denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarından talep ettiği, bağımsız denetim çalışmalarının Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak yapılması isteğiyle bu standartların Türkiye'de resmi özellikteki kullanımına ilk örneği TCMB teşkil etmektedir. Türkiye'de sigorta işletmelerinin faaliyet ve kuruluş işlemleri de ve kanunla düzenlenmiştir. (SŞMHK)'un Sigorta şirketlerinin Murakabesi Hakkında Kanun'u 39. maddesine göre, sigorta ortaklıkları genel kurullarına her sene ibraz edecekleri bilançoları ile kar ve zarar hesaplarını, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın fikrini alarak, standartlara uygun şekilde hazırlamaya ve en az iki gazetede yayınlamaya ve ilan etmeye zorunludurlar (Bitlisli, 2014:30-31).

#### **2.7.1.4. Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)**

29.01.1989 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 1 numaralı Sermaye Piyasasında Seri XI e göre Sermaye Piyasası Kurulunun da Finansal Tablo ve Raporlara yönelik ilke ve Kurallar Hakkında Tebliği, aracı kuruluşların ve halka açık A.Ş muhasebe sistemine, finansal tablo şekilleri, Tekdüzen Hesap Planı ve dipnotlar gibi önemli değişiklikler sunmuştur. Bu tebliğ, çerçevesinde bulunan anonim ortaklıkların muhasebesine standart ilke ve şartlar koymuştur. Akabindeyse Seri XI, No:3 ve No:24 tebliğleri muhasebeyle ilgili düzenlemelere ışık tutmuştur. Muhasebenin, finansal kararlar alınırken kamuyu ve ilgilileri aydınlatma ve bilgilendirme gayesine yönelik esas düzenlemeler, Sermaye Piyasası Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile başlamıştır. Sermaye Piyasası Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile Muhasebenin mali tablo kullanıcılarını bilgilendirmesine ve aydınlatılmasına ilişkin düzenlemelere imkan tanımıştır (Bitlisli, 2014:32).

### **2.8. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Yapılan Çalışmalar**

#### **2.8.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılan Çalışmalar**

1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur ve ilgili kurul Başbakan tarafından vazifelendirilen Devlet Bakanlığı'na

bağlıdır. “SPK Finansal Raporlama Standartları’nın Uluslar arası Standartlara Tam Uyum Projesi” ni Sermaye Piyasası Kurulu hayata geçirmiştir. Bu anlamda UFRS (Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları) ile uyumlu muhasebe standartlarını düzenlemiş ve Seri XI, No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğini, 15.11.2003 tarihli ve 25290 sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 33 adet standart Bu Tebliğ’de UFRS ile uyumlu ek 2’de mevcuttur. 2003 yılından beri uyguladığı 25 Nolu Tebliğ’i SPK 9 Nisan 2008 tarihinde yürürlükten kaldırarak, Seri No:XI, No:29 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğini Resmi Gazetede yayınlamıştır (Yolcu, 2010:8-9).

### **2.8.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yapılan çalışmalar**

4389 Sayılı Bankalar Kanunuyla bankaların faaliyetlerine yönelik işlemlerini dizayn etmek amacıyla 1999 yılında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu kurulmuştur. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), Kurumun karar organı olarak belirlenmiştir. Kanunla kendisine verilen yetkiye binaen, bankacılık alanında farklı düzenlemeler yapmaktadır. Muhasebeye ilişkin düzenlemelerde, AB düzenlemeleri ve Muhasebe Standartları uyumun ön planda tutulduğu görülmektedir. Türkiye’de faaliyet gösteren tüm bankaların muhasebe yöntemine yönelik temel ilkelerin tespit edilmesi gayesiyle, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme kurumu 2002 yılında 19 adet muhasebe tebliğini “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği”ni ve buna ilişkin olarak uluslararası muhasebe standartlarını baz alarak yayınlamıştır. Daha sonra yayımlanan Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile birlikte, 2002 yılında yapılan düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış ve bazı hususlar hariç olmak üzere, bankaların muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayınlanan TMS’yi baz alacakları kabul edilmiştir. Bu tarihten sonra kurul finansal tablo formatları, Tekdüzen Hesap Planı ve konsolide mali tablolarla ilgili yeni tebliğler yayınlamıştır (Satybaldieva, 2010:29).

### **2.8.3. Avrupa Birliği (AB) Muhasebe Direktifleri**

Günümüzde özellikle son yıllarda uluslar arası yatırımların çoğalması, çok uluslu şirketlerin, uluslararası kredi akışına çok uluslu firmaların önem vermeleri

bağımsız denetim firmalarının faaliyetlerinin artması her ülkenin kendine has ulusal standartlarını uluslar arası standartlar ile uyumlaştırmasının nedeni sayılmıştır. Sermaye Piyasası Kurulları Uluslar arası Örgütü (IOSCO), Ekonomi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) , Birleşmiş Milletler (BM), Avrupa Birliği (AB), Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC),uluslar arası uyumlaştırma çalışmalarıyla ilgili olarak gerçek anlamda dünya genelinde faaliyet göstermektedirler. Şirketlerin ölçülerinin artmasına paralel olarak faaliyet gösterdikleri coğrafi çevre de genişlemiştir. Değişik coğrafi çevrelerde faaliyet gösteren Şirketlerde değişik muhasebe ve raporlama uygulamaları beraberinde karışıklıklara neden olmuştur. karışıklıkların yol açtığı bu olumsuz durumlardan korunmak üzere muhasebe, raporlama ve denetim uygulamalarında tekdüzeliğin sağlanması, belirli bir standardın oluşturulması ihtiyacı doğmuştur. Keza değişik şirketlerin değişik uygulamalarının, yanında aynı şirketlerin farklı bölgelerdeki farklı uygulamalarının oluşmaması gayesiyle raporlama, muhasebe ve denetim uygulamalarında uyumlaştırma çalışmaları yapılmıştır (Memiş & Güner, 2011:150).

#### **2.8.4. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar (TMUDESİK)**

1994'ün Şubat ayında kurulan Türk Muhasebe ve Denetim Standartları kurulu (TMUDESİK)'un amacı mali tabloların düzenlenmesi ve sunumunu Tutarlı şekilde sağlayacak muhasebe ve denetim standartlarını geliştirmektir. TMUDESİK Ulusal muhasebe standartlarını geliştirmek amacıyla TMUDESİK şu ilkeleri benimsemiştir

-Uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olacak şekilde Muhasebe standartları geliştirilecektir.

- İlgili standartların geliştirilmesi sırasında Ülke içindeki kuruluşların yapıları ve ihtiyaçları göz önünde bulundurulacaktır.

Türkiye Serbest Muhasebeci mali müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) tarafından yayınlanan ve Türk Muhasebe Standartları olarak isimlendirilen TMUDESİK, 19 tane muhasebe standardı geliştirmiş ancak söz konusu standartlar kuruluşlar tarafından çoğunlukla benimsenmemiş ve uygulama alanı bulamamıştır (Gür, 2015:4-5).



### **2.8.5. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) tarafından yapılan çalışmalar**

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ‘un kurulması işletmelerin bağlı kaldıkları mevzuata göre farklı finansal tabloları hazırlamak durumunda bulunmaları ve günümüze kadar herhangi bir birlikteliğin oluşturulamamış olmasına binaen ulusal muhasebe standartlarını tespit etmek ve geliştirmek üzere yaptırım gücü olan bir kurulun kurulmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu sebeplere bağlı olarak 18/12/1999 tarih ve 4487 sayılı ek-1.maddenin 2499 Sermaye Piyasası Kanununca kurulmuş ve üyelerinin 2002 yılında üyelerinin atanmasıyla faaliyete geçmiştir. Kurul üyeleri 9 kurum temsilcisinden oluşmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’un gayesi, denetime tabi tutulmuş mali tabloların açıklanmasında; mali tabloların ihtiyaca uygun, güvenilir, gerçek, dengeli, mukayese edilebilir ve anlaşılabilir özellikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve kabul edilmesini sağlayacak ve kamu menfaati için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını belirlemek ve yayınlamak olup, TMSK’den farklı değildir (Parlakkaya, 2004:132).

### **2.8.6. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yapılan çalışmalar**

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2/11/2011 tarihli ve 660 sayılı KHK’ye istinaden hem yeni TTK içerisinde yer alan hükümlere hem de Avrupa Birliği (AB) uyum yasaları istikameti doğrultusunda kurularak, 24/11/2011 tarihinde kurul üyeleri yeminlerini ederek icraatlarına başlamışlardır. Spk ve Bddk gibi kuruluşlar bu kkh ile denetim yetkilerini ve daha önceden Maliye Bakanlığının ve Türmob’un yetkisinde bulunan Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi Kkg verilerek bütüncül bir görüş kabul edilmeye çalışılmıştır.Kkg, denetim standartlarına ve uluslar arası muhasebe’ye uygun şekilde denetim faaliyetlerini yapmanın yanında aynı zamanda bu standartları anlaşılır şekilde tercüme etme ve Türk Muhasebe sistemine uyumunun gerçekleştirilmesi, standartların yayınlanması faaliyetlerini de yerine getirmekle görevlidir. Bu haliyle TMSK’nın devamı özelliğindedir (Güdelci, 2019:210).

## 2.9. Muhasebe Mesleği ve Gelişimi

Bir bilim dalı olarak Muhasebenin uygulayıcıları muhasebe mesleğini icra eden muhasebe meslek mensuplarıdır. Meslek mensuplarının oluşturdukları mesleki birlikler ve odalar ise yalnızca mesleğe kimlerin kabul edileceği ve bunlarla alakalı şartların tespit edilmesi gibi mevzuları değil aynı zamanda muhasebeyle ilgili yayınlarla muhasebenin hem teorik hem de pratik boyutuna ilişkin önemli katkılar sunmaktadır (Üç, 2009:30).

Mimarlık, mühendislik, hukuk, tıp gibi aynı şekilde muhasebe de bir meslek olarak kabul edilir. Diğer mesleklerde de olduğu gibi muhasebe mesleğinin genel olarak yaygın kabul görecektanımının yapılması pek mümkün bulunmamaktadır. Fakat bir uğraşmayı meslek yapacak önemli bazı özellikler vardır. Bu özellikleri şu şekilde sıralamak mümkündür.

- Bütün meslekler genellikle karışık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısına sahiptirler.
- Tüm mesleklerde mesleği icra edenler, uygulama safhasında karşılaştıkları birçok sorunların çözümünde kendi mesleki yargılarını kullanırlar.
- Bütün mesleklerde, kişisel menfaatlere karşın, kamu menfaatlerine hizmet edecek mesleki bir sorumluluk bulunmaktadır (Marşap, 1995:4).

Muhasebe mesleği bir uğraşmayı meslek yapacak tüm özellikleri taşıyan bir meslektir. Ve önemi her daim artan, toplumsal açıdan son derece ağır gelen devamlı bir faaliyet koludur. Muhasebe mesleği, Yapılan hizmetlerin çeşitinin ve niteliğinin doğru ve güvenilirliğinin olması zorunluluğu nedeniyle dünya üzerindeki en disiplinli ve en zor mesleklerinden biridir (Gül, 2015:6).

Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ettikleri alan olarak ifade edilen muhasebe mesleği, “Ekonomik Denetim Düzeni”nin de en önemli unsurudur. İktisadi denetim sisteminin meydana getirilmesinde muhasebe mesleğinin düzenlenmesi ve toplumda etkili kılınması gerekmektedir. Muhasebe mesleğinin denetim ve etik kuralları, bilgi çağının gereklerine uyumlu hale getirilmesi önem taşımaktadır (İskender, 2011:12).

Muhasebe mesleğiyle ilgili kanuni düzenlemelerin çıkarılmış olması, mesleki standartlarının meydana getirilmesi ve meslek etik kurallarının oluşturulması toplum tarafından uğraşının meslek olarak nitelendirilmesinde muhasebe mesleğine ve muhasebe meslek mensuplarına güvenin oluşturulmasında önemli katkı sağlamıştır (Sayım & Usman, 2016:107).

### **2.9.1. Muhasebenin Dünya’da Tarihsel Gelişimi**

İlk tarihi kayıtlarla birlikte Muhasebe tarihine ilişkin kayıtların da ortaya çıktığı görülür. Muhasebenin esas fonksiyonlarından olan hesaplaşma ihtiyacının yazılı ve rakamlarla ifadesiyle birlikte açıklanmış olması bu durumun sebebidir. Rakamların kullanılması ve özellikle yazının bulunması, Kayıt tutma ya da defter tutma nizamı olarak muhasebenin gelişmesiyle ilişkisi vardır. Yapılan araştırmalarda, Babillerde kil tabletler, papirüs üzerinde hesaplaşma metinler eski Mısır’da, hesap icmallerin olduğu tespit edilmiştir. Yine banka ve tapınaklara ait hesapların takip edildiği Eski Yunan medeniyetinde saptanmıştır. Romalılar ilk çağların sonuna doğru, hesap tutma yöntemi açısından oldukça ileri noktaya ulaşmışlardır. Muhasebe tarihinde karşılıklı alışverişte, aritmetiksel hesap görülmesi ve daha da ötesi ticari münasebetlerde yani hesaplaşmada bu hesaplardan faydalanılması önem taşır. Matematik kitapları içinde ilk muhasebe anlatımları yer almıştır. Çift kayıtlı muhasebe, hesapların birbirleriyle olan ilişkilerinin düzenlenmesi, kişi hesapları ve değer hesaplarının yanında ve son olarak sermaye hesabının kullanılması ile ortaya çıkmıştır (Altıntaş, 2011:176).

### **2.9.2. Muhasebenin Türkiye’de Tarihsel Gelişimi**

Türk muhasebesinin ortaya çıkışı eskilere dayanır. Muhasebe mesleğinin ortaya çıkması ise Osmanlı devlet muhasebesinde meydana gelmiştir. Devlet muhasebesi, muhasebe mesleğini yıllar boyu geliştirmiştir. 1839 Tanzimat sonrası, batılılaşma yönünde faaliyetler başlayınca, 19. Yy’ın ikinci yarısında iki taraflı kayıt sistemi Türkiye’ye gelmiş ve sanayi devrimiyle ilişkili olarak kurulan yeni sanayi işletmeleri aracılığı ile işletmeciliğe dayalı muhasebe mesleği oluşmaya başlamıştır. XX. Yüzyılın başlarındaki savaşlar sonucu ile bu doğrultudaki gelişmesini ve olgunlaşma safhalarını tamamlayamadan muhasebe mesleğini, Cumhuriyet dönemi devralmıştır. Cumhuriyet döneminde, muhasebe mesleği kayıt nizamını üstlenirken, Devletin de denetimi üstlendiği zaman aralığı olmuştur (Arıkan & Güvemli, 2013:33).

### **2.9.2.1. 1839 Tanzimat Öncesinde Muhasebe Mesleği**

1839 – 1989 yılları arası muhasebe mesleğinin yalnızlık dönemini kapsar. Diğer bir anlatımla, 1839 yılı ile batılılaşma hareketinin başlangıcı olan Tanzimat fermanı ile TÜRMOB'un kuruluşu arasındaki geçen zamanı kapsamaktadır. Bu zaman içinde, Türkiye'de muhasebe meslek mensuplarının bir örgüt yapısı yoktur. Unvanları bulunmamaktadır. Yalnızca ortada meslek vardır. Türk muhasebe mesleğindeki bu yalnızlığı anlamak için Fatih Sultan Mehmet (1451- 1481) tarihlerinde yayınlanan Kanunname-i Ali Osman ismini taşıyan yasayı incelemek gerekmektedir. Yasa, Osmanlı'nın ilk kanunlarından biridir. Elli bir maddeden meydana gelir ve genellikle finansal yapıyı ifade eder, muhasebecileri anlatır. Protokol, meslekte ilerleme ve önemli vazifeler üzerinde durur. Ve en önemlisi Hazine-i Amire'nin devlet muhasebesinin örgütü özelliği taşıdığını ortaya koyar (madde 57). 1470'li Hazine-i Amirenin 1470'li tarihte yürürlüğe girdiği düşünülmekte, Osmanlı devlet muhasebecilerinin çalıştığı kurumdur. Devletçi bir özelliğe sahip olan Osmanlı'da muhasebe düşüncesi devlet muhasebesinde gelişmiştir. Genellikle esnaf düzeyinde olan yani sermaye birikimi yapamayan özel kesimin basit muhasebe kaydı ile yetindiği anlaşılmaktadır. Merdiven yönteminin kullanıldığı Devlet muhasebelerinde, bu sistemin Abbasilerde (750-1258) doğduğu, İlhanlılarda (1256–1353) geliştiği ve Osmanlılarda (1299-1922) mükemmelleştiği bilinmektedir. Osmanlı muhasebecileri bu yöntemi yıllar boyu kullanmışlar gelişen ve değişen şartlara göre geliştirerek kullanmışlardır. 1850 yılında yürürlüğe giren Kanunname-i Ticaret ile Türkiye de çift taraflı kayıt sistemine geçmiştir. Devlet muhasebesinde de bu geçiş 1879'da Padişah Fermanı ile gerçekleşmiştir (Güvemli, 2018:25).

### **2.9.2.2. 1839 Tanzimat Sonrası Osmanlı'da Muhasebe Mesleği**

1839 Tanzimattan sonra devletin kayıt ihtiyacı artmış ve daha da çoğalmıştı. Mesela, 1840-1850 yılları arasında iktisadi devlet kuruluşlarının yönetimi anlamında Fabrika-i Humayun kurulması kanalı ile yeni bir sanayi hamlesi başlatılmış, Bu gelişmeler sonucunda kurulan ve Devletin kullandığı merdiven yöntemi ile bu fabrikaların kuruluşlarının yürütülmesinde ve muhasebelerinin tutulmasında zorluklarla karşılaşmaya başlanmıştı. Sanayileşme hamlesinin başarısızlık sebepleri arasında muhasebenin ilgili desteği verememesi de yer almaktadır. Tanzimattan sonra muhasebe mesleğini etkileyen en önemli gelişme şüphesiz, 1807 Napolyon'un Code de

Commerce'inin 1807 tarihli 3 kitabının tercümesiyle meydana gelen ve 1850 yılında kabul edilen Kanunname-i Ticaret'tir. Bu yasada ilk kez iki taraflı kayıt sistemi ile ilgili defter düzeni yer alıyordu. Ancak o tarihte muhasebe mesleğinde çift taraflı kayıt sistemini bilen ne bir muhasebeci vardı, ne de çift yanlı kayıt yöntemini anlatan bir kitap bulunuyordu. Fransa'ya 1840-1850 tarihleri arasında gönderilen iki yüz civarında öğrenci o tarihlerde Türkiye'ye dönmüşlerdi, yasa biraz da onların ülke yönetiminde aktif rol almaya başlamalarının bir göstergesiydi. Osmanlı Bankası gibi, bazı yabancı kuruluşların kuruluşunu basitleştirme ve muhasebe düzenlerinin kurulmasını sağlamakla yasa etkisiyle yetinmiştir (Güvemli, Aytulum, & Şişman, 2013:23).

### **2.9.2.3. Cumhuriyetin İlk döneminde Muhasebe Mesleği**

İktisadi olarak zayıf ve yoksul bir sosyal yapı ile kurulmuş Cumhuriyet ve bunun kurucusu olan yöneticiler iktisadi ve mali kararların karma ekonomik model etrafında olmasını uygun görmüşlerdir. Türk Medeni Kanunu'nun (1925) ve Anayasa (1924) kabullerinden sonra ticaret ve vergicilik düzenini oluşturan yasaları yayınlamaya başlamışlardır (Özçelik, 2017:401).

“Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği”nin 1942 tarihinde kurulması, Türkiye’de muhasebe mesleğinin gelişim süreci içinde oldukça önemli bir yeri bulunmaktadır. 1967 yılında “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)”ne dönüştürülen bu lider dernek, Prof. Osman Fikret Arkun, İsmail Otar ve 12 arkadaşıyla 1942 yılında kurulmuş alandaki ilk özel girişimdir. Önemli değişiklikler derneğin statüsünde 1967 tarihinde yapılmış ve üye sayısı o günden günümüze kadar 100’den 1500’e yükselmiştir. Türkiye’de mesleğin açıklanması, topluma izah edilmesi, ülkemize dünya uygulamalarının getirilmesi, konu ile ilgili uluslararası çalışmalarda konuyla alakalı ülkemizin temsil edilmesi mevzularında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) çok kıymetli hizmetler göstermiştir (Tekşen, Tekin, & Gençtürk, 2010:101).

### **2.9.2.4. 1950 Yılı sonrası Muhasebe Mesleği**

Vergi Usul Kanunu'nun 1950 tarihinde, Türk Ticaret Kanunu'nun 1956 tarihinde yürürlüğe girmesiyle Muhasebe uygulamalarında Türkiye’de yeni bir başlangıç olmuş ve adı geçen kanunların günümüze kadar Muhasebeyi yönlendirici etkisi olmuştur. Büyük vergi reformunun 1950 yılında olmasıyla birlikte, vergi usul

kanunu, gelir ve kurumlar vergisi tasarılarını Maliye Bakanlığı hazırlamış, fakat bu kanunlar, vergi denetimi niyetiyle uzmanlardan faydalanma gereksinimi ve uzman muhasebeciye olan talebi meydana getirmiştir. Bu konu ile ilgili gerekli çalışmalar 1989 yılında çıkarılan yasa ile sonuçlanmıştır. 3568 sayılı yasa meslek mensuplarını 3 gruba ayırmış, 2008 yılında ilgili yasa değişikliğe uğrayarak meslek mensuplarını serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olarak ikiye ayırmıştır (Atabay, 2011:6).

## **2.10. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği**

### **2.10.1. Muhasebe Meslek Yasası**

Muhasebe mesleğinin geçmişi ülkemizde 1930'lu yıllara kadar uzanmaktadır. Mesleğin yasal statüye kavuşturulması yaklaşık yarım asırlık bir zamana ulaşmış olmakla birlikte 3568 sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik" Kanunu ile 1 Haziran 1989 yılında tamamlanmıştır. 3568 sayılı yasa ile meslek mensupları Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir olmak üzere 3 sınıfa ayrılırken bu 2008 yılında yapılan değişiklikle sadece Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olarak 2 gruba ayrılmıştır. İşletmelerde işlemlerin ve faaliyetlerin güvenilir biçimde sağlıklı işleyişine olanak sağlamak, faaliyet neticelerini tabi olduğu mevzuat dahilinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak mevcut ve gerçek durumunu ilgili kişi ve kurumlara objektif şekilde sunmak ve mesleki standartları yerine getirmek üzere mesleğe yasal unvan kazandırmak, mesleğin örgütlenmesine katkı sağlamak 3568 sayılı yasanın amaçları arasında sayılmaktadır (Ayboğa, 2003:334).

### **2.10.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yetkileri ve Görevleri**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, İşletmelerin iktisadi, hukuki ve finansal halleriyle vergiye yönelik işlemlerini muhasebe şartlarına, gerçek durumlara ve kanunlara uygunluk yönünden inceleyerek görüşünü bilgi kullanıcılarına bildiren ve bir işyerine bağlı olmaksızın bu işleri yapan kişilerdir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Görevleri şu şekilde sıralanabilir;

-Serbest iş yapan kişilerin, resmi ve özel kurumların gelirlerini ve giderlerini, farklı isimlerdeki serbest Meslek Kazanç Defteri, işletme defteri, gibi defterlere kaydederler, Kişi veya kuruluşların sorumlu tutuldukları vergi beyannamelerini tanzim ederler,

- Vergi daireleri ile kişi ve kuruluşlar adına uzlaşma işlemlerini gerçekleştirir, Sosyal Sigortalar Kurumu ile özel kurumların ilişkilerini düzenlerler,
- İşletmelerin, gerçek ve tüzel kişilerin muhasebe sistemlerini geliştirir, tesis eder, finans, muhasebe, işletmecilik mali mevzuat ve bunların uygulamalarıyla ilgili işlerini tanzim ederler veya bu konularda danışmanlık yaparlar,
- İnceleme ve denetimi belgelere dayanarak yapar, Finansal tablo ve beyannamelerle alakalı konularda yazılı görüş bildirir, rapor düzenler, bilirkişilik tahkim, vb. işleri yaparlar,
- Fon, gecikme faizi, vergi ve cezalar ile ilgili konularda uyuşmazlık işlerini çözümlerler
- Şirketlerin ortaklık ve tasfiye işlemlerini yerine getirir,
- Adli yargıda ve Vergi İdare Mahkemelerinde, bankalara sunulan bilançoların incelenmesi, Sermaye artırımını gibi vb. konularda bilirkişilik yaparlar.
- Teşebbüs ve işletme sahipleri ile Kamu kurumları arasında hakemlik yaparlar (Saygılı, 2017:8).

### **2.10.3. Muhasebe Meslek Mensuplarında Bulunması Gereken Kişisel Nitelikler**

Modern bir muhasebe meslek mensubu çağdaş muhasebe işlevlerini eda etmesi için birtakım kişisel nitelikleri bulundurması gerekmektedir. Muhasebe Meslek Mensupları fikirlerini informal veya formal, yazılı ya da sözlü bir biçimde karşısındakilere transfer edebilmeli ve bunu savunabilmelidirler. Mükelleflerle olan ilişkilerde bu beceri etkin bir şekilde gerçekleştirilmelidir. İş hayatında gelişen değişim ve gelişmeler neticesinde Meslek Mensupları işletmeler haricinde kalan bilgileri çabuk şekilde elde etmeleri ve bu bilgileri planlayarak çalıştıkları mükelleflerin ve firmaların hizmetine sunabilmelidirler. Muhasebe Meslek Mensupları, karmaşık ve karışık bile olsa karşılaştıkları her sorunu tanımlayabilmeli ve bu sorunlara çözümler üretebilmelidirler (Civan & Yıldız, 2010:5).

### **2.10.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergisel Sorumlulukları**

3568 sayılı yasa'da ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227.maddesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının sorumluluklarıyla ilgili ifadeler yer almaktadır. 3568 sayılı kanunda ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227.maddesinde adı geçen serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleği kapsamına dahil olan faaliyetlerle alakalı olarak Muhasebe meslek mensuplarının sorumluluk durumları

düzenlenmiştir. Vergi beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu ilgili maddenin birinci fıkrasında, ikinci fıkrasında istisna, muafiyet, zarar mahsubu, yeniden değerlendirme ve benzeri hükümlerden faydalanılmasının yeminli mali müşavirlerce hazırlanmış tasdik raporu itiraz edilmesi koşuluna bağlanmasının Maliye Bakanlığı'nca belirlenebileceği izah edilmiştir. Bu faaliyetlerin 3568 sayılı kanunda adı geçen faaliyetlere dahil oldukları görülmekle birlikte, beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensuplarının, bu fıkra hükümlerine göre imza attıkları beyannamelerde ya da tanzim ettikleri tasdik raporlarında buluna bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların ispatını simgeleyen belgelere uygun olmamasından ötürü meydana gelen vergi zıyana bağlı olarak ortaya çıkacak ceza, vergi, gecikme faizlerinden mükellefle aynı anda müteselsilen ve müştereken mesul olacakları izah edilmiştir (Organ & Yegen, 2013:250-251).

### **2.11. Muhasebe Mesleğinin Önemi**

Muhasebe mesleği, Sanayi Devrimi'nin ayrılmaz bir parçası olarak ortaya çıkmıştır. Çeşitli meslek kuruluşlarına denetim ve muhasebe hizmetleri konusunda sanal bir yasal tekel teşkil eden hükümetlerden tüzük ve tüzükler olarak sağlandı. Bu tüzükler ve tüzükler, mesleğin, yıllık mali tablolarında gösterildiği gibi yönetimin yönetiminin raporlanan sonuçlarının doğruluğu ve dürüstlüğünden bağımsız olarak bağımsız değerlendirmeler yapmak ve genel kabul görmüş ilkeleri uygun şekilde uygulama konusunda yorumda bulunmak için mesleğin hayati görevine atıfla meşrulaştırılmıştır (Hines, 1989).

Tarih boyunca insanlar ve kuruluşlar günlük ekonomik faaliyetlerinin kayıtlarını tutmaya ve muhafaza etmeye devam etmişlerdir; bu, tüm insan çabalarında muhasebe uygulamalarına olan ihtiyacı haklı çıkardı. Bir meslek olarak muhasebe, herhangi bir ulusun ekonomik gelişiminde rol oynamaktadır. Ölçüm ve raporlama bilgi sistemi olarak, meslek hem mikro hem de makroekonomik faaliyetleri kapsar. İlgili ekonomik olaylara ve kararlara sahip çeşitli alt sistemlerden oluşur. Başlıca muhasebe alanları olarak tanımlanabilen bu alt sistemler; işletme muhasebesi, devlet muhasebesi, sosyal muhasebe, denetim ve vergilendirme, hepsi ekonomik planlama, proje değerlendirme, sermaye oluşumu vb. konularda yardımcıdır. Bu, muhasebe işleminin tüm insan ticaretini kapsadığı anlamına gelir (Anderson-Gough, Grey, & Robson, 2002).



Bir meslekten olmayan anlayışına göre, muhasebe mesleği, temel sorumluluğu kullanıcılara finansal bilgileri belirlemek, kaydetmek, analiz etmek ve sunmak olan bir meslek olarak görülebilir. Temel mesele olan muhasebenin anlamı vurgulanmış olmasına rağmen, muhasebe mesleği anlayışı bunun ötesine geçmektedir.

Alt sistemler ana muhasebe alanları olarak tanımlanmaktadır. Bunlar: işletme muhasebesi, devlet muhasebesi, sosyal muhasebe, denetim ve vergilendirme. Muhasebe, insan toplumu ile ilgili olan disiplinlere dahil edilebilir, çünkü, açıkça, insan tarafından insan kararını alma ve (insan) davranışını etkilemeye yardımcı olmak için tasarlanan bir “düşünce sistemidir”.

Muhasebe mesleği, ekonomik kararlarda yararlı olması amaçlanan ekonomik kuruluşlar hakkında nitel finansal bilgiler sağlar. Bu bilgi, kullanıcıların işletme ve ekonomik faaliyetlerin yürütülmesinde kıt kaynakların alternatif kullanımları arasında gerekçeli seçimler yapmalarını sağlar. Bu nedenle muhasebe ihtiyacı, kıt kaynakları makul şekilde kullanma, rekabetçi bir ekonomide servet biriktirme ve yüksek kalitede mal ve hizmet üretme arzusunun yanıtı olarak ortaya çıkmıştır.

Şirketlerin finansal, sosyal ve çevresel performanslarını iyileştirmelerini sağlamak için bir dizi profesyonel muhasebe ve muhasebe dışı kuruluş bir araya gelmiştir. Muhasebe mesleğinin kapsamlı muhasebe bilgileri sağlamadaki rolü bu nedenle evrim geçirmektedir. Bu bilgi temel olarak ekonomik kalkınmayı etkiledi ve şeffaflık yarattı. Kurumsal muhasebe bilgilerinin kalitesi, yönetim ve yönetimde şeffaflık seviyesini belirler. Yüksek kaliteli kurumsal raporlama şeffaflığı arttırmak, yerel ve uluslararası yatırımların mobilizasyonunu kolaylaştırmak, sağlam bir yatırım ortamı oluşturmak ve yatırımcı güvenini artırmak, dolayısıyla finansal istikrarı sağlamak için anahtardır.

Güçlü ve uluslararası olarak karşılaştırılabilir bir raporlama sistemi, uluslararası finansal kaynak akışını kolaylaştırırken aynı zamanda kaynakların yolsuzluğunu ve yanlış yönetimini azaltmaya yardımcı olur. Ayrıca, işletmelerin dış finansmanı çekme ve uluslararası pazar fırsatlarından yararlanma konusundaki uluslararası rekabetçiliğini de güçlendirmektedir.

Muhasebe mesleği gerek işletme gerekse de toplum yönünden büyük bir öneme sahiptir. İşletme açısından ne denli önemli ise toplum açısından da önemi o kadar büyüktür.

### **2.11.1. Muhasebe Mesleğinin İşletme açısından önemi**

Muhasebeci, bir işletmenin, örgütün veya şirketin finansal işlemlerinin toplanması, doğruluğu, kaydedilmesi, analizi ve sunumu ile ilgili finansal işlemleri yapan kişidir. Muhasebecinin, bir şirketin operasyonları içerisinde genellikle çeşitli idari rolleri vardır. Daha küçük bir işletmede, bir muhasebecinin rolü temel olarak finansal veri toplama, giriş ve rapor oluşturmada oluşabilir. Orta ila daha büyük ölçekli şirketler, şirketin mali verilerini iş içindeki ve dışındaki kişilere sunabilecek bir müşavir olarak danışmanlık ve finansal tercüman olarak kullanabilirler. Genel olarak, muhasebeci satıcılar, müşteriler ve finansal kurumlar gibi üçüncü şahıslarla da ilgilenebilir.

Bir şirketteki muhasebecinin, şirketle ilgili tüm finansal belgelerin hazırlanmasını denetlemekten, şirket tarafından yönetilen finansal stratejilerin uygulanmasına veya yatırım kararlarının alınmasına kadar pek çok role hizmet edebileceğine inanmaktadır. Bir muhasebeci olarak, uzun vadeli hedeflerin geliştirilmesinde ayrılmaz bir rol oynamak için üst yönetim ekibine oturabilirsiniz. Daha büyük bir işletmede, bir finansal uzmanlar ekibini de denetleyebilirsiniz. Nitekim, modern iş ortamı kısa sürede büyük ölçüde değişmiştir. İş teknolojisi, daha önce mümkün olamadığı seviyelerde iş fonksiyonları ve operasyonları geliştirmiştir. Muhasebe ve ticaretin rolü belki de işteki en güvenilir işlevlerden biridir. Birkaç temel prosedür veya yöntem değişmiş olsa da, muhasebenin amacı aynı kalır. İşletme sahipleri genellikle şirketlerinin finansal performansını ölçmek ve işletme kararlarını almak için muhasebe kullanır.

Muhasebecinin asgari olarak aşağıdaki becerilere sahip olması gerekir: management Mali yönetim ve Muhasebe Beceri.

- Bütçeleme ve Finansal tahmin yeteneği. Organize edilmiş, disiplinli ve amaç odaklı bir kendi kendine marş. Teknoloji İyi bilişim teknolojisi bilgisi

- İyi organizasyon ve yönetim becerisi. Dış Nakit Ödeme ve Kayıt Tutma becerisi.

- İyi analitik ve muhakeme becerisi. Leadership İyi liderlik ve denetim becerisi. Levels Her seviyedeki insanlarla etkileşimde bulunma kapasitesi.

- Dürüstlük ve bütünlük. Problems Sorunlara yaklaşımında dinamik ve yaratıcı

-Geniş fikirli ve büyük resme odaklanır

Muhasebecinin finansal raporlamanın kalitesini sağlamadaki rolü vurgulanamaz. Her ne kadar Şirket tarafından üretilen finansal bilgilerden Yönetim sorumlu olsa da, Muhasebeciler finansal raporlamanın bütünlüğünü korumanın ön saflarında yer almaktadır. Bu nedenle, muhasebeci şirket için önemli bir varlıktır çünkü iş dilini konuşmak için gereken temel becerilere sahiptir.

Geleneksel olarak, Muhasebecinin İşletme'deki rolü operasyonel kontrollerin uygulanmasını ve sürdürülmesini, stratejik planlama ve karar alma için analitik destek sağlamayı ve etkin risk yönetimi süreçlerinin mevcut olmasını sağlamayı içerir. Muhasebecinin İşletme'deki rolü bu nedenle, işletme sağlığı ve işletme organizasyonunun itibarı ve güvenilirliği kadar finansal sağlık açısından da kritik öneme sahiptir. Hepiniz tüm dünyaya ve ilgili kuruluşlarınıza tam teşekküllü Muhasebeciler olarak gitmeli ve modern kuruluşlarda performans beklentileri yüksek olduğundan farklı pozisyonlarınızın zorluklarını üstlenmeye hazır olmalısınız. Muhasebecilerin değeri, yalnızca kendi kuruluşlarına değil, daha önemlisi halka da hesap verilecek şekilde algılandıkları ölçüde ölçülecektir. Sürekli olarak değişen çevresel değişimler karşısında bu rolleri yerine getirmeye devam edebilmeleri, alaka düzeylerinin devam etmesi için hayati önem taşımaktadır.

İşletmenin yatırım, finansman ve işletme faaliyetleri hakkında ortaklar veya paydaşlar nasıl bilgi alır? Sorusu için muhasebenin rolünden bahsedilebilir. Muhasebe, yöneticilerin işletme için kullanacakları bilgileri sunarken, paydaşlara işletmenin ekonomik performansını ve durumunu değerlendirirken kullanmaları için bilgi sağlar. Bununla birlikte, buradaki birçok kavram bireyler, hükümetler ve diğer tüm organizasyonlar için de geçerlidir. Mesela, bireyler çalışılan saatler, yazılı çekler ve faturalar gibi faaliyetlerden sorumlu olmalıdır. Paydaşlar; alacaklıları, bağımlıları ve hükümeti içerirken hükümetin asıl amacı bireylerin uygun vergileri ödemesini sağlamaktır. Muhasebe bazen “iş dili” olarak isimlendirilir. İş bilgilerinin paydaşlara

ulaştırıldığı araçlardır. Muhasebe iş için birçok amaca hizmet ederek ilk amacı, bankalar ve devlet kurumları gibi dışsal kullanıcılar için firmanın finansal performansını özetlemektir. Finansal muhasebenin görevi işletmeye dışsal kullanıcılar için rapor hazırlamaktır. Yönetime rehberlik etmek için işletme ile ilgili kararların alınmasında yine muhasebe kullanılabilir. Maliyet ve yönetim muhasebesi birçok alanda örtüşmektedir. Örneğin dış kullanıcılar için finansal raporlar genellikle yöneticilerin kararlarının etkilerini dikkate almalarında kullanılır (Kayışyapar, 2019:10).

### **2.11.2. Muhasebe Mesleğinin Toplum açısından önemi**

Muhasebe Meslek Mensupları tarafından hazırlanan bilgiler, gerçekliğin gerçek anlamda açık bir ifadesi olmayıp en iyi ihtimalle olayların makul bir iletişimi olarak düşünülebilir. Bir muhasebecinin önyargıları, sosyal alanlara ve modalara tepki gösterdiğinde, muhasebeci toplumun kabul edilen sınırları içinde tepki verdiği için herhangi bir tarafsızlık eksikliğinin sorun oluşturması mümkün değildir. Muhasebecinin tahriklere veya diğer baskılara maruz kalması durumunda sorunlar ortaya çıkar ve bilginin muhatabı olan alıcı tarafından muhasebeciye veya müdürüne bir avantaj oluşturmak amacıyla yanıltıcı bilgi üretilir. Bu durumlarda tarafsızlık algısı, muhasebecinin toplumdaki durumu ve muhasebe işlemlerinin karmaşıklığı gerçeğini gizlemek için kullanılabilir. En iyi muhasebe gerçeğin makul bir temsilidir, en kötüsü önyargıya ve yanlış beyanlara açık olanıdır (Kayışyapar, 2019:11).

### **2.12. Muhasebe Meslek Mensubunun Çalışma Prensipleri**

Muhasebe değerli bir bilgi ve piyasa ekonomisinin ana faktörüdür. Muhasebeye güvenmeksizin ekonomik bir faaliyet mümkün değildir. Muhasebe, finansal durum ve faaliyet karlılığı ile ilgili bilgilerin sunulması anlamına gelir. Bu bilgi ülkelerin finansal ve parasal sistemlerinin temelidir ve ekonomide duyarlılığı ve netliği yaratmada “denetimde” önemli rol oynamaktadır. Muhasebecilerin ve denetçilerin, yöneticilerin veya yürütme otoritelerinin dahil olduğu yüksek dolandırıcılık, dürüstlük ve meslek muhasebecilerinin güveniyle ilgili bazı belirsizliklere yol açmaktadır. Muhasebe mesleğindeki ana konular, yasal denetlemenin resmi denetçilerin sahip olduğu münhasır avantajı ve ayrıca bu münhasır avantajın gereği olarak yanıt verebilirlik de önemlidir. Üstün özellikleri sayesinde, özerklik, dürüstlük ve kamu yararı sağlama mesleği münhasır menfaati korur. Bu özellikler ve profesyonel davranış arasındaki ilişki, son 30

yıl boyunca işle ilgili eleştirilerin çoğunun temel faktörleridir. 20. yüzyılda muhasebe mesleği etik meselelere ve etik değerlere bağlıdır, ancak bu iddia düzenleme yapanlardan, kanun koyuculardan, yatırımcılardan ve hissedarlardan şüphelidir (Armstrong, Ketz, & Owsen, 2003).

Ekonomide mesleğin oluşumu, sosyal yaşamda işbölümü ve insan topluluklarında işlerin uzmanlaşmasından kaynaklanmaktadır. Zamanın geçişi, bilgi ve teknolojinin gelişiminin artması, sosyal ilişkilerin karmaşıklığı mesleklerin gelişmesine yol açtı. İstihdam edilenler, toplumun toplum refahını iyileştirmede ve sorumluluğu yerine getirmede önemli rol oynamaktadır. Hizmet sunma ve güven yaratma kalitesi, meslek hayatını ve üyelerinin tarihteki istihdamlarını sürdürdü. Başka bir deyişle, toplumun kabulü her mesleğin ana sermayesi ve devamıdır. İşin devamı ve bu sermayenin korunması büyük önem taşıyor. Hizmet sunarken sosyal kabul ve toplum memnuniyetinin sağlanması kesin prensiplerdir. Her işin sistemi profesyonel kuralların bir kombinasyonudur. Her işin davranışsal ve etik düzenlemeleri en önemli politikalar ve işin ana kavramlarını, üyelerin toplumla ilişkilerini ve üyelerin birbirleriyle ilişkilerini tanımlayan bazı öğeler göz önünde bulundurulur. Mesleki etik, her işte uygun davranışı tanımlayan bilgidir ve sorumlulukları belirlemek için pratik rehberlik sunar (HosseiniKahnuj, 2013).

Tanınan işlerin çoğu meslek etiği için uygulamalı standart ve ilkeleri formüle eder. Davranışsal standartları formüle etmenin temel amacı etik sorumlulukların topluma, başkalarına ve topluma tanımlanmasıdır. Tıbbi işler, mühendislik, avukatlar, muhasebe, denetim ve gazetecilik, ortak özelliklerin yanı sıra toplumsal önemi nedeniyle mesleki etik formüle etti. Bahsedilen mesleklerdeki ortak özellikler şunlardır:

- 1- İşe girme yeterliliğinin tanımlanması
- 2- Teknoloji ve mesleki bilginin karmaşıklığı
- 3- Hizmetleri topluma sunma sorumluluğu
- 4- Kabul edilebilirlik ve toplum güvenini sağlama ihtiyacı

Bu işlerde etik ilkeler davranış normlarıdır. Sosyal davranışlarda yapmamız gereken ve yapmamamız gereken şey ahlakın görevidir (Duska ve ark. 2006). Mesleki kuralların ana konusu normlardır. Bu normlar kabul edilen değerlere dayanarak verilir

ve bazı terimlerle iyi, kötü, yanlış ve doğru olarak tanımlanır. Max Weber etiği üç bölüme ayırmıştır:

- 1- Aile ve özel yaşamda etik
- 2- Ekonomik yaşamda etik
- 3- Politika ve sosyal ilişkilerde etik Bu nedenle, muhasebe ve denetimde mesleki etik, iş etiğinin ve iş etiğinin alt kümesidir. ekonomik yaşamda ahlak anlayışı.

Muhasebe meslek mensupları için etik konusunda uluslararası muhasebeci federasyonu talimatı 5 temel prensibi sundu:

- 1- Bütünlük - Bir meslek muhasebecisi tüm meslek ve iş ilişkilerinde açık ve dürüst olmalıdır.
- 2- Nesnellik - Bir meslek mensubu muhasebeci, önyargıya, çıkar çatışmasına veya başkalarının gereğinden fazla etkilenmesine mesleki veya ticari kararları geçersiz kılma izni vermemelidir.
- 3- Mesleki Yeterlilik ve Gereken Bakım — Bir meslek mensubunun, bir müşterinin veya işverenin uygulamadaki, mevzuattaki ve teknikteki güncel gelişmelere dayanan yetkin profesyonel hizmet almasını sağlamak için gereken düzeyde profesyonel bilgi ve beceriyi sürdürme görevi devam eder. Bir muhasebe meslek mensubu, profesyonel hizmetler verirken özenle ve uygulanabilir teknik ve profesyonel standartlara uygun hareket etmelidir.
- 4- Gizlilik - Profesyonel bir muhasebeci, mesleki ve ticari ilişkilerin bir sonucu olarak edinilen bilgilerin gizliliğine saygı göstermeli ve ifşa etmek için yasal veya profesyonel bir hak veya görev olmadıkça, bu tür bilgileri uygun yetki olmaksızın üçüncü şahıslara ifşa etmemelidir. Mesleki ve ticari ilişkilerin sonucu elde edilen gizli bilgiler, muhasebecinin veya üçüncü şahısların kişisel çıkarları için kullanılmamalıdır.
- 5- Mesleki Davranış — Mesleki bir muhasebeci, ilgili yasalara ve düzenlemelere uymalı ve mesleği rahatsız eden herhangi bir eylemden kaçınmalıdır.

Etik, insan doğasına dayanır (bilgelik ve duygu). İnsan maneviyatı doğal ve sonsuz bir gerçektir ve etiği gözlemlenir, bu maneviyatın tezahürlerinden ve sosyal hayatın ilk temelidir. Muhasebe ve denetimde meslek etiği, uygun davranışın ölçüm

endeksi ve doğru ve yanlış ilişkileri belirleme aracıdır. Nitekim, bu mesleğin etik ilkeleri, meslek muhasebecisinin topluma, işverene ve diğer yararlanıcılara olan sorumluluğunu belirler.

Gerçek şu ki, şimdi etik olmadan başkalarına güvenemeyiz. Ayrıca çevre ve dünya ile iyi bir ilişki kuramayız. Başka bir deyişle, küçük işlerle uğraştığımızdan veya basit bir diyaloga katıldığımızda ya da sosyal hayatı ve mesleki sorumlulukları göz önüne aldığımızda etik ilkelere ihtiyacımız var. Muhasebe ve denetimde profesyonel davranış düzenlemesi ve etik bu ihtiyaçlara cevap verme girişimidir. Bu apaçık; Tüm muhasebe kuruluşları, gönüllüler için etik ilkeler konusunda yüksek düzeyde çalışmalara devam etmekte ve önerilen kurum derslerinin çoğu, etik ilkelerle ilişkilendirilmektedir. Bu nedenle denetçiler, etik ilkelerin talimatına uymalı ve güvence sırasında özerkliklerini koruyarak finansal tablolara görüşlerini bildirmelidir (Smith, 2003).

Muhasebenin önemli genel sorumlulukları vardır. Muhasebe meslek mensuplarına mesleki muhasebe kurumları etik ilkeler hakkında yeterli araştırmalar sunduğundan, denetçiler bu çalışmalarını pratikte yanıt verebilirlik ve güvenden emin olmak için uygulamak zorundadırlar. Muhasebe ve denetim ile muhasebe etiği diğer yeniliklerin yanı sıra etik suçları ve skandalları azaltabilir (Comunale & Gara, 2006).

Diğer yandan, muhasebeciler işverenlerinin gereksinimlerini yerine getirmeli ve görevlerinin kalitesinin yerine getirilmesini ve çalıştığı şirketin uygun şekilde temsil edilmesini sağlamalıdır. Sık sık etik kurallarına bağlı kalırken davranışları seçmenin ikilemiyle karşılaştıkları ve mal sahibinin / müşterisinin / şirket müdürünün mesleki ve kişisel ahlak kurallarına aykırı gerekliliklerini yerine getirecekleri bir sır değil; meslektaşların etik olmayan davranışlarına tolerans gösterilmesi ve onayı ile bu davranışı açıklama arasında; Yapay ve simüle edilmiş olsa bile, şirketin imajının oluşumuna ve mesleki etik gereksinimlerini ihlal etmeden objektif ve doğru bilgilerin sağlanmasına öncelik verilmesi. Muhasebe meslek mensuplarının etiği, uygulanan etik alanına atfedilir ve normalde işletme etiği ile ilgilidir.

İş, stratejik amaçlara ulaşmak için etik ilkelerini kullanır. İş geliştirme uzmanı olan muhasebeciler de bu amaç için çalışıyorlar. Sonuç olarak, iş etiği bağlamında,

muhasebe etiği, muhasebecilerin erdemlerinin iyileştirilmesi ve faaliyetlerinin insancillaştırılması anlamına gelir. Öte yandan, muhasebecilere genellikle iş dnyasının ahlaki ilkelerine uygun olmayan bir davranış sergilemeleri gerekirken, muhasebecilerin mesleği etik gerekliliklere özel olarak uyulmasını gerektirir.

Doğuştan erdemler ve bireylerin ahlakı, bu mesleğin etiğini oluşturan belirleyici faktörlerden biri olarak kabul edilir. Bununla birlikte, etik normlarının yetersiz veya uygunsuz bir şekilde anlaşılması veya muhasebeciler veya çevrelerinde faaliyet gösteren kişiler tarafından yanlış yorumlanması, muhasebecilerin etik dışı davranışlarının oluşmasına neden olur ve hesapların işlenmesi ve finans yönetimi sorunlarına neden olur. Bu nedenle, muhasebecilerin ahlakının erdemler, iş dnyası ve profesyonel çevreler tarafından oluşturulan davranışlarından nasıl etkilendiğini teorik ve pratik olarak analiz etmek ve değerlendirmek gerekir.

### **2.12.1. Sosyal Sorumluluk**

Kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanında herhangi bir olayın neticelerini kabullenmesi genel anlamda sorumluluktur. Buna göre toplumsal yaşama dahil her bireyin sosyal sorumluluk ismini verebileceğimiz bir takım vazgeçilmez sorumlulukları bulunmaktadır. Diğer bir anlatımla her bireyin veya örgütün topluma karşı ifa etmesi gereken yükümlülüklerini kendisinin ya da örgütün hedeflerinin önünde tutması gerekliliğinin farkında olmasıdır (Özyürek, 2012:145).

### **2.12.2. Dürüstlük**

Bütün mesleki iş ilişkilerinde Muhasebe Meslek Mensuplarının dürüst ve doğru sözlü davranmalıdır (Akın & Özdaşlı, 2014:64).

### **2.12.3. Tarafsızlık**

Üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz şekilde yaptıkları baskıların Tarafalı ve önyargılı hareket ederek meslek mensuplarının mesleki kararlarını etkilememesi ve engellememesidir (Akın & Özdaşlı, 2014:64).

### **2.12.4. Gizlilik**

Meslek mensubunun elde ettiği bilgileri izahını gerektirecek hak ya da görevi bulunmadıkça mesleki ilişkilerini üçüncü şahıs ya da gruplara açıklamaması ve ilgili



bilgilerin meslek mensubunun ya da üçüncü şahısların menfaatleri için kullanılmamasıdır (Sakarya & Kara, 2010:61).

#### **2.12.5. Mesleki Yeterlilik ve Özen**

Meslekî faaliyetlerini yerine getirirken meslek mensuplarının teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır (Sakarya & Kara, 2010:61).

#### **2.12.6. Mesleki Davranış**

Hali hazırdaki kanun ve yönetmeliklere Meslek Mensubunun riayet etmesini ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir (Yıldız, 2010:163).



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### YÖNTEM VE BULGULAR

#### 3.1. Araştırma Modeli

Araştırmada nicel araştırma yöntemlerinden anket yöntemi kullanılmıştır. Nicel araştırma, Nicel veri toplayarak ve istatistiksel, matematiksel veya hesaplamalı teknikler sunarak olayların sistematik bir araştırması olarak tanımlanır. Nicel araştırma mevcut ve potansiyel müşterilere kullanarak bilgi toplar örnekleme yöntemleri ve dışarı göndererek çevrimiçi anketler şeklinde tasvir edilebilir

#### 3.2. Araştırmanın Evren ve Örneklemi

Araştırma özellikle Burdur ve Isparta illerinde bağımsız çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarına yönelik çalışma kapsamındadır. Burdur Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasından alınan resmi verilere göre Burdur ilinde çalışan 73 üyenin faaliyette olduğu ve bu üyelere anket tekniği ile sorular sorulmuştur. Isparta ilinde ise 170 Kayıtlı üye bulunmaktadır.

#### 3.3. Veri Toplama Araçları

Araştırmada Burdur ve Isparta illerinde bağımsız çalışan Muhasebe Meslek Mensupları ile yüz yüze görüşülmek suretiyle anket tekniği uygulanarak yöneltilen sorulara ilişkin cevaplar alınmaya çalışılmıştır.

#### 3.4. Verilerin Toplanması ve Çözümlemesi

Araştırmada veriler istatistik paket programı kullanılarak analiz edilmiştir.

#### 3.5. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

**Tablo 1. Katılımcıların Cinsiyet Değişkenine Göre Dağılımı**

		N	%
Cinsiyet	Erkek	92	77,3
	Kadın	27	22,7
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların cinsiyet değişkenine göre dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %77,3'ü erkek ve %22,7'si kadın olarak dağılmıştır.

**Tablo 2. Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre Dağılımı**

		N	%
Yaş	20-30 Yaş aralığı	13	10,9
	31-40 Yaş aralığı	40	33,6
	41-50 Yaş aralığı	47	39,5
	50 ve üzeri	19	16,0
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların yaş değişkenine göre dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %10,9'u 20-30 yaş aralığında, %33,6'sı 31-40 yaş aralığında, %39,5'i 41-50 yaş aralığında ve %16'sı 50 ve üzeri yaş aralığında bulunmaktadır.

**Tablo 3. Katılımcıların Öğrenim Durumu Değişkenine Göre Dağılımı**

		N	%
Öğrenim Durumu	Lise	3	2,5
	Yüksek Okul	12	10,1
	Lisans	88	73,9
	Lisansüstü	15	12,6
	Diğer	1	0,8
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların öğrenim durumu değişkenine göre dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %2,5'i Lise, %10,1'i Yüksek Okul, %73,9'u Lisans, %12,6'sı Lisansüstü ve %0,8'i Diğer olarak dağılmıştır.

**Tablo 4. Katılımcıların Mesleki Ünvan Değişkenine Göre Dağılımı**

		N	%
Mesleki Ünvan	SM	11	9,2
	SMMM	100	84,0
	YMM	8	6,7
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların mesleki ünvan değişkenine göre dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %9,2'si SM, %84'ü SMMM ve %6,7'si YMM olarak dağılmıştır.

**Tablo 5. Katılımcıların Mesleki Tecrübe Değişkenine Göre Dağılımı**

		n	%
Mesleki Tecrübe	0-5 Yıl arası	16	13,4
	6-10 Yıl arası	50	42,0
	11-15 Yıl arası	26	21,8
	16-20 Yıl arası	10	8,4
	21-25 Yıl arası	4	3,4
	25 Yılden Fazla	13	10,9
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların mesleki tecrübe değişkenine göre dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %13,4'ü 0-5 yıl arası, %42'si 6-10 yıl arası, %21,8'i 11-15 yıl arası, %8,4'ü 16-20 yıl arası, %3,4'ü 21-25 yıl arası ve %10,9'u 25 yıldan fazla tecrübeye sahiptir denilebilir.

**Tablo 6. Katılımcıların Çalışılan Personel Sayısı Değişkenine Göre Dağılımı**

		N	%
Çalışılan Personel Sayısı	Yalnızım	10	8,4
	1-5 arası	96	80,7
	6-10 arası	12	10,1
	11-15 arası	1	0,8
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların çalışılan personel değişkenine göre dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %8,4'ü yalnızım, %80,7'si 1-5 arası, %10,1'i 6-10 arası ve %0,8'i 11-15 arası olarak dağılmıştır.

**Tablo 7. Katılımcıların Müşteri Sayısı Değişkenine Göre Dağılımı**

		N	%
Mükellef Sayısı	25 ve daha az	7	5,9
	26-50 arası	37	31,1

	51-100 arası	62	52,1
	101-150 arası	11	9,2
	150 ve üstü	2	1,7
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların mükellef sayısı değişkenine göre dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek mensuplarının; %5,9'u 25 ve daha az, %31,1'i 26-50 arası, %52,1'i 51-100 arası, %9,2'si 101-150 arası ve %1,7'si 150 ve üstü olarak dağılmıştır.

### 3.6.Muhasebe Meslek Mensuplarının Tekdüzen Hesap Planını Kullanma Etkinliklerine Yönelik Bulgular

**Tablo.8. Katılımcıların Banka Kredilerinde Yapılan Kayıtlarda Dönem Ayırımı Yapılmamakta Olup Çoğunluk 300 Banka Kredileri Hesabında Takip Edilmektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Banka Kredilerinde Yapılan Kayıtlarda Dönem ayırımı yapılmamakta olup çoğunluk 300 Banka Kredileri Hesabında Takip edilmektedir.			
		N	%
Cevap Dağılımı	Evet	85	71,4
	Hayır	34	28,6
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Banka Kredilerinde Yapılan Kayıtlarda Dönem ayırımı yapılmamakta olup çoğunluk 300 Banka Kredileri Hesabında Takip edilmektedir yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %71,4'ü evet ve %28,6'sı hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcıların vermiş olduğu cevaplarda görüldüğü üzere Bu hesap grubunda yapılan muhasebe hataların başında meslek mensuplarının çekilen kredi tarihlerini

dikkate alınmadan 300 Kısa Vadeli Banka Kredileri hesabında takip ettikleri gözlemlenmiştir.

Oysa olması gereken Muhasebenin Temel Kavramları içinde yer alan dönemsellik ilkesi gereği kayıtların 1 yıl ve daha kısa süreli olan kredi hesaplarında 300 Banka Kredileri Hesabı kullanılmalıdır. 1 yıldan uzun süreli çekilen kredilerde ise 400 Uzun Dönem Krediler Hesabında kayıt işlemlerinin yapılması gerekmekte olup, Muhasebe Meslek Mensupları gerek iş yoğunluklarından ve gerekse yapılan kayıtların sürekli olarak takip edilmemesinden kaynaklı olarak 300 Banka Kredileri hesabını kullanmayı tercih ettikleri düşünülmektedir.

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş. 01.01.2017 tarihinde İş bankasından 2.000.000 TL faiz hariç kredi çekmiştir. Kredinin ödeme tarihi ise 15.06.2018'tir.

#### **YAPILMAMASI GEREKEN MUHASEBE KAYDI**

31.12.2019	
102 BANKALAR HESABI	2.000.000
300 BANKA KREDİLERİ HESABI	2.000.000
Banka Kredisi Kaydı	

Yapılan bu muhasebe kaydında çekilen kredi tarihi 18 aylık bir dönemi kapsamına rağmen kredinin tamamı kısa vadeli olarak değerlendirilmiş olup borcun tamamı bilançoda kısa vadeli borçlar içerisinde yer almaktadır. Oysa borcun tamamı kısa vadeli dönemi içermemekte olup belli bir kısmı uzun dönem içerisinde yer almaktadır. Yapılan bu kayıt hatalıdır.

#### **YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYDI.**

Örnekteki çekilen kredi 2017 ve 2018 yıllarını kapsamaktadır. Öncelikle kredinin tamamı vadeye bölünür.

Çekilen kredinin vadesi 18 ayı kapsamaktadır.

$2.000.000/18=111.111,111$  aylık ödenecek tutar

111.111,111\*12=1.333.333,33 TL yıllık ödenecek tutar.

2017 yılına yazılacak tutar. 111.111,111\*12=1.333.333,33

2018 yılına yazılacak tutar. 111.111,111\*6 = 666.666,67

31.12.2019	
102 BANKALAR HESABI	2.000.000
300 BANKA KREDİLERİ HESABI	1.333.333,33
400 BANKA KREDİLERİ HESABI	666.666,67
Banka Kredisi Kaydı	

**Tablo 9. Katılımcıların 580 Geçmiş Yıl Zararlarının Ödenecek Kurumlar Vergisinden Düşülebilmesi İçin Tüm Geçici Vergi Dönemlerinde Matrahtan Düşülmesi Gerekmetedir. Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

580 Geçmiş Yıl Zararlarının Ödenecek Kurumlar Vergisinden düşülebilmesi için Tüm Geçici Vergi Dönemlerinde Matrahtan düşülmesi gerekmektedir.			
		n	%
Cevap Dağılımı	Evet	66	55,5
	Hayır	53	44,5
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların 580 Geçmiş Yıl Zararlarının Ödenecek Kurumlar Vergisinden düşülebilmesi için Tüm Geçici Vergi Dönemlerinde Matrahtan düşülmesi gerekmektedir yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %55,5'i evet ve %44,5'i hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcıların 580 Geçmiş Yıl Zararlarının Ödenecek Kurumlar Vergisinden düşülebilmesi için Tüm Geçici Vergi Dönemlerinde Matrahtan düşülmesi gerekmektedir. Sorusuna verdikleri cevaplarda % 55,50 evet cevabı verirken % 44,50

Hayır cevabı vermiştir. Yapılan analizde Muhasebe Meslek Mensuplarının uygulamada doğru olarak bildikleri ancak yanlış yapanların oranı % 44,50'dir.

Oysa olması gereken Geçmiş Yıl Zararlarının 5 yıl boyunca verginin çıkması durumunda beyannamede gösterilmek üzere vergi matrahından tenzili mümkündür. Geçmiş Yıl Zararlarının Kurumlar Vergisinden düşülebilmesi için tüm geçici vergi dönemlerinde matrahtan düşülmesi gerekmektedir.

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş.'nin 2017 yılı 1.2.3.4. dönem geçici vergi matrah bilgileri şu şekildedir. İlgili şirketin ayrıca 60.000 TL 2016 yılından 2017 yılına aktarılan devreden geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

## **YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI**

### **1.Dönem geçici vergi bilgileri**

TİCARİ KAZANÇ	:	200.000 TL
KKEG	:(+)	40.000 TL
MALİ KAR	:	240.000 TL
GEÇMİŞ YIL ZAR.	:(-)	60.000 TL
VERGİ MATRAHI	:	180.000 TL
ÖDENECEK VERGİ	:	180.000*0,20=36.000 TL

### **2.Dönem geçici vergi bilgileri**

TİCARİ KAZANÇ	:	240.000 TL
KKEG	:(+)	60.000 TL
MALİ KAR	:	300.000 TL
GEÇMİŞ YIL ZAR.	:(-)	60.000 TL
VERGİ MATRAHI	:	240.000 TL
HESAPLANAN VER.	:	240.000*0,20=48.000 TL
MAHSUP ED.VERGİ:	:	36.000 TL
ÖDENECEK VERGİ:	:	12.000 TL



**3.Dönem geçici vergi bilgileri**

TİCARİ KAZANÇ : 220.000 TL  
KKEG : (+) 80.000 TL  
MALİ KAR : 300.000 TL  
GEÇMİŞ YIL ZAR. : (-) 60.000 TL  
VERGİ MATRAHI : 240.000 TL  
HESAPLANAN VER.  $240.000 * 0,20 = 48.000$  TL  
MAHSUP EDİ. VERG:  $24.000 + 36.000 = 60.000$  TL  
DEVREDEN VERGİ: 12.000 TL

**4.Dönem geçici vergi bilgileri**

TİCARİ KAZANÇ : 400.000 TL  
KKEG : (+)100.000 TL  
MALİ KAR : 500.000 TL  
GEÇMİŞ YIL ZAR. : (-) 60.000 TL  
VERGİ MATRAHI : 440.000 TL  
HESAPLANAN VER.  $440.000 * 0,20 = 88.000$  TL  
MAHSUP EDİ. VERG:  $24.000 + 36.000 = 60.000$  TL  
ÖNCEKİ DÖN. VERG: (-)12.000 TL  
ÖDENECEK VERGİ: 16.000 TL

**Tablo 10. Katılımcıların 580 Geçmiş Yıl Zararları Sadece Geçici Vergi Beyannamelerinde İlk Dönem Geçici Vergi’de İndirim Konusu Yapılmaktadır Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

580 Geçmiş Yıl Zararları sadece Geçici Vergi Beyannamelerinde İlk dönem geçici vergi’de İndirim Konusu Yapılmaktadır.			
		N	%
Cevap Dağılımı	Evet	70	58,8
	Hayır	49	41,2
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların 580 Geçmiş Yıl Zararları sadece Geçici Vergi Beyannamelerinde İlk dönem geçici vergi’de İndirim Konusu Yapılmaktadır yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %58,8’i evet ve %41,2’si hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcıların 580 Geçmiş Yıl Zararları Sadece Geçici Vergi Beyannamelerinde İlk Dönem Geçici Vergi’de İndirim Konusu Yapılmaktadır Yargısına İlişkin verilen cevaplarda meslek mensuplarının % 41,2’lik kısmı hayır cevabı vermişlerdir.

Oysa olması gereken geçmiş yıl zararlarının ilk dönem geçici vergiden düşülmesi olmayıp her dönem geçici vergi dönemlerinde indirim konusu yapılmasıdır.

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş.’nin 2017 yılı 1.2.3.4. dönem geçici vergi matrah bilgileri şu şekildedir. İlgili şirketin ayrıca 60.000 TL 2016 yılından 2017 yılına aktarılan devreden geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

#### **YAPILMAMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI**

##### **1.Dönem geçici vergi bilgileri**

TİCARİ KAZANÇ : 200.000 TL

KKEG :(+ )40.000 TL

MALİ KAR : 240.000 TL

GEÇMİŞ YIL ZAR. :(-)60.000 TL

VERGİ MATRAHI : 180.000 TL

ÖDENECEK VERGİ:  $180.000 \times 0,20 = 36.000$  TL

### **2.Dönem geçici vergi bilgileri**

TİCARİ KAZANÇ : 240.000 TL

KKEG : (+)60.000 TL

MALİ KAR : 300.000 TL

VERGİ MATRAHI : 300.000 TL

HESAPLANAN VER :  $300.000 \times 0,20 = 60.000$  TL

MAHSUP ED.VERGİ : 36.000 TL

ÖDENECEK VERGİ : 24.000 TL

### **3.Dönem geçici vergi bilgileri**

TİCARİ KAZANÇ : 220.000 TL

KKEG : (+)80.000 TL

MALİ KAR : 300.000 TL

VERGİ MATRAHI : 300.000 TL

HESAP. VERGİ :  $300.000 \times 0,20 = 60.000$  TL

ÖDENECEK VERGİ : 0,00 TL

### **4.Dönem geçici vergi bilgileri**

TİCARİ KAZANÇ : 400.000 TL

KKEG : (+)100.000 TL

MALİ KAR : 500.000 TL

VERGİ MATRAHI : 500.000 TL

HESAPLANAN VER.  $500.000 \times 0,20 = 100.000$  TL

MAHS.EDİ.VERGİ :  $24.000 + 36.000 = 60.000$  TL

ÖDENECEK VERGİ : 40.000 TL

Kayıtlara bakıldığında şirket sadece ilk geçici vergi döneminde geçmiş yıl zararını mahsup etmiştir. Sonraki dönemlerde ise beyanname üzerinde herhangi bir indirim söz konusu olmamıştır. Bu şekilde bir muhasebe kaydı yapılması durumunda şirket her geçici vergi döneminde geçmiş yıl zararı kadar daha fazla vergi matrahı beyan etmiş ve bu tutar üzerinden geçici vergi ödemiştir.

Anket çalışmasında sorulan sorulara göre 2.ve 3.soruların birbirleriyle bağlantılı sorulması durumunda şirket her geçici vergi döneminde beyanname üzerinde yaptığı geçmiş yıl zararlarını indirmesi sonucu her dönem 12.000 TL daha az vergi ödemiş bulunmaktadır.

**Tablo 11. Katılımcıların İşletmelerin Elektrik, Telefon, Su Ve Doğalgaz Faturalarını Zamanında Ödemediklerinde Sonradan Ödenen Faturalara Uygulanan Gecikme Zamlarını Kayıt Altına Alırken Bu Bedeller KKEG Hesaplarında Takip Edilmektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

İşletmelerin Elektrik, Telefon, Su ve Doğalgaz faturalarını zamanında ödemediklerinde sonradan ödenen faturalara uygulanan gecikme zamlarını kayıt altına alırken bu bedeller KKEG hesaplarında takip edilmektedir.		N	%
Cevap Dağılımı	Evet	105	88,2
	Hayır	14	11,8
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların İşletmelerin Elektrik, Telefon, Su ve Doğalgaz faturalarını zamanında ödemediklerinde sonradan ödenen faturalara uygulanan gecikme zamlarını kayıt altına alırken bu bedeller KKEG hesaplarında takip edilmektedir yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %88,2'si evet ve %11,8'i hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcıların işletmelerin Elektrik, Telefon, Su ve Doğalgaz faturalarını zamanında ödemediklerinde sonradan ödenen faturalara uygulanan gecikme zamlarını kayıt altına alırken bu bedeller KKEG hesaplarında takip edilmektedir. Sorusuna verdikleri cevaplarda evet diyenlerin oranı %88,2 iken hayır cevabı verenler ise % 11,8'dir. Tercih edilen cevaplar arasında bariz şekilde bir fark olduğu gözlemlenmiştir.

Oysa olması gereken 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun Hükümlerine Göre ödenen gecikme zamları, faizleri ve cezalarının Gelir ve Kurumlar vergisi matrahından düşülemeyeceği belirtilmektedir. Gününde ödenmeyen elektrik, su, telefon ve doğalgaz faturaları için uygulanan gecikme zamları bir mukaveleye bağlandıklarından bu faturaların bedellerinin takip ve tahsili 6183 sayılı Yasayla değil özel hukuk hükümlerine göre takip edilmektedir. Özel hukuk şartlarına tabi olması sonucu da gelir vergisi kanununda yer alan 41.maddenin beşinci bendinin parantez kapsamında değerlendirileceğinden ortaya çıkan geç ödeme sonucunda oluşan bedellerin safi kazancının tespitinde indirimine müsaade edilecektir. Yine bu gecikme zamlarına uygulanan KDV tutarı da indirim konusu yapılabilecektir. Nitekim konu ile ilgili maliye bakanlığının 14.06.2001 tarih ve 32996 sayılı özelgesi bulunmaktadır. Söz konusu Özelgede gecikme zamlarının işle alakalı olarak sözleşmeye göre ödenen tazminat olarak değerlendirilmesi gerektiği ve kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir (Öztürk S. ).

Şirketlerin birçoğu sayılan bu elektrik, telefon, su ve doğalgaz faturalarını zamanında ödemediklerinde sonradan ödenen faturalara uygulanan gecikme zamlarını kayıt altına alırken bu bedellerini kanunen kabul edilmeyen giderler hesaplarında takip etmektedirler. Halbuki bu durum bir vergi borcu olmadığından dolayı söz konusu ödemelere ilişkin gecikme zam bedellerinin KKEG hesabında takip edilmesi yanlıştır. Bu şekilde kayıtlarını yapan işletmeler yersiz olarak vergi matrahlarını artırmış olmalarından dolayı daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaklardır.

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş.son dönemlerdeki yaşadığı ekonomik sıkıntılarından dolayı ilgili aya ilişkin hiçbir elektrik, doğalgaz ve su faturalarını zamanında ödeyememiştir. Fatura bilgileri ve gecikme zamları gelen faturalarda şu şekildedir.

Doğalgaz fatura tutarı	: 50.000 TL
Doğalgaz gecikme zammı	: 1.250 TL
Elektrik fatura tutarı	: 25.000 TL
Elektrik gecikme zammı	: 500 TL
Su fatura tutarı	: 10.000 TL
Su gecikme zammı	: 250 TL

**YAPILMAMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI**

//			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	50.000,00		
689 DİĞ.OL.DIŞ.GİD.ZAR.HESABI	1.250,00		
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	9.225,00		
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		60.475,00	
Doğalgaz fatura bedelinin kaydı.			
/			
901 MATRAHA EKLENECEK UNS.	1250,00		
902 MATRAHA EKLENECEK UN.		1.250,00	
Doğalgaz fatura bedelinin kaydı.			
//			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	25.000,00		
689 DİĞ.OL.DIŞ.GİD.ZAR.HESABI	500,00		
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	4.590,00		
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		30.090,00	
Elektrik fatura bedelinin kaydı.			
//			
901 MATRAHA EKLENECEK UNSURLAR	500,00		
902 MATRAHA EKLENECEK UNSURLAR		500,00	
Elektrik fatura gecikme zammının KKEG olarak izlenmesi			

//	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	10.000,00
689 DİĞ.OL.DIŞ.GİD.ZAR.HESABI	250,00
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	820,00
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR	11.070,00
Su fatura bedelinin kaydı.	

/	
901 MATRAHA EKLENECEK UNSURLAR	250,00
902 MATRAHA EKLENECEK UNSURLAR	250,00
Su fatura gecikme zammının KKEG olarak takip edilmesi	

Yapılan kayıtlar incelendiğinde söz konusu şirket gelen fatura tutarlarındaki gecikme zamlarını doğrudan KKEG hesabında takip etmektedir. Oysa maliye bakanlığının açıkladığı özalgede bu tip giderlerin doğrudan giderleştirilebileceğine müsaade edilmiştir.

#### **YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI**

/	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	50.000,00
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.250,00
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	9.225,00
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR	60.475,00
Doğalgaz fatura bedeli muhasebe kaydı.	

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	25.000,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	500,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	4.590,00	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		30.090,00
Elektrik fatura bedeli kaydı.		

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	10.000,00	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	250,00	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	820,00	
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		11.070,00
Su fatura kaydı.		

**Tablo 12. Katılımcıların Vadeli Mevduatlardan Dolayı Bankalara Ödenen Stopajlarla İlgili Olarak Her Geçici Vergi Döneminde Ödenecek Vergilerden Bu Kesintiler Mahsup Edilmektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Vadeli Mevduatlardan dolayı Bankalara ödenen stopajlarla ilgili olarak her geçici vergi döneminde ödenecek vergilerden bu kesintiler mahsup edilmektedir.			
		n	%
Cevap Dağılımı	Evet	90	75,6
	Hayır	29	24,4
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Vadeli Mevduatlardan dolayı Bankalara ödenen stopajlarla ilgili olarak her geçici vergi döneminde ödenecek vergilerden bu kesintiler mahsup edilmektedir yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı



verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %75,6'sı evet ve %24,4'ü hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcıların Vadeli Mevduatlardan dolayı Bankalara ödenen stopajlarla ilgili olarak her geçici vergi döneminde ödenecek vergilerden bu kesintiler mahsup edilmektedir. Sorusuna % 75,6 oranında Evet cevabı verilirken % 24,4 oranında Hayır denilmiştir. Bu sonuçlar Muhasebe Meslek Mensuplarının çoğunluğunun doğru uygulama yaptığını göstermektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus geçici vergi dönemlerinde bu tutarların tamamı değil sadece ilgili olduğu döneme isabet eden tutar indirim konusu yapılması gerekmektedir.

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş.'nin geçici vergi dönemlerine ilişkin bilgileri şu şekildedir.

1.dönem geçici vergi döneminde ödemesi gereken geçici vergi 100.000 TL olup bankalara stopaj yoluyla ödenen ocak-şubat-mart dönemine ait tutarı ise 10.000 TL'dir.

193.02.STOPAJ VERGİLERİ 10.000

193.02.001 Ocak-Şubat-Mart: 10.000

2.dönem geçici vergi döneminde ödenmesi gereken geçici vergi 120.000 TL olup bankalara stopaj yoluyla ödenen nisan-mayıs-haziran dönemine ait tutar ise 8.000 TL

193.02.STOPAJ VERGİLERİ 18.000

193.02.001 Ocak-Şubat-Mart: 10.000

193.02.002 Nisan-Mayıs-Haziran 8.000

3.dönem geçici vergi döneminde ödenmesi gereken geçici vergi 160.000 TL olup bankalara stopaj yoluyla ödenen temmuz-ağustos-eylül dönemi tutarı ise 12.000 TL'dir.

193.02.STOPAJ VERGİLERİ 30.000

193.02.001 Ocak-Şubat-Mart: 10.000

193.02.002 Nisan-Mayıs-Haziran 8.000

193.02.003 Temmuz-Ağustos-Eylül 12.000

4.dönem geçici vergi döneminde ödenmesi gereken geçici vergi 180.000 TL olup bankalara stopaj yoluyla ödenen ekim-kasım-aralık dönemine ait tutar ise 6.000 TL'dir.

193.02. STOPAJ VERGİLERİ 36.000

193.02.001.Ocak-Şubat-Mart: 10.000

193.02.002 Nisan-mayıs-haz.	8.000
193.02.003 Temmuz-Ağustos-Eylül	12.000
193.02.004 Ekim-Kasım-Aralık.	6.000

### **YAPILMAMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI**

#### 1.Dönem beyannamesi matrah bilgileri

Ödenmesi gereken geçici vergi	: 100.000
Mahsup edilecek stopaj	:(-) 10.000
Ödenecek geçici vergi	: 90.000

#### 2.Dönem beyannamesi matrah bilgileri

Ödenmesi gereken geçici vergi	: 120.000
Mahsup edilecek stopaj	:(-) 18.000
Ödenecek geçici vergi	: 102.000

#### 3.Dönem beyannamesi matrah bilgileri

Ödenmesi gereken geçici vergi	: 160.000
Mahsup edilecek stopaj	:(-) 30.000
Ödenecek geçici vergi	: 130.000

#### 4.Dönem beyannamesi matrah bilgileri

Ödenmesi gereken geçici vergi	: 180.000
Mahsup edilecek stopaj	:(-) 36.000
Ödenecek geçici vergi	: 144.000

Şirketin yaptığı uygulama incelendiğinde şirket her geçici vergi döneminde kesilen tevkifat tutarlarını kümülatif olarak dikkate alıp o şekilde vergiden mahsup etmiştir. Böyle bir uygulama hatalıdır.

### **YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI**

#### 1.Dönem beyannamesi matrah bilgileri

Ödenmesi gereken geçici vergi	: 100.000
-------------------------------	-----------

Mahsup edilecek vergi :(-) 10.000

Ödenecek geçici vergi : 90.000

2.Dönem beyannamesi matrah bilgileri

Ödenmesi gereken geçici vergi : 120.000

Mahsup edilecek stopaj :(-) 8.000

Ödenecek geçici vergi : 102.000

3.Dönem beyannamesi matrah bilgileri

Ödenmesi gereken geçici vergi : 160.000

Mahsup edilecek stopaj :(-) 12.000

Ödenecek geçici vergi : 148.000

4.Dönem beyannamesi matrah bilgileri

Ödenmesi gereken geçici vergi : 180.000

Mahsup edilecek stopaj :(-) 6.000

Ödenecek geçici vergi : 174.000

Bu kayıtlarda şirketin her geçici vergi döneminde ne kadar stopaj ödemesi yapıldıysa o tutarda beyanname üzerinde matrahta bir indirim söz konusu olmuştur.

**Tablo 13. Katılımcıların İmalatçı İşletmelerde, Alım Ve Satımı Yapılan Şirketlerde Olduğu Gibi Satılan Malın Maliyeti Doğrudan 620 No'lu Hesaba Gönderilir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

İmalatçı işletmelerde, Alım ve Satımı yapılan şirketlerde olduğu gibi Satılan Malın Maliyeti doğrudan 620 no'lu hesaba gönderilir.			
		n	%
Cevap Dağılımı	Evet	94	79,0
	Hayır	25	21,0
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların İmalatçı işletmelerde, Alım ve Satımı yapılan şirketlerde olduğu gibi Satılan Malın Maliyeti doğrudan 620 nolu hesaba gönderilir

yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %79'u evet ve %21'i hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcıların İmalatçı İşletmelerde, Alım Ve Satımı Yapılan Şirketlerde Olduğu Gibi Satılan Malın Maliyeti Doğrudan 620 Nolu Hesaba Gönderilir Yargısına İlişkin verilen cevaplarda Muhasebe Meslek Mensuplarının büyük çoğunluğu %79,00'lık kısmı Evet cevabı verirken Hayır diyenlerin oranı %21,00 düzeyindedir. Bu iki oran arasında da ciddi derecede farklılık olduğu görülmektedir.

Uygulamada genellikle işletmelerin üretime gönderdikleri malların maliyetlerini doğrudan 620 nolu hesaba virmanladıkları görülmektedir. Oysa olması gereken imalatçı işletmelerde alım ve satım yapılan şirketlerde olduğu gibi satılan malın maliyeti doğrudan 620 nolu hesaba gönderilmez. Öncelikle üretime gönderilen malların maliyetleri 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme hesabına virmanlanır. Ondan sonra 720 ve 730 nolu hesaplar birlikte 620 nolu hesaba virmanlanır.

#### **YAPILMAMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI**

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş.1.geçici vergi döneminde üretime gönderilen malların maliyetinin 1.000.000 TL olduğunu belirlemiştir.

/		
620 SATILAN MAMÜLLER MAL.	1.000.000,00	
150 İLK MADDE VE MALZEME		1.000.000,00
Satılan mamül maliyetinin kaydı		

Yapılan kayıt incelendiğinde işletmenin üretime gönderdiği malların maliyetini doğrudan 620 nolu hesaba virmanlandığı görülmektedir. Oysa imalatçı işletmelerde alım ve satım yapılan şirketlerde olduğu gibi satılan malın maliyeti doğrudan 620 nolu hesaba gönderilmez. Öncelikle üretime gönderilen malların maliyetleri 710 direkt ilk madde ve malzeme hesabına virmanlanır. Ondan sonra 720 ve 730 nolu hesaplar birlikte 620 nolu hesaba virmanlanır.

## YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI

/		
710 DİREKT İLK MADDE VE MAL 150 İLK MADDE VE MALZEME Üretime gönderilen malın kaydı.	1.000.000,00	1.000.000,00
/		
711 DİR. İLK MAD. MALZ. YANS. GİD. 721 DİREKT 150 İLK MADDE VE MALZEME 731 GENEL ÜRETİM GİD. YANS. GİD. 710 DİREKT İLK MAD. MALZ. GİDERLERİ 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ Yansıtma ve gider hesaplarının kapatılması kaydı.	1.000.000 600.000 800.000	1.000.000 600.000 800.000
/		
152 MAMÜLLER HESABI 151 YARI MAMÜLLER HESABI Yarı mamüllerin mamüller hesabına yansıtılması kaydı	2.400.000	2.400.000
/		
620 SATILAN MAMÜL MALİYETİ 152 MAMÜLLER HESABI Mamüller hesabının satılan mamül maliyetine devri kaydı	2.400.000	2.400.000

**Tablo 14. Katılımcıların Binek Otomobiller Normalde Aracın İşletmeye Girdiği Takvim Yılındaki Ay Kesri Yuvarlanmak Suretiyle Amortismanına Tabi Tutulmaktadır Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Binek otomobiller normalde aracın işletmeye girdiği Takvim yılındaki ay kesri yuvarlanmak suretiyle amortismanına tabi tutulmaktadır.			
		n	%
Cevap Dağılımı	Evet	101	84,9
	Hayır	18	15,1
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Binek otomobiller normalde aracın işletmeye girdiği Takvim yılındaki ay kesri yuvarlanmak suretiyle amortismanına tabi tutulmaktadır yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %84,9'u evet ve %15,1'i hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcıların Binek Otomobiller Normalde Aracın İşletmeye Girdiği Takvim Yılındaki Ay Kesri Yuvarlanmak Suretiyle Amortismanına Tabi Tutulmaktadır Yargısına İlişkin Cevaplarda Meslek Mensuplarının büyük çoğunluğu %84,9 oranında Evet cevabı verirken % 15,1'lik kısmı Hayır cevabı verilmiştir.

Oysa olması gereken Amortisman ayrılması konusunda ilgili binek otomobillerde özellikli bir durum vardır. Binek otomobillerde normalde aracın işletmeye girdiği takvim yılındaki ay kesri yuvarlanmak suretiyle amortismanına tabi tutulmaktadır. Ancak yasada bu duruma istisna olarak yani kısmi amortisman yerine tam olarak amortisman ayrılabilmesi için işletmenin faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanları ayırıp bu duruma uyan mükelleflere tam olarak amortisman ayırma hakkı tanınmıştır. Alınan cevaplarda bu iki durumun ayırt edilmemesinden kaynaklanan terüddütlerden dolayı farklı cevaplar alındığı görülmektedir.

**Tablo 15. Katılımcıların Gelir Ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri Yıllık Beyannamelerinde Gösterdikleri Ticari Kazançlarının Safi Gelirlerini Tespit Ettikten Sonra Bu Kazançlarından Bağış Ve Yardımları KKEG Olarak Kayıt Yapmadan İndirim Konusu Yapmaktadırlar Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri Yıllık Beyannamelerinde gösterdikleri Ticari Kazançlarının Safi Gelirlerini Tespit ettikten sonra bu kazançlarından Bağış ve Yardımları KKEG olarak kayıt yapmadan İndirim Konusu Yapmaktadırlar.		n	%
Cevap Dağılımı	Evet	82	68,9
	Hayır	37	31,1
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri Yıllık Beyannamelerinde gösterdikleri Ticari Kazançlarının Safi Gelirlerini Tespit ettikten sonra bu kazançlarından Bağış ve Yardımları KKEG olarak kayıt yapmadan İndirim Konusu Yapmaktadırlar yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %68,9'u evet ve %31,1'i hayır olarak dağılmıştır.

Oysa Yapılan Bağış ve Yardımlar öncelikle KKEG hesabında takip edilip daha sonra indirim konusu yapılmaktadır. Anket sonuçlarına göre bu kurala uymayan meslek mensuplarının oranı %31,1 oranındadır. Yani meslek mensuplarının bir kısmı bağış ve yardımları doğrudan beyanname üzerinde indirim konusu yapmaktadırlar. Yapılan bu işlem yanlış ve hatalıdır.

**Tablo 16. Katılımcıların 264 Özel Maliyetler Hesabında Bu Hesabın İşleyişi Hakkında Açıklamalar Yapılmıştır. Şirketler Arasında Özel Maliyet Bedelinin İtfası Olarak 5 Yıl İtfa Süresinin Sabit Olduğu Düşünülmektedir. Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

264 Özel Maliyetler Hesabında bu hesabın işleyişi hakkında açıklamalar yapılmıştır. Şirketler arasında özel maliyet bedelinin itfası olarak 5 yıl itfa süresinin sabit olduğu düşünülmektedir.			
		n	%
Cevap Dağılımı	Evet	94	79,0
	Hayır	25	21,0
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların 264 Özel Maliyetler Hesabında bu hesabın işleyişi hakkında açıklamalar yapılmıştır. Şirketler arasında özel maliyet bedelinin itfası olarak 5 yıl itfa süresinin sabit olduğu düşünülmektedir yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %79'u evet ve %21'i hayır olarak dağılmıştır.

264 Özel Maliyetler Hesabının işleyişine yönelik verilen cevaplar içerisinde muhasebe meslek mensuplarının büyük çoğunluğu %79 oranında Evet cevabı verirken Hayır diyenlerin oranı %21 düzeyindedir. Bu sonuçta Özel Maliyet bedelinin itfası olarak genel olarak aşına olunan yılın 5 yıl olarak yanlış bilindiği tespit edilmiştir.

Oysa 264 Özel Maliyetler Hesabının itfa konusunda bu hesabın işleyişi hakkında açıklamalar yapılmıştır. Dolayısı ile özel maliyet bedelinin itfası olarak 5 yıl itfa süresinin sabit olduğu düşünülmekte olup gerçek durum kira süresi boyunca itfa edileceğidir.

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş. 8 yıllığına kiraladığı bir gayrimenkule 20.000 TL değerinde bir harcama yapmıştır.



264 ÖZEL MALİYETLER HESABI	20.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	3.600	
320 SATICILAR HESABI		23.600
Özel maliyet harcaması kaydı		
/		
320 SATICILAR HESABI	23.600	
102 BANKALAR HESABI		23.600
Ödeme kaydı.		

### YAPILMAMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI

Amortisman oran:1/Ekonomik ömür

Örnek kayıta ekonomik ömür süresinin 8 yıl alınması gerekirken işletme tarafından 5 yıl olarak alınmıştır. Tek düzen hesap planına göre 5 yıl amortisman ayrılması gerekirken vergi usul kanununa göre 8 yıl amortisman ayrılmalıdır. Dolayısıyla vergi usul kanunu öncelikli olduğundan 8 yıl amortisman ayrılmalıdır.

$1/5=0,20$  yani %20'dir.

$20.000 * \%20 = 4.000$  TL yıllık amortisman tutarı ya da amortisman tutarı/ekonomik ömür  
 $20.000/5 = 4.000$  TL yıllık amortisman tutarı

Yıllar	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Kalan Tutar
2012	4.000	4.000	16.000
2013	4.000	8.000	12.000
2014	4.000	12.000	8.000
2015	4.000	16.000	4.000
2016	4.000	20.000	--

Dönem sonundaki muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

31.12.2017	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	4.000
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN GİD.	4.000
Özel maliyetler muhasebe kaydı.	

Bu kayıta da işletmenin gayrimenkule yapılan özel maliyet harcamalarını 5 yıl içerisinde itfa edileceği yönünde yaygın bir inanış bulunmaktadır.

### YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI

Amortisman oranı: 1/Ekonomik ömür

$1/8=0,125$  yani % 12,5

$20.000 * \%12,5 = 2.500$  TL yıllık amortisman tutarı

Ya da amortisman tutarı/ekonomik ömür

$20.000/8 = 2.500$  TL yıllık amortisman tutarı

Yıllar	yıllık amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	kalan tutar
2017	2500	2500	17500
2018	2500	5000	15000
2019	2500	7500	12500
2020	2500	10000	10000
2021	2500	12500	7500
2022	2500	15000	5000
2023	2500	17500	2500
2024	2500	20000	0

Dönem sonundaki muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır.

31.12.2017	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.500
268 BİRİKMIŞ AMORTİSMAN GİD.	2.500
Özel maliyetler muhasebe kaydı.	

Bu kayıta şirket 8 yıllığına kiralamış olduğu gayrimenkule yaptığı harcamalarını vergi usul kanunlarına göre 8 yılda itfa etmiştir.

**Tablo 17. Katılımcıların 159 Verilen Sipariş Avanslarının Değerlemesi Ve Oluşan Kur Farklarının Kar Ya Da Zarar Hesaplarına İntikal Ettirilmesi Gerekmektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

159 Verilen Sipariş Avanslarının değerlemesi ve oluşan Kur Farklarının kar ya da zarar hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.			
		n	%
Cevap Dağılımı	Evet	101	84,9
	Hayır	18	15,1
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların 159 Verilen Sipariş Avanslarının değerlemesi ve oluşan Kur Farklarının kar ya da zarar hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %84,9'u evet ve %15,1'i hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtlardan meslek mensuplarının çoğunluğunun Evet dediği gözlemlenmiştir. % 15,1'lik kısmı Hayır cevabını kullanmıştır. Bu sonuçlara göre meslek mensuplarının çoğunluğunun bu soruya doğru yanıt verdiği tespit edilmiştir. Maliye tarafından avansların değerlemesi konusunda verilmiş net bir tebliğ ya da hüküm olmamasına karşın özgelgeler açısından son trend bu yöndedir. V.U.K.'nun 280.maddesine göre avansların bir borç ya da alacaktan farkı olmadığı için değerlemeye tabi tutularak oluşan kur farkları da doğrudan gelir/gider yazılmalıdır.

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş.yurt dışındaki bir firmaya satın alacağı bir mal için 01.01.2017 tarihinde 200.000 \$ avans göndermiştir. Döviz kuru ilgili tarihte 1\$=3 TL'dir.20 gün sonra mal gümrüğe geldiğinde kur 1\$=3,20 TL'dir.

### YAPILMAMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI

İşletmenin sipariş verdiği tarihte dolar 3 TL'dir. Yani,

$$200.000 \times 3 = 600.000 \text{ TL}$$

01.01.2017			
199 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	600.000		
102 BANKALAR HESABI			600.000
Sipariş avansı verilmesi			

Söz konusu mal gümrüğe gelmiş ve gümrük işlemleri tamamlandıktan sonra mal stoklara alınmıştır. Gümrük idaresi ilgili mal için 72.000 TL KDV almıştır.

20.01.2017			
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	72.000		
102 BANKALAR HESABI			72.000
Kdv bedelinin ödenmesi			

20.01.2017			
153 TİCARİ MALLAR HESABI	600.000		
199 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI			600.000
Gümrüğe gelen malın stoklara alınması kaydı.			

Son kayıta da görüldüğü üzere işletme dolar kurunun 3 TL'den 20 gün sonra 3,20 TL olmasına rağmen bu kur artışını dikkate almadan 199 nolu hesabın bakiyesini 153 nolu hesaba virman yaparak kapatmıştır. Meslek mensupları tarafından göz ardı edilen bu durum kurların artması halinde devlet aleyhine bir vergi kaybı olurken, kurların düşmesi durumunda ise firma aleyhine vergi kaybına sebep olmaktadır.

**YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI**

NURGÜL A.Ş sipariş verdiği tarihte 1 \$=3 TL'dir. Yani,

$200.000 * 3 = 600.000$  TL

01.01.2017	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	600.000
102 BANKALAR HESABI	600.000
Sipariş avansı verilmesi kaydı	

Gümrük idaresi mal bedeli için 72.000 TL KDV bedeli almıştır.

20.01.2017	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	72.000
102 BANKALAR HESABI	72.000
Kdv bedelinin ödenmesi	

Şirket tarafından dolar kuru 3,20 TL olduğu dikkate alınmış olup buna göre stoklar hesabına intikal ettirilmiştir.

$200.000 * 3,20 = 640.000$  TL

Kayıtlı değer = 600.000 TL

Yeni değer = 640.000 TL

Fark = 40.000 TL

20.01.2017	
153 TİCARİ MALLAR HESABI	640.000
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	600.000
646 KAMBİYO KARLARI	40.000
Gümrüğe gelen malın stoklara alınması	

31.12.2017		
646 KAMBİYO KARLARI	40.000	
690 DÖNEM KAR ZARARI HESABI		40.000
Gelir hesaplarının dönem karına devri kaydı.		

Bu kayıta da görüldüğü üzere şirket kur artışından kaynaklanan farkı dikkate alarak malın stoklara intikali ile değerlendirme yapmıştır. Şayet bu değerlendirme yapılmamış olsaydı vergi kaybına neden olunacaktı. Kurların düşmesi halinde ise kayıtlar şu şekilde olacaktır.

Döviz kurunun 2,90 TL olduğu kabul edilirse,

$200.000 * 2,90 = 580.000$  TL

Kayıtlı değer = 600.000 TL

Yeni değer = 580.000 TL

Fark = 20.000 TL

20.01.2017		
153 TİCARİ MALLAR HESABI	580.000	
656 KAMBİYO ZARARLARI HESABI	20.000	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		600.000
Gümrüğe gelen malın stoklara alınması kaydı.		

/		
690 DÖNEM KAR ZARAR HESABI	20.000	
656 KAMBİYO ZARARLARI HESABI		20.000
Gider hesaplarının dönem kar zarar hesabına devri		

**Tablo 18. Katılımcıların 131 Ortaklardan Alacaklar Hesabında Finansman Hizmeti Karşılığında KDV Hesaplaması Gerekmedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

131 Ortaklardan Alacaklar Hesabında Finansman Hizmeti karşılığında KDV hesaplaması gerekmektedir.			
		N	%
Cevap Dağılımı	Evet	81	68,1
	Hayır	38	31,9
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların 131 Ortaklardan Alacaklar Hesabında Finansman Hizmeti karşılığında KDV hesaplaması gerekmektedir yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %68,1'i evet ve %31,9'u hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcılar 131 Ortaklardan Alacaklar Hesabında Finansman Hizmeti Karşılığında KDV hesaplanmaz diyenlerin oranı %31,9 düzeyindedir.

Oysa olması gereken Maliye Bakanlığı çok önceden beri borç verme işlemini maliye bakanlığı bir finansman karşılama hizmeti olarak değerlendirdiği için şirket hissedarlarına kullandırılan tutar üzerinden adet yöntemiyle faiz hesaplaması ve gelir yazılması gerekliliğini dile getirmektedir. Şirket ortaklarına kullandırılan bu kaynakların eğer şirket kredi kullanmışsa bu kredi faiz oranı üzerinden kullanmamışsa merkez bankasının reeskont faiz oranı baz alınarak hesaplanması gerekmektedir.

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş.'nin 131 ortaklardan alacaklar hesabının 31.12.2017 tarihi bakiyesi 2.000.000,00 TL'dir. İlgili şirket yıl içinde iş bankasından 600.000 TL kredi kullanmış bu kredi için de % 15 kredi faizi ödemiştir. 31.12.2017 tarihi itibarıyla merkez bankasının ağırlıklı vadeli mevduat faiz oranları ise 12 aylık ortalaması % 9'dur. Şirket ortak bay A'ya 200.000 TL faiz faturası düzenlemiştir.

**YAPILMAMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI**

/	
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS	236.000
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI	200.000
391 HESAPLANAN KDV HES.	36.000
Adat Kaydı	
/	
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI	200.000
690 DÖNEM KAR VE ZARARI HS	200.000
Gelir hesaplarının dönem karına devri kaydı	

Kayıtlarda görüldüğü üzere şirket bankadan kullanmış olduğu kredi için ödediği faiz oranını kullanması gerekirken, merkez bankasının mevduat faiz oranını kullanmıştır. Sonuç olarak bu durum vergi ziyanına neden olmuştur. Çünkü merkez bankasının kullandığı faiz oranı şirketin kullandığı faiz oranından daha düşüktür. Bu durum işletmenin daha düşük gelir beyan etmesine ve daha az vergi ödemesine sebep olmuştur. Dolayısıyla bu durum devlet aleyhinedir ve hatalıdır.

**YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI**

Şirket yılsonunda ortağına kullandırmış olduğu kaynak için adet hesaplaması yapmış ve çekmiş olduğu krediye ödediği faiz oranını uygulamış hesaplama sonucu 300.000 TL faiz tutarı tespit etmiştir. Şirket ortağı bay A'ya 31.12.2017 tarihinde 300.000 TL faiz faturası tanzim etmiştir.



/		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HES.	354.000	
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI		300.000
391 HESAPLANAN KDV HESABI		54.000
Adat Kaydı		

/		
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI	300.000	
690 DÖNEM KAR VE ZARARI HS		300.000
Gelir hesaplarının dönem karına devri kaydı.		

Bu kayıta şirket çekmiş olduğu kredi için ödediği faiz oranı olan % 15 'i dikkate aldığında faiz geliri 300.000 TL olmuş ve bu gelire ödemiş olduğu KDV tutarı ise 54.000 TL olmuştur.

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş. yılsonunda ortaklar cari hesabının bakiyesi olan 400.000 TL'ye adet hesaplamış olup hesaplanan adet tutarı ise 40.000 TL'dir.

#### **YAPILMAMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI**

/		
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HES.	40.000	
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI		4.000
Adat Kaydı		

/		
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI	40.000	
690 DÖNEM KAR VE ZARARI HESABI		4.000
Gelir hesaplarının dönem karına devri kaydı		

Bu kayıtlara bakıldığında şirket tarafından hissedara düzenlenen faturada KDV hesaplanması yapılmamıştır. Halbuki maliye idaresi böyle bir işlemi finansman hizmeti olarak değerlendirmekte olup söz konusu işlem için KDV hesaplanması gerektiğini söylemektedir.

#### YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HES	47.200	
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI		40.000
391 HESAPLANAN KDV HES		7.200
Adat Kaydı		
/		
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI	40.000	
690 DÖNEM KAR VE ZARAR HS.		40.000
Gelir hesaplarının dönem karına devri kaydı.		

Görüldüğü üzere şirket hesaplamış olduğu faiz geliri için KDV hesaplamıştır.

**Tablo 19. Katılımcıların Gelecek Yıla Ait Gelir ve Giderlerin İçinde Bulunulan Döneme Kaydedilmesini İsteyen Mükellefiniz Oldu Mu? Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Gelecek Yıla ait Gelir ve Giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen mükellefiniz oldu mu ?			
		N	%
Cevap Dağılımı	Evet	66	55,5
	Hayır	53	44,5
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Gelecek Yıla ait Gelir ve Giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen mükellefiniz oldu mu? yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %55,5'i evet ve %44,5'i hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcılara Gelecek Yıla ait Gelir ve Giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen mükelleflerin var olup olmadığı sorulduğunda yarıdan fazlası %55,5 oranında Evet oldu diye cevap verdikleri görülmektedir.

**Tablo 20. Katılımcıların Muhasebe Meslek Mensuplarının Çoğunluğu Yılsonunda Reeskont İşlemlerini Yapmamaktadırlar Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Muhasebe Meslek Mensuplarının çoğunluğu Yılsonunda Reeskont işlemlerini yapmamaktadırlar			
		N	%
Cevap Dağılımı	Evet	104	87,4
	Hayır	15	12,6
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Muhasebe Meslek Mensuplarının çoğunluğu Yılsonunda Reeskont işlemlerini yapmamaktadırlar yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %87,4'ü evet ve %12,6'sı hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcıların bu soruya verdikleri yanıtta da cevaplar arasında bariz bir fark olduğu görülmektedir. Reeskont ayırma işlemini %87,4 oranında ayrılmadığı kanaatinde bulunulmasına karşın ayrılır diyenlerin oranı % 12,6 düzeyindedir.

Oysa olması gereken Vergi Usul Kanunu 281.ve 285.maddelerinde bu durum özü itibariyle yıl sonunda alacak ve borç tutarlarının vade farklarından arınıp ilgili olduğu döneme yansıtılmasını sağlayan bir çeşit değerlendirme hükmü olarak ifade edilmektedir. Ancak uygulamada hesaplama şeklinin karmaşıklığı ve konuya duyulan tereddütlerden dolayı çoğu meslek mensubu yılsonunda reeskont ayırma işlemini yapmadığı gözlemlenmektedir.

**Tablo 21. Katılımcıların Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Uzun Dönem ve Kısa Dönem Olarak Muhasebeleştirilmektedir. Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Uzun dönem ve Kısa Dönem olarak muhasebeleştirilmektedir.			
		N	%
Cevap Dağılımı	Evet	105	88,2
	Hayır	14	11,8
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Uzun dönem ve Kısa Dönem olarak muhasebeleştirilmektedir yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %88,2'si evet ve %11,8'i hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcıların bu soruya verdikleri cevaplardan görüldüğü üzere çoğunluk %88,2 oranında Evet cevabı vererek, Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Uzun dönem ve Kısa Dönem olarak Muhasebeleştirdikleri tespit edilmiştir.

Ertelenmiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinde yapılan hatalar genellikle banka kredilerinde olduğu gibi uzun vade ve kısa vade ayırımının yapılmamasıdır.

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş. Finansal sözleşme bilgilerine göre Mart ayına ilişkin bilgileri şu şekildedir.

	Taksit	Ana Para	Faiz	Kira bed.	Kdv dahil
Mal Cinsi : Makine	1.	48.560	0	48.560	57.300
Mal Tutarı :860.000 TL	2.	38.200	11.860	50.060	59.070
Kdv Oranı					:%18

Ödeme Süresi : 24 ay

Sözleşme Süresi: 4 yıl

Sözleşme Tarihi:23.03.2016

Ana para ödemesi 860.000 TL, Faiz ödemesi: 114.200 TL, Kira bedeli : 974.200 TL, KDV dahil kira bedeli : 1.149.556 TL

Kiracı tarafından ödeme planı kesinleştikten sonra ilgili makine 860.000 TL olarak kullanım hakkı adı altında kayıtlara geçecektir.

### YAPILMAMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI

23.03.2016			
260 HAKLAR HESABI	860.000		
302 ERT.FİN..BORÇ.MAL.HES.	114.200		
301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ.HESABI		974.200	
Sabit kıymetin kiracı tarafından alınması ve leasing sözleşmesinin imzalanması			
23.03.2016			
301 FİN. KİR. İŞL. BORÇ HESABI	48.560		
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	8.740		
320 SATICILAR HESABI		57.300	
Leasing sözleşmesinin 1.taksit tahakkuku kaydı			
23.03.2016			
320 SATICILAR HESABI	48.560		
102 BANKALAR HESABI	8.740		
Leasing sözleşmesinin 1.taksit ödemesi kaydı.			

25.04.2016	
780 FİNANSMAN GİD. HESABI	11.860
301 FİN. KİR. İŞL. BORÇ. HESABI	50.060
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	9.010
302 ERT. FİN. KİR. BORÇ. MAL. HES	11.860
320 SATICILAR HESABI	59.070
Leasing sözleşmesinin 2.taksidinin tahakkuk kaydı	

25.04.2016	
320 SATICILAR HESABI	59.070
102 BANKALAR HESABI	59.070
Leasing sözleşmesinin 2.taksit ödemesi kaydı	

Kayıtlardan görüldüğü üzere herhangi bir kısa ve uzun dönem ayırımı yapılmaksızın doğrudan kısa vadeli olarak muhasebeleştirilmiş olup bu şekilde bir uygulama hatalıdır, yanlıştır.

#### **YAPILMASI GEREKEN MUHASEB KAYITLARI**

/	
260 HAKLAR HESABI	860.000
302 ERT.FİN..BORÇ.MAL.HES.	95.580
402 ERT. FİN. KİR. BORÇ. MAL. HS.	18.620
301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ.HESABI	632.780
401 FİN. KİR. İŞL. BORÇ. HESABI	341.420
Sabit kıymetin kiracı tarafından alınması ve leasing sözleşmesinin imzalanması kaydı	

23.03.2016			
301 FİN.KİR.İŞL.BORÇ.HESABI	48.564		
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	8.740		
320 SATICILAR HESABI			57.300
Leasing sözleşmesinin 1.taksitinin tahakkuk kaydı			
23.03.2016			
320 SATICILAR HESABI	57.300		
102 BANKALAR HESABI			57.300
Leasing sözleşmesinin 1.taksit ödemesi kaydı.			
/			
780 FİNANSMAN GİD. HESABI	11.860		
301 FİN. KİR. İŞL. BORÇ. HESABI	50.060		
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	9.010		
301 ERT. FİN. KİR. BORÇ. MAL. HS			11.860
320 SATICILAR HESABI			59.070
Yansıtma ve gider hesaplarının kapatılması kaydı.			
25.04.2016			
320 SATICILAR HESABI	59.070		
102 BANKALAR HESABI			59.070
Leasing sözleşmesinin 2.taksit ödemesi			

**Tablo 22. Katılımcıların 100 Kasa Hesabının Değerlemesi Efektif Döviz Alış Kurundan Yapılmaktadır. Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

100 Kasa Hesabının Değerlemesi Efektif Döviz Alış Kurundan yapılmaktadır			
		n	%
Cevap Dağılımı	Evet	59	49,6
	Hayır	60	50,4
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların 100 Kasa Hesabının Değerlemesi Efektif Döviz Alış Kurundan yapılmaktadır yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %49,6'sı evet ve %50,4'ü hayır olarak dağılmıştır.

100 Kasa Hesabının değerlemesinin nasıl yapılması gerektiğine yönelik yöneltilen soruda Muhasebe Meslek Mensuplarının yaklaşık yarı yarıya tereddüt yaşadıkları görülmektedir.

Oysa olması gereken VUK geçici vergi dönemlerinde 100 Kasa Hesabı hariç diğer hesaplarda döviz alış kuruna göre değerlendirileceğini açıklamıştır. Kasa hesabının değerlendirilmesi ise efektif döviz alış kurundan yapılmaktadır. Buradan çıkan sonuç ile meslek mensupları arasında kasa hesabının değerlendirilmesi konusunda da belirsizlik yaşandığı gözlemlenmektedir.



**Tablo 23. Katılımcıların Döviz Kredisi Kullanılarak Yurtdışından Edinilen Sabit Kıymetlerin İthali Sırasında Ya Da Borç Taksitlerinin Ödenmesi Aşamasında Ortaya Çıkan Kur Farklarının Sabit Kıymetin Elde Edildiği Dönemin Sonuna Kadar Olanların Sabit Kıymetin Maliyetine Dahil Edilme Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Döviz Kredisi Kullanılarak yurtdışından edinilen Sabit Kıymetlerin ithali sırasında ya da Borç taksitlerinin ödenmesi aşamasında ortaya çıkan Kur farklarının Sabit Kıymetin elde edildiği dönemin sonuna kadar olanların Sabit Kıymetin Maliyetine dahil edilme		n	%
Cevap Dağılımı	Evet	96	80,7
	Hayır	23	19,3
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Döviz Kredisi Kullanılarak yurtdışından edinilen Sabit Kıymetlerin ithali sırasında ya da Borç taksitlerinin ödenmesi aşamasında ortaya çıkan Kur farklarının Sabit Kıymetin elde edildiği dönemin sonuna kadar olanların Sabit Kıymetin Maliyetine dahil edilme yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %80,7'si evet ve %19,3'ü hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcıların büyük çoğunluğu Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından edinilen sabit kıymetlerin ithali sırasında ya da borç taksitlerinin ödenmesi aşamasında ortaya çıkan kur farklarının sabit kıymetin elde edildiği dönemin sonuna kadar olanların sabit kıymet maliyetlerine dahil edilmesi zorunluluk olduğunu söyleyenlerin oranı %80,7 oranında olduğu görülmektedir. GVK 163 ve 187 seri nolu genel tebliğinde yatırım finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faiz ve kur farklarının kuruluş dönemine ait olanların ait olduğu yıl sonuna kadar aktifleştirilerek yatırımın maliyetine dahil edilmesi ve amortisman yoluyla itfa edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Dolayısı ile meslek mensuplarının büyük çoğunluğunun bu yönde cevap verdikleri tespit edilmiştir.

ÖRNEK : NURGÜL A.Ş.yurt dışından 01.01.2017 tarihinde 100.000 dolar karşılığında bir makine satın alınmıştır.01.01.2017 tarihinde 1 \$ 3.5338 TL 'dir.

### YAPILMAMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI

$100.000 * 3.5338 = 353.380$  TL makinenin satın alma bedeli.

01.01.2017			
	253 TESİS MAK. VE CİH.HS	353.380	
	320 SATICILAR HESABI		353.380
	Makine alım kaydı		

31.03.2017 tarihinde 1.dönem GGV döneminde 1 \$ 3.6362 TL olmuştur.320 hesaba yapılan değerlendirme kaydı kayıtlara şu şekilde intikal edecektir.

320 SATICILAR hesabı mizanda:353.380 TL

320 hesabın Döviz Değeri: 100.000 \$

320 nolu hesabın yeni değeri: $3.6362 * 100.000 \$ = 363.620$  TL

$363.620 - 353.380 = 10.240$  TL değerlendirme farkı

31.03.2017			
	656 KAMBİYO ZARARLARI	10.240	
	320 SATICILAR HESABI		10.240
	Değerleme Farkı		

30.06.2017 tarihinde 2.geçici vergi döneminde 1 \$=3.5168 TL olmuştur.320 nolu hesabın değerlendirme kaydı şu şekilde olacaktır.

320 Hesabın mizan değeri:363.620 TL

320 Hesabın Döviz değeri:100.000 \$

$100.000 * 3.5168 = 351.680$  TL

320 nolu hesabın yeni değeri:351.680

351.680-363.620=(-)11.940 TL değerleme farkı

30.06.2017	
320 SATICILAR HESABI	11.940
646 KAMBİYO KARLARI	11.940
2.dönem geçici vergi dönemi değerleme kaydı	

30.09.2017 tarihinde 3.dönem geçici vergi döneminde 1 \$=3.5521 TL olmuştur.320 nolu hesaba yapılan değerleme kaydı şu şekilde olacaktır.

320 nolu hesabın mizan değeri:351.680 TL

320 nolu hesabın döviz değeri:100.000 \$

$100.000 * 3.5521 = 355.210$  TL

320 nolu hesabın yeni değeri:355.210 TL

$355.210 - 351.680 = 3.530$  TL değerleme farkı

30.09.2017	
656 KAMBİYO ZARARLARI	3.530
320 SATICILAR HESABI	3.530
3.dönem geçici vergi dönemi değerleme kaydı.	

31.12.2017 tarihinde 4.dönem geçici vergi döneminde 1 \$=3.7719 TL olmuştur.320 hesaba yapılan değerleme kaydı şu şekilde olacaktır.

320 nolu hesabın mizan değeri:355.210 TL

320 nolu hesabın döviz değeri:100.000\$

$100.000 * 3.7719 = 377.190$  TL

320 hesabın yeni değeri:377.190 TL

$377.190 - 355.210 = 21.980$  TL değerleme farkı

31.12.2017			
656 KAMBIYO ZARARLARI		21.980	
320 SATICILAR HESABI			21.980
4.dönem geçici vergi dönemi değerlendirme kaydı.			

Şirketin geçici vergi dönemleri boyunca yapmış olduğu bu kayıtlar hatalıdır. Çünkü maddi duran varlığın aktife girdiği yılda ilgili yılın sonuna kadar oluşan kur farkları varlığın maliyetiyle ilişkilendirilmesi gerekirken kayıtlarda genellikle gelir tablosu ile bağlantı kurulup kambiyo kar ve zarar hesapları çalıştırılmaktadır. Oysa yapılan bu uygulamalar yanlışır hatalıdır.

### YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI

$100.000 * 3.5338 = 353.380$  TL makinenin satın alma bedeli.

01.01.2017			
253 TESİS MAK.VE CİH.HES.		353.380	
320 SATICILAR HESABI			353.380
Makine alım kaydı.			

31.03.2017 tarihinde 1.dönem GGV döneminde 1 \$ 3.6362 TL olmuştur.320 hesaba yapılan değerlendirme kaydı kayıtlara şu şekilde intikal edecektir.

320 SATICILAR hesabı mizanda:353.380 TL

320 hesabın Döviz Değeri: 100.000 \$

320 nolu hesabın yeni değeri: $3.6362 * 100.000 \$ = 363.620$  TL

$363.620 - 353.380 = 10.240$  TL değerlendirme farkı

31.03.2017			
253 TESİS MAK.VE CİH.HES.		10.240	
320 SATICILAR HESABI			10.240
1.dönem geçici vergi değerlendirme kaydı.			

30.06.2017 tarihinde 2.geçici vergi döneminde 1 \$=3.5168 TL olmuştur.320 nolu hesabın değerleme kaydı şu şekilde olacaktır.

320 Hesabın mizan değeri:363.620 TL

320 Hesabın Döviz değeri:100.000 \$

$100.000 * 3.5168 = 351.680$  TL

320 nolu hesabın yeni değer:351.680

$351.680 - 363.620 = (-)11.940$  TL değerleme farkı

30.06.2017			
253 TESİS MAK.VE CİH.HES.		11.940	
320 SATICILAR HESABI			11.940
2.dönem geçici vergi değerleme kaydı.			

30.09.2017 tarihinde 3.dönem geçici vergi döneminde 1 \$=3.5521 TL olmuştur.320 nolu hesaba yapılan değerleme kaydı şu şekilde olacaktır.

320 nolu hesabın mizan değeri:351.680 TL

320 nolu hesabın döviz değeri:100.000 \$

$100.000 * 3.5521 = 355.210$  TL

320 nolu hesabın yeni değeri:355.210 TL

$355.210 - 351.680 = 3.530$  TL değerleme farkı

30.09.2017			
253 TESİS MAK.VE CİH.HES.		3.530	
320 SATICILAR HESABI			3.530
3.dönem geçici vergi değerleme kaydı.			

31.12.2017 tarihinde 4.dönem geçici vergi döneminde 1 \$=3.7719 TL olmuştur.320 hesaba yapılan değerleme kaydı şu şekilde olacaktır.

320 nolu hesabın mizan değeri:355.210 TL

320 nolu hesabın döviz değeri:100.000\$

100.000\$\*3.7719=377.190 TL

320 hesabın yeni değeri:377.190 TL

377.190-355.210 =21.980 TL değerleme farkı

31.12.2017	
253 TESİS MAK.VE CİH.HES.	21.980
320 SATICILAR HESABI	21.980
4.dönem geçici vergi değerleme kaydı.	

Döviz kredisi ile edinilen sabit kıymetlerde olduğu gibi aynı şekilde krediyle alınan sabit kıymetlerde ve taşınmazlarda katlanılan faiz giderleri de malın alındığı yıl sonuna kadar maliyete dahil edilmesi gerekir. Normal işletme dönemine geçildiğinde ister maliyet yöntemine göre isterse doğrudan gider yazma konusunda mükellefin tercihine bırakılmıştır. Oysa uygulamada yapılan hatalarda ise krediyle alınan binek veya ticari özellikli araçlara ait faiz ödemelerinin ilk yılda finansman giderlerine kayıt yapıldığı dikkat çekmektedir. Bu durumlar GVK 163 ve 187 seri numaralı tebliğde açıklığa kavuşturulmuştur.

**Tablo 24. Katılımcıların Kredi Kartı Satış Karşılığında Yapılan Komisyonuz Satışlarda 108 Hazır Değerler Hesabı kullanılır. Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Kredi Kartı Satış Karşılığında Yapılan Komisyonuz Satışlarda 108 Hazır Değerler Hesabı kullanılır.			
		n	%
Cevap Dağılımı	Evet	105	88,2
	Hayır	14	11,8
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Kredi Kartı Satış Karşılığında Yapılan Komisyonuz Satışlarda 108 Hazır Değerler Hesabı kullanılır yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %88,2'si evet ve %11,8'i hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcıların 108 Hazır Değerler Hesabının kullanılmasına yönelik verdikleri cevaplarda büyük çoğunluğu % 88,2 oranında Evet cevabı vermelerine karşın %11,8 oranında hayır cevabı verilmiştir.

Oysa olması gereken İşletme ile Banka arasında düzenlenen sözleşmeye göre, satış tutarı 30.günün sonunda şirket hesabına yansıtılacağına dair hükmün varlığında 108 Hazır Değerler Hesabı kullanılacaktır. Katılımcıların da bu görüşte oldukları anket sonuçlarında gözlemlenmiştir.

Banka Tarafından Komisyon Kesilmemesi Durumunda:

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş, 05.01.2018 tarihinde kredi kartı karşılığında yüzde 18 KDV hariç 600.000.000.- TL ye ticari mal satmıştır. Bu durumda NURGÜL A.Ş. tarafından yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

05.01.2018	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER	720.000
108.01 Kredi Kartı Slipleri	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	600.000
600.01 Kredi Kartlı Satışlar	
391 HESAPLANAN KDV	120.000
391.01 % 18 KDV	
05.01.2018 tarihinde kredi kartı karşılığında satılan ticari mallar kaydı.	

İşletme ile Banka arasında düzenlenen sözleşmeye göre, satış tutarı 30.günün sonunda şirket hesabına yansıtıldığında ise aşağıdaki yevmiye kaydı yapılarak satış tutarları bir taraftan “102 Bankalar” hesabına aktarılacak, diğer taraftan “108 Diğer Hazır Değerler” hesabı kapatılacaktır.

102 BANKALAR HESABI	720.000
102.01 ....Bankası	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER	720.000
108.01 Kredi Kartı Slipleri Banka ekstresi gereği.....Bankası hesabına aktarılan kredi kartlı satış tutarları	

Bu yevmiye kaydında görüldüğü üzere işletme tarafından kredi kartı karşılığında yapılan satıştan sonra satış tutarı, banka ile yapılan sözleşme gereği 30.günün sonundan itibaren işletme hesabına yansıtılacaktır. Yapılan sözleşmeye bağlı olarak Komisyon kesilmesi banka tarafından söz konusu olmayacak, işletme açısından satış tutarı değer kaybına uğramayacağından “108 Diğer Hazır Değerler” hesabında takip edilebilecektir.

**Tablo 25. Katılımcıların Kredi Kartı Satış Karşılığında Yapılan Komisyonlu Satışlarda 108 Hazır Değerler Hesabı Kullanılır. Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Kredi Kartı Satış Karşılığında Yapılan Komisyonlu Satışlarda 108 Hazır Değerler Hesabı kullanılır.			
		n	%
Cevap Dağılımı	Evet	99	83,2
	Hayır	20	16,8
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Kredi Kartı Satış Karşılığında Yapılan Komisyonlu Satışlarda 108 Hazır Değerler Hesabı kullanılır yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %83,2’si evet ve %16,8’i hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcılara yöneltilen bu soru bir önceki soruya karşılık olarak verdikleri cevapları kıyaslama düşüncesiyle hazırlanmış olup meslek mensupları 108 Hazır Değerler Hesabının işleyişinde yapılan işlemlerin gerek komisyonlu ve gerekse komisyonsuz olup olmadığının önemli olmadığı kanaati uyandırmıştır.

Oysa olması gereken durum işletmelerin pos cihazı ile ilgili yaptıkları sözleşmelerde komisyon kesintisinin yapılması durumunda 108 Hazır Değerler Hesabı yerine 127 Diğer Ticari Alacaklar Hesabı kullanılması. Yapılan sözleşmede komisyon kesintisinin yapılmaması halinde ise 108 Hazır Değerler Hesabı kullanılacaktır.

Banka Tarafından Komisyon Kesilmesi Durumunda



NURGÜL A.Ş.200.000.000.- TL si peşin, kalanı kredi kartı karşılığında yüzde 18 KDV hariç 600.000.000.- TL ye ticari mal satmıştır. Satılan ticari malın katma değer vergisi peşin olarak tahsil edilmiştir. Yapılan anlaşma gereği satış bedelleri banka tarafından üye işyerine 1 ila 28 gün arasında yatırılacaktır. Bu durumda NURGÜL A.Ş. tarafından yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

100 KASA	320.000	
100.01 TL Kasası		
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	400.000	
127.01 Kredi Kartı Slipleri		
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		600.000
600.01 Kredi Kartlı Satışlar		
391 HESAPLANAN KDV		120.000
391.01 % 18 KDV		
Kredi kartı ve nakit karşılığında satılan ticari mallar kaydı		

Banka tarafından satış bedeli üzerinden yüzde 4,15 oranında komisyon kesildiği ve kalan tutarın üye işyerinin hesabına aktarıldığı varsayılırsa, söz konusu komisyon

Üye işyeri tarafından gider olarak dikkate alınacak ve aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir. (İşletme 7 / A maliyet hesap seçeneğini kullanmaktadır.)

102 BANKALAR HESABI	383.400	
102.01 ... Bankası		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	16.600	
780.01 Kredi Kartı Komisyon Giderleri		
127 DİĞER TİC. ALACAKLAR		400.000
127.01 Kredi Kartı Slipleri		
Banka tarafından kesilen komisyondan sonra kalan kredi kartlı satış tutarlarının ....Bankası hesabına aktarılması		

Yukarıda işletmenin 7 / A maliyet hesap seçeneğini kullanması varsayımına göre “780 Finansman Giderleri” hesabında muhasebeleştirilen komisyon tutarları, 7 / B maliyet hesap seçeneğini kullanan işletmelerde “797 Finansman Giderleri” hesabında

izlenecektir. Bununla birlikte maliyet hesaplarının kullanılması yerine doğrudan “653 Komisyon Giderleri” hesabının kullanılması da mümkündür.

**Tablo 26. Katılımcıların Peşin Yapılan Satışlarda 120 Alıcılar ya da 127 Diğer Ticari Alacaklar Hesabında Kayıtların da Yapılması Gerekmetedir. Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Peşin Yapılan Satışlarda 120 Alıcılar Ya Da 127 Diğer Ticari Alacaklar Hesabında Kayıtların da Yapılması Gerekmetedir.			
		N	%
Cevap Dağılımı	Evet	85	71,4
	Hayır	34	28,6
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Peşin Yapılan Satışlarda 120 Alıcılar Ya Da 127 Diğer Ticari Alacaklar Hesabında Kayıtların da Yapılması Gerekmetedir yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %71,4’ü evet ve %28,6’sı hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcılara yöneltilen bu soruda dikkat çeken husus %28,6 oranında hayır cevabı verildiğidir. Yani 120 Alıcılar veya 127 Diğer Ticari Alacaklar Hesabının kullanılmaması gerektiğini beyan edenlerin olduğudur.

Oysa olması gereken Türk Ticaret Kanununda ve gerekse Vergi Usul Kanununda yapılan tanımlamalardan da anlaşıldığı üzere fatura müşterinin borçlandığı meblağı gösteren bir belgedir. Dolayısı ile bu gibi durumlarda faturanın muhasebe kaydı yapılırken kesinlikle bu borçlanma kaydının yapılması gerekmektedir. Haliyle satış faturalarını ya 120 Alıcılar hesabında ya da 127 Diğer Ticari Alacaklar Hesabında izlenmesi gerekmektedir.

**Tablo 27. Katılımcıların KKEG Statüsünde Bir Harcama Hiçbir Şekilde KDV İndirim Konusu Yapılamaz. Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

KKEG statüsünde bir harcama hiçbir şekilde KDV indirim konusu yapılamaz.			
		N	%
Cevap Dağılımı	Evet	87	73,1
	Hayır	32	26,9
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların KKEG statüsünde bir harcama hiçbir şekilde KDV indirim konusu yapılamaz yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %73,1'i evet ve %26,9'u hayır olarak dağılmıştır.

Kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin Kdv indirim konusunun yapılıp yapılmayacağına yönelik cevapların %73,1'lik kısmı Evet cevabını kullanmışken %26,9'luk kısmı Hayır diye cevaplama yapmıştır.

Oysa ilgili kanunun 30/d maddesine göre KKEG statüsünde bulunan bir harcamanın KDV indirim yapması mümkün değildir. Bu sonuca göre meslek mensuplarının %26,9'luk kısmı KDV indirilebileceğine yönelik cevap verdikleri gözlemlenmiştir.

**Tablo 28. Katılımcıların Ödenmeyen SGK Primleri 361 No'lu Hesaptan 368 No'lu Hesaba Virmanlanıp Ödenmeyen Sgk Primlerini KKEG Yazıp Kayıt Altına Almalıdır. Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Ödenmeyen SGK primleri 361 no'lu hesaptan 368 no'lu hesaba virmanlanıp ödenmeyen Sgk primlerini KKEG yazıp kayıt altına alınmalıdır.			
		N	%
Cevap Dağılımı	Evet	98	82,4
	Hayır	21	17,6
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Ödenmeyen SGK primleri 361 no'lu hesaptan 368 no'lu hesaba virmanlanıp ödenmeyen Sgk primlerini KKEG yazıp kayıt altına alınmalıdır yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %82,4'ü evet ve %17,6'sı hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcıların büyük çoğunluğu ödenmeyen sgk primlerini 361 nolu hesaptan 368 nolu hesaba virmanlama yaptıklarını ve sgk primlerini KKEG olarak kayıt yaptıkları anket sonuçlarına göre tespit edilmektedir.

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş.2017 haziran ayı bordro bilgilerinde yer alan tutarları ekonomik sıkıntılarından dolayı ödeme işlemlerini gerçekleştirememiştir.

### YAPILMAMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI

770.001 GENEL YÖNETİM GİDER. HS.	7.800	
770.001.01 Brüt ücret		
770.001.02 SGK işveren payı		
770.001.03 SGK işveren işsizlik payı		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	200	
136.01 Asgari geçim indirimi		
360.01 ÖDENECEK VERGİ VE FON		1.000
360.01.001 İşçi gelir vergisi: 960		
360.01.002 damga vergisi : 40		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES.		2.000
361.01 SGK işçi payı		
361.02 SGK işçi işsizlik payı		
361.03 SGK işveren payı		
361.04 SGK işveren işsizlik payı		
365 PERSONELE BORÇLAR HES		5.000
Ücret tahakkuk kaydı.		
/		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HES	200	
360.01 Gelir vergisi: 200		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HES		200
136.01 AGİ: 200		
AGİ'nin ödenecek gelir vergisine mahsubunun muhasebe kaydı		

/		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HES 360.01 Gelir vergisi: 800	800	
102 BANKALAR HESABI		800
Muhtasar beyanname ödeme kaydı.		

Yapılan kayıtlar incelendiğinde şirket ücret bordrosunu tahakkuk ettirilmiş olup Haziran 2017 yılına ilişkin ödenmeyen SGK primlerine yönelik herhangi bir kayıt bulunmamaktadır. Bu durum meslek mensupları tarafından yapılan hatalardandır.

### YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI

/		
770.001 GENEL YÖNETİM GİDER. HS. 770.001.01 Brüt ücret 770.001.02 SGK işveren payı 770.001.03 SGK işveren işsizlik payı	7.800	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01 Asgari geçim indirim	200	
360.01 ÖDENECEK VERGİ VE FON 360.01.001 İşçi gelir vergisi: 960 360.01.002 damga vergisi : 40		1.000
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. 361.01 SGK işçi payı 361.02 SGK işçi işsizlik payı 361.03 SGK işveren payı 361.04 SGK işveren işsizlik payı		2.000
365 PERSONELE BORÇLAR HES		5.000
Ücret tahakkuk kaydı.		

/		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HES 360.01 Gelir vergisi: 200	200	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HES 136.01 AGİ: 200		200
AGİ'nin ödenecek gelir vergisine mahsubunun muhasebe kaydı		

/		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HES 360.01 Gelir vergisi: 800	800	
102 BANKALAR HESABI		800
Muhtasar beyanname ödeme kaydı.		

/		
361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KES 361.01 SGK işçi payı 361.02 SGK işçi işsizlik payı 361.03 SGK işveren payı 361.04 SGK işveren işsizlik payı 368 VAD. ERT. VEYA TAK. VER. DİĞ. YÜK.	2.000	
Ödenmeyen SGK primlerinin virman kaydı.		2.000

31.03.2018		
901 MATRAHA EKLENECEK UNSURLAR	2.000	
902 MATRAHA EKLENECEK UNSURLAR		2.000
2.dönem ödenmeyen sgk primleri kaydı.		

Ödenmeyen SGK primleri ayrıca nazım hesaplarda takip edilmektedir. İlerleyen tarihlerde şayet şirket SGK primlerini öderse, önceden matraha eklenecek unsurlar adı altında takip edilen tutarlar primlerin ödenmesiyle matrahtan indirilecek unsurlar olarak düzeltme işleminin yapılması gerekmektedir.

10.02.2018		
368 VAD. GEL. ERT. VEYA TAK. VER. VE DİĞ. YÜK.	800	
102 BANKALAR HESABI		800
Ödenmeyen SGK primlerinin ödenmesi kaydı.		

31.03.2018	
901 MATRAHA EKLENECEK UNSURLAR	800
902 MATRAHA EKLENECEK UNSURLAR	800
Ödenmeyen sgk primlerinin ödenmesi kaydı.	

Kayıtlardan görüldüğü üzere 2017 yılında ödenmeyen SGK primlerinin 800 TL'lik kısmı 2018 aralık ayında ödemiş ve ödediği dönemi kapsayan ilk geçici vergi döneminde 800 TL'lik tutar beyanname üzerinde diğer indirimler adı altında tenzil edilmektedir.

Kalan 1.200 TL'nin 12.ayda ödenmesi halinde

01.12.2018	
368 VAD. GEL. ERT. VEYA TAK. VER. VE DİĞ. YÜK.	1.200
102 BANKALAR HESABI	1.200
Ödenmeyen SGK primlerinin ödenmesi kaydı.	

31.12.2018	
901 MATRAHTAN İNDİRİLECEK UNSURLAR	1.200
902 MATRAHTAN İNDİRİLECEK UNSURLAR	1.200
Ödenmeyen SGK primlerinin ödenmesi kaydı.	

**Tablo 29. Katılımcıların 170 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Hak Ediş Bedelleri Üzerinden % 3 Oranında Stopaj Kesintisi Yapılıp Beyan Edilmektedir Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

170 yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde Hak Ediş Bedelleri üzerinden % 3 oranında stopaj kesintisi yapıp beyan edilmektedir.			
		n	%
Cevap Dağılımı	Evet	77	64,7
	Hayır	42	35,3
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların 170 yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde Hak Ediş Bedelleri üzerinden % 3 oranında stopaj kesintisi yapıp beyan edilmektedir yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %64,7'si evet ve %35,3'ü hayır olarak dağılmıştır.

Katılımcıların verdikleri yanıtlardan hayır diyenlerin oranı %35,30 düzeyinde olduğu görülmektedir. Yani bu oran dahilinde bulunan meslek mensupları 170 yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde Hak ediş bedelleri üzerinden % 3 oranında stopaj kesintisi yapıp beyan edilmektedir. Sorusuna Hayır cevabı vermişlerdir.

Oysa olması gereken Yıllara yaygın inşaat işlerinde ayrıcalıklı konulardan birisi de elde edilen hak ediş bedelleri üzerinden %3 oranında stopaj kesintisinin yapıp beyan edilmesidir. Uygulamada ise en çok yapılan hatalar şirketler tarafından stopaj kesintisinin yapılmaması gelmektedir. Stopaj kesintisi hak ediş tutarının KDV'siz kısmına uygulanır. Ancak uygulamada KDV'li tutara uygulandığı görülmektedir. Yapılan bu işlem hatalıdır.

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş. sözleşmeye dayalı olarak almış olduğu Z inşaat işi sebebiyle 40.000 TL hak ediş ve 7.200 TL KDV almıştır. Alınan hak ediş şirket banka hesabına yatırılmıştır.

#### YAPILMAMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI

102 BANKALAR HESABI	45.484	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	300	
295 PEŞİN ÖDENEN VERG. VE FONL.	1.416	
295.001 Peş.ödenen %3 stopaj=1.416		
295.001.01 A inş.%3 stopaj= 1.416		
350 Z İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ		40.000
391 HESAPLANAN KDV HESABI		7.200
Z inşaatı nedeniyle alınan hak ediş tutarından kesilen %3 stopaj vergisi ve diğer kesintiler ile tahsil edilen KDV kaydı		

Bu muhasebe kaydında görüldüğü üzere genellikle yapılan muhasebe hatalarında elde edilen hak ediş tutarın üzerinden yapılan %3 oranındaki gelir vergisi stopajının KDV'li matrah üzerinden dikkate alınmasıdır. Oysa bu oran KDV'siz matrah üzerinden alınmalıdır. Yapılan bu kayıt yanlıştır.



**YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI**

102 BANKALAR HESABI	45.700	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	300	
295 PEŞİN ÖDENEN VERG. VE FONL.	1.200	
295.001 Peşin ödenen %3 stopaj =1.200		
295.001.01 Z inş.%3 stopajı = 1.200		
350 Z İNŞAAT HAKEDİŞ BEDELLERİ		40.000
391 HESAPLANAN KDV HESABI		7.200
Z inşaatı nedeniyle alınan hak ediş tutarından kesilen %3 stopaj vergisi ve diğer kesintiler ile tahsil edilen KDV kaydı		

Yıl içinde yapılan stopaj kesintileri 295 nolu hesaba kayıt edilmektedir. Daha sonra inşaatın bitmesine paralel olarak bu hesabın bakiyesi önce “193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR” hesabına aktarılacaktır. Bu hesaptan “371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER” hesabına aktarılacak buradan da “370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI” hesabı ile ilişkilendirilmek suretiyle kapatılacaktır.

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	1.200	
295 PEŞİN ÖDENEN VER. VE FONLAR		1.200
Biten inşaata ait vergi ve stopaj kaydı		

371 DÖN. KAR. PEŞ. ÖDEN. VER. DİĞ. YÜK	1.200	
193 PEŞİN ÖDENEN VER. FONLAR HESABI		1.200
Peşin ödenen verginin 371 nolu hesaba aktarımı		

**Tablo 30. Katılımcıların Mükelleflerinizin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığınız oldu mu? Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Mükelleflerinizin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığınız oldu mu ?		N	%
Cevap Dağılımı	EVET	92	77,3
	HAYIR	27	22,7
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Mükelleflerinizin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığınız oldu mu ? yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %77,3'ü evet ve %22,7'si hayır olarak dağılmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının %77,3'lük kısmı mükelleflerinin muhasebe bilgilerine yönelik bilgileri zamanında muhasebe bürolarına ulaştırmamadan kaynaklı hatalı işlem yaptıklarına yönelik cevap vermişlerdir. Bu durumun önlenmesi için mükelleflere üzerine düşen sorumlulukların daha iyi şekilde yerine getirilmesi konusunda bilgilendirme yapılarak bu oranın düşürülmesi hedeflenebilmektedir.

**Tablo 31. Katılımcıların 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabında 2019 Yılında Dava Konusu Yaptığı Alacak İçin 2020 Yılında Karşılık Ayırır. Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabında 2019 yılında dava konusu yaptığı alacak için 2020 yılında karşılık ayırır.		n	%
Cevap Dağılımı	Evet	78	65,5
	Hayır	41	34,5
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların 128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabında 2019 yılında dava konusu yaptığı alacak için 2020 yılında karşılık ayırır yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %65,5'i evet ve %34,5'i hayır olarak dağılmıştır.

Ankete katılan katılımcılara 128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabında 2019 yılında dava konusu yaptığı alacak için 2020 yılında karşılık ayırır sorusuna %65,5'lik kısım Evet cevabı vermişlerdir. % 34,5 oranında Hayır diyenler olmuştur. Bu sonuçlara göre 128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabının işleyişi ile ilgili terüddütlerin yaşandığı gözlemlenmiştir.

Oysa olması gereken karşılığın ayrıldığı yıl karşılık ayrılması gerekmektedir. Bu Hesabın işleyişi ile ilgili yapılan hataların başında alacağın dava konusu yapıldığı yılı takip eden yılda karşılık ayrılmasıdır. Yapılan anket çalışması sonuçlarına göre bu durumu doğrulama oranı %65,5 oranındadır.

ÖRNEK: NURGÜL A.Ş. Envanterine kayıtlı 200.000 TL'lik bir alacak senedini tahsil edememiştir. 2018 yılında alacağının şüpheli hale geldiğini tespit etmiş ve dava konusu etmiştir. 2019 yılında alacağının tamamını tahsil edemeyeceğini anlamış ve hesapları kapatmıştır.

#### **YAPILMAMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI**

01.01.2018	
128 ŞÜPHELİ TİC. ALACAK. HS.	200.000
121 ALACAK SENETLERİ HES.	200.000
Alacak senetlerin şüpheli ticari alacaklar hesabına devri	

Nurgül a.ş.2018 yılında alacağını tahsil edemeyeceğini anlayınca karşılık ayırmıştır.

01.01.2019	
654 KARŞILIK GİDERLERİ HES.	200.000
129 ŞÜPHELİ TİC. ALACAK. KARŞ.	200.000
Şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayırma kaydı.	

2018 yılında karşılık ayrılan alacağını aynı tarihli bir muhasebe fişiyle kapatmıştır.

01.02.2019	
129 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. KARŞ.	200.000
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	200.000
Alacağın tahsilinin imkansız hale gelmesi kaydı	

Yapılan muhasebe kayıtları incelendiğinde şirket dava konusu yaptığı 2018 yılında değil ertesi yıl olan 2019 yılında şüpheli alacağı için karşılık ayırmıştır. Bu durum “alacağın şüpheli hale geldiği yıl karşılık ayrılır” ilkesine uymadığından dolayı karşılık tutarı iptal edilmelidir.

#### YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI

01.01.2018	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALAC. HES.	200.000
121 ALACAK SENETLERİ HESABI	200.000
Alacak senetlerinin şüpheli alacaklara devredilmesi kaydı	

01.01.2018	
654 KARŞILIK GİDERLERİ HES.	200.000
129 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. KARŞ. GİD. H	200.000
Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması kaydı.	

2018 yılında karşılık ayrılan alacağını aynı tarihli bir muhasebe fişiyle kapatmıştır.

01.02.2019	
129 ŞÜPHELİ TİC. ALAC. KARŞ.	200.000
128 ŞÜPHELİ TİC. ALAC.	200.000
Alacağın tahsilinin imkansız hale gelmesi kaydı.	

Görüldüğü üzere şirket alacağını, dava konusu yaptığı yıl karşılık gideri ayırmış olup, bu durum VUK 323.maddesine uygun bir kayıttır.

**Tablo 32. Katılımcıların Meydana Gelen Hatalarda Hata Payı Oranı En Çok Şahsınızdan Mı Kaynaklanıyor Yoksa Çalışanlarınızdan Mı? Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Meydana gelen hatalarda hata payı oranı en çok şahsınızdan mı kaynaklanıyor yoksa çalışanlarınızdan mı?			
		N	%
Cevap Dağılımı	Şahsınızdan Kaynaklanıyor	16	13,4
	Çalışanlarınızdan Kaynaklanıyor	103	86,6
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Meydana gelen hatalarda hata payı oranı en çok şahsınızdan mı kaynaklanıyor yoksa çalışanlarınızdan mı? yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %13,4'ü Şahsınızdan Kaynaklanıyor ve %86,6'sı Çalışanlarınızdan Kaynaklanıyor olarak dağılmıştır.

Katılımcılara yöneltilen sorularda Meydana gelen hatalarda hata payı en çok şahsınızdan mı yoksa çalışanlarınızdan mı kaynaklanıyor sorusuna % 86,6 oranında çalışanlarınızdan kaynaklanıyor yanıtı alındığı gözlemlenmiştir. Bu durumun muhasebe meslek mensuplarının yoğun iş ortamları ve zaman yetersizliği gibi sebeplerden dolayı çalışanların yaptıkları işleri zamanında kontrol edememekten kaynaklandığı düşünülmektedir.

**Tablo 33. Katılımcıların Bilançoda İşletmenin Aktif Hesaplarının Olduğundan Daha İyi Gösterilmesinin En Büyük Nedeni Sizce Hangisidir? Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha iyi gösterilmesinin en büyük nedeni sizce hangisidir?			
	N	%	
Cevap Dağılımı	Kredi kuruluşlarında daha fazla kredi almak	79	66,4
	Hisselerinin fiyatını arttırmak	27	22,7
	İşletmenin imajını kuvvetlendirmek	10	8,4
	Vergi ödeme arzusu	3	2,5
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha iyi gösterilmesinin en büyük nedeni sizce hangisidir? yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %66,4'ü kredi kuruluşlarında daha fazla kredi almak, %22,7'si hisselerinin fiyatını arttırmak, %8,4'ü işletmenin imajını kuvvetlendirmek ve %2,5'i vergi ödeme arzusu olarak dağılmıştır.

Katılımcıların genellikle bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha iyi gösterilmesinin en büyük nedeni olarak Kredi kuruluşlarından daha fazla kredi almak yanıtı olduğu tespit edilmiştir. Ondan sonra Hisselerinin fiyatını arttırmak seçeneğini tercih edenlerin oranı % 22,7 düzeyindedir.

**Tablo 34. Katılımcıların Vergi Tekniği Açısından Yapılan Bağış Ve Yardımlar Nasıl Muhasebeleştirilir. Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Vergi Tekniği açısından Yapılan Bağış ve Yardımlar nasıl muhasebeleştirilir.			
		N	%
Cevap Dağılımı	KKEG ilave edilir.	53	44,5
	Direkt gider olarak düşülür.	9	7,6
	Beyanname de indirim konusu yapılır.	20	16,8
	Önce KKEG sonra Beyanname de indirim konusu yapılır.	37	31,1
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Vergi Tekniği açısından Yapılan Bağış ve Yardımlar nasıl muhasebeleştirilir. Yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %44,5'i KKEG ilave edilir, %7,6'sı direkt gider olarak düşülür, %16,8'i beyanname de indirim konusu yapılır ve %31,1'i nce KKEG sonra Beyanname de indirim konusu yapılır olarak dağılmıştır.

Katılımcılara sorulan Vergi Tekniği açısından Yapılan Bağış ve Yardımların nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin verilen cevaplarda doğru olarak bilinen önce KKEG sonra Beyanname de indirim konusu yapılır diye cevap verenlerin oranı %31,1 düzeyinde olup büyük çoğunluğun ise farklı yanıtlar verdiği görülmektedir.

Oysa olması gereken Yapılan Bağış ve Yardımlar vergi tekniği açısından önce kanunen kabul edilmeyen giderlere ilave edilir. Sonrasında bağış yapılan kurumun kanunun belirttiği şartlara haiz olması durumunda ilgili yıl beyanname sinde indirim konusu yapılır.

**Tablo 35. Katılımcıların Bilançoda İşletmenin Aktif Hesaplarının Olduğundan Daha Kötü Gösterilmesinin En Büyük Nedeni Sizce Hangisidir? Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha kötü gösterilmesinin en büyük nedeni sizce hangisidir?			
		n	%
Cevap Dağılımı	Daha az kar payı dağıtmak	13	10,9
	Daha az vergi ödemek	96	80,7
	Hisselerin borsa fiyatını düşürerek spekülasyon yaratmak	10	8,4
	Toplam	119	100,0

Yukarıdaki tabloda katılımcıların Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha kötü gösterilmesinin en büyük nedeni sizce hangisidir? yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %10,9'u daha az kar payı dağıtmak, %80,7'si daha az vergi ödemek ve %8,4'ü hisselerin borsa fiyatını düşürerek spekülasyon yaratmak olarak dağılmıştır.

Bilançoda işletmenin aktif hesaplarının olduğundan daha kötü gösterilmesinin en büyük nedeni sorusuna meslek mensuplarının çoğunluğu % 80,7 oranında Daha az vergi ödemek cevabını verdikleri tespit edilmiştir.

**Tablo 36. Katılımcıların Sizce Muhasebede Yapılan Hataların Nedenleri Hangisidir ? Yargısına İlişkin Cevaplarının Dağılımı**

Sizce muhasebede yapılan hataların nedenleri hangisidir ?			
		n	%
Cevap Dağılımı	Bilgisizlik- Özen göstermemek	8	6,7
	Dikkatsizlik-Tecrübesizlik	31	26,1
	İş Yoğunluğu-Diğer	80	67,2
	Toplam	119	100,0



Yukarıdaki tabloda katılımcıların Sizce muhasebede yapılan hataların nedenleri hangisidir? yargısına vermiş oldukları cevapların dağılımı verilmiştir. Buna göre muhasebe meslek elemanlarının; %6,7'si Bilgisizlik- Özen göstermemek, %26,1'i Dikkatsizlik-Tecrübesizlik ve %67,2'si İş Yoğunluğu-Diğer olarak dağılmıştır.

Katılımcılar muhasebede yapılan hataların nedenleri olarak %67,2 oranında iş yoğunluğu ve diğer cevabını vermişlerdir. Bunu % 26,1 oranında Dikkatsizlik ve Tecrübesizlik takip etmektedir.

**Tablo 37. Katılımcıların Unvan Değişkenine Tekdüzen Hesap Planını Kullanma Etkinlikleri ve Yapılan Hataların Tespitine Göre Dağılımı**

Yargılar	Yanıtlar	SM	SMMM	YMM	Toplam
Banka Kredilerinde Yapılan Kayıtlarda Dönem ayırımı yapılmamakta olup çoğunluk 300 Banka Kredileri Hesabında Takip edilmektedir.	YANLIŞ	9	69	7	85
	DOĞRU	2	31	1	34
580 Geçmiş Yıl Zararlarının Ödenecek Kurumlar Vergisinden düşülebilmesi için Tüm Geçici Vergi Dönemlerinde Matrahtan düşülmesi gerekmektedir.	DOĞRU	4	60	2	66
	YANLIŞ	7	40	6	53
580 Geçmiş Yıl Zararları sadece Geçici Vergi Beyannamelerinde İlk dönem geçici vergi'de İndirim Konusu Yapılmaktadır.	YANLIŞ	7	56	7	70
	DOĞRU	4	44	1	49
İşletmelerin Elektrik, Telefon, Su ve Doğalgaz faturalarını zamanında ödemediklerinde sonradan ödenen faturalara uygulanan gecikme zamlarını kayıt altına alırken bu bedeller KKEG hesaplarında takip edilmektedir.	YANLIŞ	10	87	8	105
	DOĞRU	1	13	0	14
Vadeli Mevduatlardan dolayı Bankalara ödenen stopajlarla ilgili olarak her geçici vergi döneminde ödenecek vergilerden bu kesintiler mahsup edilmektedir.	DOĞRU	8	75	7	90
	YANLIŞ	3	25	1	29
İmalatçı işletmelerde, Alım ve Satımı yapılan	YANLIŞ	10	77	7	94

şirketlerde olduğu gibi Satılan Malın Maliyeti doğrudan 620 no'lu hesaba gönderilir.	DOĞRU	1	23	1	25
Binek otomobiller normalde aracın işletmeye girdiği Takvim yılındaki ay kesri yuvarlanmak suretiyle amortismanına tabi tutulmaktadır.	DOĞRU	9	84	8	101
	YANLIŞ	2	16	0	18
Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri Yıllık Beyannamelerinde gösterdikleri Ticari Kazançlarının Safi Gelirlerini Tespit ettikten sonra bu kazançlarından Bağış ve Yardımları KKEG olarak kayıt yapmadan İndirim Konusu Yapmaktadırlar.	YANLIŞ	8	67	7	82
	DOĞRU	3	33	1	37
264 Özel Maliyetler Hesabında bu hesabın işleyişi hakkında açıklamalar yapılmıştır. Şirketler arasında özel maliyet bedelinin itfası olarak 5 yıl itfa süresinin sabit olduğu düşünülmektedir.	YANLIŞ	8	79	7	94
	DOĞRU	3	21	1	25
159 Verilen Sipariş Avanslarının değerlendirilmesi ve oluşan Kur Farklarının kar ya da zarar hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.	DOĞRU	10	84	7	101
	YANLIŞ	1	16	1	18
131 Ortaklardan Alacaklar Hesabında Finansman Hizmeti karşılığında KDV hesaplaması gerekmektedir.	DOĞRU	7	68	6	81
	YANLIŞ	4	32	2	38
Gelecek Yıla ait Gelir ve Giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen mükellefiniz oldu mu ?	DOĞRU	6	54	6	66
	YANLIŞ	5	46	2	53
Muhasebe Meslek Mensuplarının çoğunluğu Yılsonunda Reeskont işlemlerini yapmamaktadırlar	DOĞRU	11	87	6	104
	YANLIŞ	0	13	2	15
Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Uzun dönem ve Kısa Dönem olarak muhasebeleştirilmektedir.	DOĞRU	9	91	5	105
	YANLIŞ	2	9	3	14
100 Kasa Hesabının Değerlemesi Efektif Döviz Alış Kurundan yapılmaktadır	DOĞRU	5	51	3	59
	YANLIŞ	6	49	5	60

Döviz Kredisi Kullanılarak yurtdışından edinilen Sabit Kıymetlerin ithali sırasında ya da Borç taksitlerinin ödenmesi aşamasında ortaya çıkan Kur farklarının Sabit Kıymetin elde edildiği dönemin sonuna kadar olanların Sabit Kıymetin Maliyetine dahil edilme	DOĞRU	9	79	8	96
	YANLIŞ	2	21	0	23
Kredi Kartı Satış Karşılığında Yapılan Komisyonlu Satışlarda 108 Hazır Değerler Hesabı kullanılır.	DOĞRU	10	88	7	105
	YANLIŞ	1	12	1	14
Kredi Kartı Satış Karşılığında Yapılan Komisyonlu Satışlarda 108 Hazır Değerler Hesabı kullanılır.	YANLIŞ	9	82	8	99
	DOĞRU	2	18	0	20
Peşin yapılan satışlarda 120 ALICILAR ya da 127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR Hesabında kayıtların da yapılması gerekmektedir.	DOĞRU	9	70	6	85
	YANLIŞ	2	30	2	34
KKEG statüsünde bir harcama hiçbir şekilde KDV indirim konusu yapılamaz.	DOĞRU	10	74	3	87
	YANLIŞ	1	26	5	32
Ödenmeyen SGK primleri 361 no'lu hesaptan 368 no'lu hesaba virmanlanıp ödenmeyen Sgk primlerini KKEG yazıp kayıt altına alınmalıdır.	DOĞRU	6	87	5	98
	YANLIŞ	5	13	3	21
170 yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde Hak Ediş Bedelleri üzerinden % 3 oranında stopaj kesintisi yapıp beyan edilmektedir.	DOĞRU	6	65	6	77
	YANLIŞ	5	35	2	42
128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabında 2019 yılında dava konusu yaptığı alacak için 2020 yılında karşılık ayırır.	YANLIŞ	8	64	6	78
	DOĞRU	3	36	2	41
Mükelleflerinizin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığınız oldu mu ?	EVET	8	80	4	92
	HAYIR	3	20	4	27

Yukarıdaki tabloda katılımcıların ünvan değişkenine göre tekdüzen hesap planını kullanma etkinlikleri ve yapılan hataların tespitine göre dağılımı verilmiştir. Buna göre;

Banka Kredilerinde Yapılan Kayıtlarda Dönem ayırımı yapılmamakta olup çoğunluk 300 Banka Kredileri Hesabında Takip edilmektedir yargısına; 2 SM, 31 SMMM, 1 YMM doğru cevap vermiştir.

580 Geçmiş Yıl Zararlarının Ödenecek Kurumlar Vergisinden düşülebilmesi için Tüm Geçici Vergi Dönemlerinde Matrahtan düşülmesi gerekmektedir yargısına;4SM, 60 SMMM, 2 YMM doğru cevap vermiştir.

580 Geçmiş Yıl Zararları sadece Geçici Vergi Beyannamelerinde İlk dönem geçici vergi'de İndirim Konusu Yapılmaktadır yargısına; 4 SM, 44 SMMM, 1 YMM doğru cevap vermiştir.

İşletmelerin Elektrik, Telefon, Su ve Doğalgaz faturalarını zamanında ödemediklerinde sonradan ödenen faturalara uygulanan gecikme zamlarını kayıt altına alırken bu bedeller KKEG hesaplarında takip edilmektedir yargısına;1 SM, 13 SMMM doğru cevap vermiştir.

Vadeli Mevduatlardan dolayı Bankalara ödenen stopajlarla ilgili olarak her geçici vergi döneminde ödenecek vergilerden bu kesintiler mahsup edilmektedir yargısına;8 SM, 75 SMMM, 7 YMM doğru cevap vermiştir.

İmalatçı işletmelerde, Alım ve Satımı yapılan şirketlerde olduğu gibi Satılan Malın Maliyeti doğrudan 620 no'lu hesaba gönderilir yargısına;1 SM, 23 SMMM, 1 YMM doğru cevap vermiştir.

Binek otomobiller normalde aracın işletmeye girdiği Takvim yılındaki ay kesri yuvarlanmak suretiyle amortismanına tabi tutulmaktadır yargısına; 9 SM, 84 SMMM, 8 YMM doğru cevap vermiştir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri Yıllık Beyannamelerinde gösterdikleri Ticari Kazançlarının Safi Gelirlerini Tespit ettikten sonra bu kazançlarından Bağış ve

Yardımları KKEG olarak kayıt yapmadan İndirim Konusu Yapmaktadırlar yargısına; 3 SM, 33 SMMM, 1 YMM doğru cevap vermiştir.

264 Özel Maliyetler Hesabında bu hesabın işleyişi hakkında açıklamalar yapılmıştır. Şirketler arasında özel maliyet bedelinin itfası olarak 5 yıl itfa süresinin sabit olduğu düşünülmektedir yargısına;3 SM, 21 SMMM, 1 YMM doğru cevap vermiştir.

159 Verilen Sipariş Avanslarının değerlemesi ve oluşan Kur Farklarının kar ya da zarar hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir yargısına; 10 SM, 84 SMMM, 7 YMM doğru cevap vermiştir.

131 Ortaklardan Alacaklar Hesabında Finansman Hizmeti karşılığında KDV hesaplaması gerekmektedir yargısına;7 SM, 68 SMMM, 6 YMM doğru cevap vermiştir.

Gelecek Yıla ait Gelir ve Giderlerin içinde bulunulan döneme kaydedilmesini isteyen mükellefiniz oldu mu ? yargısına; 6 SM, 54 SMMM, 6 YMM doğru cevap vermiştir.

Muhasebe Meslek Mensuplarının çoğunluğu Yılsonunda Reeskont işlemlerini yapmamaktadırlar yargısına; 22 SM, 87 SMMM, 6 YMM doğru cevap vermiştir.

Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Uzun dönem ve Kısa Dönem olarak muhasebeleştirilmektedir yargısına; 9 SM, 91 SMMM, 5 YMM doğru cevap vermiştir.

100 Kasa Hesabının Değerlemesi Efektif Döviz Alış Kurundan yapılmaktadır yargısına;5 SM, 51 SMMM, 3 YMM doğru cevap vermiştir.

Döviz Kredisi Kullanılarak yurtdışından edinilen Sabit Kıymetlerin ithali sırasında ya da Borç taksitlerinin ödenmesi aşamasında ortaya çıkan Kur farklarının Sabit Kıymetin elde edildiği dönemin sonuna kadar olanların Sabit Kıymetin Maliyetine dahil edilme yargısına;9 SM, 79 SMMM, 8 YMM doğru cevap vermiştir.

Kredi Kartı Satış Karşılığında Yapılan Komisyonuz Satışlarda 108 Hazır Değerler Hesabı kullanılır yargısına;10 SM, 88 SMMM, 7 YMM doğru cevap vermiştir.

Kredi Kartı Satış Karşılığında Yapılan Komisyonlu Satışlarda 108 Hazır Değerler Hesabı kullanılır yargısına; 2 SM, 18 SMMM doğru cevap vermiştir.

Peşin yapılan satışlarda 120 ALICILAR ya da 127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR Hesabında kayıtların da yapılması gerekmektedir yargısına; 9 SM, 70 SMMM, 6 YMM doğru cevap vermiştir.

KKEG statüsünde bir harcama hiçbir şekilde KDV indirim konusu yapılamaz yargısına; 10 SM, 74 SMMM, 3 YMM doğru cevap vermiştir.

Ödenmeyen SGK primleri 361 no'lu hesaptan 368 no'lu hesaba virmanlanıp ödenmeyen Sgk primlerini KKEG yazıp kayıt altına alınmalıdır yargısına; 6 SM, 87 SMMM, 5 YMMM doğru cevap vermiştir.

170 yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde Hak Ediş Bedelleri üzerinden % 3 oranında stopaj kesintisi yapıp beyan edilmektedir yargısına; 6 SM, 65 SMMM, 6 YMM doğru cevap vermiştir.

128 Şüpheli Ticari Alacaklar hesabında 2019 yılında dava konusu yaptığı alacak için 2020 yılında karşılık ayırır yargısına; 8 SM, 80 SMMM, 4 YMM doğru cevap vermiştir.

Mükelleflerinizin muhasebe bilgilerini zamanında göndermemesinden kaynaklanan hatalı işlem yaptığınız oldu mu ? yargısına; 8 SM, 80 SMMM, 4 YMM evet olarak cevap vermiştir.

## SONUÇ

Her türlü işletme faaliyetlerinin açıklanmasında geniş bir yelpazede kullanılmasından dolayı muhasebe çoğunlukla işletme dili olarak ifade edilir. Muhasebenin temel amacı, karar sürecinde yönetime faydalı bilgiler sunmaktır. Muhasebe sürecindeki girdiler ekonomik faaliyetlerdir ve çıktılar kullanılabilir bilgidir. Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinin ve tekdüzen Hesap Planının çerçevesinin bu temel amacına ulaşması için önemi ve gerekliliği tartışılmaz. Hesap Çerçevesi, bir ülkedeki tüm şirketlerin ve işletmelerin hesaplarını belirli bir şekilde sınıflandıran, bunları belirli bir sistemdeki hesap sınıflarına ve hesap gruplarına ayıran ve bu bölümleri sınırlayan ve açıklayan genel bir kılavuzdur.

Her ülke, başlangıçta, işletmelerin faaliyetlerinin sonuçlarını ilgili çıkar gruplarına rapor etmek için kendi muhasebe tekniklerini kurdu. Ekonomik, tarihi ve geleneksel farklılıklar nedeniyle muhasebe teknikleri arasında farklılıklar vardır. Finansal tablolardaki bilgilerin tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği konusunda olumsuzluklara yol açan bu farklılıkları gidermek için hem yerel hem de uluslararası muhasebe tekniklerini standartlaştırma ihtiyacı doğdu. Farklı ülkeler için farklı muhasebe sistemlerinin varlığı, uluslararası para akışı için çeşitli zorluklara neden olabilirken, Tekdüzen Bir Muhasebe Sistemi işletmeler için kolaylaştırır. Tüm işletmeler tarafından uygulanacak tek bir muhasebe sisteminin varlığı uluslararası işlemlerin hızını artırır,

Tek Düzen Hesap Planı tüm işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Türkiye'de yeni muhasebe standartlarının uygulanmasına rağmen, muhasebe ve raporlama yapan şirketler tarafından bu yeni standartlara uygun olarak kullanılan Tek Düzenli Hesap Planı'nın ihtiyaçları ile ilgili yeni bir düzenleme yoktur. Tek Düzen Hesap Planında, işletmelerin ihtiyaçlarının gözden geçirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Türkiye'deki vergi düzenlemeleri zamanla muhasebe uygulamalarına ve eğitime doğrudan müdahale edebilir. Vergi düzenlemeleri ile muhasebe arasındaki bu ilişki, Türkiye'de muhasebenin vergiye yönelik olmasını ve vergi düzenlemelerine odaklanmasını sağlar. Vergi Usul Kanunu, Muhasebe Sistemi Uygulama ve Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin gerektirdiği şartların aynı anda uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulaması Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler

vergi mevzuatı ile ilgili herhangi bir konuyu düzenlememektedir veya değiştirmemektedir. Dönem geliri ve vergiye tabi gelir arasındaki fark bilanço veya gelir tablosuna yansıtılmayacaktır; vergilendirilebilir kar, finansal tabloların dışında hesaplanır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi; finansal tablolar, hesap çizelgeleri, hesap kodları ve benzeri detayları içeren bir sistemdir. Tekdüzen Muhasebe Sistemine geçiş ile ilgili bu düzenleme, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir şekilde takip edilmesini kolaylaştırmak ve sağlamak amacıyla yapılmıştır. İlişkili taraflara finansal tablolar aracılığıyla sunulan bilgiler, denetimin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik özelliklerini korurken, asıl durumu yansıtır.

Muhasebe, işletmenin finansal yapısını ve ekonomik faaliyetlerinin sonuçlarını gösterir. Muhasebe uygulamaları, temel muhasebe kavramları, muhasebe ilkeleri ve muhasebe politikalarını içeren muhasebe uygulamalarının kaynağını oluşturur. Muhasebe standartları, işletme faaliyetlerinin bir sonucu olarak muhasebe bilgi sisteminde oluşturulan bilgilerin, aynı nitelikteki olayların ayrımını göz önünde bulundurmadan gerçeğe uygun olarak güvenle karşılaştırılmasını sağlamak amacıyla oluşturulan bir kurallar bütünüdür.

Muhasebe konusu, kamuya açıklanması için hazırlanacak finansal tablo ve raporlardır. Bu nedenle, kamuyu aydınlatma kavramı da bir anlamda genel kabul görmüş muhasebe standartlarının amacıdır. Küresel rekabet ortamında artan güven ihtiyacını karşılamak için muhasebe alanında standardizasyon hareketlerinin hızlı bir şekilde artması da ortaya çıkmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları, kullanıcıların farklı ülkelerdeki bilgi kullanıcıları için aynı kriterleri karşılaştırmasını sağlamak amacıyla farklı ülkelerin yasal veya finansal yapıları tarafından belirlenen standartlara göre hazırlanan finansal raporların uyumlaştırılmasının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve ekli Tekdüzen Hesap Planı uygulaması halen devam etmektedir. Tüm bu uygulamaların kombinasyonu, bazı durumlarda karışıklığa neden olabilir.



Ancak Tekdüzen hesap planı konusunda yapılan düzenlemeler tarihsel bir süreçte incelendiğinde, oluşturulan her yeni düzenlemenin, şirketler ve işletmelerde tekdüzelik sağlanmasına ve ortak bir dilin oluşturulmasına önemli katkı sağladığı görülmektedir.

Bu çalışma ile Burdur ve Isparta illerinde çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının doğru olarak bildikleri ancak yanlış yaptıkları Tek düzen Hesap Planında Kullanılan hesaplardan seçmeler yapılarak ilgili hesaplar ile ilgili yaşanan tereddütleri tespit etmek ve hem meslek mensuplarına hem de aday meslek mensuplarının bilgilerine destek sağlanması düşünüldü. Yapılan anket çalışmasında hazırlanan sorulara verilen cevaplarda görüldüğü üzere Muhasebe Meslek Mensuplarının verdikleri cevaplarda belirsizliklerin olduğu görülmektedir. Anket sonuçları genel olarak değerlendirme yapıldığında genellikle usta-çırak bir çalışma ortamı olduğundan muhasebe kayıt sürecinin de geçmişten gelip hali hazırda ve geleceğe yönelik devam ettiği görülmektedir.

## KAYNAKÇA

- Abdullayeva, S. (2006:7-8). TC.Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman bilim dalı. *Türkiye ve Azerbaycan Muhasebe Hesap Planının ve Mali Tablolarının Karşılaştırılması Yüksek Lisans Tezi* .
- Acar, D., Senal, S. & Hussein, T. S. (2018:318). Irak ve Türkiye Devlet Muhasebe Bilgi Sisteminde Kullanılan Hesap Planlarının Karşılaştırılması. *TC Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (31), 315-328.
- Ahmad, A. A. (2019). The Moderating Role of Internal Control on the Relationship between Accounting information Systems and Detection of Fraud: The Case of the Jordanian Banks. *Journal of Academic Research in Economics and Management Sciences* , 8 (1), 37-48.
- Akgün, A. İ. & Kılıç, S. (2013:22). Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği üzerindeki etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Celal Bayar Üniversitesi übf* , 22-36 Cilt:20-Sayı 2.
- Akın, O. & Özdaşlı, K. (2014:64). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkeler Uyma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları ile Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 59-74.
- Akın, O. & Özdaşlı, K. (2014:64). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkeler Uyma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları ile Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 59-74.
- Al, A. (2013:73-74). TC Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı. *Finansal Krizin İşletmelerde Muhasebe sistemi üzerine etkileri Doktora Tezi* . İstanbul.
- Alagöz, A. & İrdiren, D. (2013:433). Maliyet Muhasebesi Bakış Açısı ile İşletmelerde Çevre Maliyetleri ve Yönetimi. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* , 425-449.
- Alı, H. H. (2017:5, mart). T.C. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. *Muhasebe Bilgi Sisteminin Küçük ve Orta Boy İşletmeler üzerindeki etkisi: Irak-Kürdistan Bölgesinde bir araştırma Yüksek Lisans Tezi* . İstanbul.
- Altıntaş, N. (2011:176). Türkiye'de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi. *Sosyal Bilimler Dergisi* , 175-188.

- Anderson-Gough, F., Grey, C. & Robson, K. (2002). Accounting professionals and the accounting profession: linking conduct and context. *Accounting and Business Research*. 32 (1) , 41-56.
- Arıkan, Y. & Güvemli, B. (2013:33). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* , 33-67 sayı:5.
- Armstrong, M. B., Ketz, J. & Owsen, D. (2003). Ethics education in accounting: Moving toward ethical motivation and ethical behavior. *Journal of Accounting education*. 21 (1) , 1-16.
- Asatıanı, A. (2019). Impact of accounting process characteristics on accounting outsourcing-Comparison of users and non-users of cloud-based accounting information systems. *International Journal of Accounting information Systems* , 34:100419.
- Aslan, M. (2015:6). TC.Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. *Tarihsel Süreç İçerisinde Türkiye'de Kullanılan Muhasebe Sistemleri ve İktisadi Devlet Teşekkülleri Üzerinden Örnekler Doktora Tezi* . Çanakkale.
- Atabay, E. (2011:6). Osmanlı'dan Günümüze Muhasebenin Gelişiminde Hukukun Yeri-Mevcut Hukuk Fakültelerinde Muhasebe Derslerinin Önemi. *Akademi Bakış dergisi* , 1-6 sayı:25.
- Ayboğa, H. (2003:334). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi* , 327-359 cilt:18 sayı:1.
- Aydemir, O. & Erkan, M. (2011:115). Merdiven Kayıt Yöntemi ve Günümüz Muhasebe Sistemi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırma Dergisi* , 110-128.
- Aysan, M. A. (2007). Muhasebe ve Kurumsal Yönetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (35), 17-24.
- Bitlisli, F. (2014:30-31). TC.Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar ve Analiz Sonuçları Üzerindeki Etkileri: Bir Uygulama Doktora Tezi* . Isparta.
- Bitlisli, F. (2014:32). TC.Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar ve Analiz Sonuçları Üzerindeki Etkileri: Bir Uygulama Doktora Tezi* . İstanbul.

- Bitlisli, F. (2014:28). TC.Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilimdalı. *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar ve Analiz Sonuçları Üzerindeki Etkileri: Bir Uygulama Doktora Tezi* . Isparta.
- Bitlisli, F. (2010:3). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uyumlaştırılmasında Kültürün Etkisi: Bir Araştırma Yüksek Lisans Tezi. *T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı* . Isparta.
- Bulut Deniz, M. (2018:2). TC. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. *Muhasebe Bilgi Sistemi Bağlamında Çevre Muhasebesinin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Açısından Değerlendirilmesi ve Malatya Organize Sanayi Bölgesinde bir araştırma doktora tezi* . Malatya.
- Civan, M. & Yıldız, F. (2010:5). Ağustos 10, 2019 tarihinde [chrome-extension://oemmnadbldboiebnladdacbfmadadm/http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM\\_06/3Oturum/MehmetCivan.pdf](http://chrome-extension://oemmnadbldboiebnladdacbfmadadm/http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/3Oturum/MehmetCivan.pdf) adresinden alındı
- Cleary, P. (2017). Introduction to Accounting Information Systems.in: The Routledge Companion to Accounting Information Systems. Routledge. 3-12.
- Comunale, C. L. & Gara, S. C. (2006). Professional ethical crises: A case study of accounting majors. *Managerial Auditing Journal*. 21 (6) , 636-656.
- Çoban, G. (2015:14). TC. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilimdalı Muhasebe Denetim bilimdalı. *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu Hesap Planı Önerisi Yüksek Lisans Tezi* . İstanbul.
- Demir, B. (2010:143). Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi. *Muhasebe ve Finansman dergisi* , 142-153.
- Dereköy, F. (2012:69). TC Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. *Hastane İşletmelerinde Performans Ölçümü ve Muhasebe Bilgi Sistemi ile ilişkilendirilmesi Temelinde Bir Uygulama Doktora Tezi* . Çanakkale.
- Dinç, E. & Atabay, E. (2019:180). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Gerçekliği Bozan Hükümler ve Güncelleme İhtiyacı. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi* , 179-192 sayı:22.
- Dinç, E. & Karakaya, A. (2014:24-25). Muhasebe Bilgi Sistemi ve Kurumsallaşma Düzeyi arasındaki İlişki'ye yönelik bir araştırma. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* , 24-25.

- Erol, M. & Aslan, M. (2017:63). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmalar Dergisi* sayı:12 , 55-86.
- Ertan, Y. (2011:14). T.C.Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim dalı. *Türkiye Muhasebe Standartlarının Denetim ve Muhasebe Kalitesi Üzerindeki Etkisi: Bir Uygulama Doktora Tezi* . Bursa.
- Erzurum, M. (2014:17). T.C.Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. *Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe, İç kontrol sistemi ve Swot Analizi Bitirme tezi* . İstanbul.
- Gelinas, U. J. (2017). Accounting Information Systems. *Cengage Learning* .
- Gök, A. (2007:9). TC.İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi. *Muhasebe Uygulamalarının Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi açısından değerlendirilmesi ve Malatya'da yapılan bir araştırma* . Malatya.
- Gökçen, G. & Özdemir, M. (2016:139). Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi. *Türkiye Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması* , 12 (46) , 137-154.
- Güdelci, E. N. (2019:210). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar. *Uluslararası Ekonomi Siyaset İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi* , 199-214 cilt:2 sayı:3.
- Gül, H. (2015:6). TC.Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. *Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık, Çalışma Ahlakı ve Mesleki Etik Davranış İlişkilerinin Değerlendirilmesi Doktora Tezi* . Çanakkale.
- Güleryüz, M. (2014:14). TC Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetim Programı. *Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına Göre İncelenmesi Yüksek Lisans Tezi* . İstanbul.
- Güneş, N. H. (2006:10). TC Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. *Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğunun İncelenmesi Eksiklikleri ve Aykırılıkları Konusuna Eleştirel Bir Yaklaşım Yüksek Lisans Tezi* . İstanbul.
- Güneş, N. H. (2006:9). TC Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim dalı. *Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğunun İncelenmesi Eksiklikleri ve Aykırılıkları Konusuna Eleştirel Bir Yaklaşım Yüksek Lisans Tezi* . İstanbul.

- Gür, E. (2015:4-5). TC.Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. *Tek Düzen Hesap Planı'nın Avrupa Birliği'nin 2013/34 Sayılı Yönergesine Göre Değiştirilmesi Önerisi Yüksek Lisans Tezi* . İstanbul.
- Güvemli, O. (2018:25). Türkiye Muhasebe Mesleğinde Yüz Elli Yıllık Yalnızlık. *Muhasebe Finans Tarihi Araştırmalar Dergisi* , 23-63 sayı:14.
- Güvemli, O., Aytulum, A. & Şişman, B. (2013:23). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi ve İlk Meslek Örgütlenmesi:Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği-1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* , 19-49 sayı: 4.
- Hines, R. D. (1989). Financial accounting knowledge,conceptual framework projects and the social construction of the accounting profession. *Accounting,Auditing-Accountability Journal* , 2 (2) .
- Huerta, E. & Jensen, S. (2017). An accounting information systems perspective on data analytics and Big Data. *Journal of Information Systems* , 3 (31) , 101-114.
- İskender, H. (2011:12). TC.Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman bilim dalı. *Türkiye'de Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Yetkinlik Sorunları ve Bu Sorunların çözümünde Sürekli Eğitimin Rolü Doktora Tezi* .
- İsmmmo. (2005:12). Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı. *İsmmmo Mevzuat Serisi 2* , 1-303.
- Kalaycı, Ş., Tekşen, Ö. & Dalgıç, H. (2005:174-175). Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulamalarının Genel Bir Değerlendirilmesi ve Batı Akdeniz Bölgesine Yönelik Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi sayı:25* , 173-186 .
- Karabayır, M. E. (2012:5). TC.Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Kalitesi:IMK Örneği Doktora Tezi* . Ankara.
- Kayışyapar, İ. (2019:10). TC Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. *Davranışsal Muhasebe Çerçevesinde Muhasebe Meslek Mensuplarında İş Stresi (Erzurum İlinde Bir Araştırma) Yüksek Lisans Tezi* . Erzincan.
- Kayışyapar, İ. (2019:11). TC Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. *Davranışsal Muhasebe Çerçevesinde Muhasebe Meslek Mensuplarında İş Stresi(Erzurum İlinde Bir Araştırma) Yüksek Lisans Tezi* . Erzincan.

- Kızıl, C., Akman, V., Zorkalkan, T. & Türkmen, R. (2014:73-74). Muhasebenin Tarihine Küresel Kapsamda ve Türkiye Kapsamında Vergisel Bir Bakış . *Leges Sosyal Bilimler Dergisi* , 1 (3) , 70-87.
- Kocamaz, H. (2012:112). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiyede Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 2 (2), 105-120.
- Koç, Y. (1972:973). Tek Düzen Muhasebe Sistemi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* , 27 (03), 971-990.
- Kök, M. (2018:38). Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi. *Diyarbakır İli Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Eti Algısı üzerine bir araştırma* . Diyarbakır.
- Lara, J. M., Osma, B. G. & Panelva, F. (2016). Accounting conservatism and firm investment efficiency. *Journal of Accounting and Economics* , 61 (1), 221-238.
- Marşap, B. (1995:4). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı. *Muhasebe Mesleğinde İş Tatminin Türkiye Açısından İncelenmesi Doktora Tezi* . Ankara.
- Maskell, B. H., Baggaley, B. & Grasso, L. (2017). Practical lean accounting a proven system for measuring and managing the lean enterprise. Productivity Press.
- Memiş, M. Ü. & Güner, M. F. (2011:150). Avrupa Birliği Muktesabatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* , 20 (2), 149-164.
- Mucuk, İ. (2011). *Modern İşletmecilik*. İstanbul: Türkmen Kitabevi 17.Baskı.
- Nobes, C., Parker, R. B. & Parker, R. H. (2008). Comparative international accounting. *Pearson Education* .
- Organ, İ. & Yegen, B. (2013:250-251). Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi. *Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği* , 27 (4) , 241-271. Adana.
- Özçelik, M. K. (2017:401). Türk Muhasebe Sisteminin Gelişiminde Vergi Etkisi. *Akademik Bakış Dergisi* , 396-413 sayı:60.
- Öztürk, A. (2018:16). TC İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Programı Yüksek Lisans Tezi. *Canlı Varlıkların TMS-41 Kapsamında Tek Düzen Hesap Planında Muhasebeleştirilmesi* .

- Özyürek, H. (2012:145). Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* , 4 (1), 139-148.
- Özyürek, H. (2009:4). Türkiye'de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, Muhasebecilerin iş tatmini, beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar. *Tc Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi* . Ankara.
- Parlakkaya, R. (2004:132). Muhasebe Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları. *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* , 4 (7), 118-139.
- Romney, M. B., Stenbart, P. J. & Cushing, B. E. (2000). Accounting information systems. *Upper Saddle River Nj:Prentice Hall* .
- Sağlam, N. (2013, 11 04). *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi –I.* Muhasebe TR: <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/necdetsaglam/007/> erişim tarihi 10.08.2019 tarihinde adresinden alınmıştır
- Sakarya, Ş. & Kara, S. (2010:61). Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler Ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* , 2010 (1), 57-72.
- Sakarya, Ş. & Kara, S. (2010:61). Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler Ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* , 2010 (1), 57-72.
- Sarı, E. N. (2018). The Successful Implementation of Accounting Information Systems and the Quality of Government Financial Statements at Regencies and. *International Business Management* , 12 (4) , 346-352.
- Satybaldieva, J. (2010:29). TC.Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı. *Uluslararası Muhasebe Standartları ile Kırgızistan Muhasebe Standartlarının Karşılaştırılması ve Muhasebeleştirilmesi Yüksek Lisans Tezi* . İstanbul.
- Saygılı, S. (2017:8). TC.Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. *Türkiye'de Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Mesleğinin Gelişme Süreci ve Muhasebe Sistemine Etkileri* . Nevşehir.
- Sayım, F. & Usman, Ö. (2016:107). Muhasebe Mesleği için Mesleki Durum Analizi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi cilt:6 sayı :12* , 105-122.



- Sevilengül, O. (2016:4-5). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi .
- Sevilengül, O. (2016:60). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi .
- Sezer, Ö. (2018:4). TC.Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı. *Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Yasaları arasındaki Farklılıkların Muhasebe Sürecine Etkileri : Bir uygulama örneği Doktora Tezi* . Kırıkkale.
- Smith, L. (2003). A fresh look at accounting ethics(or Dr.Smith goes to Washington).Accounting Horizons. *17 (1)* , 47-49.
- Stafford, T. (2018). et al.Analytics for Accounting information Systems Applications.
- Sultankhanova, G., Ayanoglu, Y. & Yanık, S. S. (2019:510). Rusya'da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi. *Muhasebe Bilim Dergisi* , *21 (2)* , 508-529.
- Sultankhanova, G., Ayanoglu, Y. & Yanık, S. S. (2019:510). Rusya'da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi. *Muhasebe Bilim Dergisi* , *21 (2)* , 508-529.
- Tekşen, Ö., Tekin, M. & Gençtürk, M. (2010:101). Muhasebe Eğitiminin Değerlendirilmesi:Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi'ne bağlı Meslek Yüksekokulları Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* , 100-112 sayı:46.
- Titiz, İ. (1994:12-13). TC Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman Anabilim dalı Muhasebe Bilim dalı. *Türkiye'de Tekdüzen Hesap Çerçevesi Çalışmalarının İncelenmesi Tek Düzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Yüksek Lisans Tezi* . İstanbul.
- Titiz, İ. (1994:14). TC.Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finansman AnabilimDalı Muhasebe BilimDalı. *Türkiye'de Tek Düzen Hesap Çerçevesi Çalışmalarının İncelenmesi Tek Düzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Yüksek Lisans Tezi* . İstanbul.
- Toprak, A. (2016:15). TC Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. *Gül Ürünleri Üreten İşletmelerde Birleşik Mamül Maliyetlerinin Belirlenmesi; TMS2 ve Tekdüzen Hesap Planına göre karşılaştırılması Yüksek Lisans Tezi* . Isparta.
- Turner, L., Weickgenannt, A. B. & Copeland, M. K. (2016). Accounting information Systems:The Processes and Controls.John Wiley-Sons.
- Üç, M. (2009:30). TC Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. *Muhasebe Sistemlerinin sınıflandırılması ve Türk Muhasebe*

*Sisteminin yerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Analiz Doktora Tezi . Afyonkarahisar.*

Yalçın, Z. (2014:34). TC Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. *Uluslararası Muhasebe Sistemlerindeki Çakışma ve Ayrışmalar Işığında Amaca Yönelik Muhasebe Organizasyonu Önerisi Doktora Tezi . İzmir.*

Yıldız, G. (2010:163). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* (36), 155-178.

Yolcu, İ. (2010:8-9). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile TMS Uyumlaştırması ve Örnek Hesap Planı. *TC.Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı . İstanbul.*

