

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**JAPON MUHASEBE SİSTEMİ VE TÜRK MUHASEBE
SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

Doktora Tezi

ARIF ENGİN ERGÜDEN

İSTANBUL, 2008

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**JAPON MUHASEBE SİSTEMİ VE TÜRK MUHASEBE
SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

Doktora Tezi

ARIF ENGİN ERGÜDEN

DANIŞMAN: PROF DR. MEHMET ÖZKAN

İSTANBUL, 2008

Yetişmemde her türlü fedakârlığı esirgemeyen başta rahmetli babam Ali Metin Ergüden'e, annem Ayla Ergüden'e ve ağabeylerim İ.Çetin Ergüden'e ve Aydın Ergüden'e şükranlarımı sunuyorum. Beni akademik çalışma yapmaya teşvik eden ve bu çalışmanın meydana gelmesinde destekleri ile her zaman yanımda olan Hocalarım Sn.Prof. Dr. A.Göksel Yücel'e ve Sn.Prof. Dr. Cemal İbiş'e teşekkürlerimi sunarım.

Doktora çalışması ders aşamasında beni destekleyen meslektaşım Sn.Şenol Toygar'a teşekkür etmeyi görev sayarım. Yapıtın oluşumunda her türlü desteği sağlayan ve bu çalışmanın tüm aşamalarında gerekli titizliği ve özeni esirgemeyen Danışman Hocam Sn. Prof.Dr. Mehmet Özkan'a şükran ve saygılarımı sunmayı bir borç bilirim.

Son olarak bu çalışmanın hazırlanması aşamasında ve doktora tezi haline gelmesine kadar geçen zaman periyodu içerisinde her türlü yardım ve desteğini paylaştığım sevgili eşim Demet Ergüden'e sabır, destek ve hoşgörüsünden dolayı ne kadar teşekkür etsem azdır.

Bakırköy, Mart 2008

A.Engin ERGÜDEN

İÇİNDEKİLER.....	I
KISALTMALAR CETVELİ.....	V
TABLOLAR CETVELİ.....	VI
ŞEKİLLER CETVELİ.....	VII
GİRİŞ.....	1
1. TEMEL KAVRAMLAR.....	3
11. Muhasebe Kavramı.....	3
111. Muhasebenin Tanımı.....	3
112. Muhasebenin Temel Kavramları.....	14
113. Muhasebenin Anlam ve Önemi.....	19
1131. Muhasebenin Amaçları.....	19
1132. Muhasebenin İşletme İçindeki Yeri.....	20
1133. Muhasebenin Kullanımı.....	22
114. Muhasebenin Türleri.....	23
1141. Finansal Muhasebe.....	23
1142. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi.....	24
1143. Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz.....	26
1144. Yardımcı Muhasebe Faaliyetleri.....	28
12. Mali Tablo Kavramı.....	30
121. Mali Tabloların Tanımı.....	31
1211. Mali Tablonun Anlam ve Önemi.....	32
1212. Mali Tabloların Amaçları.....	33
1213. Mali Tablonun Özellikleri ve Kullanımı.....	33
122. Mali Tabloların Türleri.....	34
1221. Temel Mali Tablolar.....	35
12211. Bilanço.....	35
12212. Gelir Tablosu.....	41
1222. Ek Mali Tablol.....	43
12221. Fon Akım Tablosu.....	44
12222. Nakit Akım Tablosu.....	45
12223. Kar Dağıtım.....	47
12224. Özsermaye Değişim Tablosu.....	49
12225. Net İşletme Sermayesi Değişim Tablosu.....	49
1223. Konsolide Mali Tablolar.....	50
1224. Özel Mali Tablolar.....	56
2. TÜRK MUHASEBE SİSTEMİ.....	57
21. Türk Muhasebe Sisteminin Gelişim.....	57
22. Türk Muhasebe Sisteminin Yasal Çerçevesi.....	59
221. Vergi Kanunları Açısından.....	64
2211. Gelir Vergisi Kanunu Açısından.....	66
2212. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından.....	70
2213. Vergi Usul Kanunu Açısından.....	76
2214. Diğer Vergi Kanunları Açısından.....	85
22141. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından.....	85
22142. Gider Vergileri Kanunu Açısından.....	88

22143. Damga Vergisi Kanunu Açısından.....	91
222. Türk Ticaret Kanunu Açısından.....	94
223. Sermaye Piyasası Mevzuatı Açısından.....	96
224. Bankalar Kanunu Açısından.....	100
225. Sigorta Murakabe Kanunu Açısından.....	102
226. 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu Açısından.....	106
23. Muhasebe Politikaları.....	110
231. Muhasebe Politikalarının Amaçları.....	110
232. Muhasebe Politikalarının İşletme İçin Önemi.....	111
24. Muhasebe Standartları.....	112
241. Uluslararası Muhasebe Standartları (UFRS).....	112
242. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS).....	116
25. Mali Tablo İlke ve Kuralları.....	124
251. Temel Mali Tablo İlke ve Kuralları.....	124
2511. Bilanço İlkeleri.....	126
2512. Gelir Tablosu İlkeleri.....	129
252. Ek Mali Tablo İlke ve Kuralları.....	131
253. Konsolide Mali Tablo İlke ve Kuralları.....	137
254. Mali Tablolar ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi.....	140
26. Belge ve Kayıt Düzeni.....	142
261. Muhasebe Belgeleri.....	142
2611. Belgeleme İlkeleri.....	143
2612. Belge Türleri.....	144
26121. VUK'a Göre Belgeler.....	147
26122. TTK'na Göre Belgeler.....	147
26123. Diğer Muhasebe Belgeleri.....	147
2613. Beyanname ve Bildirgeler.....	148
26131. Vergi Beyannameleri.....	148
26132. Bildirgeler.....	148
262. Kayıt Düzeni.....	149
2621. TTK'na Göre Tutulacak Defter Türleri.....	149
26211. İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler.....	150
26212. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler.....	150
26213. Basit Usule Göre Tutulacak Defterler.....	151
2622. Defterlerin Kanıt Teşkil Etmesi.....	152
27. Muhasebe Denetimi ve Raporlama.....	153
271. Muhasebe Denetimi.....	153
272. Muhasebede Raporlama.....	155
3. JAPON MUHASEBE SİSTEMİ.....	159
31. Japon Muhasebe Sisteminin Gelişimi.....	159
32. Japon Muhasebe Sisteminin Yasal Çerçevesi.....	164
321. Vergi Kanunları Açısından.....	165
3211. Gelir Vergisi Kanunu Açısından.....	172
3212. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından.....	174
322. Japon Ticaret Kanunu Açısından.....	176
323. Diğer Kanunlar Açısından.....	178
3231. Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu Açısından.....	178
3232. Sermaye Piyasası Kanunu Açısından.....	179
3233. Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin.....	181

3234. Tüketim Vergileri Açısından.....	184
3235. Ticari İşlem Vergileri Açısından.....	184
3236. Diğer Vergiler Açısından.....	186
33. Japon Muhasebe Politikaları ve İşlevleri.....	188
331. Japon Muhasebe Politikaları ve İşlevleri.....	189
3311. Japon Muhasebe Politikaları.....	189
3312. Japon Muhasebe İşlevleri.....	191
34. Japon Muhasebe Standartları.....	192
341. Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi.....	192
342. Uluslararası Muhasebe Sistemleri ve Japon Muhasebe Sistemi'nin Yeri.....	195
343. Japon Muhasebe Uygulamaları.....	200
35. Mali Tablo İlke ve Kuralları.....	206
351. Temel Mali Tablo İlke ve Kuralları.....	208
3511. Bilanço İlkeleri ve Kuralları.....	208
3512. Gelir Tablosu İlke ve Kuralları.....	217
352. Ek Mali Tablo İlke ve Kuralları.....	219
353. Konsolide Mali Tablo İlke ve Kuralları.....	220
354. Japonya'da Mali Tabloların Yayınlanması ve Denetimi.....	227
355. Japonya'da Mali Raporlama ve Muhasebe Bilgi Sistemi.....	228
36. Japonya'da Yabancı Para İşlemlerinin Çevrimleri.....	235
37. Japonya'da Halka Açılma ve Halka Açık Şirketler.....	238
38. Japonya'da Muhasebe Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik.....	240
381. Japonya'da Kurumsal Gruplar ve Denetçileri.....	246
382. Japon Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları.....	248
4. TÜRK VE JAPON MUHASEBE SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	255
41. Yasalar Bakımından Karşılaştırma.....	255
411. Vergi Kanunları Bakımından Karşılaştırma.....	255
4111. Gelirin Vergilendirilmesi Açısından Karşılaştırma.....	256
41111. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Karşılaştırma.....	256
41112. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Karşılaştırma.....	261
4112. Vergilendirmenin Esasları Açısından Karşılaştırma.....	264
41121. Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırma.....	264
41122. Japonya ve Türkiye Arasındaki Çifte Vergi Anlaşması.....	268
412. Ticaret Kanunları Açısından Karşılaştırma.....	269
413. Sermaye Piyasası Kanunu Açısından Karşılaştırma.....	272
414. Diğer Vergi Kanunları Açısından Karşılaştırma.....	276
4141. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından.....	276
4142. Damga Vergisi Kanunu Açısından.....	277
42. Hesap Planlarının Karşılaştırılması.....	279
421. Hesap Çerçevesi Açısından Karşılaştırma.....	279
422. Hesap Grupları Açısından Karşılaştırma.....	280
423. Defter-i Kebir Hesapları Açısından Karşılaştırma.....	281
4231. Kaynak Hesapları Açısından Karşılaştırma.....	281
42311. Borç Kaynak Hesapları.....	281
42312. Öz kaynak Hesapları.....	282
4232. Varlık Hesapları Açısından Karşılaştırma.....	283
42321. Dönen Varlıklar.....	283
42322. Duran Varlıklar.....	283
4233. Sonuç Hesapları Açısından Karşılaştırma.....	284

42331. Gelir Hesapları.....	284
42332. Gider Hesapları.....	284
42333. Kar Zarar Hesapları.....	286
4234. Diğer Hesaplar Açısından Karşılaştırma.....	286
42341. Nazım Hesaplar.....	286
42342. Aktif – Pasif Düzenleyici Hesaplar.....	288
43. Uygulanan Muhasebe Sistemlerinin Karşılaştırılması.....	293
431. Muhasebe Bilgi Sistemi Açısından Karşılaştırma.....	294
432. Raporlama Açısından Karşılaştırma.....	295
4321. Mali Raporlama Açısından Karşılaştırma.....	296
4322. Faaliyetlerin Raporlanması Açısından Karşılaştırma.....	297
44. Standartlar Açısından Karşılaştırma.....	297
441. Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırma.....	298
442. Denetim Standartları Açısından Karşılaştırma.....	300
45. Türk ve Japon Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması–Honda Motor Co. Ltd.....	301
Firmasında Uygulama.....	
451. Uygulamanın Konusu ve Sınırları.....	301
452. Uygulamanın Amacı.....	301
453. Uygulamanın Yöntemi.....	301
454. Firma Tanıtımı.....	302
4541. Genel Bilgiler.....	302
45411. Firmanın Tarihçesi.....	303
45412. Firmanın Ekonomi İçindeki Yeri.....	304
4542. Firmanın Yapısı.....	305
45421. Örgütsel Yapı.....	305
45422. Örgüt Şeması.....	305
45423. Hukuksal Yapı.....	306
4543. Faaliyetlerin Tanıtımı.....	306
45431. Fonksiyonel Faaliyetler.....	306
45432. Üretim Faaliyetleri.....	307
45433. Satın Alma Faaliyetleri.....	307
45434. Satış Faaliyetleri.....	309
45435. Belge ve Kayıt Düzeni.....	309
45436. Raporlama.....	310
45437. Finansal Faaliyetler.....	311
46. Türk ve Japon Muhasebe Sistemlerinin Karşılaştırılması.....	331
5. SONUÇ.....	333
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	336
Kitaplar.....	336
Makaleler.....	343
Tezler.....	346
Kanunlar.....	346
Tebliğ ve Yönergeler.....	347
İnternet Siteleri.....	347

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun
AGE	: Adı Geçen Eser
AGM	: Adı Geçen Makale
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BK	: Borçlar Kanunu
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DV	: Damga Vergisi
FASB	: Financial Accounting Standarts Board - ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FASBE	: Japon Şirketler ve Muhasebe Standartları
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
	International Accounting Standarts Committe- Uluslar arası Muhasebe Standartları
IASC	: Komitesi
	International Financial Reporting Standarts- Uluslar arası Finansal Raporlama
IFRS	: Standartları
	Japanase General Accepted Accounting Principles- Japon Genel Kabul Görmüş
JGAAP	: Muhasebe Standartları
	Japanase Institute of Certified Public Accountans- Japon Sertifikalı Serbest
JICPA	: Muhasebeciler Enstitüsü
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SEL	: Japon Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu - Security Exchange Law
SMK	: Sigorta Murakabe Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TMS	: Türk Muhasebe Standartları
TSE	: Tokyo Stock Exchange-Tokyo Menkul Kıymetler Borsası
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UMS	: Uluslar arası Muhasebe Standartları
UFRS	: Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1:	Japonya'da Ulusal ve Yerel Vergiler.....	165
Tablo 2:	Japon Finans Piyasalarından Fon Temini.....	180
Tablo 3:	Japonya'da Miras-Veraset İntikal Vergi Yüğü.....	182
Tablo 4:	Japonya'da Tescil ve Lisans Vergileri Oranları.....	186
Tablo 5:	Farklı Ülkelerin Muhasebe Kuralları Geliştirme Konusundaki Yaklaşımları.....	199
Tablo 6:	Japonya'da Bazı Tipik Hizmet Süreleri ve Yıllık Azalan Bakiye Oranları.....	202
Tablo 7:	Japonya'da Kullanılan Hesaplar İçin Gelir Tablosu Formatı.....	219

ŞEKİL LİSTESİ

Şema 1: Maliyet Muhasebesinin Amaçları.....	26
Şema 2: Bilanço Denkliği.....	36
Şema 3: Japonya'da Muhasebe Sistemini Düzenleyen Kurumlar ve Kurullar.....	161
Şema 4: Gray'in Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırmasından Kültürel Yapı.....	196
Şema 5: Rebmann-Huber'in Ülkeleri Özel ve Devlet Düzenlemesi.....	197
Şema 6: Nobes'un Sınıflandırma Sistemi.....	198
Şema 7: Honda Motor Co Ltd.'in Organizasyon Şeması.....	305

0. GİRİŞ

Globalleşen Dünya’da ülkeler arası yakınlaşmalar, ortak tavırlar ve düşünceler, siyaset, ekonomi, teknik ve sosyal bilimlerde de etkisini göstermiştir. Dolayısı ile muhasebe bilimi her ülkede sınırları aşmış ve uluslar arası kimlik kazanmıştır.

Avrupa Birliği’ne giriş süreci içerisinde olan Türkiye, geçmişe oranla diğer tüm alanlarda olduğu gibi muhasebe bilim alanında da çok büyük yollar kat edilmiştir. Türkiye’de muhasebe biliminin gelişimi ile ilgili olarak birçok kurum ve kuruluş faaliyette bulunmaktadır. Kuşkusuz bununla ilgili olarak en önemli gelişme olarak 01.01.1994 yılında uygulamaya başlanan tekdüzen hesap planı, Sermaye Piyasası Kanununa ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’na tabi olan banka ve firmaların mali tablolarını belirlenen standartlara göre hazırlamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun belirlediği muhasebe standartlarının kullanılmasıdır.

Dünya’nın gelişmiş ekonomilerinden olan Japonya’da ise özellikle 2. Dünya savaşından sonra meydana gelen gelişme muhasebe alanında da kendini göstermiştir. Bu ülkenin geçen yirmi yıl boyunca tahmin edilemeyen büyüme, artan ihracat ve düşük işsizlik oranlarını başardığı görülmüştür. Uluslararası piyasalarda en önemli anahtar; rekabet üstünlüğü kazanmak, muhafaza etmek ve bu üstünlüğü gelecekte de korumaktır.

Bu çalışmanın amacı Türk Muhasebe Sistemi ile Japon muhasebe sistemini ayrıntılı olarak incelemek ve iki ülke muhasebe sistemleri arasındaki benzer yönleri ve farklılıkları ortaya koymaktır. Çalışma beş bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde muhasebenin temel kavramları üzerinde durulmuş, muhasebe kavramı, muhasebe türleri genel–finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, yardımcı muhasebe faaliyetleri ve muhasebe denetimi olarak incelenmiştir. Bu bölümde işletmelerde muhasebenin amaçları muhasebenin işletme içindeki yeri ve mali tablo kavramları ve bilanço, gelir, fon akım, nakit akım, kar dağıtım ve öz sermaye değişim tabloları detaylı olarak açıklanmıştır.

İkinci bölümde Türk muhasebe sistemi yasal çerçeve kapsamında tüm vergi kanunları olarak, muhasebe standartları açısından, mali tablo ilke ve kuralları olarak açıklanmıştır. Yine

bu bölüm muhasebe politikalarının ve tek düzen hesap planının detaylı olarak açıklanması ile tamamlanmıştır.

Üçüncü bölümde Japon muhasebe sistemi yasal çerçeve kapsamında, muhasebe prensipleri açısından, Japonya'da hazırlanan mali tabloların teknik yapısı açısından, Japonya'da finansal raporlama sistemi olarak ele alınmıştır. Bu bölümde ayrıca Japonya'da mali tabloların konsolidasyonu, kullanılan muhasebe standartları, halka açılma ve halka açık şirketler detaylı olarak incelenmiş ve son olarak ta Japon muhasebe sisteminde denetim konusu detaylı ele alınmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde Japon ve Türk muhasebe sistemi yasalar bakımından, uygulanan tek düzen hesap planı, uygulanan muhasebe sistemleri açısından, raporlama ve uygulanan muhasebe standartları açısından karşılaştırılmış ve uygulama olarak Japonya merkezli Honda Motor Co. Ltd. 2005 yılı faaliyet raporu teknik anlamda incelenmiş ve analiz edilmiştir.

Beşinci bölümde, bu çalışmanın sonunda ulaşılan sonuçlara yer verilmiştir.

Çalışmanın sonunda ise, bu çalışmanın oluşturulması sırasında yararlanılan kaynaklar sıralanmıştır.

1. TEMEL KAVRAMLAR

11.MUHASEBE KAVRAMI

Muhasebe, tarihi insan ile başlayan ancak yazılı bulgularına ilkçağlarda rastlanılan ticari ve ekonomik faaliyetleri inceleyen bir bilim dalıdır. İlk çağlarda kilden tabletler üzerinde hesaplama, komisyon ve ortaklık sözleşmeleri, makbuzlar vb. işlemlerde kendini göstermiş daha sonraları, devlet hazinelerine ayın (mal) ve para olarak yapılan teslimler, işçi ve memur ücretleri, ambar giriş ve çıkışlarının sayılması, tahsilât ve tediye işlemlerini içeren yazıtlarda ortaya çıkan muhasebe, ortaçağda defter tutma tekniğinin gelişimi ve kredili işlemler ve şirketlerin ortaya çıkması ile gelişimini sürdürmüştür. Özellikle çift taraflı kayıt usulünün ortaya çıkışı bu dönemde olmuş ve Luca Paciola'nın Summa Arithmetica adlı eseri ile de muhasebenin gelişimi hızlanmıştır.¹

Ancak muhasebe asıl gelişimini 19.yy da göstermiştir. Bu dönemde 1.200 civarında eser yayınlanarak özellikle maliyet muhasebesi, muhasebe denetimi ve raporlama teknikleri, önem kazanarak planlama, kontrol ve karara dönük bilgiler üretilmeye başlamıştır. Buna paralel olarak da bilgi ve belge düzeni ile kayıt düzeni de büyük gelişim göstermiştir. Bilgisayarların muhasebede uygulanması ile muhasebeden beklenen tüm görevler yerine getirilmeye başlanmış ve işletme ilgililer bilgi gereksinimi giderilerek mali tablolara ve kayıtlara duyulan güven artmıştır.²

111.Muhasebenin Tanımı

İşletmelerde verimlilik prosesinin en son aşaması tüm teşebbüs verimliliğinin tespit edilerek dönem sonuçları ile uyumlaştırılmasıdır. Teşebbüs verimliliği dönem sonuçları ile kesinleştirilerek yıllık bilânço ve gelir tablosu ile diğer mali tablolarda raporlanır. Bununla birlikte işletme ilgilileri adını verdiğimiz;

- İşletmenin sahip ve ortakları,
- İşletme ile ticaret yapanlar (satıcılar ve müşteriler),

¹ Oktay Güvemli, **Muhasebe Tarihi**, M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayını, Cilt 1, İstanbul 2002, s. 76

² Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe**, Turhan Kitapevi, 8. Baskı, Ankara 1994, s.14

- İşletmeye kredi verenler (bankalar, sigorta şirketleri ve diğer kredi kurumları),
- İşletmede çalışanlar (işletmede yaratılan değere emekleri ile katılanlar),
- Devlet,
- Kamuoyu

faaliyetleri yakından izlemektedir. Bu yönü ile değerlendirildiğinde **muhasebe**; hem verimlilik tespiti, hem dönem sonuçlarının hazırlanması ve finansal tabloların düzenlenmesi amacı ile ticari ve ekonomik faaliyetin kayıtlanması, sonuçların saptanması ve yorumlanmasını konu olarak seçmiştir. Muhasebe para ile ifade edilen olaylara ilişkin bilgileri hem belli bir düzen içinde kayda alır, hem kayda alınan olayları sınıflandırır hem de raporlar halinde ilgilere sunar. Bir diğer ifade ile kendine özgü usul ve esaslar çerçevesinde;

- **İşletmede karar organına yeterli ve doğru bilgilerin ulaştırılması,**
- **İşletmeler arası ve dönemler itibari ile karşılaştırmaların yapılması,**
- **Mali tabloların düzenlenmesi ve tüm kesimlere aynı anlamda bilgiler içermesi,**
- **İşletme ve işletme ilgileri arasında güven oluşturulması amacı ile mali nitelikteki olayları konu alır.³**

Bu açıklamalar ışığında muhasebenin tanımını şöyle yapabiliriz:

Mali nitelik taşıyan mübadele işlemleri ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları para cinsinden sistemli bir biçimde teşhis, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleri ile ulaşılan sonuçları yorumlayarak ticari kişiliğin sahip ve ortaklarına, yöneticilere ve bu kişilikle ilişkisi bulunan diğer kimselere amaçlarına uygun faydalı bilgileri sağlayan sanat bilim ve uygulamadır.

H.Fayol'un ifadesi ile bir organizma olan işletmede muhasebe, bu organizmanın sinir sistemidir.⁴ Ülkemizde de muhasebenin bu tanımına uygun olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği yayınlanmakta olup muhasebe

³ Yalkın, s.15

⁴ Mehmet Özkan **Sigorta İşlemleri ve Muhasebesi**, 1.Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1998, s.456

uygulamaları yönlendirilmektedir. 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Mükerrer Resmi Gazete de yayımlanan 1 sıra No'lu tebliğ ile getirilen yeni düzenlemeler şunlardır:

Giriş: Bu bölümde; Muhasebenin Temel Kavramları, Muhasebe Politikalarının Açıklanması, Mali Tablolar İlkeleri, Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması, Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi konuları düzenlenmiş ve tebliğ ekinde sunulmuştur.

Düzenlemenin Amacı: Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilerce teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılmasıdır.

Düzenlemenin Niteliği;

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- Mali tablolarda yer alan hesapların tüm kesimlere aynı anlamı vermesine,
- Muhasebe mesleğinde ve bilim dalında terim birliğinin sağlanarak anlaşılabilir olmasına,
- İşletmelerle, ilgililer arasında güvenin sağlanmasına yöneliktir.

Düzenlemenin Kapsamı; Düzenleme bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır. Bununla birlikte bilanço usulünde defter tutmakla mükellef olan,

- Banka ve sigorta şirketleri,
- Özel finans kurumları,
- Finansal kiralama şirketleri (factoring vb. alanlarda faaliyet gösterenler dahil)
- Menkul kıymetler yatırım fonları aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları,

Muhasebenin temel kavramlarına, Muhasebe politikalarının açıklanması ve Mali tablolar ilkelerine uymak koşulu ile tebliğin diğer yükümlüklerinden sorumlu değildir. Çünkü

yukarıda sayılan şirket ve ortaklıkların kuruluşu, konuları, sermaye tutarları, yönetilmeleri kendi kanun ya da yönetmelikleri ile yapılmaktadır. Bunun yanı sıra faaliyetlerinin de diğer teşebbüs ve işletmelerden farklı olması nedeni ile uygulandıkları Muhasebe Sistemi ve Organizasyonu da farklılık göstermektedir.

1.sıra no'lu tebliğde, muhasebe usul ve esasları;

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi,
- Tek Düzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı açıklamaları

olarak ifade edilmiştir.⁵

Muhasebe, hesaplaşma demektir. Hesaplaşma ise bir veya birçok kişiye verilen ve onlardan alınan unsurlar üzerinde olur. Bunlara kıymet (değer) denir. Kıymet, değiş tokuş edilebilen her şeydir. Tabii ki kıymetsiz şey kimseyi ilgilendirmez, insanlar bu gibi şeyleri değiş-tokuşa (mübadeleye) gerek görmektedirler. Bir kıymet biçilmeyen eşyalar üzerinde hesaplaşma da söz konusu değildir.

Genel olarak, kıymet taşıyan bir şey başka birine verildiği zaman karşılık olarak o değerde (kıymette) diğer bir şey, ya derhal veya belli ya da belli olmayan bir süre sonra alınır ki buna mübadele denir.⁶

Bir kıymet verildiği zaman karşılık kıymet derhal alınırsa peşin mübadele olur; karşılık kıymetin alınması ileriye bırakılırsa buna vadeli mübadele - veresiye mübadele adı verilir. Bir kıymetin başka birine verilmesi, kişinin kıymet üzerindeki tasarruf hakkının karşı tarafa aktarılması demektir. Başkasından bir kıymet alınması ise, sahibi tarafından üzerindeki

⁵ Özkan, s.455 – 457

⁶ Emre Burçkin, **Adi Ortaklıklarda Muhasebe Düzeni**, T.C. Marmara Üniversitesi Muhasebe Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayın No: 90/1, İstanbul 1990, s. 37

tasarruf hakkının kıymeti alana aktarılmasıdır. Bunun nedeni, her iki tarafın da ellerindeki kıymetlere karşılıklı ihtiyaç duymasıdır.

Görülüyor ki; karşılıklı ihtiyaçlar mübadeleyi ortaya çıkarmış ve başka şeylerle mübadele edebilmek fikri de insanlarda tasarruf fikrini ortaya çıkarmış, insanları mümkün olduğunca fazla tasarruf etmeye yöneltmiştir. Zamanımızda kıymet taşıyan bir şey daima para ile değiştirilmektedir. Bu nedenle para, mübadele kabiliyeti en fazla olan kıymet demektir.

Para ile her şey mübadele edilebilir. İşte bu özelliğinden dolayı para, bir kıymet ölçüsü⁷ görevini de görmektedir. Şöyle ki: bir mübadelede alınan veya verilen rayiç paranın (geçer akçanın) tutarına kıymetin bedeli –fiyatı (pahası) denir. Bu da o şeyin mübadele kabiliyetinin para ile ifadesi demektir. Her kıymetin bedeli (değeri) her yerde bu şekilde tespit ve tayin edildiğinden dolayı para bütün kıymetlerin ortak ölçüsü olmuştur. Bedel (paha) ancak kıymetin mübadelesi sonucunda ya da mübadeleye arzı zamanında anlaşılabilir. Bir kıymetin bedeli, zaman ve yere göre daima değişir.⁸

Bu açıklamalara bağlı olarak; **kıymet** bedeli belli olmayan yani karşılığının önceden para ile ifadesi kesinlikle olanaksız olan önemli bir konu biçiminde ifade edilebilmektedir. Bu nedenle muhasebe biliminin bu çok değişken konusunun öncelikle iyice anlaşılması, bunun içinde sırasıyla kıymetin nasıl meydana geldiğinin nasıl kullanıldığının, üretim, tüketim ve idarelerinin, kıymetin oluşumuna etkisinin incelenmesi gerekmektedir.

- İnsanlar doğdukları dakikadan itibaren ölünceye kadar hayati, medeni ve toplumsal birçok ihtiyaçlar içinde yaşarlar ve çeşitli ihtiyaçları tatmine, gidermeye yarayan faydalı şeyleri elde etmeye, üretmeye çalışırlar. İnsanların ilk hissettikleri ihtiyaçların sırasıyla gıda, giyecek ve konut olduğunda şüphe yoktur. İlk insanlar, bu ihtiyaçlarını giderecek faydalı şeyleri tabiatla hazır ve bol bulmuşlar ve bunları hemen hemen hiçbir emek harcamaksızın elde etmişlerdir. Ancak faydalı unsurların bazılarının mevsime bağlı olarak, bazı zamanlarda bol, bazı zamanlarda az veya yok olmaları insanları bu gibi mahsulleri, bol olduğu mevsimde kolayca toplayarak ihtiyaç zamanında sarf etmek üzere saklamaya, yani tasarrufları altına almaya yönlendirmiştir. Oysa, her zaman

⁷ Paranın diğer fonksiyonları ise tasarruf aracı olma ve hesap birimi aracı olan diğer fonksiyonlarıdır.

⁸ Osman Altuğ, **Kayıt Dışı Ekonomi**, 2.Baskı, İstanbul : Türkmen Kitap evi, 1999, s.25

yetişen mahsulleri ise ihtiyaçlarına daima hazır gördüklerinden bunları saklamaya ve bundan dolayı tasarrufa gerek görmemişlerdir.⁹

- İnsanlar yeryüzünde çoğaldıktan sonra tabiatın kendiliğinden yetiştirdiği faydalı şeylerden bazıları ihtiyaçlarına yeterli gelmemeye başladığından bunları çoğaltmaya çalışmışlardır. Zaman geçtikçe, insanlar çoğalıp kırsal kesimlerden kentsel kesimlere geçerek toplu ve medeni bir hayat yaşamaya başlamışlardır. Bu suretle değişik ve yeni ihtiyaçlar baş göstermiş ve bundan dolayı doğrudan doğruya tabiatın aldıkları veya tabiat vasıtasıyla çoğalttıklarını olduğu gibi kullanmayarak, bunları ihtiyaçlarına karşılama daha faydalı bir şekilde koymaya çalışmışlardır. Mesela; besledikleri koyunların postlarını giymeyi artık kafi görmemişler ve bu postların üzerinde bulunan yünleri almışlar ve dokuyarak kumaş şekline koyduktan sonra kendilerine elbise yapmışlardır. Sosyal hayatın gelişmesiyle beraber yeni birçok ihtiyaçların meydana gelmesi insanları mecburen uzmanlaşmaya yönlendirmiştir. Çünkü günden güne artan bütün ihtiyaçların tatmini için her türlü üretimi bizzat yapmak mümkün değildir. Bundan dolayı işlerin toplu yaşayan insanlar arasında bölüşümü zorunluluğu ortaya çıkmıştır ki, ilk iş bölümü biçimi ailede görülmektedir.
- Bundan başka, herkesin aynı işi aynı, sanatı eşit beceriyle yapamaması da iş bölümünün yayılmasını sağlamıştır.

İşte bu üç neden, zaman ile çalışma ve sermayeden tasarruf mecburiyeti ve sosyalleşen insanlar arasında karşılıklı bağların ve ilişkilerin gelişmesi, dayanışmanın yerleşmesi, insanları yalnız bir sanatla ve hatta bir sanatın yalnız küçük bir dalı ile uğraşarak bu alanda uzmanlaşmasını sağlamış ve zorlamıştır. Böylece bugün yaşadığımız işbölümü meydana gelmiştir.

İnsan çalışmasının artması ve böylece çok miktarda üretim yapılması insanlar arasında geniş ölçüde ve kolaylıkla mübadele yapma gereğini meydana çıkarmıştır. Trampa her iki tarafın ihtiyaçlarını karşılıklı ve aynı zamanda tatmin ettiği için, bu karşılıklı ihtiyaç tatmini ikiye ayrılmıştır. Ürün yetiştiren, ürünü mübadele etmek için kendi ihtiyacına faydalı eşya aramaktan vazgeçerek, yalnız ürettiği eşyaya ihtiyacı bulunanları

⁹ Ümit Ataman, **Şirketler Muhasebesi**, 2.Baskı, İstanbul : Türkmen Kitapevi, 2000,s.45

yani müşterileri aramış ve bunların elinde bulunan eşyadan, ileride başkaları ile yapacağı ikinci bir mübadelede kendi ihtiyacına faydalı şeyleri tedarike elverişli ve herkesin mübadeleye istekli bulunduğu şeyleri alarak mübadele yapmıştır. Bu suretle evvela müşterisinin ihtiyacını temin etmiş ve kendi ihtiyacının teminini ikinci mübadeleye bırakmıştır.¹⁰

Böylece her şeyle kolayca mübadele edebilecek nitelikte bulunan eşya umumi mübadele araçlarını oluşturmuştur. Bu eşyada olması gereken mübadele kabiliyeti; her türlü eşya ile mübadele edilebilmesi için bunların herkes tarafından arzu ve kabul edilebilmesi için küçük miktarlarda eşya ile mübadele olunabilmesi için mübadele vasıtası olacak bu eşyanın küçük parçalara ayrılabilmesi ve zaman içinde bozulmaması gerekmektedir. Bu mübadele araçları, önceleri; boncuk, süs eşyası, altın ve gümüş gibi değerli madenler, fildişi gibi metaller idi. Nadir ve değerli madenlerden altın ve gümüşe bilhassa herkesin rağbet etmesi, mübadele kabiliyet ve kolaylığının bunlarda en yüksek derecede bulunmasından ileri gelmektedir. Altın özellikle ülkeler arasında eşsiz ve tek mübadele aracı olarak uzun süre önemini korumuştur.¹¹

Mübadele yapanların aldanmamalarını ve bu suretle mübadelenin daha kolaylık ve itimatla gerçekleşmesini temin için hükümetler belirli ayar ve ağırlıkta altın ve gümüş üzerine damgalar basarak sikke halinde madeni paralar meydana getirmişlerdir. Altın ve gümüş sikkeler ağırlıkça ne kadar az olursa olsun birçoğları bir araya geldiği zaman yine fazla bir ağırlık yaptığından dolayı önemli mübadelelerde altın ağırlıklarında oynamalar ortaya çıkarmaktaydı. Buna maruz kalmamak için, üzerinde gösterdiği miktarda altını temsil etmek üzere hükümetler tarafından kağıt para veya imtiyazlı bankalar tarafından banknot çıkarılmıştır. Bu tür vadesiz hamiline yazılı senet şeklinde olan bu kağıt paraların mübadele alanındaki rolü, üzerinde temsil ettiği altın miktarının istenildiği zaman derhal alınabilmesine bağlıdır. Bu nedenle altın ile eşdeğerdedir. Hemen altınla değiştirilmeyen kağıt para ve banknotlar ise itibari bir kıymet halini almış ve ülke içersinde sahip oldukları satın alma gücüne göre bir eşya (meta) oluşturmuşlardır.

¹⁰ Osman Altuğ, s.27

¹¹ Fahir Bilginoğlu, **Türk Muhasebe Hukuku'nun Kavramsal Çerçevesi**, Sosyal Bilimler Dergisi, II, İstanbul, 1996, s.94

Bugün bütün üretim kollarında amaç; aynı özellikteki (kaliteli) malları en ucuza üretmek ve alıcısına en uygun zamanda teslim etmektir. Bu amaca ulaşmak için sürekli teknolojik gelişmelerden ve üretimin kaldırıcı olan işbölümünü en son dereceye götüren yüksek randımanlı makinelerin mükemmeliyetinden vakit kaybedilmeden yararlanılmaktadır. Bundan başka rekabette başarı için üretimde birçok ince hesaplara dayanmak gerekmektedir. Denilebilir ki, sanayide işbölümü manevrasının dayanma noktasını rekabette başarı teşkil etmektedir. Rekabet alanı ise bir ülke dahilinde değil bütün yeryüzüne yayılmış olup küreselleşme olarak anılmaktadır.

Ticarette herhangi bir ihtiyacı önceden düşünerek onu vaktinde temin etmek amaç olduğundan yapılan işlemlerde hız ve bunun doğal gereği olan kredi esas kurallardır. Ticaret sayesinde bugün dünyanın her yerindeki üretim, tüm insanların ihtiyaçlarına sunulmaktadır. Ticaretçiler arasında rekabet olduğundan, mal bedellerinin, fiyatlarının olabildiğince artmasına imkân yoktur. Geçici bir süre için artış olsa da her fiyat yükselişleri rakipleri de harekete geçireceğinden, bir süre sonra aşırılık ortadan kalkar. Bedel, kıymetin nakdi ifadesidir, kıymetin edebileceği para miktarıdır. Bedel başlıca iki unsurun etkisiyle belirlenir.

- **Alıcının söz konusu malda bulduğu faydaya verdiği önem,**
- **Üreticinin, söz konusu malı üretmek için yaptığı harcamalar, (mal oluş bedeli)**

Üretici, önceden maliyet bedelini gerçekçi olarak belirler, sonra rekabetin etkisini de düşünerek kendisinin üretim konusunda gösterdiği hizmetine karşılık bir kar payı eklemek suretiyle satış bedelini belirlemektedir. Alıcı, malda bulduğu faydaya verdiği önem ve ihtiyacı derecesinde o mala bir bedel yani fiyat verir. Bu fiyatı belirlerken başka üreticilerin rekabetinden yani fiyat kırmalarından da yararlanır. Satıcı ile alıcının bu şekilde karşılaşmasına arz ve talep denir. Satıcı ve alıcının bir araya geldiği yere piyasa adı verilir. Satıcı bütün çabasını maliyet fiyatına bir kar payı ekleyerek tasarladığı satış fiyatının mümkün olduğunca yüksek olmasını sağlamaya yönlendirir.

Bu nedenle de reklam gibi pazarlama araçlarına başvurarak alıcıların düşüncelerini etkilemeye çalışır.¹²

Ancak bazen, rekabet alanında üreticinin kendi mallarının geri kalması, giriştiği taahhütler nedeniyle nakde ihtiyacı olması, moda değişmesi sonucu alıcıların mala rağbet etmemeleri gibi nedenlerle üretici maliyet fiyatlarını aşan satış fiyatlarında ısrar etmekten vazgeçerek, hatta zarar bile ederek satış yapabilir. Bu duruma düşen bir üreticinin yapması gereken tek şey bu durumdaki malları hemen nakde dönüştürerek, daha karlı bir üretime girişmektir.

Üretim faaliyetleri birbirinden bağımsız değil, iç içedir. Şöyle ki;

- Bütün faaliyetlerde amaç, üretim sonucu elde edilen değeri satmak ve paraya çevirmekten yani mübadeleden ibaret olduğuna göre bütün faaliyetler bu açıdan ticaret faaliyetleriyle birleşiktir.
- İhracat ve ziraat faaliyetlerinde ise, üretim az çok işlem görerek, işlenerek yarı mamul bir halde pazara gönderildiğinden bu faaliyetler de az çok imalat sanayi ile birleşir.

Buna dayanarak üretim hareketlerini yorumlanmasında her gruptaki faaliyetleri tamamlayıcıları ile birlikte, günümüzdeki anlamıyla;

- **İhracat faaliyetleri+ üretim faaliyetleri+ ticaret faaliyetleri**

- **Ziraat faaliyetleri+ üretim faaliyetleri + ticaret faaliyetleri**

- **Üretim faaliyetleri+ ticaret faaliyetleri**

- **Ticaret faaliyetleri**

biçiminde dikkate almak gerekir.

Sanayinin bu birleşik biçimlerini uygulayana **girişimci** denir. Girişimci, gerek tek başına, gerekse elemanları ile birlikte üretimde bulunan ve ürünlerinin para ile

¹² Altuğ , s. 33

mübadelesi sonucunda kar veya zarar eden birey ya da kurumu işletmedir. Bu kavram, üreticiden daha geniş ve gerçeğe daha uygun bir anlam içerir. Her girişimcinin yaptığı mübadeleler nedeniyle de bir “tacir” (=tüccar) konumunda olduğu unutulmamalıdır.

Girişimciyi üretimde bulunarak bunları para ile mübadeleye yönlendiren bir kazanç sağlaması, ticaret anlamındadır. Bu kazanç, faydalı bir unsuru ihtiyacı olanlara arz ederek, o faydayı arttırmaktan ve faydadan yararlanmayı kolaylaştırmaktan oluşan bir çalışmanın, bir emeğin, bir hizmetin karşılığıdır. Bu nedenle karı, üretilen malın kıymetinde bulunan, ancak bedeli mübadelede belirlenen bir kıymet unsuru olarak kabul etmek gerekir. Bu kıymet unsurunun en kısa zamanda paraya dönüştürülmesi bütün girişimcilerin amacıdır. Hatta denilebilir ki kar, girişimcinin kendisi için yaptığı maddi bir üretimdir.¹³

Girişimcinin satışlarında ne kadar kar veya zarar edeceğini kestirebilmek için, önceden mübadele ettiği malların gerçek maliyet bedelini bilmesi gerekir. Satışlar sonucunda üç durum görülebilir:

Satış bedeli < Maliyet bedeli => Zarar (Girişimcinin çalışması, karşılıksız kalmıştır)

Satış bedeli > Maliyet bedeli => Kar (Girişimci çalışmasının karşılığını almıştır)

Satış bedeli = Maliyet bedeli => Kar ve Zarar Yok

Toplam mal oluş bedelinin üretilen malın miktarına bölünmesi ile birim maliyet fiyatı bulunur. Bu, üretilen malın birim ölçüsüne uyan maliyet bedeli demektir. Nitekim satış fiyatı da satılan veya satılacak malın birim ölçüsüne düşen satış bedelidir.

Genel olarak ekonomi ilmi, teorik açıdan üretim unsurlarını doğa, emek, sermaye ve girişimci olarak gösterir. Bir girişimcinin elinde bulunan kıymetler, mevcut varlıklar onun üretim araçlarını oluşturduğundan bunlar aktif adını alırlar. Aktif, gerek kendi malı ve gerekse başkasından borç alınmış sermayenin karşılığı demektir.¹⁴

¹³ Bilginoğlu, s. 102

¹⁴ Ataman, s. 38

Bir girişimci elindeki aktif kıymetleri iki şekilde kullanır. Birinci kullanımda kıymeti tamamen, olduğu gibi bir mal üretiminde kullanarak bir kıymet oluşturur ve karşılığında para alarak bu kıymeti olduğu gibi başkasına devreder, mübadele yapar. Eline geçen para ile tekrar bir takım kıymetler alarak tekrar imalata başlar ve imal ettiği malları tekrar para ile mübadele eder.

İkinci kullanımda kişi, bir mal üzerindeki kullanım hakkını kararlaştırılan bir bedel ile başkasına geçici olarak bırakarak, yani kiraya vererek o mal üzerindeki tasarruf hakkını korur. Bunlar sabit kıymetlerdir. Terk edilen kullanım hakkına karşılık alınan bedelin de esası, o unsurların yıpranması, eskimesi nedeniyle kıymetlerinde ortaya çıkan gider tutarıdır. İşte amortisman denilen bu hesabı gideri telafi etmek, eskিয়েcek kısımları tamir edebilmek ve yenilemek için yapılacak masraflara tahmini bir karşılık olmak üzere sabit kıymetleri kullandıktan bir ücret, kira bedeli almak gerekir.

Girişimcinin sabit kıymetleri bizzat kendisi kullanarak üretimde bunlardan yararlanılması durumunda oluşan amortisman gideri ürettiği kıymetlerin mal oluş bedeline dahil etmesi, yani maliyet bedelinden alması gerekir. Bu şekilde aktifteki sabit kıymetlerin bedelleri, bunlarla yapılan üretimin maliyet bedellerine tamamen girmiş olur. Yani sabit kıymetler kullandıkça ayrılan amortisman gideri oranında mal ve dolayısıyla da paraya dönüşmüş olur. İşte bu şekilde toplanan para ile aşınan, eskiyen sabit kıymetleri, yeni bir harcama gerektirmeksizin, kolayca yenilemek mümkündür. Bu nedenle ayrılan amortisman bedeline **yenileme akçesi** denir. Aktifteki sabit kıymetler, böylece dönen varlıklar haline geçmiş olur. Kısacası, kullanılan dönen kıymetler harcandığı miktarda aynen, sabit sermaye ise eskidiği ve yıprandığı oranda üretilen malın maliyet bedeline veya fiyatına eklenir. Sonuç olarak, üretilen kıymetlerin mal olma bedellerini oluşturan unsurlar, sadece üretim konusunda girişimcinin kullandığı ve harcadığı aktif unsurlarından ibarettir.¹⁵

Eğer girişimci belli bir zaman sonunda işlerine tamamen ara vererek bunları tasfiye ederse, işlerinden kar mı, zarar mı ettiğini tutar olarak belirler.¹⁶ Faaliyete

¹⁵ Bilginoğlu, s. 104 -106

¹⁶ Ahmet Hayri Durmuş, **Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları**, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, İstanbul 1986, s. 68 – 70

başladığında aktifindeki sermayesini bildiğinden, tasfiyesinde aktifindeki mevcut kıymetlerini nakde çevirerek alacaklarını tahsil eder, borçlarını öder, böylece elde kalan bakiye başlangıçtaki bilinen sermayesinin son durumudur. Sermayenin başlangıç ve son durumu arasındaki farkın bulunmasıyla, kayıt ve defter tutmaya gerek kalmaksızın kar ya da zararı tespit etmek mümkündür.

Ancak, girişimcinin faaliyetlerine devam ettiği sürece, kayıt ve defter tutmaksızın, kar ya da zarar durumunu görebilmesi mümkün değildir. Bu nedenle kullanılan aktiflerin ve pasiflerin (sermayenin) durumu göz önünde bulundurulmalıdır. Bu ise, üretim ve tüketime ait denge hareketlerinin tamamen ve detaylı bir şekilde kayıt edilmesi ile sağlanır. Bu açıdan muhasebe; bir servet yönetiminin gerektirdiği üretime, tüketime ait bütün değerli kıymet hareketlerini inceleyerek kaydetmeyi öğreten geniş bir bilimdir. Muhasebe kayıtları, bir aktifin herhangi bir zaman sonundaki son (net) durumunu yani bilançosunu gösterir.¹⁷

112. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebe ile ilgili olarak on iki temel kavram belirlenmiştir. Teorik bilgi gibi görünmesine rağmen gerçekte işletmeler açısından muhasebeye yön verecek olmaları nedeniyle bağlayıcı niteliktedirler. Bu kavramlar 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır.¹⁸

- Sosyal Sorumluluk Kavramı,
- Kişilik Kavramı,
- İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
- Dönemsellik Kavramı,
- Parayla Ölçülme Kavramı,
- Maliyet Esası Kavramı,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,

¹⁷ Osman Altuğ, **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, 1. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitap evi, 1999, s. 37-44

¹⁸ Mevlüt Özer, **Vergisel ve Teknik Boyutuyla Muhasebe**, 1. Baskı, Ankara: Özkan Matbaacılık, 1998, s.11

- Tutarlılık Kavramı,
- Tam Açıklama Kavramı,
- İhtiyatlılık Kavramı,
- Önemlilik Kavramı,
- Özün Önceliği Kavramı,

Muhasebenin bu temel kavramlarını kısaca açıklamak konunun daha iyi bir şekilde kavranması açısından yarar sağlayacaktır.

- **Sosyal Sorumluluk Kavramı:** Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder. Sosyal sorumluluk kavramı tebliğ metninde de belirtildiği üzere gerçekte muhasebenin temelini teşkil eden bir kavramdır. Bu kavram gereğince mali tabloların düzenlenmesi sırasında sadece işletme sahip ve yöneticilerinin mali tabloların tarafsız, gerçeğe uygun olması gerekliliğini belirtmektedir.
- **Kişilik Kavramı :** Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

Kişilik kavramı işletmeye ilişkin iş ve işlemlerin sadece işletme kişiliği adına yürütülmesi gerektiğini ve muhasebe politikalarının bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini ifade etmektedir.

- **İşletmenin Sürekliliği Kavramı:** Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin yada hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. Şirketlerin kurulurken hazırlanan ana sözleşmede hüküm yoksa işletme süresiz olarak faaliyetine devam edeceği, eğer süre ile

ilgili hüküm var ise belirtilen süre kadar işletmenin faaliyetine devam edeceği belirtilir. Bu kavramın işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

- **Dönemsellik Kavramı :** Dönemsellik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır. Bu kavram ile mali tabloların en çok birer yıllık süreler için düzenlenmesi gerektiği bildirilmektedir. Ancak dileyen işletmeler dönem sonu itibarıyla bir yıllık faaliyet dönem sonuçlarını ayrıca çıkarmak ve mali tablolarını düzenlemek kaydıyla elbette daha kısa dönemler içinde mali tablolar düzenleyebileceklerdir.¹⁹ Ancak işletmeler ilgili yasal mercilere başvurarak hesap dönemlerini bir yıldan fazla dönemlere yayabilmektedirler. Örnek olarak bazı büyük alışveriş merkezleri ve süper marketler envanterlerini üç yılda bir değerleyebilmektedirler.
- **Parayla Ölçülme Kavramı :** Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimi ile yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır. Tek Düzen Muhasebe Sisteminin (TDMS) en önemli özelliklerinden biri de TDMS sistemi gereğince düzenlenecek mali tabloların karşılaştırılabilir nitelikte olmasıdır. Karşılaştırılabilirlik ise farklı işletmelerde yahut aynı işletmenin farklı dönemlerinde aynı ölçülerin kullanılması durumunda mümkün olacaktır. Karşılaştırılabilmenin ilk şartı para birimi yönündedir. Mali tablolara para ile ölçülebilen iktisadi olaylar muhasebe sisteminden aktarılacaktır. Bu temel kavram gereğince muhasebede sadece ulusal para daha açık bir ifade ile Yeni Türk Lirası kullanılacaktır.

¹⁹ Özer, s. 12

- **Maliyet Esası Kavramı :** Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilen maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Bu kavram gereğince muhasebede maliyet bedelinin tespitinin mümkün olması durumunda varlıkların maliyet bedelleriyle muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Eğer maliyet bedeli olmaması veya bu bedelin belirlenmediği durumlarda değerlemeye konu olan varlıklar emsal bedeli veya rayiç bedeli değerlendirilebilmektedirler.
- **Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı :** Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.
- **Tutarlılık Kavramı :** Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.²⁰ Yukarıda da açıklandığı üzere birbirini izleyen dönemlerde muhasebe politikalarında yapılacak değişiklik faaliyet sonuçlarının olumlu ya da olumsuz yönde doğrudan etkileyeceği için mali tabloların mukayese edilebilirlik özelliklerini olumsuz yönde etkileyeceği gibi bu durumun mali tabloların dipnotlarında açıklanması gerekmektedir. Eğer bu husus mali tablo dipnotlarında açıklanmaz ise işletme ile ilgili olarak varılan sonuçların gerçekliğinin kalmayacağı da açıktır.

²⁰ Özer, s. 13

- **Tam Açıklama Kavramı:** Tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.
- **İhtiyatlılık Kavramı:** Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak işletmeler, muhtemel gider ve zararları için karşılık ayırırlar. Muhtemel gelir ve karları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

İşletmenin karşılaşılabileceği muhtemel riskler için hazırlıklı olmaması durumunda muhasebe ve mali tablolarda yer alan bilgiler tam olarak gerçek durumu yansıtmayacağı gibi çoğu durumda da yanıltıcı olabilecektir. Örneğin şüpheli hale gelen bir alacak için dava ve icra safhasına gelmemesi nedeniyle karşılık ayrılmaması gerçekte işletmenin şüpheli hale gelen bir alacağını tahsil kabiliyeti olan diğer alacaklar içinde göstereceği için gerek muhasebe kayıtları ve gerekse bunlara dayanılarak düzenlenen mali tablolar gerçek durumu göstermeyecektir. Bu nedenle işletmenin karşılaşılabileceği risklere bağlı olarak ortaya çıkacağı tahmin edilen muhtemel risk ve zararlar için karşılık ayrılmalıdır. Ancak tebliğ metninde de belirtildiği üzere, işletmelere tanınan bu serbestlik; işletmenin karını olduğundan daha düşük göstermek amacıyla yönelik olarak kullanılamayacaktır.²¹ Özellikle bu kavram ile vergi kanunları uygulaması arasında önemli farklılıklar mevcuttur. Vergi kanunları gereğince, özellikle; karşılıklar yönünden daha katı kurallar mevcuttur. Bu husus ileride açıklanacağı için, burada üzerinde durulmayacaktır.

- **Önemlilik Kavramı:** Önemlilik kavramı bir hesap kalemi veya mali olayın nispi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap

²¹ Özer, s.14

kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

- **Özün Önceliği Kavramı** : Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerde biçimlerden çok özlerin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu taktirde, özün biçimi ve önceliği esastır.²²

113. Muhasebenin Anlam ve Önemi

Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer bilgi kullanıcıları kararlarını etkileyecek bilgilerle ilgilenirler. “Önemlilik; muhasebe bilgilerinin bilgiyi kullanacakların etkilenebileceği kadar anlamlı ve önemli olmasını” ifade eder. Önemlilik kavramı temel ilkelerine göre, önemli olduğu kabul edilen her bir bilgi muhasebe sistemi içinde ayrı ayrı sunulur, bu da muhasebenin işletme için anlam ve önemini artırır.²³

1131. Muhasebenin Amaçları

Muhasebenin birincil amacı, işletmeyle ilgili, ekonomik değeri olan tüm olayları rakamsal olarak, kronolojik sırada saptamaktır. Bu görev, işletmenin kuruluşu ile başlar tasfiyesi ile sona erer. Muhasebenin çeşitli tanımlarında ortak bir kavram olarak, “ekonomik olay”, “ticari işlem”, veya “para ile ifade edilen olaylar” kavramları görülmektedir. Aslında tüm bu kavramlarla ifade edilmek istenen “değer hareketleri” dir. Diğer bir deyişle, işletmeyle ilgili tüm fiziki olaylar para birimi ile ifade edilerek, değer hareketlerine çevrilir. Bu değer hareketlerinin temelini ise üretim ve para akışı oluşturur: Üretim akışı, işletmedeki üretim faktörlerinin girişini ve mal veya hizmet olarak çıkışını kapsar. Para akışı ise, üretim akışının ters yönünde olup, işletmeye giren her üretim faktörünün karşılığında bir para çıkışını ve işletmenin mal veya hizmetlerinin satışı karşılığında işletmeye bir para girişini kapsar. Böylece işletmelerde fiziksel üretim akışına ters yönde bir para akışı meydana gelir. Bu ters yönlü akışlar “değer dönüşümü” diye adlandırılır.

²² Özer, s. 16

²³ Nalân Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolarda ve Mali Analiz Teknikleri**, 8.Baskı, Ankara: Ankara Gazi Kitabevi, 2003, s.31

İşte, bu her iki yöne olan akışların oluşturduğu değer dönüşümü, muhasebenin konusunu oluşturur. Ve “değer” olarak saptanır ve izlenir; çünkü bu değerler, bir işletmenin varlık ve sermaye büyüklüğünü ve/veya bileşimini etkiler. Fiziksel boyutu oluşturan mal ve hizmet yönü yanında, birde finansal boyutla ilgili işlemler söz konusudur. Bu tür hareketler, sermaye piyasası ve devletten işletmeye para girişi ve aksi yönde para çıkışını temsil eder.

Muhasebe; öncelikle zamana dayalı bir hesaplama olarak muhasebeden beklenen, bir dönem içindeki tüm değer artışları veya değer azalışlarını, diğer bir deyişle, varlık ve sermaye yapısındaki değişimleri ile sonuçlanma saptaması olup bu dönem yıl, ay veya on beş gün olabilir. Dönem itibariyle yapılan bu saptamalar sonucunda, işletmenin faaliyet sonucu finansal tablolar halinde ortaya konur.²⁴

1132. Muhasebenin İşletme İçindeki Yeri

Muhasebe, hem makro hem de mikro düzeyde mali nitelikteki konularını rakamsal olarak saptayan bir araç niteliğinde olup günümüzde bu her iki yönünün de önemi artırmıştır. Muhasebeyi kapsayan yöntemler yalnızca kayıt etme görevini yerine getirmez, bunun yanında işletmecilik biliminin tüm faaliyet ve durumlar için uyguladığı planlama ve kontrol görevlerini de yüklenmiştir.²⁵ Muhasebenin işletme içindeki görevleri aşağıda özetlenmiştir:

- **Dokümantasyon ve Kontrol Görevi:** Muhasebe tanımlayıcı- analitik- ve faydacı eğilimli bir bilim dalı olması nedeni ile özellikle işletme yönetimine bilgi vermeye ve işletme kontrolünü sağlamaya hizmet eder. Ancak bu görevi yerine getirebilmesi, önce işletme için geçerli olan tüm verilerin saptanmasını gerektirir. Kayıt etme de diyebileceğimiz bu görev, belirli andaki varlıklar ve yükümlülüklerin saptanmasına, bunlardaki ve dönem sonucundaki değişmelerin izlenmesine ve dönemin imalat maliyetlerinin bulunmasına dayanır.

²⁴ J. Solomon Compare A.P., **Introduction to Financial Management**, Mc. Grow – Hill Book Company, New York 1983, s. 267-268

²⁵ Fahir Bilginoğlu, **Muhasebe Organizasyonu**, 1. Baskı, İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Yayını, 1988, s.31-34

Günümüzde muhasebe kayıtlarında bilgisayardan yararlanma olanakları, saptanan envanter ve faaliyet sonucu büyüklüklerinin karşılaştırılmasını da sağlar; böylece dokümantasyon görevi yanında işletme faaliyetlerinin ekonomikliği ve karlılığı kontrol altında tutulur. Ülkemizde yaygın olan muhasebe anlayışı, yasalarda belirlenen kaidelerle sınırlı olarak dokümantasyon görevine neden olduğundan, “vergi muhasebesi”, “defter tutma” kavramları ile tanımlanabilir. Bu tür muhasebe anlayışının en önemli etmeni zamandır; muhasebe büyüklüklerindeki değişmelerin beş, altı ay geriden izlenmesi, muhasebenin kayıt görevi ile birlikte yürütebileceği kontrol görevine olanak vermez.

- **Yönetmel Görev:** Dokümantasyon görevine sıkı sıkıya bağlı olarak, muhasebe sürecinde kazanılan bilgilerin yönetim kararlarında kullanıldığı görülmekte olup, işletme yönetimi, değişik işletme kararlarının alımında ve alınan kararların amaca ulaşmadaki katkısını değerlemek için “**bilgi**”lere gereksinim duymaktadır. Kısaca, yönetim sürecinin tüm evrelerinde bilgiye gereksinim vardır.
- **Hesap Verme ve Bilgi Verme Görevi :** Muhasebeye işletme içi görevler yanında, işletme dışı amaçlar doğrultusunda görevler de düşmektedir. Bunlardan ilki, her ülkenin yasalarında yer alan hükümlerine göre hesap vermeyi sağlamasıdır. Muhasebenin işletme dışına yönelik görevleri, muhasebenin hukuki yönüyle yakından ilgilidir; çünkü bu görevler vergi hukuku ve özel hukuk (ticaret hukuku) ile düzenlenmiştir. Muhasebeye işletme içinde bir hizmet departmanı olarak bakıldığında, üretim departmanının ürünler üretmesine karşılık, muhasebe bilgi üretmektedir. Bu faaliyetin temelini, işletmeyle ilgili büyüklüklerin belgelerle sistematik ve düzenli olarak saptanması, bilgi- sürecinde işlenerek rakamsal raporlar halinde işletme içine (işletme yöneticileri) ve işletme dışına (devlet, ortak, alacaklı gibi) iletilmesini oluşturur. Kısaca, muhasebe işletmeyle ilgilenenler için, işletme içine ve dışına bilgi sunan önemli bir süreç olup, burada önem taşıyan husus, söz konusu bilginin değeridir; diğer bir deyişle, amaca hizmet eden muhasebe sonuçları “bilgi” sayılmalıdır.

1133. Muhasebenin Kullanımı

Muhasebe kavramı ile önce, bir ekonomik faaliyetin yürütülmesi ile ilgili olarak yapılan tüm sayım ve hesaplamalarda kullanılan rakamların saptanması ve kullanımı için kurulmuş düzen anlaşılmalıdır.²⁶ Bu geniş anlamı ile muhasebe, ülkemiz yazınında mali işler ve hesap işleri biçiminde de ele alınmaktadır. İşte bu anlamı ile muhasebe, tüm işletme olaylarını rakamsal olarak saptayan ve işleyen yöntemlerin bütünü için kullanılan bir kavramdır. Muhasebe içinde, miktar ve değer hareketini içeren her ticari olay belgelenecek saptanır, işlenir ve değerlendirilir. Muhasebe, tarihi gelişim içinde, kayıt etme, defter tutma aşamasından, işletmelerde rakamla ifade edilebilen tüm geçerli olayları saptayan ve en önemli yönetim aracı olarak bir bilgi sistemi durumuna gelmiştir. Muhasebeyi, işletmelerdeki değer hareketlerini izleyen ve belirli dönemler itibarıyla faaliyet sonuçlarını çıkartıp ilgili yerlere gerekli bilgileri sağlayan bir hesap, kayıt, analiz ve raporlama sistemi olarak tanımlamak, yapılan açıklamaların en uygunu olmaktadır.

Muhasebe ile kavranan işlemlerin bir sıralaması yapıldığında, ilk olarak maddi ve maddi olmayan türlerine göre eldeki mevcut envanter büyüklüklerinin - örneğin, alacaklar, borçlar gibi- miktar ve/ veya değer olarak, diğer bir deyişle para ile ölçülerek saptanması söz konusudur ki; buna **statik saptama** denilebilir.²⁷

İkinci aşamada; ekonomik bakımdan önemli olan büyüklüklerde oluşan değişmelerin saptanması gerekir. Hareketlere ilişkin bu tür bir hesaplama, dönem başı ve dönem sonu envanter arasındaki fark alınarak yapılır. Ancak, hareketlerin eksiksiz olarak saptanabilmesi, ekonomik değerlerdeki artış ve eksilişlerin sürekli olarak izlenmesi ile gerçekleşebilir ki; buda **dinamik saptama** şeklinde adlandırılabilir.

Daha üst düzey muhasebe işlemi olarak görebileceğimiz bir aşamada ise, hesaplama işlemi, muhasebe konusunu oluşturan nesnelere birbirleriyle ilişkileri göz önünde bulundurularak yapılır; burada da bir bağımlılık (illiyet) saptaması söz konusudur. İşletmenin

²⁶ D. Schall, Charles – Haley Lawrence, **Introduction to Accounting**, Mc. Grow – Hill Book, New York, 1983, s. 346 – 348

²⁷ O. Charles Kroucke, **Managerial Finance Essentials**, New York West Publishing Company, 1998, s.267

mal veya hizmet üretiminin neden olduğu artış veya eksilişlerin saptanması (yani maliyet muhasebesi) bu tür saptamaya örnek gösterilebilir.²⁸

114. Muhasebenin Türleri

Türü ne olursa olsun tüm gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve teşebbüslerde muhasebenin genel sınırları değişmemektedir. Sadece faaliyetlere bağlı olarak hesap ve hesaplamalar ile kayıt ortamlarında değişiklik görülmektedir. Öte yandan faaliyetin türüne ve muhasebeden beklenen amaçlara göre muhasebe bölümlendirilebilir. Örneğin tüm işletme ve teşebbüslerde maliyet hesaplaması söz konusu olmakla birlikte maliyet muhasebesinin tam anlamı ile uygulandığı işletmeler endüstri işletmeleridir. Şu halde muhasebenin bölümlendirilmesinde faaliyetlerin esas alınması gerekmektedir.²⁹

Muhasebe genel olarak, muhasebe organizasyonu içinde;

- Genel muhasebe,
- Maliyet muhasebesi,
- Yönetim muhasebesi,
- Muhasebe denetimi,
- Yardımcı muhasebe faaliyetleri,

olarak bölümlendirilebilir. Ancak bu bölümlendirme bir genel bölümlendirme olup gereksinime ve yasalarda oluşabilecek değişikliklere göre çeşitli bölümlendirmelerde yapılabilir.³⁰

1141. Finansal Muhasebe

Ticari muhasebe, genel muhasebe olarak da adlandırılan finansal muhasebe işletme veya teşebbüsün dışı dönük işlemlerinin izlenerek kayıtları muhasebe dalıdır. Özellikle borç ve alacak ilişkileri sonucu ortaya çıkan mali olaylar finansal muhasebenin ilgili alanını

²⁸ Bilginoğlu, s. 16–18

²⁹ Özkan, s. 459

³⁰ Özkan, s.460

oluşturur. Genel muhasebe, şirketin borç ve alacakları ile ilgili olarak Stoklar, Kasa, Alınan Çekler, Alacak Senetleri, Müşteriler, Bankalar Mevduat ve Kredi Hesapları, Satıcılar, Verilen Çekler, Borç Senetleri, Katam Değer Vergisi (KDV), Kurumlar Vergisi (KV) , Gelir Vergisi (GV), Damga Vergisi (DV) ve Fonların hesaplanması, Özel Kesim ve Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları, Alacak Senetleri Reeskontu, Avanslar, Karşılıklar, Arazi ve Arsalar, Binalar, Makine Tesis ve Cihazlar, Taşıt Araç ve Gereçleri, Döşeme ve Demirbaşlar, Akreditifler, Birikmiş Amortismanlar, Alınan ve Verilen Depozito-Teminatlar, Sermaye hesapları gibi hesapların izlenmesi, kayıtlarının tutulması, belgelerin izlenmesi ve düzenlenmesi, beyannamelerin ve bildiregelerin hazırlanması gibi pek çok iş ve işlemi izleyerek dönem sonlarında gelir tablosu ve bilançonun düzenlenmesine ilişkin faaliyetleri üstlenmiştir.³¹ Ancak bu faaliyetleri gerçekleştirirken maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebeleri ile işbirliği içindedir. Muhasebe Denetimi ile denetimin türüne göre gerekli bilgi belgeleri hazırlar, denetimini kolayca ve sürekli bir biçimde yapılmasını sağlamak için muhasebe kayıtları ve bu kayıtlardan elde edilen bilgilerin gerçek, doğru ve güvenilir olmasına önem gösterir.

1142. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi

Maliyet muhasebesi işletme veya teşebbüslerde içe yönelik faaliyetleri bir diğer ifade ile işletme veya teşebbüs içi değer akışını inceleyen muhasebe dalıdır. Özellikle satın alınan ve üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması satış fiyatlarının belirlenmesi ve yöneticilerin alacakları kararlara yardımcı olacak bilgilerin üretilmesi maliyet muhasebesinin konusunu oluşturur. Maliyet muhasebesinin uygulanmadığı hiçbir iş kolu yoktur. Bununla birlikte maliyet muhasebesinin tam anlamı ile uygulandığı işletmeler endüstri işletmeleridir. Endüstri işletmeleri değişik biçimlerde sağladıkları maddelerin biçim ve özlerini kimyasal ve fiziksel yöntemler ile değiştirerek faydalarını arttıran ya da faydalanabilinir hale getiren işletmelerdir.³² Bu nedenle üretilen mamuller aracılığı ile tüketilen kaynakların bedellerinin saptanması endüstri teşebbüslerinde maliyet muhasebesince yapılmaktadır. Şu halde maliyet; belirli bir hedefe ulaşılması amacı ile tüketilen kaynakların bedelidir. Öte yandan maliyet muhasebesi tüketilen kaynakların

³¹ Ahmet Kızıl, **Genel Muhasebe, Dönem İçi ve Dönem Sonu İşlemleri**, 2. Baskı, Der Yayınları, İstanbul, 1996, s.47 -48

³² Rüstem Hacirüstemoğlu, **Maliyet Muhasebesi**, 2.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitap evi, 2000, s.46

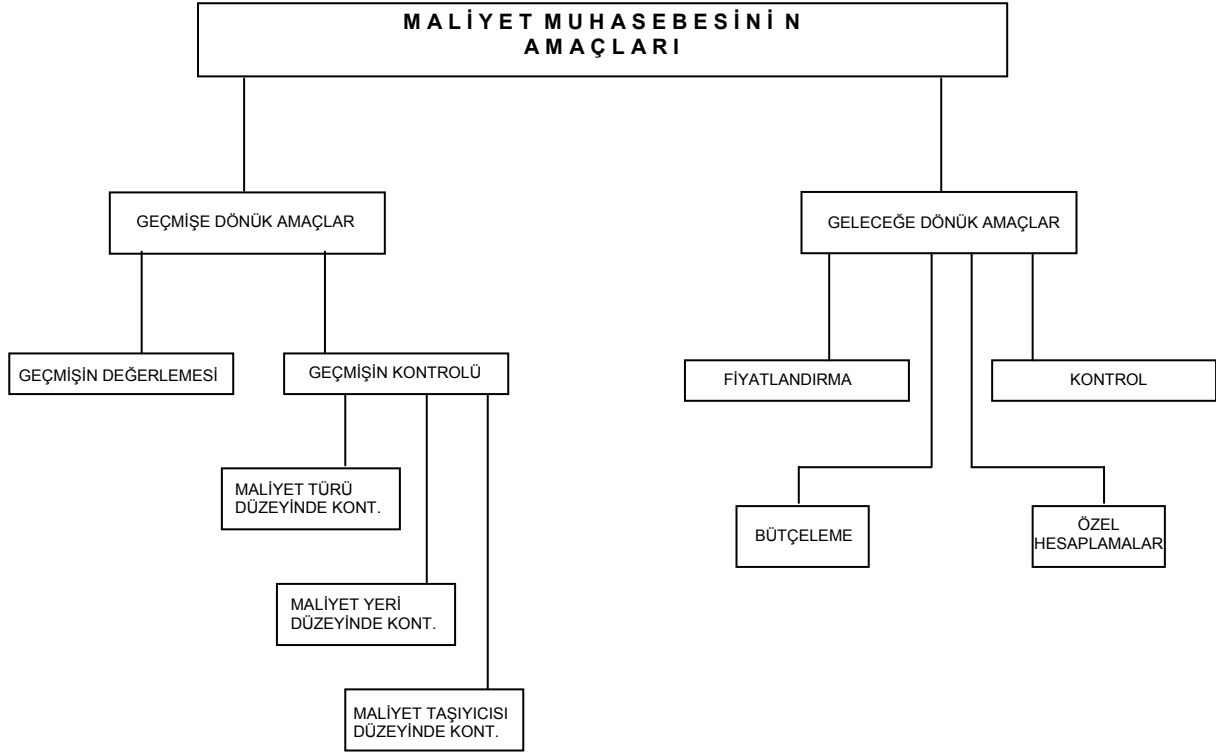
bedelini parasal olarak belirlerken işletme içinde oluşan değer akımına önce miktar olarak daha sonrada tutar olarak saptamaktadır. Böylece işletme ya da teşebbüsün gereksinim duyduğu bilgileri raporlar halinde işletme ilgililerine sunmasına yardımcı olur. Maliyet muhasebesinin amaçları şunlardır:³³

- Üretilen mamul ve hizmetlerin birim ve toplam maliyetlerinin saptanması,
- Maliyet türleri, maliyet merkezleri, maliyet taşıyıcıları açısından etkin kontrollerin yapılmasını sağlamak,
- Kısa ve uzun dönem planların hazırlanmasında gereksinim duyulan bilgileri sağlamak,
- Karar alınmasında ilgili yöneticilerin bilgi gereksinimlerini gidermek,
- İşletme veya teşebbüs faaliyetlerinin verimlilik yönünden değerlendirilmesine yardımcı olmak,
- Faaliyet sonuçlarının çıkartılmasına yardımcı olmak böylece, stok değerlemesi, fiyatlandırma, kontrol ve karşılaştırmalarda ve bu hususlarda daha sağlıklı ve düzenli bilgilerin hazırlanmasını sağlamaktır.

Maliyet hesaplamalarını ve maliyet muhasebesinin amaçlarını şematik olarak şöyle gösterebiliriz.³⁴

³³ Özkan, s.460-461

³⁴ Özkan, s.462



ŞEMA 1 : Maliyet Muhasebesinin Amaçları

1143. Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz

Muhasebe denetimi belirli bir ekonomik birim yada döneme ait bilgilerin önceden saptanmış kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacı ile bağımsız bir uzman yada ekip tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.³⁵ Bir diğer ifade ile, işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin saptanmasına ilişkin olarak bağımsız denetici kanı ve yargılarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınarak, genel kabul görmüş denetim standartları ışığında oluşmasına olanak sağlayan çalışmaların tümüdür. Denetim çalışmaları sonucu denetim raporu hazırlanarak ilgililere sunulur. Raporla, denetimin yapısı, kapsamı ve mali tablolar hakkında bağımsız denetçi görüşü yer almaktadır.³⁶

Denetim, yapılan denetime göre isim almaktadır. Örneğin; denetlenen işletme yada teşebbüsün personeli tarafından yapılan işletmelerde bazı yetkili organlarca konulmuş olan belli usul ve kurallara uyulup uyulmadığının tespiti amacı ile yapılan denetime

³⁵ Ersin Güredin, **Denetim**, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:62, İstanbul, s.76-78

³⁶ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 1.Baskı, Türkmen Kitap evi, İstanbul, 1999, s.8

uygunluk denetimi denir. Uygunluk denetiminde karşılaştırma konusunu, denetlenen işletmenin personeli tarafından tutulan kayıtlar ve işlemler oluşturur. Karşılaştırma kıstasları olarak ise;

- Ana sözleşme hükümleri,
- Kanun, tüzük, yönetmelik ve tebliğler,
- İşletme politikaları ve yöntemleri,
- Üçüncü şahıslarla yapılan sözleşmeler

oluşturur.

Bir işletmenin amaçlarına ulaşip ulaşmadığının ve ekonomik işleyip işlemediğinin saptanması amacı ile işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlemek ve yönetime tavsiyelerde bulunmak amacı ile yapılan denetim çalışmalarına ise faaliyet denetimi denir.³⁷

Mali analiz, işletmenin fon yapısını ve fonların kullanımını oluşturan bilanço kalemleri ile kar ve zarar cetvelindeki değerler arasındaki ilişkilerin incelenmesi yoluyla finansal dengenin ne ölçüde sağlandığının belirlenmesi ve bu duruma göre rasyonel kararlar alınmasının sağlanmasıdır. Bu açıdan bakıldığında finansla analiz, firmanın mali tablolarındaki verilerin önemini ve anlamını saptamak için yapılan bir çalışmadır. Mali analiz kapsamında yapılan mali tabloların tahlili; çeşitli tahlil yöntemlerinin uygulanarak tahlil sonuçlarının bulunması, bu sonuçların eleştirilmesi, yorumlanması ve değerlendirilmesi, analizi yapılan kurumun çalışma, gelişme durumu ile karlılık ve borç ödeme durumunun saptanması, herhangi bir sorunu varsa ortaya çıkarılması ve giderilmesi için alınması gereken önlemlerin belirtilmesini içeren bir çalışmadır.³⁸

Mali tablolar tahlili şu konularda bilgi sağlar:

³⁷ Bozkurt, s.12

³⁸ Ahmet Hayri Durmuş, **Mali Tablolar Tahlili**, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, İstanbul 1986, s.50

- Bir kurumun hesap dönemine ait mali tablolarındaki varlık ve sermaye durumu ile işletme sonuçları ilgili kurumun gelişme seyri,
- Firmanın aynı iş kolundaki benzer firmalar karşısındaki durumu ve endüstrideki yeri,
- Ülke ekonomisi açısından firmanın ülkedeki kurumlar arasındaki yeri, kurumun kredi verilebilirlik durumu ve ödeme gücü firmanın yeni yatırım ve genişleme yatırımları yapabilme kabiliyeti yani büyüme potansiyeli hakkında bilgi vermek..³⁹

Finansal analizin genel amaçları ise şunlardır:

- İşletmenin faaliyet konusuna, hukuki şekline ve amaçlarına uygun bir finansal yapı oluşturmak; varlıklar ile fon kaynakları arasında sürekli bir denge sağlamak,
- Faaliyet döneminde toplam gelirlerle giderler arasında olumlu bir fark; sermayeye yeterli bir rantabilite sağlayarak, öz sermayenin bütünlüğünü ve güvenliğini korumak,
- İşletmeyi, borçlarını zamanında ödeyebilecek durumda tutmak, işletme ile ilgili üçüncü şahıslara ve işletmenin sahiplerine işletmenin durumu hakkında bilgi ve güven vermek,⁴⁰

1144. Yardımcı Muhasebe Faaliyetleri

Teşebbüslerde başlangıçta kurulan (Varlıklar=Sermaye) eşitliği, faaliyetler değişikçe ve geliştikçe denge noktasını da değiştirir. Aslında (Varlıklar = Sermaye) eşitliği yerine denkliği ifadesini kullanmak daha doğru olacaktır. Çünkü faaliyetler sürmektedir. Bu muhasebenin temel kavramlarından süreklilik kavramının da bir gereğidir. Öte yandan varlıklar kendi içinde sermaye de kendi içinde, değişim göstermektedir. Ancak varlıklar daha dinamik bir yapıya sahip olduğu için varlıklarda oluşan değişimlerin hızı ve sayısı çok daha fazladır. Sermaye de oluşan değişimler ise hız ve sayı olarak pasif karakterli olup çok azdır.

Varlıklar Sermaye denkliği kendisini bilançoda daha net bir biçimde göstermektedir. Bilanço bir terazidir. Terazinin sol tarafı Aktif, sağ taraf ise Pasif olarak tanımlanmaktadır.

³⁹ Ahmet Hayri Durmuş, s. 54

⁴⁰ Mehmet Emin Arat, Ahmet Hayri Durmuş, **Mali Tablolar Tahlili**, M.Ü. Nihat Sayar Yardım ve Eğitim Vakfı Yayınları No: 482/7154, İstanbul, 1998, s. 64 – 66

Bir diğ er ifade ile Aktif Varlıkları; Pasif Sermayeyi gösterir. Başlangıçta sermaye olarak tanımlanan pasif, daha geniş açıdan değerlendirildiğinde kaynaklar olarak ifade edilmektedir.

Bilançonun aktif tarafı işletmenin sahip olduğu mevcutlar ve alacak toplamını yani ekonomik yapıyı, pasif tarafı işletmenin sahip olduğu öz kaynaklar ve yabancı kaynaklar toplamını yani finansal yapıyı göstermekte olup varlıklar ve kaynaklar üzerinde oluşan değişimler sonucu gelirler ve giderler ortaya çıkmaktadır.⁴¹

Gelirler > Giderler => Kar vardır.

Gelirler < Giderler => Zarar vardır.

Gelirler = Giderler => Kar- Zarar yoktur.

Faaliyet sonuçları bilançoya kar yada zarar olarak varlıklarda artış yada azalış olarak yansır. Öte yandan bilanço denkleğinin sağlanması ve diğ er faaliyetlerin düzenli bir biçimde gerçekleştirilmesi ve işletme ilgililerinin bilgi gereksinimlerinin giderilmesi amacı ile Devlet bazı yasal düzenlemeler yapmış olup bu düzenlemeler de şunlar amaçlanmaktadır.

- Türk Ticaret Kanunu (TTK): Alacakların korunması ve sorumlulukları belirlemek,
- Vergi Kanunları: Vergilendirmek amacı ile varlık ve kaynakları belirlemek,
- Vergi Usul Kanunu (VUK): Vergi matrahının sağlıklı, düzenli ve usulüne uygun

hesaplanması amaçlanmaktadır.⁴²

Buna bağı olarak ta yardımcı muhasebe faaliyetleri ortaya çıkmıştır. Yardımcı muhasebe faaliyetleri:

- Stoklarla ilgili faaliyetler,
- Cari hesaplarla ilgili faaliyetler,
- Ücretlendirme ile ilgili faaliyetler,

⁴¹ Kızıllı, s.54

⁴² Rüstem Hacirüstemoğ lu, **Vergi Uygulamaları ve Muhasebesi**, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık , 1990, s.10

- Bankalarla ilgili faaliyetler,
- Dış alım ve dış satım ile ilgili faaliyetler,
- Teşvik ve yatırımlarla ilgili faaliyetler,
- Sermaye artırımını ve azaltımını ile nevi değiştirme,

ile ilgili faaliyetlerdir.⁴³

12.MALİ TABLO KAVRAMI

Muhasebenin temel kavramlarından süreklilik kavramı gereğince işletme faaliyetleri belirli bir süreye bağlı olmaksızın sürdürülecektir. Dönemsellik kavramı gereğince de sınırsız kabul edilen işletme faaliyetlerinin belli dönemlere bölünmesi ve dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak belirlenmesi gerekmektedir. İşletmelerin dönemsellik kavramı gereğince belirli bir dönemdeki işletme faaliyetlerine ilişkin faaliyet sonuçlarını ilgililere sunan mali tablolar “**İşletmelerin belirli bir dönem faaliyet sonuçlarını muhasebe sistemi içindeki bilgilerden hareketle tasnifli bir biçimde gösteren ve işletmeyle ilgili finansal bilgilerin yer aldığı tablolar**” şeklinde tanımlanabilir.⁴⁴ Mali tabloların düzenlenmesindeki amaç, ilgililere işletme faaliyetleriyle ilgili doğru, güncel, tasnifli ve karşılaştırılabilir nitelikte bilgiler sağlamaktır. Diğer bir ifadeyle, mali tablolar gerek işletme ve gerekse işletmeyle ilgili üçüncü kişilere işletme faaliyetleri hakkında değerlendirmeler yapabilmelerini sağlayacak bilgiler sunan bir araçtır. Bu itibarla mali tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşları iki grupta ele alarak incelemek daha doğru olacaktır. Bunlardan birincisi, işletme, ikincisi ise işletme dışındaki ilgili kişi ve kuruluşlardır.

1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin düzenlemenin niteliği başlığını taşıyan üçüncü bölümünde, “Muhasebe bilgilerinin sunulduğu mali tablolara dayanılarak karar alma durumunda bulunan ilgililerin karar almalarında en önemli etken bu bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır. Makro açıdan milli gelir hesapları ve benzeri istatistiklerin çıkarılmasında kalkınma planlarının

⁴³ Arat, Durmuş, s.67

⁴⁴ Cengiz Erdamar ve Feryal Orhon Basık, **Finansal Muhasebe**, Dönence Basım ve Yayımlar Hizmetleri, İstanbul, 1999, s.36-39

hazırlanmasında ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından kontrol edilmesi ve yönetilmesinde muhasebede tekdüzeliğin sağlanması büyük önem arz etmektedir. Kaldı ki mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin denetlenmesinin gerekli olduğu hallerde, tek düzen hesap planı uygulamasının denetimin iş yükünü azaltacağı ve kolaylaştıracağı da açıktır” ifadesiyle mali tablolar ve tek düzen hesap planının bağlantısı ve önemi açık bir şekilde belirtilmiştir. Mali tabloların işletme içinde kullanılmasını iki açıdan önem taşımaktadır.

Öncelikle, işletme sahip veya ortaklarının işletmeden olan beklentilerine ne ölçüde cevap verilebildiği, işletme faaliyetlerinden beklenen sonucun sağlanamaması durumunda, bunların nedenleri ve alınacak önlemler konusunda temel kıstas yine mali tablolar olacaktır. Öte yandan mali tablolar işletme yönetiminin de başarısını ya da başarısızlığını göstermesi nedeniyle yönetim açısından da önemli bir kriter niteliğindedir.⁴⁵

121. Mali Tabloların Tanımı

1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin düzenlemenin niteliği başlığını taşıyan üçüncü bölümünde; “Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahip ve ortakları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan işletme sahip ve ortaklarının yanı sıra o işletme ile ticari mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler veya toplumun bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet sonuçları konusunda bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış mali tablolardır.”⁴⁶

ifadesiyle mali tablolara taraf olanların yahut mali tablo kullanıcılarının sadece işletme sahip ve yöneticileri olmayıp işletmeyle ilgili üçüncü kişilerinde bu grup içerisinde yer aldığı açıkça belirtilmiştir. Bu itibarla mali tabloların sadece işletme sahip ve yöneticileri düşünülerek hazırlanması mali tabloların yukarıda belirtilen niteliklerini olumsuz yönde etkileyecektir.

⁴⁵ Öztin Akgüç, **Kredi Taleplerinin Değerlendirilmesi**, Avcıol Basım Yayım, 5.Baskı, İstanbul, s. 35

⁴⁶ Erdamar ve Basık, s. 42

1211. Mali Tablonun Anlam ve Önemi

İşletme dışındaki yatırımcılar, kredi kuruluşları, Devlet ve benzeri kişi ve kuruluşlar da işletmelerin mali tablolarıyla ilgilenmektedirler. İşletmeye yatırım yapacak kişi ve kuruluşların en önemli bilgi kaynağı, işletmenin mali tablolarıdır. Ancak unutmamak gerekir ki mali tablolar üzerinde analiz tekniklerini uygulayarak bir değerlendirme yapmaksızın işletmeyle ilgili varılacak sonuçların çok sağlıklı olduğunu söylemek oldukça zor görünmektedir.⁴⁷ Özellikle halka açık şirketlerde küçük tasarruf sahiplerinin yatırımları da önem arz etmektedir. Bu yatırımcıların mali tablolar üzerinde işletmeyle ilgili bir yargıya varacak şekilde bir analizi yaptıklarını yahut yapma imkanlarının olduğunu söylemek oldukça zor görünmektedir. Bu nedenle bu yatırımcılar daha ziyade işletmenin ne oranda kar sağladığı ve ne oranda kar dağıttığı ile hisse değerlerinin ne olduğu hususları ile ilgilenmektedirler.⁴⁸

Mali tablolarla ilgilenen bir diğer grup ise kredi kuruluşlarıdır. Kredi kuruluşlarının ilgilendikleri en önemli nokta ise öncelikle verilen kredinin geri dönüp dönmeyeceğidir. Riskli işletmelerin tespitinde belki de tek başvurulacak kaynak olup işletmenin mali tabloları analiz edilerek işletmenin finansal ve ekonomik yapısı, karlılığı, verimliliği ve benzeri hususlar tespit edilerek kredi kararı verilecektir. İşletmenin mali tabloları ile ilgilenenlerin en önemlisi ise Devlettir. Devlet işletmenin en büyük ortağı olup işletme faaliyeti sonucu oluşan kardan vergi alacağına olması nedeniyle mali tablolar (Bilanço ve gelir tablosu) vazgeçilmesi mümkün olmayan bir başvuru kaynağıdır.⁴⁹

Tek düzen muhasebe sisteminde mali tablolar:

- Temel mali tablolar

- Ek mali tablolar olarak iki grupta ele alınmıştır.

⁴⁷ Öztin Akgüç, s.42

⁴⁸ P. Atrill, Eddie Mc Laney, **Accounting and Finance for Non Specialist**, Prentice Hall, UK, 1998, s. 248

⁴⁹ Ömer Lalik, **Şirketler Muhasebesi**, Ankara, 1992, s. 106

1212. Mali Tabloların Amaçları

İşletmelerin belirli bir dönemde hazırladıkları mali tabloların, işletme içi ve işletme dışı üçüncü şahıslar için kullanılması, bu mali tabloları belirli bir amaç doğrultusunda hazırlanmasına neden olmaktadır.

Mali tabloların amaçları şöyledir:

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

1213. Mali Tablonun Özellikleri ve Kullanımı

Mali tabloların hazırlanmasında esas alınan kavram ve ilkeler ile TTK ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinin farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, işletmeler söz konusu mevzuat hükümleri uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenlemeleri yaparlar. Ancak, bu düzenlemeler bu bölümde yer alan ilkeler çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği ilkesini değiştiremez.⁵⁰

Mali tablolarda yer alan bilgilerin karar vericiler tarafından en iyi şekilde ve süratle kullanılabilmesi için bu tabloların anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olması, zamanında düzenlenmesi gerekir. Mali tablolar ilkeleri, temel mali tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kuralları ifade eder. Bu düzenlemede yer almayan konularda, daha sonra yayımlanacak muhasebe standartlarına, yoksa muhasebe kavramlarına uygun olarak öncelikle, işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme büyüklüğü için yaygın olarak kullanılan, bunun da uygulanmadığı hallerde uluslararası standartlarda benimsenen esaslara uyulmaktadır.⁵¹

⁵⁰ Doğan Argun ve Cemal İbiş, **Mali Tablolar Analizi Uygulamaları**, Tesmer Temel Eğitim Staj Merkezi Yayını No:42, İstanbul,2004, s.42

⁵¹ İbrahim Lazol, **Mali Analiz ve Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, Ekin Kitapevi , Bursa 2000, s.27-28

122. Mali Tabloların Türleri

Temel mali tablolar bilânço ve gelir tablosundan oluşmaktadır. Bilanço ve gelir tablosu dışında kalan mali tablolar ise ek mali tablolardır. Tek düzen muhasebe sistemi kapsamında yer alan mali tablolar aşağıdaki şekildedir.

- Bilânço,
- Gelir Tablosu
- Satışların Maliyeti Tablosu,
- Fon Akım Tablosu,
- Nakit Akım Tablosu,
- Kar Dağıtım Tablosu,
- Öz kaynaklar Değişim Tablosu.

Mali tabloların ek mali tablolar ve temel mali tablolar şeklinde bir ayırımı tabi tutulmasının nedeni ise farklı işletme gruplarının farklı mali tabloları düzenlemek zorunda olmalarından kaynaklanmaktadır. 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre sadece temel mali tablolar düzenleyecek işletmeler;

- Ferdi işletmeler,
- Adi ortaklıklar,
- Kolektif şirketler,
- Adi komandit şirketler.

olarak sayılmıştır.

Mali tabloların hazırlanmasında esas alınan kavram ve ilkeler ile TTK ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinin farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, işletmeler söz konusu mevzuat hükümleri uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenlemeleri yaparlar. Ancak bu düzenlemeler bu bölümde yer alan ilkeler çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların yeknesaklığı ilkesini değiştiremez ifadesi ile vergi

kanunlarında yer alan hükümlerle TDMS ilişkisi kesin sınırlarla ayrılmış ve muhasebeye Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile getirilen hususların geçerli olacağı bu hükme uymayanların da yine VUK'da yer alan cezalarla cezalandırılacakları belirtilmiştir.⁵²

Ancak burada göz önünde tutulması gereken önemli bir nokta bulunmaktadır. Vergi kanunları gereğince mali karın tespiti ve vergiye ilişkin bütün ödev ve işlemler ticari faaliyetler sonucu ortaya çıkmakta bu bilgiler ise muhasebe sisteminden sağlanmaktadır.⁵³

Vergi kanunları için aynı işletme içinde ayrı bir muhasebe tutulması söz konusu olmayacağına göre, gerek vergi kanunlarına göre ve gerekse TDHP göre yapılması gereken muhasebe işlemlerinin uygun bir muhasebe organizasyonu ile yapılması zorunludur. Vergi kanunları gereğince gerek muhasebe işlemlerine ve gerekse mali tablolara ilişkin işlemler ile TDMS göre yapılması gereken işlemler sonraki bölümlerde daha detaylı bir biçimde incelenecektir.

1221. Temel Mali Tablolar

Bilanço, gelir tablosu ve gelir tablosunun eki olan satışların maliyeti tablosu temel finansal tabloları oluşturmaktadır.

12211. Bilanço

1 seri numaralı MSUGT bilanço; “Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağladığı kaynakları gösteren mali tablodur.” biçiminde tanımlanmıştır. Tebliğde yapılan tanıma dikkat edilecek olursa, bilançonun iki temel ögesinden bahsedilmektedir. Bunlardan birincisi varlıklar diğeri ise kaynaklardır. 213 sayılı VUK'nun 192'nci maddesinde ise bilanço; “ envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır” olarak belirtilmiştir. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder. Aktif tablosunda

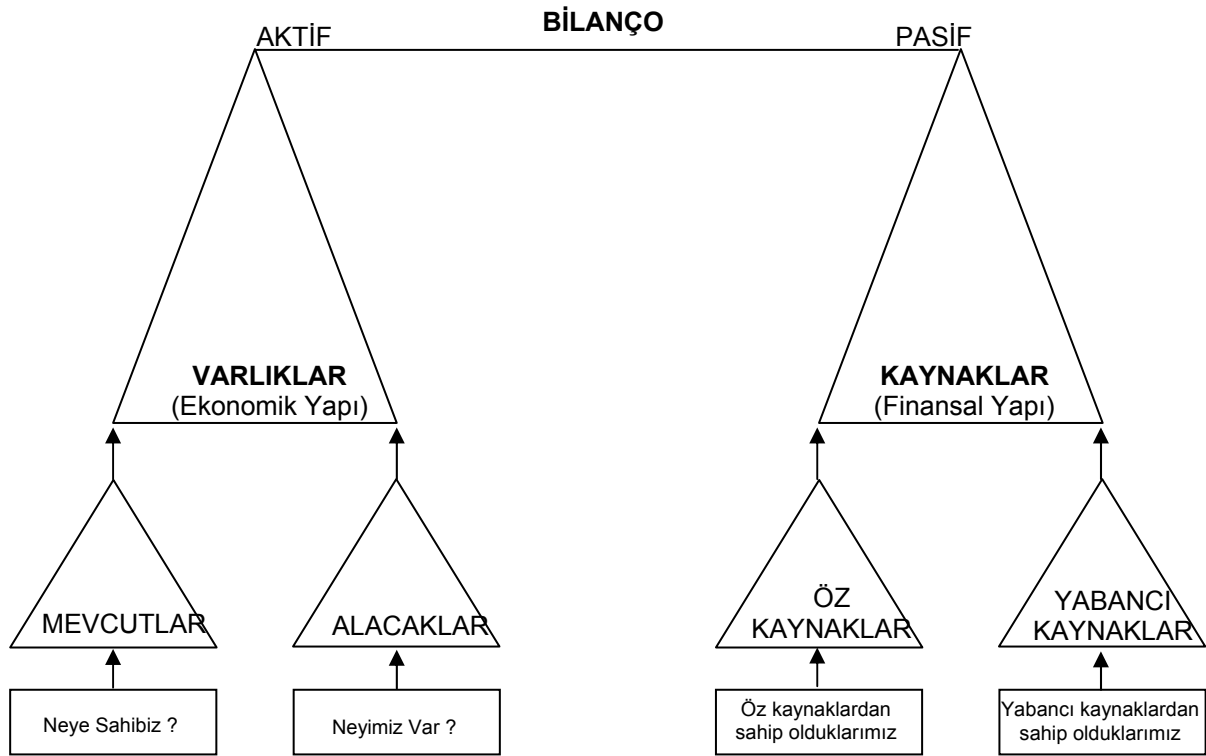
⁵² Ümit Ataman – Rüstem Hacırüstemoğlu, **Yöneticiler İçin Muhasebe Finans Bilgileri**, Türkmen Kitapevi No:141, İstanbul 1999, s.40-41

⁵³ Özer, s. 8-12

mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz Sermayeyi) teşkil eder.

Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamları denkleştir. İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzileri sayılırlar.” şeklinde tanımlanmıştır.

Bilanço denkleğini aşağıdaki şemada şöyle gösterebiliriz; (Şema 2)⁵⁴



ŞEMA 2: Bilanço Denkliği

⁵⁴ Mehmet Özkan, s. 465

Bilanço, TTK'nın 74'üncü maddesinde ise; “Envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır” olarak tanımlanmıştır. Bilançonun aktif tablosunda; mevcutlarla alacaklar ve varsa zarar, pasif tablosunda; borçlar gösterilir. Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark tacirin işletmeye tahsis ettiği ana sermayeyi teşkil eder. Ana sermaye de pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tabloların toplamaları denkleşir.⁵⁵ Yedek akçeler ve kar ayrı gösterilseler dahi, ana sermayenin cüzleri sayılırlar” biçiminde birbirine paralel bu iki yasal tanımda bilançonun;

- Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin karşılıklı olarak değerleri itibariyle sıralanmış bir özetidir,
- Bilanço, aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder.
- Aktif tablosunda mevcutlar yer alırken pasif tablosunda ise borçlar ve işletme sahibinin işletmeye koyduğu varlık (öz sermaye) yer alır.
- Öz sermaye, aktif tablosunda yer alan değerler ile pasif tablosunda yer alan borçlar arasındaki farktır.
- İhtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin bir parçası olarak kabul edilirler.

özelliklerine önem verilmiştir.⁵⁶

Bugün Fransızca da “Bilan” şeklinde tanımlanan bilanço kelimesinin, Latince menşeli “Bilancium” kavramından türemiş olduğu söylenir. Bilancium kelimesi ise, terazi kefesi manasını taşıyan (Lancio) ve iki manasını veren (Bi) ifadelerinin birleşmesi ile meydana gelen ve böylece iki terazi kefesi anlamında olup, kısaltılmış şekli ile bugün bilan olarak kullanılan bir kavramdır. Bunun yanında ayrıca (Bilan) kelimesinin, hesap yerine kullanılan (Bil) ve sene ifade eden (An) hecelerinin birleştirilmesi ile senelik hesabı ifadelendiren başka türlü türemiş bir kavram olduğu da söylenmektedir.

⁵⁵ Muharrem Samur, **Türkiye’ de Enflasyonun Mali Tablolara Yansıyan Etkisinin İncelenmesi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1998

⁵⁶ Özer, s. 14

Teknik ilerlemeler, işletme ekonomisi ilmindeki gelişmeler ve bunların etkisinde kalan muhasebe kuralları tabiatıyla bilançolara da aktarılmış ve bilanço tanımlarına da ekonomik yönleri de dahil edilmiştir. Bilanço belirli bir tarihteki durumu saptayan statik bir tablo olmaktan çıkarılmış işletmenin iktisadi ve mali durumunun bir döneme ait sonuçlarını gösteren bir tablo olarak görülmeye başlanmıştır.⁵⁷ Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere, bilanço bir işletmenin belirli bir tarihteki mevcutlarını öz sermaye ve borçlarını tasnifli bir şekilde gösteren tablo biçiminde yapılan tanımlamada bilanço tanımlamakta yetersizdir ve sadece bir fikir vermesi açısından yapılmıştır. Bilançonun teknik yapısı ve düzenleme kuralları ile ilkeleri ve bilanço dipnotlar teferruatlı bir şekilde aşağıda açıklanmıştır:

- ***Bilançonun Teknik Yapısı*** : Özellikle 1 seri numaralı MSUGT bilançonun teknik yapısı net bir şekilde ortaya konulmuştur. Ancak, konunun daha iyi kavranabilmesi bakımından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen düzenlemeler yanında, bu tebliğin yürürlük tarihinden önceki uygulamalara da değinmekte yarar vardır. Gerek Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen düzenlemelerde ve gerekse önceki uygulamalarda bilançonun içerik olarak teknik yapısında büyük değişiklik yoktur. Her iki uygulama arasındaki asıl fark, bilançonun düzenleniş tekniği açısındandır. Bilançolar düzenlenme şekillerine göre;
- Hesap şeklinde bilançolar,
- Rapor şeklinde bilançolar,
- Tip bilançolar,
- Karşılaştırmalı bilançolar,
- Ticari bilançolar ve mali bilançolar,
- Serbest bilançolar

şeklinde gruplanabilir. Bu gruplama bilançoları kesin sınırlar ile ayırmak amacıyla yapılmamıştır. Herhangi bir bilançonun yukarıdaki gruplardan birkaçının özelliklerini taşıması da mümkündür. Ancak unutmamak gerekir ki bu sınıflamalar genel anlamda

⁵⁷ Özer, s. 18

yapılmış olup 1994 ve müteakip yıllardaki uygulamanın ne yönde olacağı ve bilançoların nasıl düzenleneceği aşağıdaki bölümlerde etraflıca açıklanacaktır. Tek düzen muhasebe sistemi çerçevesinde bilançolar yukarıda sayılan bilançoların çoğunun özelliklerini taşıyan bir yapıdadır. Şimdi bunları kısaca açıklayalım.

a) Hesap şeklinde bilançolar: MSUGT haricinde bilançonun hangi tipte düzenleneceği konusunda bağlayıcı hükümlere rastlamak mümkün değildir. (Sermaye Piyasası uygulamaları hariç) bu nedenle ülkemizde, MSUGT yürürlüğe girmeden önce bilançolar genellikle hesap şeklinde düzenlenmekte idi. Hesap şeklinde düzenlenen bilançolarda aktif ve pasif hesaplar aynı sayfada ve yan yana yer alırlar. Bu bilançoların en önemli özelliği ise aktif ve pasif hesaplar arasında basit ve kolay bir mukayese imkanını sağlamasıdır. Bilançolarda dönen değerler ile kısa vadeli borçlar yahut duran varlıklar ile öz sermaye ve uzun vadeli borçlar kolayca mukayese edilebilir. Ancak bu mukayesenin yapılabilmesi de elbette bilanço kalemlerinin belirli bir düzen içerisinde gruplanmasına bağlıdır.

b) Rapor şeklinde bilançolar : Rapor şeklinde düzenlenen bilançolarda aktif ve pasif hesaplar yarı tablolarda gösterilir. Rapor şeklinde bilançoların en temel özellikleri ise hesapların belli grup ve sınıflara ayrılması ve finansal analize elverişli olmasıdır. Rapor şeklinde bilançolarda net değer esas alındığı için aktif yada pasif değerleri azaltan hesaplar aktif yada pasifi düzenleyici olarak ilgili değer yanında yer alırlar ve ilgili değer net olarak ifade edilir.⁵⁸

c) Tip bilançolar: Bilançonun gerek aktif ve gerekse pasif tablolarında yer alacak hesap grupları, hesap sınıfları ve hesap isimleri önceden belirlenerek düzenlenen bilançolardır. MSUGT’de tanımlanan bilançolar tip bilançolara örnek olarak gösterilebilir. Bu bilançoların en büyük yararı ise yine tebliğ metninde gerek işletmenin farklı dönemlerinin gerekse işletmenin belirli bir döneminin diğer işletmelerle mukayesesine imkan vermesidir. TDMS’nin yürürlüğe girmesiyle tebliğ kapsamında yer alan bütün işletmelerin tip bilanço düzenleme zorunluluklarına karşın, önceki uygulamalarda bu

⁵⁸ Özer, s.19

bilançolar genellikle banka ve sigorta şirketleri ile bazı kamu iktisadi teşebbüsleri ve benzeri işletmeler tarafından uygulanmaktadır.⁵⁹

d) Karşılaştırmalı bilançolar: İki yada daha fazla yıla ilişkin rakamların aynı bilanço üzerinde yer alması şeklinde düzenlenen bilançolardır. Ancak burada göz ardı edilmemesi gereken bir husus aynı hesap planının uygulanması zorunluluğudur.⁶⁰

Zira hesap planında yapılacak bir değişiklik karşılaştırma imkanını ortadan kaldıracığı için karşılaştırmalı bilanço hazırlamanın da herhangi bir anlamı kalmayacaktır. Tek düzen muhasebe sistemi gereğince düzenlenecek bilançolar aynı zamanda karşılaştırmalı bilançolar olmak zorundadır. Bu bilançolarda en az iki yıla ilişkin verilerin yer alması gerekmektedir.

e) Ticari bilançolar ve mali bilançolar : Ticari bilançolar, ticari kurallar gereği yapılan işlemler sonucu oluşan değerler üzerinden düzenlenen bilançolardır. Mali bilançolar ise vergi kanunları çerçevesinde düzenlenen bilançolardır. Aslında birbirinin aynı gibi görünen bu iki kavram arasında oldukça önemli farklılıklar doğabilmektedir. Örneğin bir kaza sonucu zayı olan veya hasara uğrayan mallarda takdir komisyonu yada mahkeme kararının olmaması durumunda bu hasar yahut zayıatın gider olarak kabulü bunun bir doğal sonucu olarak ta bu tutar kadar dönem zararının arttırılması yahut dönem karının düşürülmesi vergi kanunlarına göre mümkün değilken ticari uygulamalar çerçevesinde ortaya çıkan zarar ve ziyana bir giderdir ve dönem giderleri arasında yer alacaktır. Yada çalışmakta olan işçiler için ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının vergi kanunları açısından gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Oysa ticari uygulamalar açısından kıdem tazminatının yıl esas alınarak hesaplanması nedeniyle o yıla isabet eden kısmına ilişkin karşılık giderinin o dönemin gideri olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

f) Serbest Bilançolar: 1994 öncesinde özellikle orta ve küçük işletmeler tarafından hemen hemen en çok itibar edilen bilanço türüdür. Herhangi bir kurala bağlı değildir. Tek

⁵⁹ Özgür Cemalcılar, Sabahat Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, Eskişehir, 1999, ss. 76, 89.

⁶⁰ Özer, s.20

dikkat edilmesi gereken husus aktif karakterli hesapların aktifte, pasif karakterli hesapların ise pasifte yer almalarıdır. Ancak bu bilançolar, gerek işletmenin farklı dönemlerini gerekse farklı işletmelerin mukayesesine imkan verecek durumda değildir. Diğer yandan yapısı gereği herhangi bir finansal analiz yahut karşılaştırmaya da müsait olmadığından bu bilançoların sağlıklı olduğunu söylemek oldukça zordur.⁶¹

12212. Gelir Tablosu

Vergi mükelleflerinin öteden beri düzenlemekle yükümlü buldukları ancak belirli biçimsel kural ve düzenlemelerden yoksun bulunan gelir tablosu MSUGT ile adeta yeniden tanımlanmış ve standart kurallara bağlanmıştır. Vergi kanunlarından bağımsız olarak düzenlenecek olan gelir tablolarına ilişkin belirlenen ilke ve kurallara uyulması yine tebliğ ve VUK gereğince zorunlu kılınmıştır. 1seri numaralı tebliğ ile temel mali tablolardan sayılan gelir tablosu tebliğ kapsamında bulunan bütün işletmeler tarafından istinasız düzenlenecektir.

1 seri numaralı MSUGT’de;

“Gelir tablosu, işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı tüm maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin dönem net karını veya dönem net zararını kapsar” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda dikkati çeken en önemli unsur döneme ilişkin “gelir”, “maliyet” ve “gider” unsurlarıdır. Tebliğde yapılan tanıma göre gelir tablosu yukarıda sayılan bu gelir, gider ve maliyet unsurlarının karşılaştırılmasıyla ortaya çıkan kar yahut zararı kapsayan mali tablodur.

Gelir tablosunun tanımına vergi kanunları açısından bakıldığında, teknik tanımda bir farklılığın olmadığı görülecektir. Çünkü vergi kanunları açısından da gelir tablosu muayyen bir dönemdeki gelir ve karların yine aynı dönemdeki gider ve maliyetlerle karşılaştırılması ile dönem kar yahut zararının tespitine yöneliktir.⁶² Sonraki bölümlerde gelir tablosunun bu unsurları üzerinde daha detaylı olarak durulacaktır.

⁶¹ Özer, s.21-26

⁶² Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi**, S.M.M.M. Odası Yayınları, Ankara, 1994, s. 74-75

Muayyen bir dönemin faaliyet neticelerini gösteren ve faaliyet dönemi sonunda zorunlu olarak düzenlenen gelir tabloları işletmenin içinde bulunduğu iş kolu, faaliyet konusu, işletme politikalarına bağlı olarak aylık, üç aylık, altı aylık yahut istenilen herhangi bir dönemde de geçici olarak düzenlenebilir. Ancak tebliğ ve vergi kanunları çerçevesinde getirilen zorunluluk faaliyet dönemi sonunda düzenlenecek gelir tablolarına ilişkindir.

Gelir tablolarını bu yönleriyle değişik açılardan sınıflamaya tabi tutmak mümkündür. Çünkü gelir tablolarında bilançolarda olduğu şekilde standart bir yapı bulunmamaktadır. Bilanço hangi usulde tanzim edilirse bu iki tablo mutlaka birbirinden ayrı şekilde bulunacaktır. Ancak gelir tablosunda bu yönde bir uygulamayı görmek mümkün değildir. Her ne kadar gelir tablosunda da gelir ve gider olmak üzere iki kısım bulunmakta ise de bu bazen ayrı tablo şeklinde düzenlemekte ve bazen gelir ve giderler tek tablo içerisinde yer almaktadır. Gelir tablolarını düzenleniş tekniği açısından aşağıdaki şekilde sınıflamak mümkündür.⁶³

a) Hesap Tipi Gelir Tabloları : Bu şekilde düzenlenen gelir tablolarında gelirler ve giderler olmak üzere iki ayrı tablo mevcuttur. Sağ tarafta gelirler ve sol tarafta giderler yer alır. Her iki tablonun karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan fark gelirlerin fazlalığı şeklinde ise kar, giderlerin fazlalığı şeklinde ise zarardır.

Tek düzen muhasebe sistemi yürürlüğe girmeden önce yaygın olarak kullanılan yöntem hesap tipi gelir tablosu şeklindeydi. Düzenlenmesi son derece kolay olmakla birlikte gelir ve karlar ile gider ve maliyetlerin açık olarak görülmesi mali analiz teknikleri açısından uygun olduğunu söylemek oldukça zordur.

b) Rapor Tipi Gelir Tablosu: Rapor tipi gelir tablosunda, gelir ve giderlerin ayrı ayrı tablolarda toplanarak küresel bir mukayese yapılması şeklinde bir uygulama mevcut değildir. Her bir gelir ve kar ayrı ayrı o gelir ve karın doğmasıyla ilgili gider ve maliyetlerle karşılaştırılır ve dönem net karı veya zararı bulunur. Bu yöntemde genel olarak dönem karı veya zararına belirli aşamalardan sonra ulaşılır. Bu aşamalar kısaca şu şekilde sayılabilir. Satış gelirlerinden satış iade indirimleriyle satış giderleri düşülerek

⁶³ Özgül Cemalcılar, Nurten Erdoğan, **Genel Muhasebe**, Beta Basım 5. Baskı, İstanbul, 2000, s.45-48

brüt satış karı veya zararı bulunur. Bundan faaliyet giderleri düşülerek faaliyet karına ulaşılır. Faaliyet karına diğer gelir ve karlar ilave edilerek yahut diğer gider ve zararlar düşülerek dönem karı veya zararı tespit edilir.

c) Tip Gelir Tabloları: Genel olarak rapor tipinde olan bu tablolarda standart bir gelir tablosu yapısına uyulması zorunludur. Bu yönüyle tek düzen muhasebe sistemi ile düzenleme zorunluluğu getirilen gelir tablolarının tip gelir tabloları olduğu söylenebilir.

d) Karşılaştırmalı Gelir Tabloları: Bir işletmenin farklı dönemlerini birbiriyle mukayese edebilmek amacıyla en az bir yada iki dönem öncesi bilgileri de içeren gelir tablolarıdır. Bu tablolarda içinde bulunan döneme ilişkin rakamların hemen yanında önceki dönem rakamları da yer alır.

e) Ticari Gelir Tabloları- Mali Gelir Tabloları: Birçok noktada vergi kanunları ile gelir ve giderlerin sınırları çizilmiştir. Bu sınırların dışında kalan gider ve maliyet unsurları vergi kanunları açısından karın tespitinde dikkate alınmaz. Gerçekte bunlar işletme için bir gider niteliğinde olabilir. Örneğin kanunen kabul edilmeyen giderler işletme için bir gider niteliği taşıırken vergi kanunları açısından bu giderlerin karın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Buna karşılık kurumlar vergisi beyannamesinde ticari kardan mali kara ulaşırken kanunen kabul edilmeyen giderler ilave edilmektedir.

f) Serbest Gelir Tabloları: Herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın faaliyet sonuçlarını doğru göstermek kaydıyla istenilen usul ve tarzda hazırlanabilen gelir tablolarıdır.⁶⁴

1222. Ek Mali Tablolar

Fon akım, nakit akım, kar dağıtım ve öz sermaye değişim tabloları gibi diğer finansal tablolar ek mali tablolar olup, ülke ekonomisinin bir parçası olan işletmelerin mali bilgilerinin topluma aktarılmasına olanak vermektedir.

⁶⁴ Özer, s.305 – 308

12221. Fon Akım Tablosu

Fon akım tablolarının tebliğde, fon akım tablosu, nakit akım tablosu ve net işletme (çalışma) sermayesindeki değişim tablosu olarak üç ayrı tablodan oluştuğu belirtildikten sonra her üç grup için ortak bir takım hükümler getirilmiştir. Bu hükümler mali tabloların, kapsamı, amacı, düzenlenme kuralları ve biçimsel yapısı ile ilgilidir. Bu nedenle yukarıda sayılan hususlar her üç tablo içinde aynı olacağından tekrardan kaçınmak maksadıyla bu hükümler aşağıdaki kısımda ortak olarak açıklanacaktır. Fon akım tabloları tebliğde; “Belirli bir dönemde bir işletmenin faaliyetlerini finanse etmek için sağladığı kaynakları ve bu kaynakların kullanıldığı yerleri özetleyen finansal durumdaki değişimleri açıklayan fon akım tabloları...” şeklinde özetlenmiş olup mali tablolar içerisinde bilanço ve gelir tablosundan sonra en önemli yeri tutmaktadır. Gerçekte bütün mali tablolar işletme faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarıyla ilgili olmakla birlikte içerdikleri hususlar, düzenleniş ve sunuluş biçimleri ve kullanımları oldukça farklıdır. Örneğin bilanço, ilgili bölümde de açıklandığı üzere aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu içerir. Pasif tablosunda işletmenin kaynakları ve aktif tablosunda ise bu kaynaklarla karşılanan varlıkları yer almaktadır. Bu yönüyle bilançolar nakit akım tablolarına benzemektedirler. Ancak unutmamak gerekir ki bilançolar statiktir. İşletmenin belirli bir andaki görüntüsünü yansıtırlar. Oysa ticari hayat statik değildir. Ticari hayatın bir gereği olarak ta işletme faaliyetleri ve bu faaliyetlere bağlı olarak tüm hesap kalemleri sürekli olarak değişim göstermektedirler. Fon akım tabloları bilançolara göre dinamik bir yapı arz ederler.⁶⁵ Çünkü fon akım tabloları belirli bir andaki işletmenin durumunu değil, belirli bir dönemdeki kaynak ve kullanım yerlerini özetlerler.

Fon akım tablolarında diğer mali tablolarda olduğu şekilde farklı düzenlenme teknikleri olmamakla birlikte tebliğ ile getirilen düzenlemelerden önce kısmen farklı uygulamalarla karşılaştığı bilinmektedir. Genel olarak gerek fon akım tablosu, gerek nakit akım tablosu ve gerekse net işletme sermayesi değişim tablolarında aynı yahut benzer bilgiler yer almakla birlikte tabloda yer alan kalemlerin sırası, mahiyeti ve kapsamı farklı algılanmakta ve farklı uygulamalara yer verilmekteydi. 1 seri numaralı

⁶⁵ Emre Burçkin, **Temel ve Ek Mali Tabloların Düzenlenmesi**, M.Ü. Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 1995/4, İstanbul, 1995, s. 18-19

MSUGT ile bu farklı uygulamalara son verilmiş ve herkes tarafından uyulması zorunluluğu bulunan örnek tablo formları yayımlanmıştır. Yine aynı tebliğ ile bu formlarda yer alan hesap kalemlerinin mahiyet ve kapsamı da açıklanmıştır. Bu zorunlu uygulama ile getirilmek istenen amacın fon akım tablolarının tek düzelikliğini sağlayarak karşılaştırmalarda kolaylık sağlamak ve anlam birliğini oluşturma olduğu ifade edilmiştir.

Bu nedenle fon akım tabloları uyulması zorunlu tip mali tablolardır. Mali tablo kalemlerinin yerlerinin yahut sıralarının değiştirilmesi mümkün olmadığı gibi mali tablo kalemlerinin mahiyet ve içeriklerinin de farklı algılanması ve uygulanması mümkün değildir. Fon akım tabloları tip mali tablolar olmaları yanında ayrıca karşılaştırmalı mali tablolardır. Daha açık bir ifadeyle bu mali tablolarda cari dönem verileri yanında önceki dönem verilerinin de bulunması gerekli ve zorunludur. Önceki dönem verilerinin bu mali tablolarda yer alması gerektiği hususu ayrıca tebliğde fon akım tablosu düzenleme kuralları içinde özellikle belirtilmiştir. Ancak diğer mali tablolarda olduğu gibi fon akım tablolarında da 1994 yılı için özellik arz eden bir durum vardır. Tebliğin ilk defa 1994 yılında zorunlu olarak yürürlüğe girmiş olması nedeniyle önceki yıl verilerinin mali tablolara bu yıl için intikal ettirilen tutarlardan ve bu tebliğ hükümleri gereğince düzenlenmiş mal tablolardan aktarılması gerekmektedir. Bu nedenle bu yönde yapılacak zorunlu bir uygulama gerçek verilere ulaşma şansını fazlaca arttırmayacağı gibi bir takım sıkıntılara da yol açacaktır.⁶⁶

12222. Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu işletmeden bir dönemdeki nakit giriş ve çıkışları ile nakit artış ve azalışlarını tasnifli bir şekilde gösteren mali tablodur. Bu tabloda fon kavramı nakit akım tablosuna göre daha dar anlamda kullanılmıştır. Tebliğde nakit akım tablosu, “İşletmenin belirli bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarını kaynakları ve kullanım yerleri bakımından gösteren tablodur” şeklinde tanımlanmıştır. Fon kavramı burada kasa ve bankadaki mevduatları kapsamaktadır.

Daha açık bir ifadeyle nakit akım tablosu işletmenin iki dönemi arasındaki nakit mevcutlarındaki artış ve azalışları kaynakları ve kullanım yerleri itibarıyla ortaya

⁶⁶ Mevlüt Özer, **Vergi Kanunları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Kapsamında Mali Tablolar ve Finansal Analiz Cilt 2**, 2.Baskı, Ankara : Özkan Matbaacılık, 1997, s. 491- 493

koymaktadır. İşletmede dönem içerisinde nakit girişleri yaratacak faaliyetler olmasına rağmen nakit azalışları olabilir. İşte bu tablo nakit girişlerinin kaynaklarını ve bu kaynaklarını ve kullanım yerlerini göstermesi bakımından nakit hareketlerini de açıklayan oldukça önemli bir mali tablodur. Bu tablo gerek işletme sahip ve yöneticilerine, gerek işletme ortaklarına ve gerekse yatırımcı ve işletmeyle ilgili diğer üçüncü şahıslara işletme faaliyetleri hakkında önemli bir bilgi sağlamaktadır. Bu tablo, işletme sahiplerine, işletmenin mevcut finansal yapısı ve nakit durumu ile geleceğe yönelik planlamada önemli ipuçları verirken kredi verenlere de kredinin nasıl geri döneceği konusunda önemli bilgiler sağlamaktadır. Ancak burada göz ardı edilmemesi gereken bir diğer hususta bu tablonun işletmenin karlılık oranını göstermemesi hususudur.⁶⁷

Bu tablo sadece nakit akışlarını gösterir. Karı etkileyen unsur gelirdir. Nakit akım tablosunun temelinde ise gelir ve gider değil nakit tahsilat ve ödemeleri yatmaktadır. Bu nedenle nakit akım tablosunun değerlemesi sırasında işletmenin karlılığından ziyade kara etki eden unsurların nakde dönüşme kabiliyetleri üzerinde durulmalıdır. Bu husus özellikle işletmenin kısa vadeli yükümlülüklerini yerine getirmesi bakımından hayati önem taşımaktadır. Elbette gerek işletme yöneticileri işletme sermayesi ve kısa vadeli borçlanma stratejisi belirlerken ve gerekse kredi verenler işletmenin bu yükümlülüklerini yerine getirme kabiliyetleri değerlendirme yönünden bu tablolardan çıkacak bilgileri dikkate alacaklardır. Nakit akım tablosunun biçimsel yapısına kısaca göz atılacak olursa, dört bölümden oluştuğu görülmektedir. Bu kalemler ve işleyişi aşağıdaki şekildedir:

A- Dönem Başı Nakit Mevcudu (+)

B- Dönem İçi Nakit Girişleri (+)

C- Dönem İçi Nakit Çıktıları (-)

D- Nakit Artış veya Azalışı (A+B-C)

⁶⁷ Burçkin, s. 24-25

Tabloda dönem başı nakit mevcudu, dönem sonu nakit mevcudu ve nakit artış ve azalışı tek kalem halinde gösterilirken, nakit girişleri ve nakit çıkışları ise daha ayrıntılı biçimde yer almaktadır.⁶⁸

12223. Kar Dağıtım Tablosu

İşletmeler kar amacına yönelik olarak kurulurlar. Bunun doğal bir sonucu olarak ta oluşan kardan belirli gruplar pay almak isterler. Oluşan karların tamamı dağıtılmayacağı için bu karın bir kısmı da öz sermayenin unsurları olarak yine işletmede bırakılır. Kar dağıtım tablosu gerek hukuki zorunluluklar, gerek işletmelerin ana sözleşmeleri ve gerekse işletme kararları doğrultusunda yapılan kar dağıtımını göstermek üzere düzenlenir. Tebliğde “Kar dağıtım tablosu, işletmenin dönem karının dağıtım biçimini gösteren tablodur” biçiminde tanımlanmıştır. İşletmeler faaliyet dönemi sonunda, dönem faaliyet sonuçlarını mali tablolarda gösterirler. Yukarıda da belirtildiği üzere işletmeler kar amacına yönelik olarak kurulurlar. Bu nedenle işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri ancak karlılıklarına bağlıdır. Kar edemeyen bir işletmenin uzun süre hayatta kalması elbette beklenemez. Oluşan kar ise devlet, işletme ve ortaklar arasında paylaşılmaktadır.

İşletme ortak ve yöneticileri ve işletmeyle ilgili diğer üçüncü kişiler tarafından faaliyetlerin karlılığı kadar kar paylaşımı da önem taşımaktadır. Kar dağıtım tablosu dönem karının yukarıda belirtilen gruplar arasında nasıl paylaştırıldığını gösteren mali tablo olup, tebliğde düzenlenme amacı “Kar dağıtım tablolarının düzenlenme amacı; özellikle, sermaye şirketlerinde dönem karından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kar paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kar ile hisse başına temettü tutarlarının hesaplanmasıdır.” şeklinde belirtilmiştir. Kar dağıtım tablosu dönem faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan karın yukarıda belirtilen işletme ve işletmeyle ilgili kişiler arasında gerek hukuki düzenlemeler ve gerekse ana sözleşme ve yetkili organların kararıyla nasıl dağıtıldığını ve işletmeye ilişkin hisselerin karlılığını gösteren ek mali tablodur.

Diğer mali tablolarda olduğu gibi kar dağıtım tablosu da tebliğ ekinde yer alan ek forma uygun şekilde düzenlenmelidir. Tebliğde yer alan ve bütün işletmeler tarafından

⁶⁸ Özer, s. 523 - 524

düzenlenecek kar dağıtım tabloları için esas kabul edilen tabloya ana hatlarıyla bakıldığında şu özellikleri içerdiği görülmektedir.

Kar dağıtım tablosu tip mali tablolardandır: Kar dağıtım tablosunda yer alan kalemler hem tabloda verilmiş ve hem de tebliğ ile açıklanmıştır. Kar dağıtım tablosu kalemlerinin herhangi bir şekilde değiştirilmesi mümkün olmadığı gibi aynı kalemlerin farklı isimlerle kullanılması da mümkün değildir. Aynı kalemler herkes için aynı anlamı içerecek şekilde kullanılacak ve uygulamada birliktelik sağlanacaktır. Ancak diğer mali tablolarda olduğu şekilde herhangi bir değer içermeyen kalemlerin daha açık bir ifadeyle tutarı olmayan kalemlerin bu mali tabloda yer almasına gerek yoktur. Kar dağıtım tabloları bu özellikleri sayesinde gerek işletmelerin farklı dönemlerinin birbirleriyle ve gerekse farklı işletmelerin birbirleriyle mukayesesini mümkün kılmaktadır.

Kar dağıtım tablosu karşılaştırmalı mali tablolardandır: Kar dağıtım tablosunda hem cari dönem verileri ve hem de önceki dönem verileri yer alacaktır. Bu şekilde düzenlenecek tablolar aracılığı ile dönem karı, vergiler ve temettüleri ile hisse başına temettü ve hisse başına kar açısından işletmenin her iki dönemi karşılaştırılabilir.

Kar dağıtım tablosu kara bağlı olarak düzenlenecektir: Kar dağıtım tablosunun düzenlenebilmesi için her şeyden önce ortada dağıtım yapılacak bir karın bulunması gereklidir. Önceki dönem faaliyet sonuçlarının zararla kapanması ve işletmede dağıtılacak karın bulunmaması durumunda doğal olarak herhangi bir kar dağıtımından bahsedilemez. Bu nedenle düzenlenmesi, tebliğde açıklanan işletmeler için zorunlu bulunan bu tablo, karın varlığına yahut dağıtımına bağlı olarak düzenlenecektir.

Kar dağıtım tablosu ek mali tablolardandır: Bu mali tablo, bütün işletmeler için değil MSUGT ile ek mali tablo düzenleme zorunluluğu getirilen işletmeler tarafından düzenlenecektir.⁶⁹

⁶⁹ Özer, s. 581 - 583

12224. Öz sermaye Değişim Tablosu

Önceki bölümlerde açıklanan diğer mali tablolar işletme ve işletme faaliyetleri hakkında gerek işletme sahip ve yöneticilerine ve gerekse işletmeyle ilgili üçüncü kişilere detaylı bilgi sunmakla birlikte gerçekte bu mali tablolarda öz sermayedeki değişimi izlemek mümkün değildir. Bu nedenle öz kaynaklarda ortaya çıkan artış ve azalışları dinamik bir yapı içerisinde gösteren ve ilgili hesaplar itibariyle tasnifli bir şekilde düzenlenmesi gereken bir diğer mali tablo ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu tabloda gerek işletme sahip ve yöneticilerine ve gerekse işletmeyle ilgili üçüncü kişilere öz sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları ve zararları ile dönem net karı ve zararı kalemlerindeki değişimler, değişimi gerektiren olaylara bağlı olarak sunulur.⁷⁰

12225. Net İşletme Sermayesi Değişim Tablosu

Bu tablo, bir işletmenin belli bir dönemde sağladığı dönen varlıklar (kısa vadeli aktifler) ile kısa vadeli yabancı kaynakları karşılaştıran ve bunların kaynakları ile kullanım yerlerini gösteren bir tablodur. Bir işletmenin, net işletme sermayesi belli bir tarihteki dönen varlıklar toplamı ile kısa vadeli yabancı kaynaklar toplamı arasındaki fark olmaktadır. Dönem sonu net işletme sermayesi ile bir önceki dönem sonu net işletme sermayesi arasındaki olumlu veya olumsuz fark net işletme sermayesindeki artış veya azalışı ifade eder. Net İşletme Sermayesi Değişim Tablosu bu artış veya azalışın kaynak ve kullanım yerlerini göstermektedir. Net İşletme Sermayesindeki Değişim Tablosu Maliye Bakanlığının tebliğinde belirtilmekle beraber açıklaması ve tek düzen formu verilmemiştir. Net İşletme Sermayesindeki değişim Tablosu da Fon Akım Tablosu gibi hangi dönem için düzenleniyorsa o dönem ve bir önceki dönem karşılaştırmalı bilânço kalemlerindeki artış ve azalıştan, bir önceki dönem kârından dağıtılan kâr payları ve ödenen vergilerden ve o dönemin kâr veya zararından faydalanılarak düzenlenir. Ancak bu tabloda Dönen Varlıklar ve Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki değişimler yer almaz.

Çünkü mantıksal olarak, bilânço eşitliğinden hareketle dönen varlıklar ve kısa vadeli yabancı kaynaklardaki değişimin bunlar dışındaki bilânço kalemlerindeki değişimden dolayı mey-

⁷⁰ Özer, s. 633

dana geldiği varsayılmıştır.⁷¹ Net işletme sermayesi değişim tablosu bir işletmenin kısa vadeli fon yönetimi ve politikası hakkında bilgi vermektedir.

1223. Konsolide Mali Tablolar

Mali tablolar, bir işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin finansal özetini ilgililere aktarmak ve böylece ilgililerin işletme hakkında ayrıntılı bir bilgiye sahip olmasını sağlamak amacıyla düzenlenmektedir. Buna karşın, konsolide mali tablolar da aynı amacı gerçekleştirmek için hazırlanmakta; ancak diğer mali tablolardan farklı olarak bu tablolar birden fazla işletmenin işlemlerini ifade etmektedir.⁷² Bir işletmenin özellikle bilanço ve gelir tabloları gibi finansal tablolarının düzenlenmesi hem hukuki hem de ekonomik bir zorunluluk iken; konsolide mali tabloların hazırlanması sadece ekonomik bir zorunluluk taşımakta ve bu tabloların düzenlenmesinin hukuki bir özelliği bulunmamaktadır. Konsolide mali tablolar, ayrı tüzel kişiliklere sahip işletmelerin aktiflerinin, borçlarının, öz kaynaklarının, gelirlerinin ve giderlerinin bir araya getirilmesi, diğer bir ifade ile ana şirketin tablolarıyla birleştirilmesiyle elde edilen tablolardır. Bu noktada adı geçen birtakım temel kavramların açıklanması konunun daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır:

Ana Şirket; Sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde, üzerlerinde kontrol gücüne sahip olduğu bağlı ortaklıkları ve/veya iştirakleri ve/veya sınırlı iştirakleri bulunan, yurtiçinde kurulu diğer bir işletmenin bağlı ortaklığı durumunda bulunmayan işletmedir.

Bağlı Ortaklık; Sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde ana ortaklık (şirket) tarafından doğrudan ve/veya dolaylı olarak hisselerinin %50'sinden fazlasına veya toplam oy hakkı içinde %50'den fazla oranda oy hakkına veya yönetim kurullarında çoğunluğu seçme hakkına, sahip olunan yurtiçinde kurulu işletmeler ile ilgili ülke mevzuatına göre yurtdışında kurulu bulunan ve faaliyet gösteren işletmelerdir.

İştirak; Sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde ana ortaklık tarafından doğrudan ve/veya dolaylı olarak; hisselerinin en az %10'una, en fazla %50'sine kadar sahip olunan

⁷¹ Recep Pekdemir, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Mali Tablolar, İSMMM Yayını, İstanbul 1994, s. 92

⁷² Nalan Akdoğan, TMS-5 Konsolide Finansal Tablolar Standardının İncelenmesi ve Bir Örnek Uygulama, Muhasebe ve Denetime BAKIŞ, Yıl:2, Sayı:5, Ekim 2001, s.15-16

veya aynı oranlar arasında oy hakkına sahip olunan, yurtiçinde kurulu işletmeler ile ilgili ülke mevzuatına göre yurtdışında kurulu bulunan ve faaliyet gösteren işletmelerdir.

Sınırlı İştirak; Konsolide mali tabloların hazırlanması bakımından esas alınacak tarih itibarıyla geriye doğru sürekli olarak 1 yıl ve bunun üzerinde bir süre nitelikleri gereği aktifte “bağlı menkul kıymetler” arasında tutulan veya 1 yıldan uzun bir süre için anılan kıymetler arasında tutulacak hisse senetlerini çıkaran işletmeler ile ilgili ülke mevzuatına göre yurtdışında kurulu bulunan ve faaliyet gösteren işletmelerdir.

Bağlı Menkul Kıymetler; Uzun vadeli yatırımda bulunmak ve/veya faaliyetleri üzerinde müdahale imkânına sahip olmak amacıyla ana ortaklık tarafından doğrudan ve/veya dolaylı olarak, hisselerinin %10'undan azına sahip olunan, bağlı ortaklıklar ve iştirakler harici işletmelerdeki sermaye paylarını temsil eden menkul kıymetlerdir.

İşletmeler; şahıs işletmeleri, ticaret şirketleri ve benzeri şekillerde kurulabilmekte; bunlardan özellikle ortaklıklar, ellerindeki fonları bir başka ortaklığa sermaye olarak yatırmak suretiyle o ortaklığa iştirak etmektedirler. Bu iştirak da konsolide mali tabloların düzenlemesini gerekli kılmaktadır. Ancak burada göz önünde bulundurulması gereken nokta, buradaki iştirakin geçici olmayıp; iştirak edilen ortaklığın yönetiminde etkili olmak için gerçekleştirilen bir iştirak olduğudur. Zira bir şirkete iştirak etme amacı o şirketin yönetiminde etkili olup söz konusu şirketi kendi amaçlarına uygun kullanmak olabileceği gibi, spekülasyon yaratmak da olabilmektedir.

Holding; Bir şirkete yönetime katılma amacıyla iştirak etmek, “holding” kavramını doğurmaktadır. Buna göre holding, ortaklığın en az bir başka ortaklığın sermayesine, onun yönetiminde etkili olabilecek oranda katılan bir ortaklık olarak tanımlanabilmektedir. (İngilizce “hold” tutma, elde bulundurma kelimesinden gelmektedir.) Bir holding grubunda birbirinden ayrı tüzel kişiliğe sahip ancak yönetim açısından ana şirkete bağımlı birçok ortaklık bir araya gelmekte; ana şirket dahil olmak üzere grup içindeki tüm ortaklıklar hukuksal açıdan kendi finansal tablolarını hazırlamak zorunda olmaktadır. Ancak her bir ortaklığa ait finansal tabloların ayrı ayrı incelenmesi ana ortaklık grubunun durumu hakkında bilgi verememektedir. Bu sebeple grupta yer alan tüm ortaklıkların finansal tablolarının ana

ortaklığa ait finansal tablolarla birleştirilerek tek bir bilanço veya gelir tablosu elde edilmesi gerekmektedir ki bu tablolar “konsolide mali tablolarıdır.”⁷³

Kısaca ifade edilecek olursa; konsolide mali tablolar oluşturulurken, topluluk şirketlerinin finansal tabloları, ana ortaklık çatısı altında birleştirilmektedir. Topluluk şirketlerinin farklı sektörlerde faaliyette bulunmaları bu işlem sırasında herhangi bir engel teşkil etmemektedir. Konsolide mali tabloların muhasebe standartlarında verilen tanımı ise şu şekildedir.⁷⁴

Yavru şirketlerin, bilanço, gelir tablolarının topluluğun ekonomik ve mali faaliyetinin bir bütün olarak değerlendirilmesi için, konsolide edilmesi (birleştirilmesi) gerekmektedir. Bu birleştirme sonucu, ana şirket, holding topluluğunu tek bir işletme olarak görebilir, değerlendirebilir, toplulukla ilgili temel kararları buna dayanarak alabilir.

Konsolide mali tablolar aslında farazi’dir, çünkü hukuken bağımsız yavru şirketlerin ayrı tüzel kişilikleri, varlık ve kaynakları bir an için holding olarak (ana şirket) yok sayılmaktadır. Bu nedenle, konsolide tablolar düzenlenmesi, ana şirketin bir iç işlemi olarak nitelenebilir.

Konsolidasyon Yöntemleri; Yavru şirket bilançolarının konsolidasyonunda, brüt konsolidasyon ve net konsolidasyon olmak üzere iki yöntem vardır:

⁷³ Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, **Bankaların Konsolide Mali Tablolar Düzenlemesine ve Konsolide Mali Tabloların İlanına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ**, 10.5.1997 tarih ve 22985 sayılı Resmi Gazete.

⁷⁴ **Avrupa Topluluğu: Dördüncü Yönerge, Yedinci Yönerge, Sekizinci Yönerge**, Çevirenler: Yüksel Koç Yalkın ve Nalan Akdoğan , TÜRMOB, Yayın No:9, Ankara, 1994, s.59-62

Brüt konsolidasyon; brüt konsolidasyon ya da tam konsolidasyon olarak adlandırılan bu konsolidasyon metodunda, ana şirketin (iştirak eden) yavru şirketteki iştirak oranına bakılmaksızın, yavru şirketin tüm varlık ve borçları konsolide bilançoda gösterilir. Ana şirketin yavru şirketteki iştiraki %100'ün altında ise, yabancı, yani holdinge dahil olmayan yavru şirket hissedarlarının payları pasifte bir denge ya da düzeltme hesabında yer alır. (Genellikle bu hesaba, azınlık payları adı verilmektedir). Konsolide kar-zarar hesabına da yavru şirketin tüm gelir ve giderleri ile tüm karı dahil edilir. Holdinge yabancı hissedarların kar payları ayrıca gösterilir.

Net Konsolidasyon; net konsolidasyon metodunda, ana şirketin yavru şirketteki iştiraki ile oranlı olarak, yavru şirketin varlık, borç ve sonuçları (kar-zarar), konsolide bilançoda gösterilmektedir. Örneğin, yavru şirkete, ana şirketin iştirak oranı %50, yavru şirketin varlık toplamı 50.000.000.-YTL.ise, $(50.000.000 \times 0,50)$ 25.000.000 YTL Konsolide bilançoda aktifte, yavru şirketin borçları 40.000.000 YTL.ise, $(40.000.000 \times 0,50)$ 20.000.000 pasifte, karı 10.000.000 ise $(10.000.000 \times 0,50)$ 5.000.000 YTL pasifte gösterilmektedir. Yavru şirketteki holdinge yabancı hissedarların (azınlık payları) mülkiyet hakları dikkate alınmamaktadır. Bu iki metottan hiç kuşkusuz en geçerli olanı, brüt konsolidasyon metodudur. Ana şirket, yavru şirketlerdeki durumunu ancak bu metot uygulandığı takdirde, açık olarak görebilir, gerekli değerlendirmeleri yapar, kararlar alabilir.

Konsolidasyon çalışmalarına başlamadan önce, konsolide bilançoda yer alacak şirketleri saptamak zorunludur. Holding'in (ana şirket) yavru şirketlerin bilançolarının konsolidasyon çalışmaları sırasında konsolide bilançoya iştiraklerinden hangilerini dahil edip, hangilerini dahil etmeyeceği konusunda, iki temel görüş vardır:

- **Yönetimlerine Etkin Olunan İştirakleri Gösterme Görüşü**

Avrupa ülkelerinde holding hesaplarını yeknesaklaştırma ilkesi olarak bireysel yönetim ilkesi kabul edilmiştir. Bir çok ülkede uygulama bu görüşe dayanır. Bu görüşe göre, holding sürekli olarak yönetimlerine katıldığı (hakim olduğu) yavru şirket iştiraklerini konsolide bilançoda göstermelidir.

- **Tüm İştirakleri Gösterme Görüşü**

Bu görüşe göre, holding şirkete ya da topluluk içindeki öteki şirketlere ait olan tüm iştirakler, konsolide bilançoda gösterilmelidir. Aslında holdingin, sermaye ve yönetimine etken (hakim) olmadığı iştiraklerini konsolidasyona almaması ve bunların konsolide bilanço’da iştirak olarak gösterilmesi doğaldır. Örneğin, % 1 hissesine sahip bulunduğu bir bankanın tüm aktif ve pasifini, topluluğa dahil şirketlerin aktif ve pasifi ile birleştirmek anlamsızdır. Ayrıca topluluğa dahil şirketlerin iştiğal konuları arasında da önemli farklar varsa (örneğin topluluk içinde ayrı konularla uğrasan ticaret ve sanayi şirketleri, madencilik, ulaştırma vb. bulunması) ortaya çıkan konsolide bilanço’nun fazla bir anlamı olamaz.

Yavru şirket bilançolarının konsolide edilebilmesi için, muhasebe ile ilgili teknik koşullar şöyle sıralanabilir;

- Muhasebe sistemleri aynı olmalıdır.
- Hesap dönemleri ve bilanço günleri aynı olmalıdır.
- Değerleme usulleri aynı olmalıdır.

Konsolide bilanço çalışmaları sermaye konsolidasyonu, borçların konsolidasyonu ve satış – karların konsolidasyonu olarak üç ana noktada toplanabilir.

Sermaye Konsolidasyonu; yavru şirket sermayelerinden holdingin iştirakini temsil eden sermaye payları holding’in iştirak hesaplarıyla karşılıklı olarak kapatılıp yavru şirkette azınlık payları, konsolide bilanço’ya geçilir ve holding sermayesi dışında gösterilir.

Salkım holding’lerde sermaye-iştirak ilişkisini analize en uçtaki şirketten başlamak gerekir. Yani önce ait holdingin konsolide bilançosu çıkacak sonradan bu üst holding bilançosu ile konsolide edilecektir. Bu durum holding ve azınlık paylarının tespitinde iki defa nispet tatbikini gerektirir. Önce üst şirketteki azınlık payları çıkarılır sonra alt holdingdeki azınlık payları hesaplanır. İhtiyatların konsolidasyonu da bu bölümde yer alır. Holding’in yavru şirkete iştiraki sırasında şirkette (alış öncesi) mevcut

ihtiyatlar dolayısıyla, iştirak ilişkisinin kurulması sırasında bir iştirak hissesi değer farkı varsa, bu farkın mahsubu gerekir. Sonradan teşekkül eden ihtiyatlar ise holding ve azınlık hissesi olarak ayrılıp, konsolide bilançoya dahil edilir.

Borçların Konsolidasyonu; Topluluğa dahil şirketlerin birbirleriyle olan borç ve alacak ilişkilerini gösteren cari hesapları karşılıklı olarak kapatılır. Ancak araya senet işlemleri girerse, topluluk içindeki şirketler arasındaki fiktif senet hareketlerinin ortadan kaldırılması gerekir. Örneğin bir şirkette borç senedi olarak gözüken borç, diğer şirkette alacak senedi olarak gözükmemekte, oysa topluluk yönünden, karşılıklı birbirini götürme söz konusu olduğundan bir anlam taşımamaktadır.

Satışların ve Karların Konsolidasyonu; Azınlık hisselerinin (holding'e yabancı hissedarların) satıştaki ve karlardaki payının ayrı gösterilmesi için sermaye paylarına ait oranları satış ve kar rakamları ile çarpılarak gerekli düzeltme yapılır. Topluluk içi satışlardan doğan ve kimi şirkette stok maliyeti içinde görülen realize edilmemiş karlar topluluk dışına çıkmamış mamullerde ara karlardır. Stoktaki mala, ortalama brüt kar marjları uygulanarak ara kar bulunur ve gerekli düzeltmeler yapılır.

Konsolide bilanço, aslında topluluğa dahil yavru şirketlerin bilançolarında yer alan aktif ve pasiflerin, tek bir bilançoda toplanarak birleştirilmesidir. Ancak, bu birleştirme işlemi sırasında yavru şirket bilançolarındaki aktif ve pasif kalemlerin düzeltilmesi gerekir. Azınlık hisselerinin ve azınlık kar paylarının bilanço ve sonuç hesaplarında ayrı ayrı gösterilmesinin sağlanması da, konsolidasyon için yapılması gerekli düzeltme işlemlerinden biridir. Konsolide mali tablolar topluluğa dahil şirketlerin aktif, pasif, hasılat ve gider kalemleri düzeltildikten sonra, tek tek mali tablolarda kalan bilginin birleştirilmesi sonucu elde olunan tablolardır. Bu tabloların başlıcaları, konsolide bilanço, konsolide gelir tablosu, konsolide gelir tablosudur.

Konsolide bilançolar, ana ve yavru şirketlerin meydana getirdiği iktisadi bütünün finansal sonuçlarını ortaya koymak için hazırlanmaktadır. Bu bilançoların temel kavramları ve temel amaçları oldukça basit görünmektedir. Bu basitliği sağlayan husus, konsolidasyonla ilgili bir takım varsayımlardan hareket edilmesidir. Örnek olarak mükerrerliği önleyici kayıtlara yer verilmesi gösterilebilir. Aslında konsolidasyon sırasında

ortaya çıkan birçok karmaşık işlem, konsolide bilançoların hazırlanmasını zorlaştırabilmektedir. Özellikle ana şirket ile yavru şirketler arasında ve yavru şirketlerin de kendi aralarında çok çeşitli ve çok sayıda işlemde bulunmaları zorluğu ortaya koyar. Ana şirketin yavru şirket paylarının bütününe sahip olmaması hallerinde bu zorluklar kendisini daha çok gösterir. Zira azınlık paylarına ait borç ve alacakların, gider ve gelirlerin hesaplanması ve bunların ilgili hesaplarda gösterilmesi, konsolidasyonun en güç ve zor tarafları olmaktadır.

Yukarıda belirtilen zorlukları ortaya koyan işlemler, muhasebeyi ilgilendiren ve muhasebenin içinde olan işlemlerdir. Bunların yanında, muhasebeyi daha çok ilgilendiren bir husus daha vardır ki bu husus hepsinden önemlidir. O da, konsolidasyonda büyük fayda sağlayacak olan tip bilanço ve buna uygun hesap planlarının hazırlanmasıdır. Ana şirketin ve yavru şirketlerin bilanço ve hesap planlarında yeknesaklığın sağlanmasıyla bu faydaya ulaşılabilir. Böylece konsolidasyonun önemli bir sorunu çözülmüş olacaktır.⁷⁵

1224. Özel Mali Tablolar

Özel mali tablolar, işletmenin kendi bünyesinde oluşturduğu genellikle 3 şahıslara vermediği mali tablolar ve raporlardır. Bu mali tablolar genellikle işletme içinde yönetimin tarafından kullanılmak üzere hazırlanmaktadır. Bu tablo ve raporlara örnek olarak;

- Envanter ve stok listelerini
- Mali karı oluşturan öğeleri (istisna, kanunen kabul edilmeyen giderler vb.)
- Maddi ve maddi olmayan duran varlık amortisman ve itfa payları listelerini
- Yatırımlara ilişkin mali fizibilite çalışmalarını vb. verebiliriz.

⁷⁵ Osman Altuğ, **Holding Şirketlerde Muhasebe Düzeni**, Marmara Üniv. Yayın No:34, İstanbul 1986, s.240-245

2.TÜRK MUHASEBE SİSTEMİ

21.TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

Muhasebenin ülkemizdeki gelişmesi tamamen diğer ülkelerin etkisiyle olmuştur ve bu aynı zamanda muhasebenin ülkemizde geçirdiği aşamaları da oluşturmuştur. İlk olarak, 1850 tarihli "Kanunname-i Ticaret" ile ülkemizdeki muhasebe uygulaması bir düzene sokulmuştur. Söz konusu yasa, Fransız Ticaret Yasası'ndan tercüme edilerek alındığından ve o dönemin yayınları Fransız yazınına dayandığından bu ülkenin etkileri açık olarak görülmektedir.⁷⁶

1926 yılında yürürlüğe giren 865 sayılı Ticaret Kanunu Alman yasalarından alındığından ve anonim ortaklıklara ilişkin muhasebe işlemlerinde Alman yazınından yararlanıldığından bu ülkenin muhasebe üzerindeki etkileri görülmeye başlanmıştır. Özellikle ilk Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Almanlar tarafından kurulması ve muhasebe sistemlerinin de bunlar tarafından organize edilmesi- Sümerbank gibi ve nihayet buralardaki finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamalarının özel teşebbüs işletmelerine örnek olması Alman etkisini hayli yaygınlaştırmıştır.⁷⁷

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

⁷⁶ Oktay Güvemli, **Muhasebe Tarihi**, M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayını, Cilt 4, İstanbul 2002, s. 386-388

⁷⁷ Oktay Güvemli, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, Bulak Yayınevi, İstanbul 1998,s.48

Bu nedenle ülkemizdeki muhasebe uygulaması uzun yıllar "vergi muhasebesi" şeklinde tanımlanmıştır. Ancak kısmen de olsa 1989'da Sermaye Piyasası düzenlemeleri ve 1994'de Tekdüzen Muhasebe Uygulaması ile çağdaş bir konuma gelmiştir.⁷⁸

Ülkemizin muhasebe uygulamasını düzenleyen mevzuatlar incelendiğinde, bunları şu başlıklar altında toplamak mümkündür⁷⁹:

- TTK ve TDMS Tebliği,
- Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği (Seri XI:1),
- VUK,
- Gelir Vergisi Kanunu (GVK),
- Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK),
- Borçlar Kanunu (BK).

Sadece ortaklık çeşitlerini ve biçimlerini düzenleyen TTK'na tüm tacirler için geçerli olan muhasebeye ilişkin genel hükümler "ticari defterler" başlığı altında envanter, bilançoya ilişkin açıklamalarda yer almaktadır (Madde 66–68, 72–75). Muhasebe kurallarına ilişkin genel bir hüküm olan "ilgililerin, işletmenin ekonomik ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bu fikir edinebilmesi için, envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde düzenlenmesi" yasada yer almaktadır. Ancak anılan hukuk kavramı, çıkar çatışmalarının yargı kararları ile çözümlenmesinde işlevsel olamamıştır. Kanun'da yer alan ticari ortaklıkların hesaplarına ilişkin özel hükümlerden anonim ortaklık hesapları, yeni tekdüzen muhasebe sistemi ile hükümsüz kılınmıştır.

TTK'da ayrıntılı olmasa da değerlendirme hükümlerine yer verilmiştir (Madde 75, 460–462). TTK, tarihi alış değerine dayalı nominal sermayenin dolayısıyla alacaklının korunması modelini temsil eder.

⁷⁸ Fahir Bilginoğlu ve Ertuğrul Burgazhoğlu, **Muhasebe Organizasyonu Ders Notları**, İstanbul Üniversitesi, 2003, s.4

⁷⁹ Bilginoğlu ve Burgazhoğlu, s.6

1981 tarihinde yürürlüğe giren ve 1992 yılında 52 maddesinden 32'si revize edilen SPK, öncelikle halka açık anonim ortaklıklarla ilintili olarak TTK'nu tamamlamaktadır. VUK'da kapsamlı ve ayrıntılı olarak düzenlenmiş bulunan değerlendirme hükümleri, muhasebe hukukunu tamamlar durumdadır. Özellikle amortisman ayrılması ve yeniden değerlendirme bu yasa çerçevesinde uygulanır.

Muhasebe sistemi, ilkeleri, mali tablolar, muhasebe standartları konularında kanun, tebliğ vb. ile yapılan düzenlemeler ise muhasebe hukukunun temelini oluşturmaktadır. Bu noktada kanunun özünü, hukuki bakış açısıyla şöylece vurgulanabilir :⁸⁰

Gerek muhasebe uygulamalarına yönelik doğrudan, gerekse de ticari hayata yönelik düzenlemelerde boşluk ve yetersizlik bulunduğu hallerde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanması, diğer bir ifadeyle işin esası ile ilgili temel kaynağa başvurulması gerekir. TTK ve vergi mevzuatı, 1980'li yılların sonlarına kadar muhasebe hukukumuzu yani muhasebe standartlarımızı oluşturmuş ve muhasebe uygulamamıza yön vermiştir. 1989 yılında yayınlanan Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği ile önce belirli ortaklıklarca düzenlenecek mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar belirlenmiş; bunu takiben 1992 yılı sonunda yayınlanan ve 1994 yılı başında yürürlüğe giren Maliye Bakanlığı Tebliği ile tüm bilanço esasına tabi işletmelerin muhasebe standartlarını belirlenmiştir. Söz konusu her iki tebliğ, genel hatları ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının (UMS) ülkemiz koşullarına uyarlanması niteliğinde olup, Türk Muhasebe Hukukuna ek bir kaynak oluşturmuştur.

22. TÜRK MUHASEBE SİSTEMİNİN YASAL ÇERÇEVESİ

Vergi kanunları yürürlüğe konarken , muhasebe dayanakları, başka bir deyişle, muhasebe terimleri, ilkeleri, yasaları, kuralları, yöntemleri, kuramları ve tümlenmeleri göz önünde bulundurulur. Çünkü bunlar doğaldır ve evrenseldir; yürürlüğe konan yasalar bunlarla uyumlu olmalıdır.

Vergi yükümlüsü ya da sorumlusu, doğrudan kendisi ya da muhasebecisi aracılığı ile verginin dayanağı üzerinden vergi tutarını hesaplar, bir beyanname ile ilgili Vergi Dairesi'ne bildirir yani vergi bildirimini yapar; vergiyi ödenmesi gereken aşamaya getirir, vergiyi borç

⁸⁰ Osman Altuğ, **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, Türkmen Kitapevi, İstanbul 1999, s.2.

alacak durumuna getirir ve Vergi Dairesi'ne öder. Vergi denetçisi de, yapılan bütün bu işlemlerin olması gerekene uygun doğru yapılıp yapılmadığını denetler, varsa, eksikliği, fazlayı ve yanlışlığı ortaya koyar ve rapor eder.⁸¹

Bu açıklamaya göre, verginin dayanağı, hesaplaması, bildirimi, gerçekleşmesi, ödenmesi; vergi kanunları terimleriyle, vergi matrahı, tarhı, tebliğ, tahakkuku, dahası tahsili, muhasebe ve denetim ile çok yakından ilişkilidir. Bu nedenle, muhasebe ile vergi kanunları arasında çok yakın ilişki ve uyum olmalıdır. Vergi Kanunları yapılırken, muhasebe dayanakları, muhasebe terimleri, ilkeleri, yasaları, kuralları, yöntemleri, kuramları ve tümlmeleri göz önünde bulundurulur. Bunlar doğaldır ve evrenseldir; yürürlüğe konan yasalar bunlarla uyumlu olmalıdır.

Yürürlüğe giren vergi yasaları, muhasebenin doğal ve evrensel dayanaklarına uygun olmazsa, bu yasaların uygulamaları ve denetimleri başarısız olmaktadır. Yürürlüğe konan vergi yasaları, muhasebe ve denetimin doğal ve evrensel yasalarına uygun, yalın ve kolay anlaşılır olmalıdır. Vergi yükümlüsü yada muhasebe yetkilileri kadar vergi denetçileri ve dahası vergi idaresi yetkilileri de muhasebeyi iyi bilmek zorundadır. Çünkü bunlar arasındaki, görüşme ve hesaplaşmalarda ortak dil ve araç muhasebedir.⁸²

Kurum ve işletmelerin muhasebecisi ve iç denetçisi, vergi denetimine hazır olabilmek için, hem muhasebe, hem vergi ve hem denetimi bilmek zorundadır. Kurum ve işletmelerin, vergi açısından muhasebe dış denetimini yapacak resmi yada yarı resmi ya da kamu dış denetçileri de, hem muhasebeyi, hem vergiyi ve hem de dış denetimi iyi bilmekle yükümlüdür; yoksa hesap alamaz; denetimde zorlanır; yalnız vergi yasalarını bilmekle vergi açısından muhasebe dış denetimi yapılamaz.⁸³

Muhasebe denetimi hangi açıdan yapılırsa yapılsın; hangi amaçla yapılırsa yapılsın, tüm dış denetimlerin ilk ayağıdır, temelidir.⁸⁴

⁸¹ Kamuran Pekiner, **İşletme Denetimi**, Filiz Yayınevi, İstanbul 1998, s.45-46

⁸² Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 3.Baskı, İstanbul 1990, s.256

⁸³ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Ankara 1996, s.58

⁸⁴ Mehmet Yazıcı, **Kurumsal Muhasebe Denetimi**, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul 2003, s.195-196

Türk Muhasebe Hukuk İlişkileri; Ticari muhasebe tacirlerin menfaatleri gerektirdiği için oluşmuş ve geliştirilmiştir. Yüzlerce yıl süren ticari muhasebenin kendiliğinden oluşmasını, muhasebe alanını hukuk kuralları ile düzenleme safhası takip etmiştir. Ekonomik hayat geliştikçe işletmelerin büyümesi ve sayıca artması, ticari muhasebenin oluşması ve gelişmesi yanında muhasebe alanının hukuk kuralları ile düzenlenmesini de gerektirmiştir.

Muhasebe alanında hukuk kuralları ile korunması gereken menfaatler arttıkça bu alana yasa koyucunun da müdahalesi yoğunlaşmıştır. Muhasebe hukukunun oluşmasında korunmaya değer menfaatler başlangıçta özel menfaatler (tacirlerin, işletmelerin, alacaklıların menfaati) iken zamanla özel menfaatler yanında kamu menfaatlerini de korumak gerekmiştir. (Tasarruf sahipleri, mevduat sahipleri, sigortalılar ve büyük işletmelerin mali bakımdan sıhhatli olmalarındaki kamu yararı gibi).

Ticari defter tutma ve bilanço ile ilgili hükümler uzun yıllar ticaret hukuku içinde incelenmiştir. Fakat muhasebe alanındaki hukuki düzenlemelerin çoğalması ve muhasebe mesleğinin, 3568 sayılı “*Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası*” ile düzenlenmesi, TDMS konusunda yayınlanan MSUGT vb. dolayısı ile muhasebe- hukuk ilişkileri, son yıllarda ticaret hukukundan ayrı ve çok daha kapsamlı olarak gelişmiştir.⁸⁵

Muhasebe- Hukuk ilişkileri teknik açıdan muhasebe ile hükümleri kapsamakla birlikte ayrıca gerçek veya tüzel kişinin vergilendirilmesinde kar veya zararı tespit bakımından vergi hukukunu da kapsamaktadır. Muhasebenin nasıl tutulacağına ilişkin temel ve evrensel bir kanun bulunmamaktadır. Muhasebe teorisi bilimsel yöntemlere dayanmakla birlikte, muhasebe uygulaması ülkelere göre farklılık göstermektedir.

Ülkelerin muhasebe uygulamalarına etki yapan faktörler:

- Sosyo-Kültürel Koşullar,
- Yasal ve Siyasal Koşullar,

⁸⁵ Şerafettin Şirin, **Ticaret Hukukunda Faiz ve Uygulaması**, Evrim Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1991, s.39-40

- Ekonomik Koşullar,

olarak belirtilebilir. Bu faktörlerin ülkeden ülkeye farklılık göstermesi nedeniyle her ülkedeki muhasebe uygulamalarının da farklılık göstermesi doğaldır.

Ülkemizde de işletmelerin içinde bulunduğu mali ve ticari hayatı düzenleyen TTK, VUK, SPK vb. gibi pozitif hukuk kuralları yürürlükte. Belirtilen her bir düzenlemenin amacı birbirinden farklıdır. Ancak bu düzenlemeler muhasebe uygulamalarına yön vermektedirler.

1989 yılında yayınlanan Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri XI: No.1 Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ'i ile önce belirli ortaklıklarca düzenlenecek mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar belirlenmiş; bu düzenlemeyi takiben 1994 yılında yürürlüğe giren Maliye Bakanlığı'nın MSUGT ile de bilanço esasına tabi işletmelerin muhasebe standartları belirlenmiştir. Söz konusu her iki tebliğ, genel hatları itibariyle UMS'nın ülkemiz koşullarına uyarlanması niteliğinde olup, Türk Muhasebe Hukukuna ek bir kaynak oluşturmuştur.⁸⁶

Muhasebe Hukuk İlişkilerinde Gelişmeler: Muhasebe- Hukuk ilişkileri günümüze gelinceye kadar başlıca dört dönemden geçmiştir

- Tacirlerle ilgili defter tutma hukuku,
- Anonim şirketlerle ilgili bilanço hukuku,
- Sermaye piyasasının gelişmesi ve büyük işletmelerin kurulması,
- Uluslar arası çalışmalar- gelişmeler.

Ülkemizde halen yürürlükte bulunan mevzuat incelendiğinde, muhasebe ile ilgili dolaylı ve dolaysız çok çeşitli ve dağınık hükümler yer almaktadır. Ticari hayatı düzenleyen hukuki çerçeve çok geniş bir alanı kapsamakla birlikte, bu hükümlerden özellikle vergi yasalarımızda yer alanları, muhasebe uygulamalarını doğrudan yönlendirmektedir. Ticari defter tutma ve bilanço ile ilgili hükümler; uzun yıllar ticaret

⁸⁶ Fahir Bilginoğlu, **Muhasebe Hukukumuzun Uluslar arası Muhasebe Standartlarına Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C.23, S.2, Kasım 1994

hukuku içinde incelenmiştir.Fakat muhasebe alanındaki hukuki düzenlemelerin çoğalması ve muhasebe mesleğinin, 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası “ ile düzenlenmesi, 1992 ve takip eden yıllarda Maliye Bakanlığınca TDMS konusunda yayınlanan MSUGT Sermaye Piyasası Kurulu’nun Tebliğleri v.b. dolayısı ile muhasebe-hukuk ilişkileri, son yıllarda ticaret hukukundan ayrı ve çok daha kapsamlı olarak gelişmiştir.⁸⁷

Muhasebe ile ilgili olarak yukarıda belirtilen kanun, tebliğ v.b. ile yapılan düzenlemeler hukuki bakış açısıyla muhasebe-hukuk ilişkilerinin (muhasebe hukukunun) özünü oluşturmaktadır.

Muhasebe-Hukuk ilişkileri, muhasebecinin ve hukukçunun ortak çalışma alanıdır. Hukuk bilgisi olmayan muhasebecinin ve/veya muhasebe bilgisi olmayan hukukçunun üstlendikleri görevlerde başarı şansları yoktur. Muhasebecinin hukuk ile, hukukçunun ise muhasebe ile yakından ilgilenmeleri kaçınılmaz bir gerçektir.

Muhasebecinin, muhasebe kayıtlarını ve dayanağı belgelerini hukuki kurallar çerçevesinde düzenlemek suretiyle, işletmenin ilgili taraflarla (sahibi-ortakları, personel, satıcı, alıcı, kredi verenler, potansiyel yatırımcılar, devlet, kamuoyu) ilişkilerinde sorunların önlenmesi ve/veya çözümlenmesini sağlayacak hukuk bilgisi edinmesi, hukukçunun ise takip ettiği davalarda dikkate alacağı ticari muhasebe kayıt-belge düzeninin delil niteliği taşıyıp, taşımadığını saptamaya yönelik muhasebe bilgisi edinmesi gerekmektedir.

Muhasebe hukuku, incelediği konuların özelliği dolayısıyla, ticaret hukukunun bir koludur; fakat teknik açıdan muhasebeye dayanır; ayrıca gerçek veya tüzel kişinin vergilendirilmesinde kar veya zararı tespit bakımından vergi hukuku ile yakından ilgilidir. Muhasebe ve vergi hukuku karşılıklı olarak birbirini etkilemekte ve tamamlamaktadır. Muhasebe konularını incelerken konunun muhasebe ve vergi hukuku açısından özelliklerini de göz önüne almak gerekir.⁸⁸

⁸⁷ Hanifi Ayboğa, **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı :68

⁸⁸ Yaşar Karayalçın, **Muhasebe Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1988, s,18

221. Vergi Kanunları Açısından

Kamu hizmetlerinin finansmanında çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirlerden yararlanılmaktadır. Günümüzde, devletin üstlendiği kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde yararlanılan gelirler, devletin mülkiyet ilişkisi temeline dayanan gelirlerinden çok, kişilerin ekonomik faaliyet ve değerlerinden pay alma anlamına gelen vergilerden oluşmaktadır. Bu itibarla, günümüzde kamu harcamaları daha çok vergilerle karşılanmaktadır. Vergiler, kamu hizmeti gören devletin lehine olarak kanundan doğan bir alacak hakkıdır. Vergi, alacaklısı devletin egemenlik gücüne dayanarak piyasa ekonomisinden sağladığı bir ekonomik değer olduğu için, bu konudaki yükümlü – devlet ilişkileri kamu hukuku ilişkisi niteliğindedir. Kamu hizmetlerine yapılan harcamaların düzenli vergi gelirleri ile karşılandığı devlet, vergi devletidir. Vergi devletinde, devletin gelir kaynakları bakımından, mülkiyet hakkına dayanarak artık değere el koyma ilkesinden, doğrudan egemenlik yetkisinin bir sonucu olarak milli gelire paydaş olma ilkesine doğru bir kayış söz konusudur. Bu da devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması sorununu gündeme getirmektedir. Devletin kişilerden, kamu alacağı biçiminde tek taraflı olarak gelir aktarma yetkisi ancak kanunla kullanılabilir. Vergilerin kanuniliği ilkesi olarak adlandırılan bu ilke Anayasamızın 73.maddesinin 3. fıkrasında anayasal dayanağını bulmaktadır.⁸⁹

Türkiye’de vergi sistemi iki temel yasaya göre şekillenmiştir. Bunlar GVK ile KVK olup şahıs ve işletmelerin gelirlerinin tabi olduğu oran ve usuller ilgili madde ve bu yasalara bağlı olarak çıkartılmış tebliğlerde açıklanmıştır. GVK’da 7 gelir çeşidi sayılmış olup; bu gelirlere ait vergi oran ve usulleri belirtilmiştir. Vergi oranları gelirin türüne bağlı olarak çeşitli oranlar halinde tanımlanmıştır.

Örneğin ücret ve ücret dışı gelirlere uygulanmak üzere vergi oranları %15’den başlayarak % 35’e kadar çıkmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre vergi oranı %20 olarak tespit edilmiştir. Türkiye uygulamasında yıl sonunda hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere 3’er aylık dönemler halinde geçici vergi hesaplanmaktadır. Tüm vergi yasalarına yön veren temel düzenleme ve esaslar “vergi türü ne olursa olsun”

⁸⁹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 3.Baskı, Ankara 2004, s.47

VUK'da tanımlanmıştır. Bu Kanuna göre çeşitli kurum ve tanımlamalar yapılmış olup işletmelerin vergi matrahlarını ve yasal yükümlülükleri şekillenmiştir.

Türkiye'de vergi mevzuatında muhasebe organizasyonunun ve uygulamasının genelde, işletme ilgililerinden biri olan devletin vergi gelirlerini arttırmayı amaçlar bir biçimde alındığını söylemek mümkündür.⁹⁰

Vergi mevzuatında muhasebe sistemi ile ilgili düzenlemelerden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁹¹

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

Vergilerin günümüzde en çok kullanılan sınıflamalarından birini oluşturan ve vergi konularının niteliğine göre yapılan gelir üzerinden alınan vergiler ayrımı, vergilerin kişilerin ödeme güçlerine göre alınması gerektiği ilkesine dayanmaktadır. Modern vergilemede bir kimsenin gelir elde etmesi, servete sahip olması veya tüketim amacıyla gelir ve servetini kısmen veya tamamen elden çıkarması hallerinde, ayrı ayrı vergi ödeme

⁹⁰ Remzi Örtten, **Genel Muhasebe**, Üçüncü Baskı, Ankara: G.Ü. İ.İ.B.F. Yayınları, 2003. s.21

⁹¹ Örtten , s.21

güçlerinin olduğu kabul edilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde Türk Vergi Sisteminin modern bir yapıya sahip olduğu söylenebilir.⁹²

2211. Gelir Vergisi Kanunu Açısından

193 Sayılı GVK göre tüzel kişiliği olmayan gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak açıklanmıştır. Diğer yandan tüzel kişiliğe haiz işletmeler elde ettikleri kazançlar üzerinden kurumlar vergisine tabidirler. Buradaki kurum kavramı, ticari amaçlarını daha geniş imkânlar ile geliştirmek amacıyla, gerçek kişilerin ekonomik imkânlarının bir bölümünü veya tamamını birleştirmek suretiyle kurdukları kuruluşları ifade etmektedir.⁹³ Vergi, kurum kazancının safi tutarı üzerinden uygulanmaktadır. GVK'nun ikinci maddesinde belirtilen kazanç ve iratlar bir kurum tarafından elde ediliyor ise kurumlar vergisine girecektir.⁹⁴ Adı geçen maddeye göre gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

- Ticarî kazançlar,
- Ziraî kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar.

Gelir vergisinde tam ve dar olmak üzere iki mükellefiyet şekli vardır. **Tam mükellef** gerçek kişilerin, bir takvim yılında Türkiye içinde ve dışarıda elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden gelir vergisine tabi tutulmuşlardır. Bu kişilerin yabancı ülkelerde elde ettiği gelirlerden dolayı o ülkelerde gelir vergisi veya benzeri vergi ödemiş olmaları

⁹² Hakkı Özel, Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi – Gelir Vergisi**, 3.Baskı, Bursa: Ata Ofset Matbaacılık, 1990, s. 1-2

⁹³ Yaşar Mehtibay, Avrupa **Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Ankara: Turhan Kitap evi,1996,s.67. Aktaran: Abdurrahman AKDOĞAN, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitap evi, 1998, s.273.

⁹⁴ Akdoğan, s.274

durumlarını pek değiştirmeyiz. Ancak, ifte vergilendirmeyi (vergi mkerrerliğine) meydan vermemek için yabancı ülkelerde ödenen gelir vergisi veya benzeri vergilerin Türkiye’de hesaplanan gelir vergisinden düşülmesi esası kabul edilmiştir.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan (ikamet etmeyen ve oturmayan) ancak Türkiye’den gelir elde eden gerçek kişiler **dar mükellef** kabul edilmişlerdir. Bu kişiler sadece Türkiye’den elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden gelir vergisine tabi olurlar. Dar mükellefler Türkiye dışında elde ettikleri gelirlerden dolayı Türkiye’de gelir vergisine tabi tutulmazlar. GVK. nın 6. maddesinde dar mükelleflerin Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden mutlak olarak vergilendirileceği anlamı çıkmakta ise de, GVK. madde 7 de belirtildiği gibi dar mükelleflerin kazanç ve iratlarının hangi şartlar altında Türkiye’de elde edilmiş sayılacakları açıklanmıştır.

Dar mükelleflerin Türkiye’de ticari kazanç elde etmiş sayılabilmesi için şu şartların gerçekleşmesi gerekmektedir:

Kazancın sahibinin Türkiye’de işyeri olması veya daimi temsilci bulundurması, kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması şarttır. Ancak işyeri ve daimi temsilcinin ikisinin de bir arada bulunması şart değildir. Gelir Vergisi Kanunu’nda muhasebe uygulamalarını içeren madde ve uygulamalarını irdelemeye çalışacağız:

Ticari Kazancın Tespiti (GVK m.38–39); her türlü ticari ve sınaı faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılmaktadır.⁹⁵

- Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
- Coberlik işlerinden;
- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
- Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

⁹⁵ **Gelir Vergisi Kanunu**

- Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
- Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar; ticari kazançtır.

Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usullere göre tespit edilir. Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, VUK'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41.maddelerindeki indirilecek ve indirilemeyecek giderler hükümleri uygulanmaktadır. İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

Gelirin Toplanması ve Beyan (GVK, m.85); Mükellefler, bu kanunun ikinci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur. Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticarî, ziraî ve meslekî faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır. Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

1. Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;
2. Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden

ileri geldiği tevsik olunan hallerde,mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda; elde edilmiş sayılır.

Vergi Tevkifatı (GVK, m.94); vergi tevkifatı, GVK'nun 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir.⁹⁶

GVK'nun 84. maddesinde muhtasar beyanname tanımlanmıştır. Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kişiler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirmesine mahsus beyanname dir (Bkz. Bölüm 26431–Vergi Beyannameleri). Vergi tevkifatı yapmaya zorunlu olanlar GVK 94. maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

- Kamu idare ve müesseseleri,
 - İktisadî kamu müesseseleri,
 - Sair kurumlar,
 - Ticaret şirketleri,
 - İş ortaklıkları,
 - Dernekler,
 - Vakıflar,
 - Dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri,
 - Kooperatifler,
 - Yatırım fonu yönetenler,
 - Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
 - Zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler,
- yine aynı maddede sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.⁹⁷

⁹⁶ Ahmet Kavak, **Kurumlar Vergisi ve Stopaj Matrahının Hesaplanması Beyanı İle Kar Dağıtımı** , İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, sayı:62, s,56

⁹⁷ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2004,s.76 –77

Gelir Vergisi Oranları; gelir vergisine tabi gelirler ; (5479 Sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle 1.1.2008 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere değişen madde. Yürürlük; 08.04.2006)

7.800 YTL'ye kadar	%15
19.800 YTL'nin 7.800 YTL'si için 1.170 YTL, fazlası	%20
44.700 YTL'nin 19.800 YTL'si için 3.570 YTL, fazlası	%27
44.700 YTL'den fazlasının 44.700 YTL'si için 10.293 YTL, fazlası	%35

oranında vergilendirilir.

2212. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

Ülkemizde bugün için uygulanan “Kurumlar Vergisi” 20.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 13.06.2006 tarihinde kabul edilen 5520 sayılı kanun sayesinde olmuştur. Diğer yandan KVK'nun 1. maddesine göre kurumlar vergisi mükellefleri şunlardır:⁹⁸

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

KVK'nda muhasebe uygulamalarını içeren madde ve uygulamalarını irdelemeye çalışacağız. Adı geçen kanunun 32.maddesine göre kurumlar vergisi, kurum kazancından %20 oranında alınır. Aynı kanunun 8.maddesine göre ise kurum kazancının tespitinde indirilebilecek giderler şunlardır:

- Hisse ve tahvil senetlerinin ihraç giderleri,
- İlk tesis ve taazzuv giderleri,

⁹⁸ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

- Genel heyet toplantıları için yapılan giderlerle birleşme, fesih ve tasfiye giderleri,
- Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait karşılıklar,
- Eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kar hissesi,
- Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı,
- Kurumlar vergisi beyannamelerinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,

Buna karşılık Kanununun 11. maddesine göre ise aşağıda belirtilen ödemelerin kurum kazancının tespitinde indirilmesi kabul edilmemektedir:⁹⁹

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar,
- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- Dar mükellefiyete tabi kurumların bazı ödemeleri,
- Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak üzere, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,

⁹⁹ Mesut Koyuncu, **Zarar İndirimi Şekline Bürünmüş İstisnaların İndirimi Esnasında Hesaplanacak Stopaja İlişkin Sorunlar ve Bu Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri**, Vergi Dünyası, Sayı 243, Sayfa 96-101

- VUK'nu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri,
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,
- Bazı ilan ve reklam giderleri,

Örtülü Sermaye (KVK, m.12); 5520 sayılı yeni KVK'nun 11.maddesinde kurum kazancının tespitinde gider kabul edilmeyen ödeme veya harcamalar sayılmış ve önceki kanunda olduğu gibi bunlar arasında örtülü sermaye faizine de yer verilmiştir. Kanunun 12. maddesinde ise "örtülü sermaye" müessesesi, uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş ilkeler dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir. Burada yeniden düzenleme, özellikle eski hükmün örtülü sermaye konusundaki ölçütlerinin belirsizliği ve yoruma açık oluşu bakımından değerlendirildiğinde, son derece olumlu olmaktadır. Zira yeni düzenlemede ölçütlere açıklık getirilmekte, bu konuda olabildiğince objektif kıstaslar konulmakta ve örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar sayılmaktadır.

Vergi hukukunun örtülü sermaye müessesesi, kurumların ortakları (veya yakınları) ile muvazaalı (sermayenin borç maskesi ile kamufle edilerek kuruma konulması) borç ilişkilerine girerek matrahlarını aşındırmalarını önleme amacı ile oluşturulmuş ve Alman vergi hukukundan bizim mevzuatımıza iktibas olunmuş bir müessesedir. Bu müessese, aynı zamanda ticaret hukukunda sermaye şirketleri için geçerli "sermayeye faiz yürütme" yasağının dolanılmasını önlemeye de hizmet etmektedir¹⁰⁰. Madde ile işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye sayılabilmesi, bu borçların ortak veya ortakla ilişkili kişiden alınması ve belirlenen borç/öz sermaye oranını aşması koşullarına bağlanmıştır. Bu maddenin uygulanmasında ortağın, doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az % 10 oranında oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu kurumlar ve doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum, ortakla ilişkili kurum olarak kabul edilecektir.

¹⁰⁰ Bumin Doğrusöz, **Örtülü Sermaye Faizinde Yeni Düzenleme**, 29.06.2006 Dünya Gazetesi

Burada geçen "gerçek kişi" ifadesi, GVK'na tabi şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; "kurum" ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır. İlgili kanun maddesinde %10 oranının ihdas edilmesinin sebebi madde gerekçesinde, "İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda " işlem gören hisselerinin edinilmesi ve borç verilen kurumla sadece bu hisse senetlerinin alınması nedeniyle ortaklık bağlantısının kurulmasını önlemek" şeklinde açıklanmıştır. Bu gerekçe tarafımda pek tatmin edici değildir. Uygulamada muvazaa aracı olarak kullanılabilir.

Buna göre ortaklar ve ortakla ilişkili kişilerden yapılan toplam borçlanmaların, kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde örtülü sermaye sayılmıştır. Bu karşılaştırma sırasında; ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır. Buna karşılık ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar için % 50 oranı değil, genel kurallar çerçevesinde işlem yapılacağı belirtilmiştir.

Maddeyle yapılan diğer bir düzenleme ile örtülü sermaye uygulamasında kapsama giren borcun tümünün değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye sayılması ve bu kısma ilişkin faizlerin gider olarak kabul edilmemesi hüküm altına alınmıştır. Maddede ayrıca borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faizin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağılımı (KVK, m.13); kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

Kanunda belirtilen ilişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder.¹⁰¹ Ortakların eşleri, ortakların veya eşleri dahil hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Kanunun ilgili maddesinde belirtilen uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

Safi Kurum Kazancı (KVK, m. 6); KV, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, GVK ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, GVK'nun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınmaktadır.¹⁰²

Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi (KVK, m.18 –20); bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olmaktadır.

Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Münfesih kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara

¹⁰¹ Hüsamettin Biçer, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Dikkati Çeken Bazı Hususlar**, Vergi Dünyası, Hesap Uzmanları Kurulu Yayınları, Eylül 2006, Sayı:301, s,12

¹⁰² **Kurumlar Vergisi Kanunu**

dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdan alınan değerler VUK'da yazılı esaslara göre değerlendirilmektedir.

Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dâhilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile bileşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması
- Müfeseh kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, bileşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi
- Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

Aşağıdaki işlemler bölünme veya hisse değişimi hükmündedir:

Tam bölünme; tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.

Kısmî bölünme; tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimi temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir.¹⁰³ Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi

¹⁰³ Sabri Odak, **İşletmelerde Birleşme, Devir ve Bölünme**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:70, s,36 –37

doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunlu olmaktadır.

Hisse değişimi; tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir. Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktif ve pasif düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.

2213. Vergi Usul Kanunu Açısından

Ülkemiz muhasebe geleneği uzun yıllar 1961 yılında yayınlanan 213 sayılı VUK ile oluşmuş ve dolayısıyla "vergi muhasebesi" kavramı oluşmuştur. Özellikle Tekdüzen Muhasebe Tebliği ile bir muhasebe hukuku oluşmakla birlikte, VUK'da kapsamlı ve ayrıntılı olarak düzenlenmiş bulunan değerlendirme hükümleri (md.258–330), muhasebe hukukunu tamamlar durumdadır; örneğin amortisman ayrılması, yeniden değerlendirme gibi. VUK'nda muhasebe uygulamaları ile ilgili olan hükümlerini analiz etmek uygun olacaktır.¹⁰⁴

Değerleme Esasları; ekonomik birimlere ilişkin işlemleri kronolojik olarak kayıt eden ve bu işlemlerin sistematik olarak gruplandırılmasını sağlayan muhasebe bir süreçtir. Bu süreç faaliyet sonucunun mali tablolar şeklinde ortaya konması ile tamamlanır. Muhasebenin en önemli ögesini oluşturan bilanço ve gelir tablosu, ekonomik birimle ilgilenen kişilere, finansal ve değişik türde bilgiler sunar.

Bilanço kavramında ve ulusal ekonomi çerçevesinde muhasebeden beklenen görevlerden "faaliyet sonucunu saptama ve ödemelere ölçüt olma" rakamsal ve hesaplanabilir bir sorumluluk olduğundan, çıkar gruplarının çıkar ve hakları ile direkt ilgilidir, çünkü

¹⁰⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

özellikle bilanço değerlemesindeki farklılık ile dönem kan değişir, işte bu nedenle muhasebe uygulaması "zorunlu değerlendirme esas ve kurallarını gerektirir. Günümüz ticari yaşamında çıkar ve hakların düzenlenmesi ticaret hukukunun bir alt disiplini olan muhasebe hukuku ile gerçekleşmektedir.

Ülkemizde de 1957 yılından beri yürürlükte olan TTK yanında, Sermaye Piyasası Mevzuatı (1989) ve TDMS (1992) ile muhasebe düzenimizin alt yapısı olan muhasebe hukukumuz oluşturulmuştur. Ancak, muhasebe hukukundaki değerlemeye ilişkin boşluklar vergi hukukunun kuralları ile doldurulduğundan, aynı zamanda muhasebe hukukumuzun kuralları durumunda olan VUK'nun ilgili maddeleri de ele alınmıştır.

Değerleme kavramı, bir varlığa değer biçilmesi (fiyat) anlamına gelir. İlk akla geldiği gibi varlık hep pozitif anlamda olmayabilir; bir varlığın değeri düşmüş ise, negatif bir varlık olarak değerlendirilmesi yapılacaktır. Ayrıca "değer" kavramı, miktar ve fiyat öğelerinin çarpımından elde edilir. Para bir değerlendirme gerektirmez; ancak yabancı para söz konusu ise yine değerlendirme vardır. Yalnızca paradan oluşmayan varlıklar da değerlendirme gerektirir; çünkü işletmedeki "para-mal-para" dönüşümü sürecinde, henüz sona gelinmemiş ise, her şey değerlendirme gerektirir. Eğer tüm varlıklar paraya dönüşmüş ise - örneğin tasfiye sonu - yine değerlemeye gerek olmayacaktır.¹⁰⁵

Değerleme İlkeleri; her işletme sahip olduğu varlıklarını değerlemek zorundadır. Değerleme sonucuna göre işletmenin dönem başarısı değişebildiğinden, değerlendirme belirtilen ilke ve esaslara göre yapılır. Bu kuralların temelini "ihtiyat ilkesi" (ihtiyatlı tacir) oluşturur; böylece işletme olduğundan zengin gösterilmeyerek sermayesinin korunacağı amaçlanmaktadır. Yine ihtiyat ilkesi gereği en üst değerlendirme sınırı da belirlenerek varlıkların yüksek değerlendirilerek muhasebe karının oluşumu engellenir. Yine en alt değerlendirme sınırı da belirlenerek, mümkün olduğunca bu dönem oluşan karın, bu dönem gösterilmesi sağlanır.

Ticaret Kanunu'nda yer alan genel değerlendirme ilkeleri - maliyet değeri ve bilanço günündeki (rayiç) değeri ile belirlenmiştir. Böylece, işletme alacaklılarının haklarını zedeleyerek, aktifin rayiç değerden yüksek değerlendirilmesini önlemeyi amaçlamaktadır.

¹⁰⁵ Necati Perçin, **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemlerinde Dikkat Edilmesi Gereken Konular**, Mali Yaklaşım Dergisi, Sayı 165, s. 52

Vergi hukukunda ise, vergi matrahının düşük çıkmasına neden olabilecek, aktifin düşük değerlendirilmesinin önlenmesi amaçlanır.

Genel Değerleme Hükümleri; Ticaret Kanunu'ndan, ayrıntılı olmasa da değerlendirme hükümlerine yer verilmiştir (md.75, 460-462-464). Muhasebenin değerlendirme kuralından ağırlıklı olarak Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmeler için SPK Tebliği (XI:1) İle belirlenmiştir. TDMS (Muhasebe Tebliği) ise değerlendirme konusuna girmemiştir. Ticaret Kanunu'na göre yatırım mal varlığını teşkil eden aktifler -duran varlıklar -en fazla maliyet değeri ile bilançoya geçirilir (Md.75, 460, 461). Bu nedenle, Ticaret Kanunu tarihi alış değerine dayalı nominal sermayenin korunması modelini temsil eder. SPK, halka açık anonim ortaklıklarda değerlendirme konusunu ayrıntılı olarak düzenlemiştir (Tebliğ XI: 1).

Değerlemeye ilişkin temel ilkeler yanında (Md. 19-20) her bir bilanço kalemine ilişkin değerlendirme esasları belirtilmiştir (Md.21-36). Yatırımcının korunması amacı ile, değerlendirme konusunda bilanço politikasına olanak verecek bir seçim hakkı bırakılmamıştır. Bu nedenle SPK Tebliği (XI:1) tüm aktif ve pasif kalemlerin maliyet bedeli ile tek tek değerlemesini öngörmektedir (md.19-20). Değerleme tavanı olarak alış/üretim maliyeti veya daha düşük olan piyasa değeri (rayiç bedel) kabul edilmiştir.¹⁰⁶

SPK halka açık anonim ortaklıklarda değerlendirme konusunu ayrıntılı olarak düzenlemiştir (Tebliğ XI:1). Bu bağlamda, "maddi duran varlıklar elde etme maliyeti ile değerlendirilir" denerek, elde etme maliyeti açıklanmıştır. Bu değer, satın alma işlemine bağlı giderler, alış ve ithalde ödenen vergiler ve varlığın çalışır duruma getirilmesi için katlanılan nakliye, montaj, kur farkları gibi giderlerden oluşur (md.30) .

İmalat maliyeti ise, birim maliyetleme kuramında-maliyet muhasebesi yazını doğrultusunda- yer alan tam maliyet esasına göre tanımlanmıştır. Vergi hukukundaki yaklaşımdan farklı olarak, gider yerlerine ilişkin hesaplar yapılması ve faaliyet giderlerinden - dönem giderleri - birim maliyetlere pay verilmemesi öngörülmüştür (md. 23). Çalışılmayan kısım ile ilgili sabit üretim maliyetlerinin - atıl kapasitenin maliyetleri - üretim maliyetine sokulmayıp dönem gideri olacağı da hükme bağlanmıştır.

¹⁰⁶ Dilek Türker Uludağ, **Aracı Kurumların Mali Yapılarını Güçlendirmeye Yönelik Bir Yöntem , Sermaye Yeterliliği** , SPK Yayını No:134,s.25

Envanter; muhasebe kavramı ve muhasebe hukuku (TTK md. 738) gereği dönem sonlarında envanter çıkarılması gerekmektedir. VUK 186. md. de envanter çıkarılmasını ayrıntılı olarak hükme bağlamıştır. Amortisman tabi kıymetlerin envanter kayıtları için belirli yöntemler önerilmiştir (VUK md.189). Bu yöntemler, amortismanların envanter defterinin ayrı bir yerinde gösterilmesi, amortisman defterinde gösterilmesi veya amortisman listeleri şeklindedir.

Amortisman Ayrılması; VUK'un 313. maddesinde açıklandığı üzere amortisman tabi olacak iktisadi kıymetlerde aşağıdaki yazılı ortak şartlar aranır.

- İşletme envanterine kayıtlı olmalıdır,
- Kullanılmaya hazır olmalıdır,
- Bir yıldan fazla kullanılabilir olmalıdır,
- Yıpranma, aşınma sebebi veya başka sebeplerle kıymetten düşmeye maruz kalmalıdır,
- Değeri belirlenen tutarın üzerinde olmalıdır.¹⁰⁷

5024 sayılı Kanun ile değişen şekli ile VUK'un 315. maddesinde ¹⁰⁸ ifade edildiği üzere, normal amortisman uygulamalarında 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edeceklerdir. İlan edilecek oranların tespitinde duran varlıkların faydalı ömürleri dikkate alınacaktır. VUK'nun 333 sıra no'lu genel tebliği ile amortisman oranlarında yeniden yapılandırılmaya gidilmiştir. 328 sıra no'lu genel tebliği ile enflasyon düzeltilmesi de dikkate alınarak 01.01.2004 tarihinde itibaren uygulanacak oranların genel çerçevesi belirlenmiştir. Maddi olmayan varlıkların amortisman uygulamasının ekonomik kullanımına göre yapılacağı, ancak bunun belli olmaması halinde 5 eşit yılda (%20) giderleştirileceği hükme bağlanmıştır (md.313). **Olağanüstü Amortisman;** VUK'nun 317. Maddesinde de özel şartlar gereği olağanüstü amortisman uygulanacak hadler gösterilmiştir. Amortisman tabi menkul, gayrimenkul ve haklar, yangın, deprem gibi afetler

¹⁰⁷ Bünyamin Öztürk, **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Mali Pusula Dergisi, Aralık 2005, s.50

¹⁰⁸ 5024 sayılı Kanun ile değişmeden önceki şekli ile, "Mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini, %20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok ederler. Ancak, arazi, binalar ile %20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değeri, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edilir".

sonunda değerlerini tamamen veya kısmen kaybederse, yeni buluşlar nedeni ile teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kullanılmaz bir hale gelirse, zorunlu çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalırsa,"fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" ile giderleştirilebilir.¹⁰⁹

Yeniden Değerleme; VUK'nun mükerrer 298. md'sine göre, amortismanına tabi aktiflerin yeniden değerlemeye tabi tutulması olanağı tanınmıştır. Bu yolla, ülkemizde yaşanan yüksek enflasyonun, alış değeri ile kayıtlı aktiflerin bilanço deforme etmesi ve fiktif dönem karı oluşması bir nebze önlenmektedir. Yıllık yeniden değerlendirme oranı Maliye Bakanlığı'nca açıklanmaktadır. Yasa hükmüne göre normal amortismanına tabi aktifler yeniden değerlemeye tabi tutulabilmektedir. Yıllık yeniden değerlendirme oranı Maliye Bakanlığınca açıklanmaktadır. Yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen aktifler olarak, aktifin maliyetine eklenmiş kur farkları, patent hakları, peştamallıklar, özel maliyet bedelleri, ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri sayılabilir.

Yeniden değerlendirme uygulaması, aktif kıymetinin ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yapılır. Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışı, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesinden önceki net bilanço aktif değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirme oranının uygulanması ile bulunacak net bilanço aktif değerlerinden indirilmesi ile hesaplanır.

Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışı öz kaynaklar içinde sermaye yedekleri olarak "522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları" hesabında gösterilir. Yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan "öz kaynak artışı" dönemin kazancı kabul edilmediğinden vergiye tabi değildir. Söz konusu değer artışı, sermayeye ilave dışında bir hesaba aktarılması ve işletmeden çekilmesi durumunda kurum kazancı sayılır ve vergilendirilir.

¹⁰⁹ Şükrü Dokur – Sait Kaygusuz, **Amortismanlar**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2004,s.38

Ancak sermayeye ilave edilerek bedelsiz hisse senedi verilmesi kar dağıtımını sayılmaz. Yeniden değerlemeye tabi tutulan duran varlıklar, yeniden değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren yeni değerleri üzerinden itfa edilir.¹¹⁰

Defter ve Tasdik; VUK'nun 176. md.'sine göre bilanço esasına göre defter tutulması durumunda, tutulacak defterler, yevmiye, defteri kebir, envanter (VUK mük. md.196) defterleridir. Bu defterlerden ayrı olarak, imalat defteri (VUK mük. md.197), kombine imalat defteri (VUK md.198–199), bitim işleri defteri (VUK md.200) ve ambar defteri (VUK md.209) belirli nitelikteki yükümlüler için zorunludur. Ayrıca VUK' nün 257. ve DV Kanunu 29. md.leri gereği, (öncelikle anonim ortaklıklar) damga vergisi defteri tutulması zorunludur. Defterlerle ilgili tasdik zamanı ve tasdik makamı VUK 221, 222 ve 223 no'lu md.'lerinde yer almaktadır.

Maliyet Bedeli (Alış ve İmalat Maliyeti); Ticaret Kanununda alış ve imalat maliyetine ilişkin ayrıntılı bir hüküm olmadığından, muhasebe uygulamasına vergi hukukuna ilişkin kurallar yön vermektedir. Maliyet bedeli, alış fiyatı, alış fiyatına ilave edilebilen alış giderleri ve alış maliyetine sonradan eklenen giderlerden oluşur (VUK md. 270, 272). VUK'nun 274 md. gereği emtia (alım- satımı konusu mal) maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. İmal edilen mallar (mamul, ürün ise sınaî (imalat) maliyeti ile değerlemek gerekir. İmal edilen mamullerin maliyeti direkt malzeme ve direkt işçilik maliyetleri yanında genel imalat maliyetlerinden (endirekt malzeme, endirekt işçilik ve diğer endirekt maliyetler) oluşmaktadır (md.275). Aynı maddede genel yönetim ve satış giderlerinin dönem gideri olduğu, ancak dönemin imalatına da yüklenebilmesinin isteğe bağlı olduğu ifade edilmektedir Bu maddenin anlamı, imal edilen mamullerin sınaî maliyetle değerlemesi yapılabileceği gibi, genel yönetim ve satış giderlerinden de pay verilerek (ticari maliyet) değerlemesi yapılabilecektir.

Finansman giderlerinin dönem gideri olacağı veya yılsonu stoklarına pay verilebileceği konusu vergi hukukunda hayli günceldir. Ticari yaşamımızda hayli önemli yeri olan finansman giderleri kredi faizleri ve vade farkları diye ikiye ayrılır. Her iki finansman

¹¹⁰ Ahmet Kavak, **Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulması ve Sonuçların Değerlendirilmesi**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:40,s.41-42

gideri de, "ticari kazancın elde edilmesi ve İdame ettirilmesi için yapılan" genel gider niteliğindedir (GVK md.40).

VUK' nun 274. md.'sinde yapılan bu düzenlemeyle, satın alınan veya imal edilen emtianın değerlemesinde "Son Giren İlk Çıkar (LİFO)" yöntemi esas alınarak maliyet bedelinin saptanmasına olanak verilmiştir. Muhasebe kavramı, muhasebe kayıtları, finansal tablolar, denetim ve finansal tabloların açıklanmasını da içerir. Yine muhasebe, ekonomik hak ve çıkarlarla ilgili olduğundan, hukuk normuna dönüşmüş ilke ve kuralları gerektirir. Tüm gelişmiş ülkelerde ticaret hukukunun bir alt disiplini olarak muhasebe hukuku gelişmiştir. Ülkemizde ise uzun yıllar, belki de gereksinim duyulmadığından muhasebe uygulamamıza vergi hukukunun kuralları yön vermiş ve vergi muhasebesi uygulaması gelişmiştir. Ticari çıkar çatışmalarının çözümünde "genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri" ve "ticari esaslar" içeriği belli olmayan hukuk kavramı olarak işlevsel olamamıştır.

Borçlar; Ticaret Kanunu'nda "bütün borçların, şarta bağlı veya vadeli olsa bile itibari (nominal) değeri üzerinden hesaba geçirilir" hükmü yer almaktadır (md.75, f.3). Yasa hükmündeki bu tanıma göre, şarta bağlı ve/veya vadeli olan tüm yükümlülüklerin, yabancı kaynaklar (borçlar) olarak bilançoya girmesi amaçlanmıştır. Yasanın yazılmasında örnek alınan İsviçre BK'da (md. 960) böyle bir hüküm bulunmamaktadır. Yabancı kaynakların düşük değerlendirilerek, öz kaynağın olduğundan yüksek çıkmasını önlemek ve dolayısıyla alacaklının korunmasını sağlamak, Ticaret Kanunu' nun temel yaklaşımıdır. Bu yaklaşım, işletmede borçların olduğundan yüksek değerde gösterilerek işletmede "gizli yedek" oluşturulması politikasını ifade eder.

Ticaret Kanunu, anonim ortaklığın çıkardığı tahvillerin, ayrı bir kalem olarak, itfa (geri ödeme) tutarları ile bilânçonun pasifinde gösterilmesini hükme bağlamıştır (Md. 464 f.1). Nominal değer altında bir değerle tahvil çıkarılması halinde (faiz geri ödeme tutarının içinde), gelecek yıllara ait olan kısmı ifade eden fark, ayrıca gösterilmelidir; bu bağlamda ilgili dönem sonlarında düzeltme (itfa) yapılır.

SPK Tebliği, borçlar için de "mukayyet (kayıtlı) değerle değerlendirilir" dediğine göre, her bir borç kaleminin ayrı değerlendirilmesinin yapılacağı genel ilkesi geçerlidir. Şarta bağlı olaylar, bilânço tarihinde mevcut ve sonucu (kar veya zarar), gelecekteki bir veya birkaç

olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olaylar, seklinde tanımlanmıştır (md.41). Bilanço gününde, şarta bağlı olayların dikkate alınması zorunludur. Şarta bağlı karlar yalnızca dipnotta gösterilirken, şarta bağlı zararlar tahmin edilebiliyorsa tahakkuk ettirilip gider yazılması gerekmektedir (Tebliği XI:1,Ek:2).Tekdüzen muhasebe sisteminde anılan "ihtiyatlılık" ilkesi gereği olan bu tür borçlar, "Borç ve Gider Karşılıkları" başlığı altında gösterilmiştir. Tutan tahmin edilmeyen şarta bağlı zararlar yalnızca bilanço dipnotunda gösterilecektir (Md. 41). Mevcut iş hukuku mevzuatına göre tahakkuk ettirilecek olan kıdem tazminatlarının gider arak yazılması da ayrıca öngörülmektedir (Md.42).¹¹¹

VUK'u, borçlarda mukayyet değer esasını öngörmektedir (Md.285 f.1). Vadesi gelmiş borçlar, değerlendirme gününe indirgenebilir (Md.285 f.2). Görüldüğü gibi vergi hukuku da nominal değer ile değerlemeyi esas almıştır (Md.285–288).

Döviz Dayalı İşlemler; SPK Tebliği, döviz dayalı işlemlerin, işlem tarihinde geçerli kurlar esas alınarak muhasebeleştirileceği hükmünü getirmiştir (md.28). Değerleme günündeki mevcutlar arasında yer alan dövizler, döviz dayalı alacaklar ve borçlar, bilanço günü kurları üzerinden değerlendirilir.

Senetlerde Reeskont Haddi; SPK Tebliği senetli alacakların reeskonta tabi tutulmasını öngörmektedir (md.26). Belirlenmiş faiz oranı yoksa Merkez Bankası faiz oranı kullanılacaktır. Vergi hukukumuzda da aynı yönde bir seçim olanağı tanınmıştır (VUK Md.281-288)

Stoklar; Ticaret Kanunu'nda stokların değerlendirilmesi ayrıca ele alınmadığından, döner varlıklarla ilgili genel esasları geçerlidir - maliyet değeri ile - cari piyasa değerinden hangisi düşük ise o değerle değerlendirilmektedir. (TTK Md. 462).

Mali Duran Varlıklar; Ticaret Kanunu, borsa rayici bulunan kıymetli evrakların en çok bilanço gününden bir ay öncesine ait süre içindeki ortalama rayiçle bilançooya geçirilmesine olanak vermektedir. Borsa rayici yoksa, en çok maliyet değeri ile değerlendirilebileceği, ancak faiz, kar payı gibi gelirlerinin veya kıymetlerindeki azalmanın göz önünde bulundurulacağı ifade edilmiştir (TTK Md.462).

¹¹¹ Mehmet Altındağ, **Vergi ve Revizyon Rehberi** , Yaklaşım Yayınları, Eylül 2002,s.64

SPK'ya göre, geçici amaçlarla iktisap edilmiş menkul kıymetler, serileri itibariyle ayrı ayrı, hareketli veya tartılı ortalamaya göre elde etme maliyeti kaydedilir. Menkul kıymetlerin elde etme maliyetine göre, %10 değer kaybetmesi ve bu düşüşün devamlılık göstermesi haline rayiç değerle değerlendirilir.

Muhasebe uygulamamız son yıllarda önemli bir değişime sahne olmuştur. Bu değişimin temelini, muhasebe ve mali tabloların amacının, işletmenin ticari faaliyetinin başarısının saptamak olarak belirlenmesidir. Bu bağlamda yapılan değişiklikler ve yenilikler yeni muhasebe hukukumuzu oluşturmuş ve çağdaş ülkelerin muhasebe uygulamasına uyum sağlanmıştır. Muhasebede farklı değerlendirme esasları ile yalnız bilançonun görünümü değişmez, dönem sonucu da farklılaşmaktadır. Bu nedenle değerlendirme konusunda da yasa metnine girmiş kesin hükümler gereklidir. Muhasebe hukukumuzun değerlendirmeyle ilişkin kurdan, Ticaret Kanunu'nda, Sermaye Piyasası Mevzuatında ve boşluklar söz konusu olduğunda VUK'da yer alır. Özellikle halka açık anonim ortaklıklarda, yüksek kar açıklama gibi bilanço politikaları nedeniyle, seçme hakkı tanınmış olan stok değerlendirme ve amortisman ayrılması vergi hukuku kuralları ile çatışabilir; örneğin karın yüksek çıkarılması için stoklarda FİFO, amortismanlarda doğrusal yöntem seçilirken, vergi matrahının hesaplanmasında stoklarda LİFO, amortismanlarda azalan bakiyeler (hızlandırılmış) yöntemi uygulanabilir. Böylece, bilanço politikası kapsamında dönem kan yüksek tutularak, hem hisse senetlerinin değeri korunur, hem de vergi matrahı düşük tutulmuş olur.¹¹²

Muhasebe hukuku ilkelerine göre saptanan vergi öncesi kar ile, kurumlar vergisi beyannamesindeki vergilendirilebilir kar (matrah) farklılık gösterdiğinde, mali tablolarda açıklanan kar oranlarını temsil etmez. Hatta kıdem tazminatı karşılığı uygulamasında olabileceği gibi, vergi öncesi kar olan bir işletme, vergi mevzuatınca vergi sonrası zarar beyan edebilmektedir. Sözü edilen uygulamalar sonucunda ortaya çıkan vergi avantajının "vergi aktif", vergi dezavantajının da "vergi pasifi" olarak mali tablolara yansıtılması gerekir. Bu konu "ertelenmiş vergi" ve "vergi farkları" kavramları ile ifade edilmektedir ve uluslararası muhasebe konusu içine dahil olmaktadır.

¹¹² Altındağ, s.68

2214. Diğer Vergi Kanunları Açısından

22141. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

Üretim-tüketim zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkân tanıyarak değer artışını temel alan, nesnel, çok aşamalı ve genel bir satış vergisi olan Katma Değer Vergisi (KDV), ilk kez 1954 yılında Fransa'da uygulamaya konulmuştur. Diğer harcama vergilerine göre önemli bazı üstünlüklere sahip olan KDV, maliye tarihinin en hızlı yayılan vergisi olmuş ve 1968 yılından itibaren, başta Almanya olmak üzere, Avrupa Birliği'ne üye tüm ülkelerde uygulamaya konulmuştur. Avrupa Birliği dışındaki ülkelerde de hızla yayılma eğilimi gösteren KDV, 1990 yılı itibariyle, 21 OECD üyesi ve 33 OECD üyesi olmayan ülkede olmak üzere toplam 54 ülkede uygulanmaktadır.

Türkiye'de, günümüzün en modern harcama vergisi olarak kabul edilen KDV uygulamasına geçilmesine ilişkin tedbir ve politikalara ilk kez İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda yer verilmiştir. Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda uygulamaya geçilmesi, Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda geçiş için gider vergilerinin tabanının genişletilmesi öngörülmekle beraber, uygulamaya ancak Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı döneminde geçilebilmiştir.¹¹³

1 Ocak 1985 tarihinde uygulamaya giren KDV, gelir vergisinden sonra, sağladığı gelir açısından, Türk Vergi Sisteminin ikinci büyük vergisi olmuştur. Yürürlüğe girdiği tarihte tek orana sahip olan KDV sisteminde, 1986 Temmuz ayından itibaren çok oranlı uygulamaya geçilmiştir. KDV'nin başarılı bir şekilde uygulanmasında önemli bir yeri olan düzenli belge ve kayıt sisteminin yerleştirilebilmesi için başta vergi iadesi olmak üzere çeşitli tedbirler alınmıştır. Halen yürürlükte bulunan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda muhasebe uygulamaları ile ilgili olan bazı hükümlerini analiz etmek uygun olacaktır:¹¹⁴

Verginin Konusu (KDV Kanunu md.1); Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

¹¹³ Nihat Edizdoğan ve Metin Taş, **Türk Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa 1998, s. 68

¹¹⁴ **3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu**

- Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:
 - Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
 - Spor-Toto oynanması, piyango tertiplenmesi (Millî Piyango dahil), at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,
 - Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
 - Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
 - Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
 - GVK'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
 - Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,
 - Rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Mal ve Hizmet İhracatı (KDV Kanunu md.11) ;

Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir.

- İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,

- Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında KDV tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen KDV iade olunur.
- İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.¹¹⁵

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun (AATUHK) 51.maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların VUK'da belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUHK'nun 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Verginin Oranı (KDV Kanunu md.28); KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem genel oran olarak %18'dir. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.

Vergilendirme Dönemi (KDV Kanunu md.39); Katma değer vergisinde vergilendirme dönemi, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleridir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı mükelleflerin yıllık gayri safi hâsılatlarına göre üç aylık vergilendirme dönemi yerine birer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.

Aşağıdaki hallerde vergilendirme dönemi:

- Götürü usulde vergilendirilen mükellefler için bir takvim yılı,
- Vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar için bir ay,

¹¹⁵ Mehmet Maç, **KDV- 5 Uygulamaları**, www.bdodenet.com.tr

- İthalat, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde gümrük bölgesine girildiği veya gümrük bölgesinden çıktığı andır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı, mükellefleri gruplar içinde toplamaya ve gruplar için vergilendirme dönemlerinin başlangıç aylarını tespit etmeye yetkilidir. Bu takdirde üçer aylık dönemlerin aynı takvim yılı içinde olması şartı aranmaz.

22142. Gider Vergileri Kanunları Açısından

Yürürlükte bulunan 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu kapsamını Banka Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi, Bina İnşaat Vergisi ve Dahilde Alınan Gider Vergilerinden oluşmaktadır. Bu kanununun 28 inci maddesine göre; “Banka ve sigorta şirketlerinin 10.6.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir” denilmektedir.¹¹⁶

Banka ve sigorta muameleleri vergisinde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için banka ve sigorta şirketlerince bir muamele yapılması ve bu muamele sonucunda lehe nakden veya hesaben para alınması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için gelirin tahsili şart değildir. Mükellefler tarafından faiz, komisyon ve benzeri adlar altında lehe alınan paraların tahakkukunun yapılarak gelir hesaplarına alınması yeterlidir. Buna karşılık kambiyo muamelelerinde belirtilen şartlar aranmamakta verginin doğması için sadece kambiyo satışının yapılması yeterli bulunmaktadır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise; “Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım - satıma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para

¹¹⁶ 6802 Sayılı Gider Vergisi Kanunu

toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) da banka muameleleri vergisine tabidir.” hükmüne yer verilmiştir.

İstisnalar; 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 29 uncu maddesine göre, aşağıda yazılı

Muameleler dolayısıyla alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisnadır;

a) Merkezleri Türkiye'de bulunan bankaların kendi şube ve ajansları ile veya bu şube ve ajansların birbirleriyle yaptıkları muameleler dolayısıyla tahakkuk eden paralar,

b) Merkezleri Türkiye dışında bulunan bankaların Türkiye'de mevcut şube ve ajanslarının birbirleriyle yaptıkları muameleler dolayısıyla tahakkuk eden paralar,

c) Hususi kanunlarla her türlü vergiden istisna edilmiş olan esham ve tahvillerin, faiz, temettü ve ikramiyeleri,

d) Bankaların müşterileri nam ve hesabına başka şahıs ve müesseselere yaptırdıkları hizmetler mukabili olarak aldıkları ve aynen mezkûr şahıs veya müesseselere ödedikleri paralar,

e) Bankaların, bankerlerin ve sigorta şirketlerinin sermayelerinin tamamı kendilerine ait veya iştirakleri bulunan sınaî işletmelerden sağladıkları kârlar,

f) Bankaların, bankerlerin ve sigorta şirketlerinin sermayelerine iştirak ettikleri banka, banker ve sigorta şirketlerinin bu kanuna göre banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi muamelelerden mütevellit karları,

h) 6266 sayılı Kanuna göre kurulan kan bankalarının mezkur kanunda yazılı işler dolayısıyla elde edecekleri paralar,

i) Emeklilik sözleşmeleri, hayat sigortaları (hayat sigortalarında ferdi kaza, hastalık sonucu maluliyet ve tehlikeli hastalıklar teminatlarının da ek teminat olarak verildiği sözleşmeler dâhil) ve sağlık sigortaları ile ihracata ait nakliyat sigortalarında sözleşme ve poliçe üzerinden alınan paralar,

j) Mevduat toplamayan bankaların açmış oldukları yatırım kredileri dolayısıyla kendi lehlerine aldıkları paralar,

k) Bankaların, yetkili müesseselerin, özel finans kuruluşlarının ve PTT'nin Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki Kararlar ve bu kararlara dayanılarak çıkarılan tebliğlere göre Merkez Bankasına yapacakları zorunlu, döviz ve efektif devirleri,

l) Arbitraj muameleleri ve bu muameleler sonucu lehe alınan paralar,¹¹⁷

Mükellefiyet; 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun “Mükellef” başlıklı 30.maddesinde; “Banka ve sigorta muameleleri vergisini banka ve bankerlerle sigorta şirketleri öder” hükmü yer almaktadır. Banka olarak vergilendirilenler kapsamına, merkezi Türkiye’de bulunan bankalar ile yurt dışında kurulu bankaların Türkiye’deki şubeleri girmektedir. Banka ve sigorta şirketlerinin mükellefiyetleri mutlak olup katma değer vergisi mükellefiyetleri yoktur. Banka ve sigorta şirketlerinin yaptıkları bütün işlemler banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına girmektedir.

Nispet; 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun “Nispet” başlıklı 33 üncü maddesinde; “Banka ve sigorta muameleleri vergisinin nispeti % 15’tir. Kambiyo muamelelerinde nispet matrahın binde biridir. Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen vergi oranını bankalar arası mevduat muameleleri, bankalar ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri ve diğer banka ve sigorta muameleleri için ayrı ayrı veya birlikte % 1’e, bankalar arası kambiyo muamelelerinde ise sıfıra kadar indirmeye ve yukarıdaki oranları aşmayacak şekilde yeniden tespit etmeye yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.

6802 sayılı Kanunun 33.maddesinin ikinci fıkrasının verdiği yetkiye istinaden çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları ile banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olan işlemlerde uygulanacak vergi oranları aşağıda belirtilmiştir.

a) Bankalar arası mevduat muameleleri sonucu lehe alınan paralar üzerinden %1,

¹¹⁷ Nedim Türkmen, **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden İstisna Edilen İşlemler**, İSMMMO Mali Çözüm, Sayı:36, s.52

b) Bankalar ile 2499 sayılı SPK'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri sonucu lehe alınan paralar üzerinden %1,

c) Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında lehe alınan paralar üzerinden %1,

d) Devlet Tahvili ve Hazine Bonoları ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin vadesi beklenilmeksizin satışı nedeniyle lehe alınan paralar üzerinden %1,

e) Kambiyo muamelelerinde satış tutarı üzerinden %0 1,

Bankalar arası kambiyo satış muamelelerinde satış tutarı üzerinden 0,

f) Diğer banka ve sigorta muamelelerinde lehe alınan paralar üzerinden %5 tir.

x) 22.03.2004 tarihli ve 2004/7131 sayılı Karar kapsamında, KOSGEB ile banka arasında yapılacak protokoller çerçevesinde kullanılacak kredilerde (Türkiye Halk Bankası A.Ş. tarafından kullanılacak krediler hariç) banka ve sigorta muameleleri vergisi % 1 oranında uygulanır.¹¹⁸

22143. Damga Vergisi Kanunu Açısından

Damga vergisi üretimden tüketime kadar uzayan süreç içerisinde mal, hizmet ve servetlerin el değiştirmesi nedeniyle yapılan işlemlere hukuki bir nitelik kazandırtmak gayesiyle düzenlenen evraklar - kağıtlar- üzerine konulmuş bir tüketim vergisidir.

Günümüzde kişiler arasındaki ekonomik ve sosyal ilişkiler bir hayli artmış, çeşitlenmiş ve milli sınırları dahi aşmıştır. Bu özelliği nedeniyle damga vergisi geniş bir uygulama alanına sahiptir. Diğer bütün vergi türlerinin mükelleflerini ilgilendirdiği gibi, hiçbir vergi mükellefiyeti olmayanların dahi bazı hallerde karşı karşıya geldiği görülür.

¹¹⁸ 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu

Damga vergisinin uygulama alanının yaygın olması yanında, konu edindiği kağıtların mutlaka resmi kuruluşlarda düzenleme mecburiyetinin bulunması, gizleyebilme ve hatta yok edilebilme ihtimallerinin bulunması nedeniyle bu verginin tarhiyat ve tahsilat şekillerinin diğer vergilerden farklı olması sonucunu doğurmuştur.

Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi aynen:“**Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir.**

Bu Kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek belgeleri ifade eder” hükmünü amirdir.

Yukarıda alınan Kanun hükmüne göre, bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için, aşağıdaki şartları taşıması zorunludur.

1- Kağıdın Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alması gerekir. Bu tablo kapsamına girmeyen kağıdın vergilendirilmesi mümkün değildir.

2- Yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenmelidir.

İmza, bir kimsenin bir belgede yazılı şeyi bildiğini, gördüğünü ifade eder. İmza bilmeyenler ise düzenlemek mecburiyetinde oldukları kağıtlara imza yerine mühür veya parmak izlerini basmaları gerekir.

3- Bir hususu ispat veya belli etmek amacıyla ibraz edilebilecek nitelikte olması gerekir.

Adliye, icra dairesi veya herhangi bir resmi daire veya gerçek ve tüzel kişiler nezdinde bir aktin mevcudiyetini veya bir işlemin yaptırılmasını sağlamak amacıyla, ibraz edilebilecek kağıtlar (1) sayılı tabloda yazılı bulunduğu takdirde vergiye tabi tutulurlar. Kanunda geçen ibraz kelimesi, bir hakkın var olduğunun ispat ve belli edilmesi için kağıdın resmi daireye gösterilmesini ifade eder.

Kanunda vergileme için kağıdın ibraz edilebilme niteliğinin mevcudiyeti yeterli görülüş, ibraz edilmiş olması şartı aranılmamıştır. Şu halde düzenlenen kağıt resmi dairelere ibraz edilmezse bile, vergiye tabi tutulacaktır.

Bilindiği üzere (1) sayılı tabloda bilanço, işletme hesabı hülasası ve vergi beyannameleri gibi bir kısım kağıtların vergilendirilmesi için resmi dairelere ibraz edilmiş olması lazımdır. Başka bir deyimle bu kağıtlar resmi dairelere ibraz edilmedikleri sürece vergiye tabi tutulamazlar. Bu durum yukarıda belirtilen vergileme için, “Kağıdın ibraz edilebilme niteliğinin mevcudiyeti vergileme için yeterlidir.” ilkesi ile çeliştiği intibamı verebilir. Bu kağıtların nitelikleri gözönüne getirildiğinde, ibraz edilmemeleri halinde vergiye tabi tutulmaları gerektiği sonucuna varılır. Çünkü tek taraflı olarak düzenlenen bu kağıtlar, banka veya resmi dairelere ibraz edilmedikleri takdirde, işletmenin dahili işlemlerle ilgili belgeler durumunda olup, bir hususu ispat veya belli etme özelliğini taşımazlar. Dahili işlemlerle ilgili kağıtların ise vergiye tabi tutulamayacakları konusuna aşağıda değinilecektir.

Yukarıda sayılan 3 şartın tamamını bir arada taşımayan herhangi bir kağıt damga vergisinin konusu dışında kalacak ve dolayısıyla vergiye tabi tutulmayacaktır.

Kağıtların Yabancı Memleketlerde veya Yabancı Devletlerin Türkiye'de Elçilik ve Konsolosluklarında Düzenlenmesi;

Damga vergisi, Türkiye Cumhuriyeti hudutları dahilinde düzenlenen ve Kanunun kapsamına giren kağıtlardan alınır. Kağıdı düzenleyenlerin ikametgahları veya tabiyetlerinin vergilendirmede hiçbir önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunanların yabancı ülkelerde düzenledikleri kağıtların vergilendirilmesi mümkün değildir.

Yabancı memleketlerde düzenlenip Türkiye Cumhuriyeti hudutları dahiline gönderilen kağıtların üzerine aşağıda belirteceğimiz işlemlerden birinin yapılması halinde vergi konusuna gireceklerdir.¹¹⁹

¹¹⁹ Nuri Değer, **Damga Vergisinin Temel Özellikleri**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 49, s.34-36

1- Bu kağıt resmi bir daireye ibraz edilmelidir. Daha önce açıklandığı gibi, bu kağıt ile bir resmi dairede bir hakkın ispat veya belli edilmesini veya bir işlemin yaptırılmasını istemek lazımdır.

2- Kağıt üzerine devir ve ciro işlemleri yapılmalıdır.

3- Kağıdın hükmünden herhangi bir suretle faydalanılması gereklidir.

222. Türk Ticaret Kanunu Açısından

Ortaklık türlerini düzenleyen TTK'da tüm tacirler için geçerli olan muhasebeye ilişkin genel hükümler, "ticari defterler" başlığı altında yer almaktadır (md.66-86). Kanunun 72. maddesinin önemli bir kısmı ve 73, 74 ile 75. maddelerinde envanter ve bilançoya ilişkin geniş ve ayrıntılı açıklamalar vardır. Bunlardan muhasebe kuramı ile ilgili olan hükümlerin yersiz ve gereksiz olduğu açıktır. Muhasebe kurallarına ilişkin genel bir hüküm olan 75. md. "ilgililerin, işletmenin ekonomik ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edebilmeleri için, envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde düzenlenmesini" öngörmektedir. Anılan maddede yer alan "ticari esaslar", içeriği belli olmayan bir hukuk kavramı olarak İsviçre BK'dan (md.959) ele alınmış ise de, çıkar çatışmalarının yargı kararları ile çözümlenmesinde işlevsel olamamıştır.

Mali tabloların tekliği ilkesi gereği, Kanun'da yer alan, ticari ortaklıkların hesaplarına ilişkin özel hükümlerden anonim ortaklık hesapları (md.455-474), Muhasebe Tebliği ile hükümsüzdür. Muhasebe ile ilgili diğer hükümler ortaklık birleşmesi (md. 149), kolektif ve komandit ortaklıklarda kar-zarar payı (md. 169-171), ayrılan ortağın payı (md.202), tasfiye sürecinde tutulacak defterler, tasfiye bilançosu (md. 226-229, 241), anonim ortaklığın mali durumunun bozulması (md.324), defter tutma mükellefiyeti (md.325-327) olarak sayılabilir.

Ortaklıklar hukukunda, ortaklık payının, pay sahibi olarak ortağa sağladığı mali hakların başında, kar payı hakkı gelir. Kar, payın hukuki anlamda semeresidir, nemasıdır (Medeni Kanun md.620). Anonim Ortaklıklarda "net karın yıllık bilanço ile hesaplanacağı ve saptanacağı" hükme bağlanmıştır (TTK md.457). Bu madde, muhasebenin ilgililere bilgi

vermesi, işletmenin-dolayısıyla alacaklıların-korunması işlevi yanında, kar tutarının ölçülmesi işlevini tanımlamaktadır.¹²⁰

TTK'da, ayrıntılı olmasa da md.75, 460-462 ve 464'de değerlendirme hükümlerine yer verilmiştir. Muhasebenin değerlendirme kuralları ağırlıklı olarak VUK ve SPK tabi işletmeler için SPK Tebliği ile belirlenmektedir Muhasebe Tebliği ise değerlendirme konusuna girmemiştir. Ticaret Kanunu'na göre aktifler - yatırım mal varlığını teşkil eden kalemler - en fazla maliyet değeri ile bilançoya geçirilir (md.75, 460, 461). Bu nedenle, Ticaret Kanunu tarihi alış değerine dayalı nominal sermayenin korunması modelini temsil etmektedir.

TTK'nun 01.01.1958 tarihinde yürürlüğe girmesinden hayli zaman sonra, 27.06.1995 tarih 559 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yasada bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler ticaret sicili, en az sermaye ve denetim konularındadır. Muhasebe ile ilgili olarak, anonim ortaklığın denetimini düzenleyen 274.md. daha açık bir hale getirilmiştir. SP Kurulu halka açık anonim ortaklıklarda değerlendirme konusunu ayrıntılı olarak düzenlemiştir (Tebliğ XI :1). Değerlemeye ilişkin temel İlkeler yanında (md. 19, 20) her bir bilanço kalemine ilişkin değerlendirme esasları belirtilmiştir (md.21 - 36). Yatırımcının korunması amacıyla, değerlendirme konusunda bilanço politikasına olanak verecek bir seçim hakkı bırakılmamıştır. SP Kurulu Tebliği (Seri XI: 1) tüm aktif ve pasif kalemlerin maliyet bedeli ile tek tek değerlemesini öngörmektedir (md.19-20). Değerleme tavanı olarak alış/imalat maliyeti veya daha düşük olan piyasa değeri kabul edilmiştir.

TTK'da muhasebe ile ilgili olarak yer alan düzenlemeler aşağıdaki gibi özetlenebilir¹²¹:

- Tutulacak defterler (md.66,1465)
- Defter ve Belgelerin saklanma süresi (md.68)
- Muameleleri kaydetme süresi (md.70)
- Kayıtların kapsamı (md.71)
- Değerleme (md.75)

¹²⁰ Türk Ticaret Kanunu

¹²¹ Türk Ticaret Kanunu

- Zararın, ödenmemiş sermayenin, karşılıkların bilançoda yer alış biçimi (md.74, 463.2, 463, 465, 460.1)
- Yedek akçelerin ayrılış şekli (md.466,458)
- Anonim şirketlerin hesapları (md.459-465)

223. Sermaye Piyasası Mevzuatı Açısından

1981 tarihinde yürürlüğe giren ve 1992 yılında 52 maddesinden 37'si revize edilen SPK, öncelikle halka açık anonim ortaklıklarla ilintili olarak Ticaret Kanununu tamamlamaktadır. SPK, kanuna tabi anonim ortaklıktan "menkul kıymetleri halka arz olunan anonim ortaklık" şeklinde tanımlayarak, bunlara özel hükümler getirmiştir. Söz konusu yasa ile kamuyu aydınlatma konusunda Amerikan modeli benimsenerek yatırımcıların korunması temel amaç olarak kabul edilmiştir (md.1).

Yasada yer alan hükümlerin muhasebeyle ilintili hale getirilmesi 1989 ve 1990 yıllarında yayımlanan Tebliğler ile sağlanmıştır. Bu yolla, TDMS yürürlüğe girmeden önce, SPK'na tabi anonim ortaklıklar için çağdaş bir muhasebe hukuku oluşturulmuş ve vergi yasalarının muhasebe üzerindeki etkisi sınırlandırılmıştır.

SPK kar dağıtımını konusunda özel bir hüküm koyarak asgari kar payı belirlenmiştir. Ülkemizde ilk borsa 1864 yılında dönemin bankerlerinin kurduğu bir dernek olarak kurulmuş uygulamada ilk resmi borsa olan İstanbul Menkul Kıymetler Borsası 1985 yılında faaliyete geçmiştir. Bu borsada hisse senetleri ve tahvil ihracına ilişkin düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu tarafından düzenlenmektedir. SPK borsada işlem gören halka açık ortaklık olarak tanımlanan işletmelerin mali tablolarının düzenlenmesi ve sunulması ile ilgili düzenlemeler yapmıştır. Buna göre şirketler 3,6,9 ve 12 aylık denetlenmiş tablolarını borsa kanalıyla halka açıklamak zorundadırlar. SPK uygulamasında SPK'ya tabi işletmelerin tabi oldukları standartlar da ortaya konulmuştur. Halka açık işletmeler mevcut yasal mevzuat nedeniyle hem vergi yasalarına hem de SPK'ya uygun mali tablolar çıkarmak zorundadırlar.¹²²

¹²² Ayşe Sümer, **Türk Sermaye Piyasası Hukuku ve Seçilmiş Mevzuatı**, İstanbul , 3. Baskı 2002, s.103 –104

Finansal raporlama ve standartlarının gelişimi finansal piyasaların gelişimi için önemli bir argümandır, çünkü yatırımcılar yatırım yapabilmek için firmaların performanslarını karşılaştırmak zorundadırlar. Bunun içinde firmaların finansal pozisyonlarının doğru, güvenilir bir tasvirine ihtiyaç vardır. Türkiye’de ilk defa 1986 yılında banka raporlamaları için muhasebe standartları uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonraları bu standartlar gelişmiş, genişletilmiş ve yenilenmiştir. Finansal olmayan kurumlar için finansal raporlama standartları 1995 yılında kurulmuştur. Çok yakın zamana kadar devletin Türkiye’de finansal raporlamayı firmaların gerçek finansal durumlarını yansıtan bir araçtan çok, bir vergi toplama aracı olarak gördüğü söylenebilir.

Ancak finansal olmayan firmalar için muhasebe standartlarının adaptasyonu Türkiye’nin finansal raporlamanın önemiyle ilgili bakış açısının değiştiğinin bir göstergesi olarak görülmektedir.

Türk muhasebe sistemi ile ilgili olarak sermaye piyasası mevzuatı; SPK ve bu kanuna dayanılarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan tebliğlerden oluşmaktadır. Burada özellikle Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkartılan ve Kurulun yetkisi dahilindeki işletmeleri ilgilendiren Tebliğler muhasebe uygulamalarını geniş ölçüde etkilemektedir.¹²³

Kurul tarafından yayınlanan Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri XI No 11) mali tablolarla ilgili temel düzenlemeleri içeren bir tebliğdir. Tebliğin birinci maddesine göre; amacı,Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumlarca düzenlenecek mali tablo ve raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke ve kuralları belirlemektir. Tebliğin ilgili maddelerine göre muhasebenin temel kavramları şunlardır:

- İşletmenin Sürekliliği Kavramı
- Dönemsellik Kavramı
- Tutarlılık Kavramı
- İhtiyatlılık Kavramı

¹²³ Muharrem Karşlı, **Sermaye Piyasası, Borsa, Menkul Kıymetler**, 4.Baskı, İstanbul 1994,s.35

- Tam Açıklama Kavramı
- Önemlilik Kavramı
- Sosyal Sorumluluk Kavramı
- Tarafsızlık Kavramı
- Özün Önceliği Kavramı
- Kişilik Kavramı
- Para Ölçüsü Kavramı
- Maliyet Kavramı

Tebliğle belirlenen kavramlar Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan MSUGT'nde belirlenen kavramlarla uyum içerisinde görülmektedir. Yine yukarıda adı geçen Tebliğ ile uyum içerisinde olarak bilanço ve gelir tablosu (dipnotları ile birlikte) temel mali tablolar olarak kabul edilmiştir. Ancak bu tebliğden farklı olarak 'Öz kaynaklar Değişim Tablosu' ek mali tablolar içerisinde yer almamaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Tebliğ'de yer alan mali tabloların biçimsel yapısı MSUGT'ndeki kalıplara benzemekle birlikte arada farklılıklar bulunmaktadır¹²⁴.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından mali tablolarla ilgili olarak yayınlanan bir başka tebliğ de 'Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke Ve Kurallar Hakkında Tebliğ'dir. Tebliğin birinci maddesine göre; amacı, işletmeler tarafından düzenlenecek ara malî tabloların hazırlanmasına münhasır olarak uyulması zorunlu ilke ve kuralları belirlemektir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun muhasebe uygulamaları ile ilgili diğer tebliğleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları Ve Raporlarına İlişkin İlke Ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri XI No 6)
- Aracı Kurum Hesap Planı Ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ (Seri XI No 7)
- Vadeli İşlem Ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri XI No 19)

¹²⁴ Altuğ, s.99.

- Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri XI No 20)
- Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara Ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri XI No 21)
- Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği (Seri XI No 25)

Burada özellikle Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ ile Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara Ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ önemli yenilikler getirmiştir.

Zira yasal mevzuat açısından mümkün olmayan; ana şirketlerin finansal tabloların konsolidasyonu ve enflasyon muhasebesi uygulamaları söz konusu Tebliğler ile zorunlu hale getirilmiştir.¹²⁵

Sermaye Piyasası Kurulunun muhasebe denetimi yönünden yayınladığı tebliğlerinden bazıları şu şekilde sıralanabilir:

- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri X No 16)
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ (Seri X No 7)
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” Hükümlerine
- Göre Sürekli Ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık Ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ (Seri X No 12)
- Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ (Seri X No 15)

¹²⁵ 17.12.2003 Tarih 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla Enflasyon Muhasebesi uygulamaya konmuştur.

224. Bankalar Kanunu Açısından

Türk bankalarının muhasebe sistemleri ile ilgili yasal mevzuat; 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ve bu kanuna dayanılarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yayınlanan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve ilgili tebliğlerden oluşmaktadır.

Bankalar Kanunu'nda bankaların hesap ve kayıt düzenine ilişkin hükümler yer almaktadır. Kanununun 13. maddesine göre bankalar hesaplarını ve yıllık bilançoları ile kar ve zarar cetvellerini Türkiye Bankalar Birliğinin görüşü alınarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nca belirlenecek esas ve usullere uygun şekilde tutmak, yayımlamak ve ilgili mercilere göndermekle yükümlüdür. Diğer yandan yine aynı maddeye göre bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık bilançoları ile kar ve zarar cetvellerinin bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verecekleri zararlardan sorumlu tutulmuşlardır.¹²⁶

BDDK tarafından yayımlanan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği 4389 Sayılı Bankalar Kanunu'nun 3. ve 13. maddeleri uyarınca düzenlenmiştir. Söz konusu Yönetmeliğin 1. maddesine göre amacı, bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tablolarının zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesidir. Yönetmelik ile temel muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları, mali tablolar ve raporlar, mali tabloların temel ilkeleri konuları düzenlenmiştir.

Diğer yandan 4389 Sayılı Bankalar Kanunu'nun verdiği yetkiye dayanılarak BDDK tarafından yayımlanan muhasebe düzenlemeleri ile ilgili tebliğler şunlardır: ¹²⁷

- 1 Sayılı Tebliğ - Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı

¹²⁶ 4389 Sayılı Bankalar Kanunu

¹²⁷ <http://www.bddk.org.tr/turkce/mevzuat/mevzuat.htm#1>, 15.02.2006

- 2 Sayılı Tebliğ - Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 3 Sayılı Tebliğ - Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 4 Sayılı Tebliğ - Kiralama İşlemlerine İlişkin Muhasebe Standardı
- 5 Sayılı Tebliğ-Bankanın Dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 6 Sayılı Tebliğ - Banka Birleşme ve Devirleri ile Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 7 Sayılı Tebliğ - Varlıklardaki Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 8 Sayılı Tebliğ-Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 9 Sayılı Tebliğ - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı
- 10 Sayılı Tebliğ - Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 11 Sayılı Tebliğ - Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 12 Sayılı Tebliğ - Dönem Net Kâr/Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 13 Sayılı Tebliğ- Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 14 Sayılı Tebliğ - Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı –
- 15 Sayılı Tebliğ - Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 16 Sayılı Tebliğ - Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
- 17 Sayılı Tebliğ - Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı ve Eki Tablolar

225. Sigorta Murakabe Kanunu Açısından

30.12.1959 tarihli R.G. de yayımlanan 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu (SMK) TTK, nın aksine daha çok sigorta ve reasürans şirketleri ile sigorta ve reasürans aracılığı hizmeti yapanlar sigorta eksperleri ve sigortacılık kapsamında yer alan faaliyetleri gerçekleştiren kişi ve kuruluşların (gerçek ve tüzel kişilerin) Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından denetlenmesine yönelik olup borç- alacak konularına ait hükümlere yer vermemektedir.

Bu kanunun 1.maddesinde amaç, kapsam ve tanımlara, 2. maddesinde kuruluş ve faaliyet iznine, 3.maddesinde ruhsat verilmesi ve iptaline, 4.maddesinde teşkilatlanmaya, 5.maddesinde ana sözleşme değişikliğine, 6.maddesinde ise yabancı Şirketler için Müstekabiliyet Esaslarına ait hükümlere yer verilmiştir. Bu maddelerde yer alan hükümler şöyledir: “Bu Kanunun amacı, ülke sigortacılığının geliştirilmesini, güven içinde yürütülmesini, sigorta sektöründe yer alan kişi ve kuruluşların mesleki kurallar içerisinde faaliyet göstermelerini, bu sektörde yaratılacak fonların ekonomik kalkınmaya katkısını sağlamak ve sigorta sözleşmelerinden doğan hak ve alacakları teminat altına almak üzere sigorta ve reasürans şirketlerinin kuruluşunu, yönetimini, çalışma esaslarını, tasfiyelerini, murakabeleri ile sigortacılıkla ilgili ihtisas komite ve kuruluşların teşkilini, eksperlik, aktüerlik, acentelik brokerlik ve prodüktörlük faaliyetlerini ve özel sigortacılıkla ilgili diğer hususları düzenlemektedir.”¹²⁸

Türkiye’de bir sigorta veya reasürans şirketinin kurulması, yabancı ülkelerde kurulmuş bir sigorta veya reasürans şirketinin Türkiye’de faaliyette bulunması Bakanlığın iznine tabidir. Türkiye’de kurulacak sigorta veya reasürans şirketlerinin;

- Münhasıran sigortacılık veya reasürans işleri yapmak üzere anonim ortaklık şeklinde kurulmaları,
- Hisse senetlerinin nakit karşılığı çıkarılması ve nama yazılı olması,

¹²⁸ 7397 Sayılı Sigorta Murakabe Kanunu

- Ana sözleşmelerinin bu kanun hükümlerine uygun olması, şarttır.¹²⁹

Sigorta işletmelerinde muhasebe genel olarak ekonomik olaylar aracılığı ile teşebbüslere giriş ve çıkışları ve teşebbüsün çevresindeki kantitatif- sayısal değişimleri inceler. Sık sık temel ve aynı veya değişik nitelikli hesaplamalarla belirli bir seviyede değerlendirilmekte mali bilanço-vergi bilançosu ve ticari bilanço düzenlenebilmektedir. Bunun yanı sıra sigorta işletmelerinin verimliliği, varlıkların gerçek durumu kantitatif olarak tespit edilebilmektedir.

Sigorta muhasebesi, ekonomik değerlerdeki gerçek değişimi yasal, sosyal ve ticari yönden değerlendirilmesine olanak vermekte, faaliyetlerdeki değişimler ya da giriş ve çıkışlar tedarik ve satış pazarlarında lokalleştirilmektedir.

Sigorta teşebbüsleri, üretim faktörlerini kombine ederek sigorta hizmetini üretirler.

Bir diğer ifade ile maddi ve gayri maddi kaynakları tüketerek gerçek mal akışları ve nominal mal akışlarını gerçekleştirirler.

Sigorta İşletmelerinde Muhasebenin Amaçları

Sigorta işletmeleri sigortalanabilir menfaati (hayat sigortalarında hadise, elementer branşlarda ekonomik değerler) teminat altına alarak sigortacılık hizmeti sunan işletmelerdir. Bu nedenle sigortalılardan sigorta primleri ve yatırımcılardan sermaye aracılığı ile sağladıkları kaynakları üretim faktörlerinin tedarikinde, iştiraklerde, hasar ve tazminat ödemelerinde ve yatırımcılara fon kullandırmada değerlendirmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde sigorta muhasebesinin iki esas amacı bulunmaktadır.

- Belirlemeye yönelik hesaplamaların izlenmesi ve kontrolü
- Değerlemeye yönelik hesaplamaları izlenmesi ve kontrolüdür.

¹²⁹ Mehmet Kahya, **Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Finansal Analiz**, Sentez Reklam ve Danışmanlık, İstanbul 2001, s. 56

Belirlemeye yönelik hesaplamalar, belirlenen amaçlara ulaşmada kullanılan dokümanlara (bilgi ve belgelerin) dayanarak tahsilâtlar, ödemeler, ekonomik değerlerde oluşan değişimler (giriş ve çıkışlar) harcamalar, gelirler, giderler, varlık ve sermaye kullanımları sonucu ortaya çıkan maliyetlerdir. Bu hesaplamalarda sigorta teşebbüslerinde genel muhasebe ve maliyet muhasebesi işbirliği içindedir.

Değerlemeye yönelik hesaplamalar, da daha çok bilgi verme görevi gerçekleştirilir. Böylece kontrol, planlama ve karar alma için gerekli bilgiler üretilir, karşılaştırmalar yapılmasına olanak sağlanır. Karşılaştırmalar öngörülenler ve gerçekleşenler aracılığı ile dönemler itibari ile yapılır. Değerlemeye yönelik hesaplamalar da üretilen bilgiler ve yapılan işlemler şunlardır:

- Planlanan ve gerçekleşen maliyetler aracılığı ile iktisadilik ve produktivitenin kontrolü,
- Planlanan ve gerçekleşenler aracılığı ile başarı (işletme sonuçlarının) kontrolü,
- Temel maliyet bilgilerinden (birim maliyetler) genel satış kararlarının özellikle sigorta primlerinin saptanması (karşılaştırılması),
- Maliyet ve başarı hesapları ile genel tedarik-edinme kararlarının özellikle tedarik-edinme fiyatının saptanması,
- Başarı (burada K/Z) ve katkı marjı hesaplamaları aracılığı ile sigorta ürünlerinin (sigorta hizmetleri) fiyatlandırma kararlarının saptanması,
- Finans akışı ve finansman planlamasından sermaye yatırımlarının saptanması.

Sigorta muhasebesinin belirlemeye ve değerlemeye yönelik hesaplamalar, sigorta teşebbüsü için pek çok fayda sağladığı gibi bu bilgilere gereksinim duyanların gereksinimlerini gidermektedir. Bu amaçla da üretilen bilgilerden iç bilgi gereksinimi olanlar ve dış bilgi gereksinimi olanlar faydalanmakta ve muhasebe işletme içi dönem hesaplamaları olarak bölümlenebilmektedir.

Hesaplamaların büyüklüğünü;

- Nominal ve reel malların sigorta teşebbüsü için de, sigorta teşebbüsünden dışarıya ve dışarıdan içeriye olan akışları,

- Ödeme ve başarı (K/Z) iktisadiliğinin hesaplamaları,
- Nominal ve reel mallara ait hesaplamalar (prim tahsilatları) hesap dönemindeki sigorta verimliliğine ait hesaplamalar, (nominal hesaplamalar, maliyet ve verimlilik hesaplamaları reel mallara ait hesaplamalara örnek gösterilebilir.)
- Büyüklük ve değer hesaplamaları, (sigorta ürünleri- hizmetleri, doğadan elde edilmeyen mallar olduğu için ölçülmesi güçtür. Bu nedenle de toplam sigorta varlığının ve faaliyetlerinin ölçülebildiği kadar hesaplama yapmak olanaklıdır.)
- Gerçekleşenler ve planlananların hesaplanması belirler.¹³⁰

Sigorta İşletmelerinde Muhasebenin Bölümleri

Sigorta işletmelerinde muhasebenin tam anlamı ile ifade edilebilmesi ve bölümlendirilmesi işletme organizasyonu ile muhasebe ve hesap işleri organizasyonun uyumlaştırılması, bilgi iletişimi ve kontrolünün sağlıklı bir yapı içinde gerçekleştirilmesine bağlıdır. Bunun yanı sıra sigortacılık faaliyetleri sırasında ortaya çıkan iç hizmet üretimi ve dış hizmet üretimi sonucu oluşan mali olayların çeşitli yasalara uygun bir biçimde tespiti, kayıtlanması, sınıflandırılması, kontrolü ve raporlanması zorunluluğu muhasebenin ve bölümlerinin anlam ve önemi arttırmaktadır.

Muhasebenin bölümlendirilmesi özellikle üç etkenin önemi büyüktür.

Bunlar;

- Örgütsel bilgi iletişim ve kontrolü,
- Yasalar (KVK, G.V., DV.,T.T.K, Borçlar, Harçlar Kanunu. gibi.)
- Açıklık, doğruluk ve gerçeklik prensiplerine uygun raporlama.
- Örgütsel bilgi iletişim ve kontrolü, özellikle iç bilgi iletişimini ve dış bilgi iletişimini - ifade etmektedir. Bu bilgiler, satın alma, satış, tahsilât, tediye, kredi, çek, senet vb. stoklar (hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul) alacaklar, borçlar gibi muhasebe

¹³⁰ Özkan, s. 467- 470

işlemleri sonucu oluşan miktar ve tutar bilgilerinin izlenmesi ve kontrolüne yönelik faaliyetlerdir, muhasebe ile bölümlerinin ana bilgi kaynağını oluşturur.

- Yasalar, toplanan bilgilerin kendi hükümleri çerçevesinde izlenmesini, kontrolünü ve raporlanmasını belirleyen sınırlamalardır. Özellikle devlet ile olan ilişkilerde vergi matrahlarının belirlenmesinde, borç-alacak ilişkilerinin düzenlenmesinde önem arz eder.
- Açıklık, doğruluk ve gerçeklik bilgilerin kullanıcıları açısından gereklidir. Dönem sonlarında yada belirli dönemler itibari ile hazırlanan mali tablolar muhasebenin ürünleridir. Bu ürünlerin bileşimini (esasını) oluşturan bilgilerin açık, doğru ve gerçek olmasına bağlıdır. Bu nedenle gerek kayıtların ve kayıtlara esas oluşturan belgelerde yer alan bilgilerin mali olaylara ait gerçek ve doğru bilgiler olması ve anlaşılır olması gerekmektedir.

Sigorta teşebbüslerinde parasal giriş ve çıkışların amaçlara uygun bir biçimde gerçekleştirilmesi, finansal olayların yasalar çerçevesinde kontrolü ve raporlanması, bölümler arası finansal faaliyetlerin izlenmesi, sigorta aracıları ile sigorta işletmesi arasındaki finansal faaliyetlerin izlenmesi, kontrol ve raporlanması sigorta hizmetinin maliyetlendirilmesi, sigorta hizmet satış fiyatının saptanması vb. işlemler ile raporların hazırlanarak gelecek dönemlere ilişkin finansal faaliyetlerin planlanması muhasebenin bölümlendirilmesini gerektirmekten öte zorunlu kılmaktadır.¹³¹

226. 3568 Sayılı SMMM ve YMM Kanunu Açısından

Türkiye’de muhasebecilik mesleği 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile düzenlenmiştir. Adı geçen kanunun 1. maddesine göre bu düzenlemenin amacı, ‘İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve

¹³¹ Özkan, s. 470-474

Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine ilişkin esasları düzenlemek' olarak belirlenmiştir.¹³²

Yukarıda ifade edildiği gibi Kanunda meslek mensupları üç grupta ele alınmaktadır:

- Serbest Muhasebeci (SM)
- Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir (SMMM)
- Yeminli Mali Müşavir (YMM)¹³³

Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin son verilerine göre Türkiye'de faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci sayısı 28.465, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir sayısı 32.473 ve Yeminli Mali Müşavir sayısı 4.856'dır.¹³⁴

Meslek Mensubu Olmanın Şartları; 3568 Sayılı Kanun her bir meslek mensubu grubu itibariyle mesleğe başlayabilmek için gerekli şartları genel şartlar ve özel şartlar olmak üzere iki başlık altında toplamıştır.

Genel Şartlar; her üç meslek mensubunun da taşıması gereken şartları ifade etmektedir. Adı geçen Kanunun ilgili maddesine göre bu şartlar şunlardır:

- TC vatandaşı olmak (Yabancı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır.)
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak
- Kanunda belirtilen suçlardan dolayı hüküm giymemiş olmak
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak

¹³² **3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**, 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete

¹³³ Sabri Bektöre, Halim Sözbilir, Kerim Banar, **Genel Muhasebe**, Eskişehir :2001,s.5,6.

¹³⁴ www.turmob.org.tr 16.06.2006

- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak

Özel Şartlar; özel şartlar; her bir meslek mensubu grubu için ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Serbest Muhasebeci Olmanın Özel Şartları; mesleğe girmek isteyen kişinin belli bir eğitim düzeyinde olması ve staj yapması gereklidir. Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında ön lisans seviyesinde öğrenim görmüş olanlar ile ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar staj yerine getirmiş olmaları halinde sınav şartı aranmaksızın serbest muhasebeci ünvanı ile çalışabilirler. Staj süresi ön lisans seviyesinde mezun olanlar için 4 yıl, ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için 6 yıl olarak belirlenmiştir.¹³⁵

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) Olmanın Özel Şartları; SMMM olabilmek için kanunda eğitim durumu, staj ve sınav ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Tüm bu şartları yerine getirenlerin ayrıca ruhsat almaları gereklidir. SMMM olabilmek için;

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği Yüksek Öğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkra da belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak
- Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir yanında 2 yıl çalışmış olmak
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavını kazanmış olmak
- Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak şartları aranmaktadır.¹³⁶

Yeminli Mali Müşavir Olmanın Özel Şartları; burada öncelikle şunu belirtmek gerekir ki; Yeminli Mali Müşavirlik ünvanı ile tanımlanan mesleki faaliyet ülkemize özgü

¹³⁵ Bektöre, Sözbilir ve Banar, s.7.

¹³⁶ Bektöre, Sözbilir ve Banar, s.7.

olup, başka hiçbir ülkede uygulaması yoktur.¹³⁷ Yeminli mali müşavir olmak isteyen bir kişinin:

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olması,
- Yeminli mali müşavirlik sınavını başarmış olması ve
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olması gerekir.

Ancak kanun bazı meslek mensuplarına YMM olma hakkını daha önceki kamu kurumlarındaki hizmet sürelerini dikkate alarak doğrudan tanımaktadır.¹³⁸

Meslek Mensuplarının Yapacağı İşler; kanunda her bir meslek mensubu grubunun yapacağı işler ayrı ayrı belirlenmiştir.

Serbest Muhasebecilerin Yapacağı İşler; kanuna göre; serbest muhasebeciler, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilânço, gelir tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmakla yetkilidirler.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Yapacağı İşler; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin 3568 sayılı Yasa'nın 2/ a maddesi dışındaki 2/b ve 2/c bentlerinde yer alan işler kısaca şu şekilde tanımlanmıştır: Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek ve bu konularda müşavirlik yapmak. Bu konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak..¹³⁹

3568 sayılı Yasa ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanı taşıyan meslek mensuplarına tanınan haklar; yabancı ülkelerde CPA (Certified Public Accountant) veya Expert Comtable unvanı altında denetim yapan meslek mensuplarına eşdeğerde

¹³⁷ Masum Türker, **Muhasebe Mesleğinin Bugünkü Konumu ve Geleceği**, İSMMMO Yayın Organı, Sayı 32, s.19.

¹³⁸ Bektöre, Sözbilir ve Banar,s.7

¹³⁹ Türker, s.18

düzenlenmiştir. Bu nedenle yabancı ülkelerdeki kamu veya ruhsatlı muhasebecilik olarak tanımlanan CPA (Certified Public Accountant veya Expert Comptable) unvanı altındaki muhasebe mesleğinin, görevleri ve hakları itibarıyla eşdeğer meslek Türkiye'de Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanı altında çalışanlara tanınmış olduğunu söylemek yanlış olmaz.¹⁴⁰

Yeminli Mali Müşavirlerin Yapacağı İşler; Yeminli Mali Müşavirler, esas itibarıyla Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerden 2 noktada ayrılmaktadırlar. Birincisi 3568 sayılı Yasanın 12'nci maddesinde tanımlanan tasdik işleridir. İkincisi ise, Yeminli Mali Müşavirlerin, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ve Serbest Muhasebecilerin defter tutma işleri yapmaları, muhasebe bürosu açmaları veya muhasebe bürolarına ortak olmaları yasağıdır.¹⁴¹

Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işlemlerinin esasları, 3568 sayılı Yasa'nın 12'nci maddesinde şu şekilde belirlenmiştir: "Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyana uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler."¹⁴²

23. MUHASEBE POLİTİKALARI

231. Muhasebe Politikalarının Amaçları

Muhasebe politikaları mali tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında benimsenen ilke, esas, gelenek ve kurallardan oluşur. Çeşitli ilke, esas, gelenek ve kurallar arasından, mali tabloların işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru biçimde yansıtmasına

¹⁴⁰ Türker, s.18

¹⁴¹ Türker, s.19

¹⁴² Türker, s..20

imkan verecek şekilde, seçim yapılarak muhasebe politikaları oluşturulmalıdır. Tebliğde “muhasebe politikalarının açıklanması“nın amaçları aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir:

- Mali tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmış ise bunların açıklanması istenmez. Ancak bu kavramlardan ayrılmaların mevcut olmaları hallerinde, mali tabloların dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklanmalıdır.
- İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulamasını yönlendirmelidir.
- Mali tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa olarak açıklanmalıdır.
- Kullanılan muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar mali tablolarla bütünlük oluşturur.

232. Muhasebe Politikalarının İşletme İçin Önemi

Kullanılan önemli muhasebe politikalarının açıklanması mali tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilkedir. Politikalara ilişkin açıklamalar işletme yönetimi tarafından muhasebe departmanına toplu olarak verilmelidir. İşletmelerin muhasebe politikasının olması ve bu politikaların dönemler itibariyle değişmemesi ve değiştiğinde mali tablo dipnotlarında belirtilmesi işletme için önem arz etmektedir. Muhasebe politikalarının işletme için önemi aşağıda özetlenmiştir:

- Bilanço ve gelir tablosundaki ve diğer tablolardaki yanlış veya gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dipnotlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş olamaz. Düzeltme ancak, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve mali tablolara yansıtılır.
- Mali tablolar, dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.

Mali politikalarda, cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmış ise durum nedenleri ile birlikte açıklanmalı ve bunun mali tablolara olan etkileri gösterilmelidir.¹⁴³

24. MUHASEBE STANDARTLARI

241. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)

Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards–IASs) 1973’den 2000’e kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee –IASC) tarafından çıkarılmıştır. IFAC’ın bir kolu gibi çalışan IASC, 24 Mayıs 2000’de IFAC’la beraber Edinburg’da yapılan Genel Kurul toplantısında bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. Edinburg’da kabul edilen kuruluş sözleşmesine (Constitution) göre IASC organizasyonunun ana bölümlerinden biri olan Uluslararası Muhasebe Standartları Yönetim Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) oluşturulmuştur.

Yönetim Kurulu önce kendi alt yapısıyla ilgili konularla ilgili çalışmalar yapmıştır. Teknik konularla ilgili olarak dış dünya ile Yönetim Kurulunun ilişki kurması gerektiğini düşünerek tüm yayın ve yazışmaların IASB adına yapılmasına karar verilmiştir. Böylece 2001’den itibaren IASB, IASC’nin yerini alarak 14 kişilik üyeye standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesinin (Standing Interpretations Committee-SIC) yorumlarını onaylamakla sorumlu olmuştur.¹⁴⁴

IASB göreve geldiği tarihten itibaren bazı UMS değişiklikler ve düzenlemeler yapmış, bazılarında ise değişiklikler yapılması için teklifte bulunmuştur. Bazı UMS’lerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards-IFRS) ile değiştirilmesi konusunda yeni UFRS’ler hazırlanması için teklifte bulunmuştur. IASB 18-20 Nisan 2001 tarihlerinde yapılan ilk toplantılarında daha önce çıkarılan tüm UMS ve ilgili yorumları onaylamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılacak tüm muhasebe standartları “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (UFRS) oluşturacaktır.

¹⁴³ Nalân Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 11.Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2003,s. 8

¹⁴⁴ Salim Üstündağ, **Global Muhasebe Standartlarına Doğru**, Şubat 2003, www.makalem.com

IASB tarafından çıkarılmış olan bu standartlardan ilki IFRS 1'dir. Uluslar arası Muhasebe Standartları aşağıda verilmiştir: ¹⁴⁵

IAS 1 - Finansal Tabloların Sunuluşu (Presentation of Financial Statements)

(İlk yayın tarihi 1975, son revizyon 2005)

IAS 2 - Stoklar (Inventories)

(İlk yayın tarihi 1975, son revizyon 2003)

IAS 7 Nakit Akış Tabloları (Cash Flow Statements)

(İlk yayın tarihi 1977, son revizyon 1994)

IAS 8 - Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Muhasebe Hataları (Accounting Policies , Changes in Accounting Estimates and Errors)

(İlk yayın tarihi 1978, son revizyon 2003)

IAS 10 - Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar (Events After the Balance Sheet Date)

(İlk yayın tarihi 1978, son revizyon 2003)

IAS 11 - İnşaat Sözleşmeleri (Construction Contracts)

(İlk yayın tarihi 1979, son revizyon 1995)

IAS 12 - Kâr Üzerinden Alınan Vergiler (Income Taxes)

(İlk yayın tarihi 1979, son revizyon 2000)

IAS 16 - Maddi Duran Varlıklar (Property, Plant, Equipment)

(İlk yayın tarihi 1982, son revizyon 2003)

IAS 17 - Finansal Kiralama İşlemleri (Leases)

(İlk yayın tarihi 1982, son revizyon 2003)

IAS 18 - Hasılat (Revenue)

(İlk yayın tarihi 1982, son revizyon 1993)

IAS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Employee Benefits)

(İlk yayın tarihi 1983, son revizyon 2004)

¹⁴⁵ www.iasplus.com

IAS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (*Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*)
(Yayın tarihi 1983)

IAS 21 - Döviz Kurlarındaki Değişmelerin Etkileri (*The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*)
(İlk yayın tarihi 1983, son revizyon 2003)

IAS 23 - Borçlanma Maliyetleri (*Borrowing Costs*)
(İlk yayın tarihi 1984, son revizyon 1995)

IAS 24 - İlişkili Taraflarla Olan İşlemlerin Açıklanması (*Related Party Disclosures*)
(İlk yayın tarihi 1984, son revizyon 2003)

IAS 26 - Emeklilik Hakkı Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması (*Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans*)
(İlk yayın tarihi IAS 19 içinde 1983, son revizyon 1988)

IAS 27 - Konsolide ve Bağımsız Finansal Tablolar (*Consolidated and Seperate Financial Statements*)
(İlk yayın tarihi 1989, son revizyon 2003)

IAS 28 - İlgili Şirketlerdeki Yatırımlar (*Investments in Associates*)
(İlk yayın tarihi 1989, son revizyon 2003)

IAS 29 - Hiperenflasyon Ortamındaki Ekonomilerde Finansal Raporlama (*Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*)
(Yayın tarihi 1989)

IAS 31 - Ortak Girişimlerdeki Çıkarlar (*Interests in Joint Ventures*)
(İlk yayın tarihi 1991, son revizyon 2003)

IAS 32 - Finansal Araçlar: Sunuluş (*Financial Instruments: Presentation*)
(İlk yayın tarihi 1995, son revizyon 2005)

IAS 33 - Hisse Başına Kazanç (*Earnings Per Share*)
(İlk yayın tarihi 1997, son revizyon 2003)

IAS 34 - Ara Finansal Raporlar (*Interim Financial Reporting*)

(Yayın tarihi 1999)

IAS 36 - Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Kaybı (*Impairment of Assets*)

(Yayın tarihi 1998, son revizyon 2004)

IAS 37 - Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar (*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*)

(İlk yayın tarihi IAS 10 içinde 1978, yeni bir standart olarak yayını 1998)

IAS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar (*Intangible Assets*)

(İlk yayın tarihi IAS 9 içinde 1978, yeni bir standart olarak son revizyonu 2004)

IAS 39 - Finansal Araçlar: Tanınma ve Değerleme Sorunları (*Financial Instruments: Recognition and Measurement*)

(İlk yayın tarihi 1998, son revizyonu 2005)

IAS 40 Yatırım Amaçlı Taşınmazlar (*Investment Property*)

(İlk yayın tarihi 2000, son revizyonu 2004)

IAS 41 Tarım ve Hayvancılık (*Agriculture*)

(İlk yayın tarihi 2001, son revizyonu 2003)

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

(INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS)

IFRS 1 - Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması (*First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*)

(Yayın tarihi 2003)

IFRS 2 - Hisse Biçiminde Ödemeler (*Share-based Payment*)

(Yayın tarihi 2004)

IFRS 3 - İşletme Birleşmeleri (*Business Combinations*)

(İlk yayın tarihi IAS 22 içinde 1983, yeni bir standart olarak son revizyonu 2004)

IFRS 4 - Sigorta Sözleşmeleri (*Insurance Contracts*)
(Yayın tarihi 2004)

IFRS 5 - Elden Çıkarılacak Varlıklar ve Sona Eren Faaliyetler (*Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*)
(İlk yayın tarihi IAS 35 içinde 1998, yeni bir standart olarak son revizyonu 2004)

IFRS 6 - Madenlerin Araştırılması ve Değerlenmesi (*Exploration for and Evaluation of Mineral Resources*)
(Yayın tarihi 2005)

IFRS 7 - Finansal Araçlar: Açıklayıcı Notlar (*Financial Instruments: Disclosures*)
(İlk yayın tarihi 2006)

IFRS 8 – Operasyon (İşletme) Bölümleri (*Operating Segments*)
(İlk yayın tarihi IAS 14 içinde 1981, yeni bir standart olarak son revizyonu 2007)

242. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB’ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da UMS’nın etkisinde kalınmıştır.¹⁴⁶ Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde TTK ile VUK’daki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir.¹⁴⁷

- ***Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar***; İktisadi

¹⁴⁶ Saim Üstündağ, **Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci**, Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi, TURMOB Yayınları, Nisan 2000, Sayı 1, s.32-35.

¹⁴⁷ Mehmet Civan ve Ekrem Kara, **Muhasebe Standartlarının Muhasebe Mesleğinin Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma**, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:14, Nisan 2002

Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve KİT'ler için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır.

Yapılan bu çalışmada; Muhasebe Usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır.

- ***Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar;*** Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama yeknesaklığını sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren ve bankalardan kredi talep eden işletmelerden son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye'de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir.
- ***Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar,*** 1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır.

-Raporlama-Bilânço Formu Standardı,

-Raporlama-Kar ve Zarar Tablosu Formu Standardı,

-Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,

-Denetim- Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı.

Bu komite, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin

yürüteceği Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu' nun kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir.

- ***Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar;*** Türkiye'de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri; Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan tekdüzen hesap planına göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorundadırlar.
- ***Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar;*** SPK'nun 4. Bölümü Sermaye Piyasası Kuruluna ilişkin hükümleri düzenlemektedir. SPK'nun ilgili madde hükmü Kurul'a çeşitli görev ve yetkiler vermiştir. Bunlardan biriside kamunun aydınlatılması amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak; özellikle bilanço, kar-zarar tablosu, yıllık raporlar, denetim raporları ve diğer tablolar hakkında standartlar tespit etmek ve bunları tebliğlerle duyurmaktır. Sermaye Piyasası Kurulu bu amaçla birçok tebliğ ve yönetmelik yayınlamıştır. Ayrıca Sermaye Piyasası Kurulu örgütü içinde Muhasebe Standartları Dairesi kurulmuştur. Kurul tarafından yayımlanan bu tebliğlerden ilk üç tebliğ ana düzenlemeleri içermekle beraber, söz konusu tebliğlerden Seri XI, No:2 sayılı Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları hakkındaki tebliğ, 01.01.1995 tarih ve 22217 sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan Seri XI, No:11 sayılı tebliğ ile yürürlükten kaldırılmıştır.

a) Seri XI, 1 no'lu tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara ilişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ" 60 maddeden oluşmakta olup, 4 bölüm ve ekleri içermektedir ve tebliğde yer alan konular şunlardır:

- Mali tablolarda muhasebe politikalarının muhasebe politikalarının açıklanması ve muhasebenin temel kavramları,
- Mali tablolara ilişkin uygulama standartları,
- Mali tablolara ilişkin şekil ve esaslar,

- Mali raporlara ilişkin şekil ve esaslar,
- Ekler,

b) Seri XI, 3 No’lu tebliğ olan “ Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki” tebliğde yer alan konular ise şunlardır:

- Ara mali tabloların düzenlenme esasları,
- Kıst (zaman ile orantılı pay) esası,
- Mevsimlik faaliyetler,
- Yeniden değerlendirme,
- Vergi Karşılığı,
- Mali Tabloların Kesinleşmesi,
- Diğer mali tablolar.

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucu bugüne kadar 19 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır. Yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) aşağıdaki gibidir:¹⁴⁸

TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu	Yayın Tarihi 16.01.2005
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	Yayın Tarihi 12.04.2006
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2007
TMS 2 : Stoklar	Yayın Tarihi 15.01.2005
TMS 2 : Stoklar (Değişiklik)	Yayın Tarihi 11.04.2006
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları	Yayın Tarihi 18.01.2005
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2007

¹⁴⁸ www.tmsk.org.tr

TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalat	Yayın Tarihi 20.10.2005
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalat (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2007
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	Yayın Tarihi 20.10.2005
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2005
TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri	Yayın Tarihi 26.10.2005
TMS 12 : Gelir Vergileri	Yayın Tarihi 28.03.2005
TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)	Yayın Tarihi 28.10.2006
TMS 12 : Gelir Vergileri (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2007
TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama	Yayın Tarihi 03.03.2006
TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar	Yayın Tarihi 31.12.2005
TMS 17 : Kiralama İşlemleri	Yayın Tarihi 24.02.2006
TMS 17 : Kiralama İşlemleri (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2007
TMS 18 : Hasılat	Yayın Tarihi 09.12.2005
TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar	Yayın Tarihi 30.03.2006
TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	Yayın Tarihi 01.11.2005
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri	Yayın Tarihi 31.12.2005

TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2007
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri	Yayın Tarihi 09.11.2005
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri (Yeni)	Yayın Tarihi 15.07.2007
TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları	Yayın Tarihi 31.12.2005
TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	Yayın Tarihi 01.03.2006
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	Yayın Tarihi 17.12.2005
TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar	Yayın Tarihi 27.12.2005
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	Yayın Tarihi 31.12.2005
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar	Yayın Tarihi 31.12.2005
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum	Yayın Tarihi 28.10.2006
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2007
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç	Yayın Tarihi 28.03.2006
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2007
TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama	Yayın Tarihi 02.02.2006
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Yayın Tarihi 18.03.2006
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2007
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	Yayın Tarihi 15.02.2006
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.02.2006
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Yayın Tarihi 17.03.2006
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2007

TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	Yayın Tarihi 03.11.2006
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2006
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yayın Tarihi 17.03.2006
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2007
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler	Yayın Tarihi 24.02.2006
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2007
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	Yayın Tarihi 31.03.2006
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07.2007
TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler	Yayın Tarihi 31.03.2006
TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri	Yayın Tarihi 31.03.2006
TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri	Yayın Tarihi 25.03.2006
TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri (Değişiklik)	Yayın Tarihi 15.07. 2007
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	Yayın Tarihi 16.03.2006
TFRS 6 : Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	Yayın Tarihi 31.01.2006
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar	Yayın Tarihi 30.01.2007
TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri	Yayın Tarihi 15.0.2007

- ***Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak BDDK Tarafından Yapılan Çalışmalar;*** Bankaların 2002 yılı sonu itibariyle finansal tablolarının UMS ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, Haziran ayı sonu itibariyle UMS paralel düzenlemeler içeren

Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden yürürlüğe giren 17 adet tebliğ yayınlanmıştır. Bu tebliğ başlıkları aşağıdaki gibidir: ¹⁴⁹

1 Sayılı Tebliğ: Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı

2 Sayılı Tebliğ: Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı

3 Sayılı Tebliğ: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı

4 Sayılı Tebliğ: Kiralama İşlemlerine İlişkin Muhasebe Standardı

5 Sayılı Tebliğ: Bankanın Dâhil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı

6 Sayılı Tebliğ: Banka Birleşme ve Devirleri ile Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı

7 Sayılı Tebliğ: Varlıklardaki Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı

8 Sayılı Tebliğ: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı

9 Sayılı Tebliğ: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı

10 Sayılı Tebliğ: Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı

11 Sayılı Tebliğ: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı

12 Sayılı Tebliğ: Dönem Net Kar / Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı

13 Sayılı Tebliğ: Bilânço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı

14 Sayılı Tebliğ: Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı

15 Sayılı Tebliğ: Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı

¹⁴⁹ Başak Ataman Akgül, Hüseyin Akay, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, 1. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2003,s.14 - 24

16 Sayılı Tebliğ: Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı

17 Sayılı Tebliğ: Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı¹⁵⁰

25. MALİ TABLO İLKE VE KURALLARI

Mali tablolarda yer alacak bilgilerin özelliklerinde, ilgili literatürde, farklı şekillerde gruplandırmalar yapılmakta fakat bu grupların tümünde bazı ortak özellik ve benzerliklere rastlanmaktadır. Söz konusu ilkeler çeşitli görüşlerin bir sentezi olarak aşağıdaki gibi ele alınmıştır.¹⁵¹

- Mali Tablolarda yer alan bilgiler önemli olmalıdır,
- Düzenli aralıklarla ve kişilere yönelik olarak hazırlanmalı ve sunulmalıdır,
- Mali Tablolar kısa sürede hazırlanabilir olmalıdır,
- Anlaşılır olmalıdır,
- Mali Tablolarda yer alan bilgiler doğru ve objektif olmalıdır,
- Mali Tablolar standart olmalıdır,
- Mali Tablolar bütünlük (bütünlük) olmalıdır,
- Mali Tablolar ekonomik olmalı ve rakamlar yuvarlaklaştırılmalıdır,
- Bilgiler karşılaştırılmalıdır,

251. Temel Mali Tablo İlke ve Kuralları

- Mali tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmış ise bunların açıklanması istenmez. Ancak bu kavramlardan ayrılmaların mevcut olması halinde, mali tabloların dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklama yapılır.

¹⁵⁰ www.bddk.org.tr

¹⁵¹ Burada belirtilen temel ilkelerden bazılarına, Tebliğ'de Muhasebe Politikalarının Açıklanması başlığı altında yer verilmiştir.

- İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulanmasını yönlendirir.

- Mali tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa olarak açıklanır.

- Kullanılan muhasebe politikaları ile ilgili açıklamalar mali tablolarla bütünlük

oluşturur. Kullanılan önemli muhasebe politikalarının açıklanması mali tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilkedir. Politikalara ilişkin açıklamalar işletme yönetimi tarafından muhasebe departmanına toplu olarak verilir.

- Bilânço ve gelir tablosundaki ve diğer tablolardaki yanlış ve gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dipnotlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilemez. Düzeltme ancak, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve mali tablolara yansıtılır.

- Mali tablolar, dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.

- Mali tablolarda, cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmış ise durum nedenleri ile birlikte açıklanır ve bunun mali tablolara olan etkileri gösterilir.

- Mali tablolar ilkeleri, temel mali tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kuralları ifade eder.

- Bu düzenlemede yer almayan konularda, daha sonra yayımlanacak muhasebe standartlarına, yoksa muhasebe kavramlarına uygun olarak öncelikle, işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme büyüklüğü için yaygın olarak kullanılan, bunun da uygulanmadığı hallerde uluslararası standartlarda benimsenen esaslara uyulur.

- Mali tabloların hazırlanmasında esas alınan kavram ve ilkeler ile TTK ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinin farklı uygulamalara yer verdiği durumlarda, işletmeler söz konusu mevzuat hükümleri uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenlemeleri

yaparlar. Ancak, bu düzenlemeler bu bölümde yer alan ilkeler çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği ilkesini değiştiremez.¹⁵²

2511. Bilânço İlkeleri

Bilânçoda yer alacak kalemlerin yerleştirilmesinde uyulması gereken özel bilânço ilkeleri söz konusudur. Bu ilkelerin Tebliğe göre amacı, “sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır. Bilanço, varlıkların içinde bulunulan zamandaki değerini veya tasfiye halinde bunların satışından elde edilecek para tutarlarını yansıtan bir tablo değildir. Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilançoda gayri safi değerleri ile gösterilirler. Bu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer bilanço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır.”

Varlıklara İlişkin İlkeler

- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda, dönen varlıklar grubu içinde gösterilir. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşmeyen hizmetlerinden bir hesap döneminde daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilmektedir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan, vadeleri bir yılın altında kalanlar, dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.¹⁵³

- Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

¹⁵² Yılmaz Benligiray , Celal Kepekçi , **Muhasebe Kavram ve İlkelerinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**, T.C. Anadolu Üniversitesi, 1985 , s. 11.

¹⁵³ Orhan Sevilengül, Genel **Muhasebe**, Setma Matbaacılık, Ankara 1996, s. 27-28

- Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerleme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır. Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştiraklar, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili içinde geçerlidir.

- Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

- Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

- Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

- Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

- Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

Tutarlı ve kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir. Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir. Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar içinde geçerlidir. Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.¹⁵⁴

¹⁵⁴ Burçkin, s.33-35

Kaynaklara İlişkin İlkeler

- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. İşletmenin veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

- Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.

İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

- Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir. Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır. Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

Özkaynaklara İlişkin İlkeler

- İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları öz kaynaklar grubunu oluşturur. İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli isimler altında işletmede bırakılan karları ile dönem net karı (zarar) bilançoda öz kaynaklar grubu içinde gösterilir.

- İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa, esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kar ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecek

özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtabacak biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir. İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle öz kaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

- Öz kaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, öz kaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır. Öz kaynaklar, ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları (zararları) ve dönem karı'ndan (zararı) oluşur. Kar yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen karların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılmaz.¹⁵⁵

2512. Gelir Tablosu İlkeleri

Tebliğde yer alan gelir tablosu ilkeleri hemen hemen genel kabul görmüş ilkeleri oluşturmaktadır. Bu ilkelerden beklenen amaç, gelir tablosunda yer alan “satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kar ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.” Bu amaç kapsamında belirtilen gelir tablosu unsurlarına ait tutarların “brüt“ olması benimsenen esaslardan biridir. Buna göre hiçbir satış, gelir ve kar unsuru bir maliyet, gider veya zarar unsuru ile kısmen veya tamamen karşılaştırılmak amacıyla gelir tablosunun kapsamı dışında bırakılmaz.

Gelir tablosunun kapsamı ve şekli genellikle hazırlandığı amaca yönelik olarak değişebilmektedir. Gelir tablosu ile ilgili olarak işletmeden -işletmeye, sektörden sektöre, vb. farklılıklar görmek mümkündür. Özellikle işletme içi kullanım amaçlarına uygun olarak hazırlanan gelir tablolarının daha kapsamlı oldukları görülmektedir. İşletme dışı kullanıcılara yönelik olarak hazırlanan gelir tabloları ise daha çok özel olmaktadır.

¹⁵⁵ Recep Pekdemir, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Mali Tablolar El kitabı**, 3.Baskı, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 1996, s. 66 – 72

Tebliğde gelir tablosu düzenleme kuralları olarak belirtilen şöyledir:

“ Gelir tablosunun düzenlenmesinde mali tablolar ilkelerinde verilmiş açıklamalar esas alınır. Bu tablonun düzenlenmesinde esas faaliyetlerden sağlanan gelir ve süreklilik gösteren diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelir ayrı gösterileceği gibi, süreklilik göstermeyen olağandışı gelirlerde ayrı olarak gösterilir. Buna göre, esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağandışı giderler ayrı ayrı gösterilir.”

Tebliğde belirlenen gelir tablosu ilkeleri şunlardan oluşmaktadır;¹⁵⁶

- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Belli bir dönemin satışları ve bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında veya sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- Maliyetler, maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.
- Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kar ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

¹⁵⁶ Pekdemir, s.101

- Bütün kar ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
- Karşılıklar, işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.
- Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliklerin etkileri açıkça belirtilmelidir.
- Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz ; dipnotlarda açıklama yapılır.

Yukarıda sıralanan gelir tablosu ilkelerini üç ana grupta toplamak mümkündür:

- a) Gelir ve giderlerin gerçekleşmesi, her dönemin gelir ve giderinin kendine ait olması ve gelirlerle giderlerin ait oldukları dönemlerde karşılaştırılması,
- b) Gelir ve giderlerin gelir tablosunun biçimsel yapısında belirtildiği gibi amaca uygun olarak sınıflandırılması ve sunulması,
- c) Gelir ve giderlerle ilgili diğer bilgilerin tam açıklama kuralları doğrultusunda ilgililere açıklanması.

252. Ek Mali Tablo İlke ve Kuralları

Ek mali tablo olarak da adlandırılan, fon akım, nakit akım, satışların maliyeti, kar dağıtım ve öz kaynaklar değişim tablolarını düzenleme kurallarını şöyle açıklayabiliriz.

- **Fon Akım Tablosu Düzenleme Kuralları;** Temel amacı, işletmelerin yatırım ve finansman faaliyetlerini ve dönem içindeki finansal durumdaki değişiklikleri kapsayan bilgilerin

açıklanması olan fon akım tablosunun düzenlenmesi ile ilgili olarak Tebliğde bazı kurallara yer verilmiştir. Belirtilen bu kurallar ve bu kurallara ilişkin yorumlar aşağıda açıklanmıştır;

- Fon akım tablosu, temel mali tablolar ile birlikte sunulur. Bu tablo, gelir tablosunun sunulduğu her dönem için, cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde düzenlenir. Fon akım tablosu temel mali tablolardan ayrı bir şekilde sunulduğu zaman fazla bir anlam ifade etmeyebilir. Bu tablonun kapsadığı dönem, birlikte sunulduğu gelir tablosunun dönemi ile aynı olmalıdır. Diğer tabloların sunulmasında olduğu gibi fon akım tablosu da en az iki dönemi karşılaştırmalı olarak kapsayacak şekilde sunulmalıdır.

- Fon akım tablosu düzenlenirken, fon kavramının ne anlamda kullanıldığı açıkça belirtilir. Burada ele alınmakta olan fon akım tablosu ile ilgili olarak fon kavramı, işletmenin üçüncü şahıslarla olan ilişkilerinden doğan tüm finansal araçlar şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁵⁷

- Fon akım tablosunda olağan faaliyetlerden sağlanan veya faaliyetlerde kullanılan fonlar, diğer fon kaynak ve kullanım yerlerinden ayrı başlıklar halinde sunulur. Böylece işletmenin fon yaratma gücünün ne olduğu veya faaliyetlerinde ne ölçüde fon kullanıldığı ortaya konulur.

- İşletmenin normal faaliyetleri gelir tablosunda tek düzen hesap planına göre 600 ile 669 no'lu hesaplar arasında kalan bölüm arasında raporlanır. Dolayısıyla bu hesaplara intikal ettirilen işletmenin fon yaratma gücü veya bu hesaplardan dolayı kullanılan fonların ayrı bir başlık halinde sunulmasında fayda vardır.

- İşletmenin normal olağan faaliyetleri dışında kalan olağandışı işlemlerden elde edilen fonlar veya kullanılan fonlar, fon akım tablosunda; önemli tutarlarda olmaları durumunda olağan faaliyetlerden sağlanan veya kullanılan fonlardan ayrı bir başlık altında sunulur.

İşletmenin olağandışı faaliyetleri, gelir tablosunda tek düzen hesap planına göre 670 ile 689 no'lu hesaplar arasındaki unsurlara kaydedilip raporlanır. Bu unsurlardaki tutarların önemli olup olmadığına bakılmaksızın ayrı bir başlık halinde sunulması gerekir. Bu unsurlar için tabloda ayrı birer başlık yer verilmiş bulunmaktadır.

¹⁵⁷ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türomob Eğitim Programı , 4-6 ağustos 1993, Pamukkale

- Bazı finansal işlemler, bir tür varlığın diğer bir varlık türüyle değiştirilmesi biçiminde ortaya çıkar. Böyle bir durum işletmenin finansman ve yatırım faaliyetinin bir parçası olduğu için, fon akım tablolarında yer alır. Bu tür işleme örnek olarak, tahvil borcuna karşılık hisse senedi verilmesi gösterilebilir.

Yukarıdaki örnekte de belirtildiği gibi, önemli bilanço kalemleri arasında değişiklik olabilir. Bu değişikliklerin işletme açısından kaynak yaratıp yaratmadığına veya kullanıma neden olup olmadığına bakılarak fon akım tablosunda yer verilmeye çalışılır.

- Fon akım tablosunda amaçlanan yararın sağlanabilmesi için her türlü işlemin finansman ve yatırım yönleri ayrı ayrı açıklanır. Örneğin, bir duran varlığın satın alınmasından doğan fon çıkışları ayrı, satılmasından doğan fon girişleri ayrı ayrı açıklanır veya bir tahvil ihraç edilerek bir varlık alınmışsa; ihraç edilen tahviller ayrı, ayrı satın alınan varlıklar ayrı açıklanır.

Fon akım tablosunun düzenlenmesinde duran varlıkların özel bir önemi vardır. Bu gruptaki unsurların elden çıkarılması ve bu unsurlara yatırım yapılması stratejik kararlar gerektirir. Bu nedenle duran varlıkları hareketleri çift yönlü ele alınmaya çalışılır. Dönen varlık hareketleri için bu yöntemi kullanmak gereksiz olabilir. Çünkü dönen varlık kalemlerinde meydana gelen değişiklikler çok kısa sürede ve hızlı bir şekilde gerçekleşmektedir.¹⁵⁸

- Her işletme veya işletmeler topluluğu, içinde buldukları koşullara göre fon akım tablolarını en fazla bilgiyi içerecek biçimde düzenler. Fon akım tablosu, net yönteme göre düzenlenir ve olağan kardan başlanıp, dönem içinde fon hareketine neden olmayan gelir ve giderlere ait bilgiler verilerek düzeltmeler yapılır.

- Tam açıklama kuralları fon akım tablosunun düzenlenmesinde de geçerlidir. Bu nedene mümkün olduğu kadar en fazla bilginin yer almasını sağlayacak şekilde tablonun düzenlenmesine çalışılır. İşletme faaliyetlerine ilişkin fon kaynak veya kullanım tutarları

¹⁵⁸ Nalan Akdoğan, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Türkiye'deki Mali Tablo Düzenleme Uygulamalarına Etkileri**, Türkiye XIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 20-22 Mayıs 1993 Çeşme-İzmir

hesaplanırken brüt tutarlardan değil, sonuçtan diğer bir ifade ile net tutarlardan, kardan veya zarardan hareket edilir.

- Fon hareketine neden olmayan, yalnızca hesaplar arasında yapılan aktarmalar dolayısıyla hareket gösteren hesaplar, fon akım tablosunda yer almaz. Örnek; değer artış fonlarının veya yedeklerin ödenmiş sermayeye eklenmesi gibi.

Maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulması, iştirakler ve bağlı ortaklıklardan bedelsiz hisse senedi alınması, amortisman ayrılması, karşılık ayrılması gibi işlemler, işletmelerde herhangi bir fon hareketi yaratmaz. Dolayısıyla benzer işlemler, fon akım tablosunun dışında tutulur.¹⁵⁹

- ***Nakit Akım Tablosu Düzenleme Kuralları;*** tebliğ'de öngörülen nakit akım tablosu unsurları temel olarak işletme, yatırım ve finanslama faaliyetleri şeklinde sınıflandırılmamış, bunun da tersinde daha da detaylandırılmıştır. Faaliyetlerle ilgili nakit kaynak ve kullanım unsurlarının hesaplanmasında ise direkt yöntemle benzerliklerin olduğunu söylemek mümkündür.¹⁶⁰
- ***Satışların Maliyeti Tablosu Düzenleme Kuralları;*** satışların maliyeti tablosunun düzenlenmesine ilişkin olarak tebliğlerde özel bölümlerde kurallar veya ilkelere yer verilmemiştir. Ancak, yukarıda belirtildiği gibi bu tablo, gelir tablosunun bir parçasını oluşturmaktadır. Dolayısıyla gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin ilke ve kurallardan gider ve maliyetlere ilişkin olanların bu tabloya da uygulanması gerekir. Bu ilke ve kurallardan önemli görülen bazıları şöyle açıklanabilir

Yukarıda da belirtildiği satışların maliyeti tablosu, belirli bir dönemde yapılan satışlara ilişkin maliyetleri kapsamaktadır. Dolayısıyla bu tabloda yer alan bilgiler, belirli bir dönemdeki durumu yansıtır. Dolayısıyla bu bilgilerin derlendiği hesapların karakteristiği dönemlik olmaktadır. Buna göre bu hesaplar, belirli bir dönemde ortaya çıkıp, aynı dönemde kapatılmaktadırlar. Belirli bir dönemin satışları ve bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında veya sonunda

¹⁵⁹ Pekdemir, s. 136 –137

¹⁶⁰ Pekdemir, s. 183

maliyetleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanım faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.

Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliklerin etkileri açıkça belirtilmelidir. Gelir ve giderlerle ilgili diğer bilgilerin tam açıklama kuralları doğrultusunda ilgililere açıklanması gerekir.

Yukarıda belirtilen ilke ve kurallara bağlı kalınmadığı zaman ortaya çıkan satışların maliyeti tablosu doğrusu gerçekleri yansıtmayabilir. Bu durumda, karar alanlar, farklı bilgilendirilmiş olacaktır.¹⁶¹

- **Kar Dağıtım Tablosu Düzenleme Kuralları;** mali tablo düzenleme ilkelerinin temel amacı ise söz konusu mali tabloların ilgililer tarafından, kısa sürede, kolay bir şekilde, zamanında, etkin ve verimli olarak anlaşılmasını sağlamaktır. Doğal olarak bu mali tablolarda yer alacak bilgilerin önceki dönem ile cari dönemi ayrı ayrı kapsamaması, karşılaştırma açısından istenen bir durumdur. Tebliğde kar dağıtım tablosu'nun düzenlenmesi sırasında dikkat edilmesi gereken hususlar dört grupta toplanmıştır.

a) Kar dağıtım tablosu; dönem karından yapılan dağıtımla yedeklerden yapılan dağıtımı, ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenir. Bu ifade, dağıtıma esas olacak karların kaynağını iki grupta toplamaktadır. Bunlardan ilki dönem karıdır. Dönem karı ile burada kastedilen dönem net karı hesabıdır.

b) İkinci grup ise, her ne kadar yedekler denildiyse de, önceki yıllarda, faaliyet sonuçlarından dağıtılmayıp işletmede bırakılan kazanç unsurlar olmaktadır. Unutulmamalıdır ki; bu hesaplardan yapılacak dağıtım olayının her hesap için ayrı bir özelliğe sahip olmasıdır.

¹⁶¹ Pekdemir, s.128 – 129

c) Kar dağıtım tablosunda ödenecek vergiler ve yasal yükümlülükler, ortaklara ödenecek 1. ve 2. temettüler, ayrılan 1. tertip ve 2. tertip yasal yedeklerle, statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve kardan ayrılan özel fonlar açıkça gösterilir.

Bu ifadeye göre, paylaşımın diğer iki unsuruna ilişkin bilgilerin detaylı bir şekilde hazırlanması ve sunulması istenmektedir.

d) Dönem karının dağıtımında, imtiyazlı payların bulunması halinde, imtiyazlı ve adi hisse senetlerine ödenen kar payları, tabloda belirtilen bölümlerinde ayrı ayrı gösterilir. Katılma intifa senedi, kara iştirakli tahvil ile kar ve zarar ortaklığı belgesi ihraç edilmesi nedeniyle, bu senet sahiplerine mevzuat hükümleri çerçevesinde ödenen paylar, kar dağıtım tablosunda ayrıca gösterilir.¹⁶²

- **Öz kaynaklar Değişim Tablosunu Düzenleme Kuralları;** diğer tablolardan farklı bir şekilde, bu tablo, bir matriks yapı şeklinde organize edilmiştir. Bu tablonun sütunlarına, bir muhasebe sisteminde yer alabilecek tüm öz kaynak hesapları yerleştirilmiş, satırlarında ise öz kaynak kalemlerinde meydana gelebilecek artış veya azalışların nedenleri yer almıştır. Diğer tablolarda olduğu gibi, öz kaynaklar değişim tablosu'nda en az iki dönem için düzenlenmelidir. Böylece iki dönem bilgilerinin karşılaştırılması mümkün olabilecektir.

Tablonun düzenlenmesinde başlangıç noktası, öz kaynak kalemlerine ilişkin bir önceki dönemden devralınan bakiyelerdir. Daha sonra bu unsurlarda artışa konu olan işlemler artı, azalışa konu olan işlemler ise parantez içinde eksi gösterilerek yer verilir. Genellikle bu işlemlerin tabloya aktarılmasında aşağıdaki sıra izlenebilir.¹⁶³

- Karın dağıtımı
- Sermaye artışı
- Sermaye artışı nedeniyle varsa hisse senedi ihraç primi
- Yeniden değerlendirme işlemleri

¹⁶² Pekdemir, s. 210 – 211

¹⁶³ Pekdemir, s. 243

- Dönem Sonu işlemleri

Bu işlemlerin tabloda yer almasından sonra bu unsurlara ilişkin dönem sonu bakiyeleri hesaplanarak yer alır.¹⁶⁴

253. Konsolide Mali Tablo İlke ve Kuralları

Konsolide Bilânçonun Düzenlenmesine İlişkin İlke ve Esaslar; konsolide bilânçonun düzenlenmesine ilişkin ilke ve esasları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:¹⁶⁵

- Topluluk şirketlerinin bilânço kalemleri ayrı ayrı toplanır,
- Konsolidasyona alınan ortaklıkların sermayesindeki hisse veya payların defter değeri, konsolidasyona alınan ortaklığın öz sermayesine isabet eden tutar ile mahsup edilir. Bu mahsup işleminin özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür,
- Mahsup işlemi, bu ortaklık ilk defa konsolidasyona alındığı andaki defter değerine göre yapılır veya
- Mahsup işlemi, konsolide edilecek ortaklıkların hisselerinin iktisap edildiği anda tespit edilebilen aktif ve pasif değerlerine göre veya hisseler farklı zamanlarda iktisap edildiğinde, bu ortaklığın bağlı ortaklık olduğu tarihte yapılır,
- Konsolidasyondan kaynaklanan olumlu fark aktifte şerefiye olarak işlenirken; olumsuz fark ise pasifte “Gelecek yıllara ait gelirler” grubunda yer alır. Bu farklar 5 yıl içinde itfa edilir,
- Yapılan toplama işleminden, topluluğa dâhil ortaklıkların birbirlerinden olan alacak ve borçları karşılıklı olarak indirilir. Ortaklıkların birbirlerinin borçlanmayı temsil eden

¹⁶⁴Cafer Tezsezen, **Öz sermaye Hesaplama ve Öz kaynaklar Değişim Tablosu Düzenlenmesi**, İSMMMÖ Mali Çözüm , Sayı: 30, s.35-36

¹⁶⁵Yıldız Akbulut, **Yabancı Paralı Finansal Tabloların Milli Paraya Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemlerin Konsolide Finansal Tablolar Açısından İncelenmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü,1994,s.22-24

menkul kıymetlerine veya kıymetli evraklarına sahip olmaları durumunda da, söz konusu menkul kıymetler ve kıymetli evraklar indirim tabii tutulur,

- Topluluğa dâhil ortaklıkların birbirlerinden satın almış oldukları dönen ve duran varlıklar, ilke olarak, bu varlıkların topluluğa olan ilk maliyetleri üzerinden gösterilmelidir. Bu nedenle gerekli düzeltmeler yapılarak bu işlemler konsolide bilançoya yansıtılmalıdır.
- Gerekli tüm düzeltme işlemleri konsolide bilançoya yansıtıldıktan sonra, topluluğa dahil bağlı ortaklıkların öz kaynakları içindeki topluluk dışı paylara ait öz kaynak kalemleri konsolide bilançonun ilgili öz kaynak kalemlerinden mahsup edilerek saptanan “azınlık payları” konsolide bilançoda öz kaynaklar grubunu izleyen ayrı bir kalem olarak yer alır.

Konsolide Gelir Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin İlke ve Esaslar

Konsolide gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin ilke ve esasları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:¹⁶⁶

- Topluluk şirketlerinin gelir tablosu kalemleri ayrı ayrı toplanır,
- Yapılan toplama işleminden sonra, topluluğa ait ortaklıkların birbirlerine yapmış oldukları mal ve hizmet satışları “brüt satışlar” ve “satışların maliyeti” hesaplarından indirilir,
- Topluluğa dâhil ortaklıkların stoklarına ilişkin topluluk içi mal alım satımından doğan kar, konsolide finansal tablolarda stoklardan düşülerek satışların maliyetine eklenir, zarar ise stoklara eklenerek satışların maliyetinden düşürülür,
- Topluluğa dahil ortakların birbirleriyle olan işlemleri nedeniyle oluşmuş gelir ve gider kalemleri (fazla ya da eksik ayrılan amortismanlar, faiz, temettü vb) ilgili hesaplarla karşılıklı mahsup edilir,
- Konsolide edilen tüm ortaklıklara ilişkin dönem karı, vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıklarının toplamı, konsolide mali tablolardaki aynı başlıklı kalemlerin tutarını oluşturur,

¹⁶⁶Akbulut, s.30-32

- Topluluğa dahil bağı ortaklıkların dönem net kar veya zararlarından topluluk dışı paylara isabet eden kısım, net konsolide mali tabloda “Azınlık Payları Kar/Zarar” hesap grubu adıyla indirim olarak gösterilir.

Konsolide Mali Tablo Dipnotları

Konsolide mali dipnotlarda yer verilen açıklamalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:¹⁶⁷

- Topluluğa dahil bağı ortaklıkların unvanı, ikamet yeri, sermayesi ve bu sermaye içinde ana ortaklık ile diğerk bağı ortaklıkların sahip olduğu paylar,
- Topluluğa dahil ortaklıkların yapısında bir önceki döneme göre oluşan değışiklik,
- Topluluk kapsamına girmeyen bağı ortaklıklarda ana ortaklığın sahip olduğu paylar ve bu payların varsa borsa değeri, yoksa net defter değeriine göre hesaplanmış değerlerini gösteren bilgiler ve konsolide edilmemesinin nedenleri,
- İflas veya tasfiye halinde olan veya kanuni merkezleri yurt dışında bulunan konsolide mali tablo kapsamındaki ortaklıklar ve bunlara ilişkin bilgiler,
- Konsolide mali tablo uygulamasında yıllar arasında farklı muhasebe politikaları uygulanmışsa nedenleri ve parasal etkileri,
- Konsolidasyonda kullanılan varsayım, teknik ve yöntemlere ilişkin açıklamalar,
- Ana ortaklık ile bağı ortaklıkların konsolide mali tablo düzenleme tarihinden sonra ortaya çıkan ve açıklamayı gerektiren hususlara ilişkin bilgiler,
- Oylama gücünün yarısından daha fazlasına dolaylı veya dolaysız olarak sahip bulunmadığı bağı ortaklıklar ile ana ortaklık arasındaki ilişkinin mahiyeti,
- Oylama gücünün yarısından fazlasına, bağı ortaklık aracılığıyla dolaysız veya dolaylı olarak sahip bulunan fakat kontrolün yokluğu nedeniyle de bir bağı ortaklık olmayan işletmenin adı,
- Yabancı bağı ortaklıkların finansal tablolarının YTL’ye çevrilmesinde esas alınan yöntemler,

¹⁶⁷ Akbulut, s.36-40

- Bağılı ortaklıkların elde edilmesi ve satılmasının, rapor verme döneminde finansal duruma, rapor dönemine ait sonuçlara ve ayrıca bir önceki döneme ait tutarlara etkisi.
- Topluluğun istihdam ettiği personel sayısı,
- Konsolide mali tabloları önemli ölçüde etkileyen ya da bunların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması bakımından açıklanması gerekli olan diğer bilgiler,

Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi

Konsolide mali tablo düzenlenmesinde genellikle iki yöntem kullanılmaktadır.¹⁶⁸ Bunlar:

a) Satın Alma (Elde Etme) Yöntemi / Purchasing (Acquisition) Method

- Konsolide Bilançonun Düzenlenmesi
- I) %100 Sahiplik Durumu
- II) Kısmen Sahiplik Durumu
- Konsolide Gelir Tablosunun Düzenlenmesi

b) Çıkarların Birleşmesi (Birleşme) Yöntemi / Pooling Interest (Merger) Method

254. Mali Tablolar ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi

213 sayılı VUK'nun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması amacıyla 01.01.1994 tarihinden itibaren tek düzen hesap planını kullanılmaya başlanmış ve mali tablolarını tek düzen muhasebe sistemine göre hazırlamaktadırlar.

Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahip veya ortakları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan işletme sahip veya ortaklarının

¹⁶⁸ Şaban Uzay , **Konsolide Mali Tablolar**, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:10 Kayseri

yanı sıra o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler veya toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet ve sonuçları konusunda bilgi kaynağı ise o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanmış mali tablolardır.

Muhasebe bilgilerinin sunulduğu mali tablolara dayanılarak karar alma durumunda bulunan ilgililerin karar almalarında en önemli etken, bu bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır. Makro açıdan milli gelir hesapları ve benzeri istatistiklerin çıkarılmasında, kalkınma planlarının hazırlanmasında, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde, ekonomik faaliyetlerin Devlet tarafından kontrol edilmesi ve yönetilmesinde muhasebede tekdüzeliğin sağlanması büyük önem arz etmektedir. Kaldı ki, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin denetlenmesinin gerekli olduğu hallerde, tekdüzen hesap planı uygulamasının denetimin iş yükünü azaltacağı ve kolaylaştıracağı da açıktır.

Yapılan düzenleme,

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

Yapılan düzenlemede öngörülen usul ve esaslara uyulması zorunlu olup, ilgili mevzuat hükümleriyle aykırılığın mali rapor ve beyannamelerinin düzenlenmesi sırasında giderilmesi işletmelerin sorumluluğundadır.

Yapılan düzenlemenin kapsamına bilânço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Diğer bir anlatımla, söz konusu teşebbüs ve işletmeler bu tebliğle belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymak zorundadırlar. Teşebbüs ve işletmelerin kamu

idare ve müesseselerine ait olması hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanmaları, bu mecburiyetleri yerine getirmelerine engel teşkil etmemektedir. Bu teşebbüs ve işletmelerin ticari esaslara göre faaliyet göstermeleri, belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymaları için yeterlidir.¹⁶⁹

Ancak bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibariyle farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan;

- a) Banka ve Sigorta Şirketleri,
- b) Özel Finans Kurumları
- c) Finansal Kiralama Şirketleri (faktoring v b alanlarda faaliyet gösterenler dahil),
- d) Menkul Kıymet Yatırım Fonları Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları,

belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na "Muhasebe Politikalarının Açıklanması"na ve "Mali Tablolar İlkeleri"ne uymaları kaydıyla bu Tebliğin diğer mecburiyetlerini yerine getirmekle yükümlü değillerdir,

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

26. BELGE VE KAYIT DÜZENİ

261. Muhasebe Belgeleri

Daha öncede açıklandığı gibi muhasebenin temel kavramlarından birisi "Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı" olup bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılmasını gerektirir.

¹⁶⁹ Rüstem Hacırustemoğlu, Recep Pekdemir ve Masum Türker, **Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar**, TÜRMÖB Yayınları, 2. baskı, Ankara 1996,s. 56 –68

Bu kavram çerçevesinde muhasebe belgesi veya kısaca belge gerçekleşen bir işlemi kişi, yer, zaman, nitelik ve nicelik gibi açılardan saptayan, tanımlayan ve kanıtlayan yazılı bir nesne olarak tanımlanabilir.

Muhasebe defterlerine yapılan her kaydın mutlaka, işlemin gerçek durumunu yansıtan, usulüne uygun olarak düzenlenmiş ve işletme ile ilgili tüm finansal bilgi kullanıcılarına karşı ispat edici özelliği olan objektif bir belgeye dayandırılması gerekmektedir. Ülkemizde muhasebe belgeleri ve bu belgelerin düzenlenme koşul ve esasları başta vergi esasları ve vergi kanunları olmak üzere, TTK ve SPK' da ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş bulunmaktadır.

2611. Belgeleme İlkeleri

Güvenilir bir muhasebe kaydının yapılması bakımından bu konudaki literatürde ve uygulamada aşağıda belirtilen bazı ilkeler benimsenmiştir.¹⁷⁰

- Her kayıt bir belgeye dayandırılmalıdır.
- Karışıklığı ve mükerrerliği önlemek için bir kaydın dayandığı belge kesin olarak belirlenmelidir.
- Belgeler üzerinde yazılı bilgiler okunmaz hale getirilmemeli, gerekli düzeltme parafe edilerek gösterilmelidir.
- Muhasebe kaydından sonra belge üzerine işaret konularak belgelerin kayda geçmemesi ve mükerrer olarak kayda geçmesi önlenmelidir.
- Aynı işlemin fazla olması halinde “toplu bir belge” düzenlenerek rasyonel çalışma düzeni sağlanmalıdır.
- Belgeler ile ilgili işlemlerde kolaylık sağlanması ve hataların önlenmesi için belgeler farklı renklerde bastırılmalı, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilerek, tasnifli ve kolayca erişilecek şekilde arşivlenmelidir.

¹⁷⁰ Nuran Cömert Doyrangöl, Gürbüz Gökçen ve Cemal İbiş , **Genel Muhasebe Defter Tutma Uygulamaları**, Der Yayınları, İstanbul 1999, s.80

Tüm belgeler düzenleyen kontrol eden ve onaylayan yetkili kimseler tarafından imza ve parafe edilmelidir.

2612. Belge Türleri

Muhasebe işlemlerinin dayanağı olan belgeleri şu şekilde ayırma tabi tutmak mümkündür.¹⁷¹

1. **Oluşumuna göre muhasebe belgeleri;** belgeler oluşumlarına göre, doğal belgeler ve yapay belgeler olmak üzere ikiye ayrılır.

Doğal Muhasebe Belgeleri; Ticari işlemler sonucunda kendiliğinden oluşan muhasebe belgelerine doğal belgeler denilmektedir. İşletmede kullanılan belgelerin büyük bir bölümünü doğal belgeler oluşturmaktadır. Doğal belgelerin türleri de çoktur. Bu nedenle doğal belgeleri düzenledikleri işlemlere göre aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.¹⁷²

a) Alışlara Ait Belgeler; mal ve hizmet satın alınması ile ilgili belgelerdir. Bu belgelerin başında fatura gelir. Ancak bazı durumlarda örneğin müstahsilden (üretici, yetiştirici) satın alınan mallar için fatura alınması mümkün olmayabilir. Bu tür mal alımları için fatura yerine geçen bir belge türü olan müstahsil makbuzu düzenlenir.

b) Satışlara Ait Belgeler; mal ve hizmet satışlarını belgelendirmek için düzenlenen belgelerdir. Bu belgelerin de başında fatura gelmektedir.Satış faturası genellikle toptan satışlar için düzenlenmektedir. İşletmede gerçekleşen perakende satışlar için fatura yerine geçen perakende satış vesikaları düzenlenir.

c) Giderlere Ait Belgeler; elektrik, su, telefon, seyahat, ücret gibi giderler yapıldıkça alınan belgelerdir. Bu belgelerin de başında fatura gelmektedir. Ancak, avukat, mali müşavir gibi serbest meslek erbabına yaptırılan işler için bunlara yapılan ödemeler sırasında alınan serbest meslek makbuzu da gider belgesidir. Ayrıca, hamala, gündelikçi gibi belge düzenlemesi mümkün olmayan kişilere yaptırılan işler için işletme tarafından düzenlenen gider pusulası diğer bir gider belgesidir. Bunların dışında, mükelleflerin işyerlerinde

¹⁷¹ Doyrangöl, Gökçen ve İbiş, s. 76-80

¹⁷² Hanifi Ayboğa, **İşletmelerde Muhasebe Hukuku ve Belge Organizasyonu**, İSMMM Mali Çözüm, Sayı:56, s.46-47

kullanılmak ve tüketilmek üzere satın aldıkları (kırtasiye, büro ve temizlik maddeleri gibi) mal ve hizmet alımları için düzenlenen perakende satış fişi veya yazar kasa fişleri de gider belgesi olarak kabul edilmektedir.

d) Tahsil ve Ödeme Belgeleri; kayıtlarda yer alan bir alacağın para veya para yerine geçen araçlarla tahsil edilmesi veya bir borcun yine para veya para yerine geçen araçlarla ödenmesi için düzenlenen belgelerdir. İşletme alacağını karşı taraftan, nakit ve/veya çek olarak tahsil ederken kasa tahsil makbuzu düzenler, alacağına karşılık senet almışsa ise senet giriş bordrosu düzenler. Defter tutan tüccarlar arasında, bir taraf için tahsil makbuzu karşı taraf için ödeme makbuzudur. Ancak bazı durumlarda parayı veya çeki tahsil eden tarafın defter tutmaması nedeniyle tahsil makbuzu düzenlemesi mümkün değildir. Bu gibi hallerde tüccarın borçları için ödeme yaparken nakit ve/veya çek ile yaptığı ödemeler için kasa ödeme makbuzu düzenleyerek, ödemeyi yaptığı tarafa imzalatıp muhafaza etmesi gerekir. Ödemenin senet ile yapılması halinde senet çıkış bordosu düzenlenir.

e) Mahsup Belgeleri, hesaba geçirme belgeleri olarak da adlandırılan bu belgeler, para ve para yerine geçen ödeme araçları dışındaki işlemler için düzenlenir. Bu belgeler genellikle bankalar tarafından kullanılmaktadır. Örneğin, bir bankanın bir işletmeyi neden belirterek borçlandırması halinde bu işlem için bir borç dekontu düzenlenir. Diğer yandan, bankanın işletmeyi yine bir neden belirterek alacaklandırılması halinde bu kez alacak dekontu düzenlenir.

f) Diğer Doğal Belgeler; bu tür belgeler yukarıda sayılan gruplarda yer almayan belgelerdir. Bu belgelere şu örnekler verilebilir, vergi daireleri, sosyal sigortalar, ticaret ve sanayi odaları, PTT ve diğer resmi dairelere yapılan ödemeler sonucu alınan makbuz ve belgeler, takdir komisyonu kararları, muhabere evrakı (haberleşme belgeleri, ticari işlemler dolayısıyla alınan ve yazılan mektup, telgraf vb.), sözleşmeler, taahhüt ve kefalet yazıları vb.

Yapay Muhasebe Belgeleri; doğal belge düzenlenmesi zorunlu olmayan işlemler için, işletme içinde düzenlenen, muhasebe kaydına esas alınan belgelerdir. Yapay belgeler, doğal belgelere göre türce ve sayıca daha azdır. Çünkü kural olarak, doğal belgesi olmayan

işlemler için yapay belge düzenlenir. Yapay belgeleri, düzenlendikleri işlemleri esas alarak aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.¹⁷³

a) Giderlere İlişkin Yapay Belgeler; bazı giderler için belge alınması çok zor veya imkansız olabilir. İşle ilgili dolmuş ücreti, vapur ücreti, tren ücreti gibi giderler bunlara örnek olarak verilebilir. Ancak yinede bu gibi hallerde, gideri yapan kişi, bunların açıklamalı bir listesini yaparak imzalar. Bu belgeye gider listesi adı verilmektedir. Bu gider listesi, giderlere ilişkin bir yapay belgedir. Giderlere ilişkin diğer bir yapay belge türü de, işle ilgili olmak şartıyla verilen harcırahlar (yolluklar) için düzenlenen harcırah beyannamesi' dir.

b) Envanterle İlgili Yapay Belgeler; dönem sonu envanter çalışmalarına dayanak olmak üzere düzenlenen belgelerdir. Bu tür belgelere şu örnekleri verebiliriz, mal sayım cetvelleri, amortisman hesaplama tabloları, yeniden değerlendirme tabloları, gelecek yıllara ve aylara ait gelirlerin hesaplama çalışmaları, gider ve gelir tahakkuklarını hesaplama çalışmaları, vb.

c) Maliyet Muhasebesi Belgeleri; işletmede gerçekleşen her türlü stok hareketlerini izlemek için düzenlenen belgeler, birer yapay belgedir. Bu belgelere şu örnekleri verebiliriz. Hammadde ve malzeme istek fişi, hammadde ve malzeme çıkış fişi, üretim raporları, ambar fişi, hammadde ve malzeme iade fişi vb.

2. İşletmedeki Değişik İşlevlerine Göre Muhasebe Belgeleri; İşletmedeki işlevlerine göre muhasebe belgeleri dört gruba ayrılmaktadır.

a) *Alışlara Ait Belgeler;* alış faturaları, müstahsil makbuzu gibi.

b) *Satışlara Ait Belgeler;* satış faturaları, perakende satış belgeleri gibi.

c) *Giderlere ait belgeler;* serbest meslek makbuzları, gider pusulası, ücret bordrosu

d) *Genel nitelikteki belgeler;* ticari mektuplar, kira kontratları, banka hesap özetleri gibi.

¹⁷³ Hakan Mert, **Muhasebede Belge ve Belgelendirme Düzeni**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı , Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1992.s,64 –66

3. Çeşitli Yasalara Göre Düzenlenen Muhasebe Belgeleri; Ülkemiz uygulamasında ispat edici muhasebe belgelerinin önemli bir bölümü VUK’nda, TTK’nda ve SPK çerçevesinde çıkarılan Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğlerinde düzenlenmiş bulunmaktadır.¹⁷⁴

26121. VUK’a Göre Belgeler

Fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış belgeleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, muhabere evrakı ve diğer belgeler.

26122. TTK’na Göre Belgeler

Polİçe, bono (emre muharrer senet), çek, hisse senedi, tahvil, emtia senetleri, ordino, konşimento, manifesto, hamule senedi, taşıma senedi.

26123. Diğer Muhasebe Belgeleri

Sermaye Piyasası Mevzuatında, VUK ve TTK çerçevesinde düzenlenen tüm belgeler ispat edici belgeler olarak aynen kabul edilmiş ancak kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde sermaye piyasası faaliyetlerinin özelliği gereği hisse senetleri, tahviller gibi belgeler yeniden düzenlenmiş, bunların yanında aracı kurumlar ve diğer bazı sermaye piyasası yardımcı kurumları için bu kurumlara özgü işlem ve kayıtlarda geçerli olacak yeni bazı belgeler oluşturulmuştur. Bu belgelerden özellikle aracı kurumların düzenleyecekleri bazı belgeler şunlardır. Menkul kıymet hareket listesi , menkul kıymet dökümü, işlem sonuç formu, emanet giriş fişi, emanet çıkış fişi, menkul kıymet bordrosu, seans takip formu, işlem dağıtım listesi, emir takip formu, kredili işlem, açığa satış ve ödünç işlemleri izleme formları, repo işlem dekontları, aracılık sözleşmeleri.

¹⁷⁴ Doyrangöl, Gökçen ve İbiş, s. 85-86

2613.Beyanname ve Bildirgeler

26131. Vergi Beyannameleri

a) **Yıllık Beyannameler;** yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. Gelirin takvim yılının belli bir dönemine taalluk etmesi, beyannamenin yıllık vasfını değiştirmez.

b) **Muhtasar Beyannameler;** muhtasar beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirmesine mahsustur.

c) **Münferit Beyannameler;** münferit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur.

26132. Bildirgeler

a) **SSK Bildirgesi;** İşverenler 1 ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden Sosyal Sigortalar Kanunu gereğince hesaplayacakları prim tutarını çalışanların ücretlerinden keserek, kendilerine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç izleyen ayın sonuna kadar “ aylık sigorta primleri bildirgesi” ile ilgili Sosyal Sigortalar Kurumu Şube Müdürlüğüne verirler. Sigortalı çalıştırılmayan ya da ücret ödenmeyen aylarda da aylık sigorta bildirgesinin süresi içerisinde Kuruma verilmesi gerekir. Aylık sigorta bildirgesi üç örnek olarak düzenlenir, iki örneği kuruma verilir bir örneği de işverence saklanır.

İşyeri Bildirgesi; işverenler örneği Sosyal Sigortalar Kurumunca hazırlanacak işyeri bildirgesini en geç sigortalı çalıştırmaya başladığı tarihte kuruma doğrudan vermek veya iadeli taahhütlü olarak göndermekle yükümlüdür. İşverene, Kurumca, bildirgenin alındığını bildirir bir belge verilir veya taahhütlü olarak gönderilir. Bildirgenin verilmemesi, veya geç verilmesi SSK kanunda belirtilen cezai yükümlülükleri kaldırmamaktadır. Sigortalı çalıştırılan bir işin veya işyerinin başka bir iş verene devir olunması veya intikal etmesi

halinde de, yeni işveren bildirge vermekle yükümlüdür. Bu işlerde çalışan sigortalıların sigorta hak ve yükümleri devam eder. İşyerinin miras yolu ile intikali halinde, yeni işveren işyeri bildirgesini ölüm tarihinden itibaren en geç üç ay içinde doğrudan Kuruma vermek veya iadeli taahhütlü olarak göndermekle yükümlüdür.

262. Kayıt Düzeni

213 sayılı VUK'nun 175 ve mükerrer 257. maddelerine dayanılarak yayınlanan 1 seri nolu MSUGT'de , TDHP işleyişi, muhasebe kayıt düzeni konularında düzenleme yapılmıştır. Muhasebe bilgilerinin toplanması ve sonuçlarının mali tablo ve rapor halinde sunulması aşamasında kayıt düzeni önem arz etmektedir. Son 15-20 yılda bilgisayar kullanımı arttıkça muhasebe kayıt düzeni bilgisayar ortamında sağlanmaktadır.

2621. TTK'na Göre Tutulacak Defter Türleri

Türkiye'de vergi mükellefler yürürlükte bulunan 213 Sayılı VUK'na göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutmaktadırlar. (VUK madde 171-172)

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. (2365 sayılı Kanununun 23'üncü maddesiyle değişen bent) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dâhil) kontrol etmek ve incelemek.

Aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:

1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret şirketleri;

3. İktisadi kamu müesseseleri;
4. (2365 sayılı Kanununun 24'üncü maddesiyle değişen bent) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler.

26211. İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler

İşletme hesabı esasında aşağıdaki defterler tutulur: (VUK madde 193–194)

1. İşletme hesabı defteri (İşletme hesabını ihtiva eden); İşletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hâsılat kısmı teşkil eder.

- Gider kısmına: Satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler;
- Hâsılat kısmına: Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hâsılat; kaydolunur. Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortisman tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. şu kadar ki, 189'uncu maddeye göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir. Gider ve hâsılat kayıtlarının en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır.

1. Sıra numarası;
2. Kayıt tarihi;
3. Muamelenin nev'i;
4. Meblağ.

26212. Bilânço Esasına Göre Tutulacak Defterler

Bilânço esasında aşağıdaki defterler tutulur: (VUK madde 182 – 183 -184- 185- 187)

- Yevmiye defteri;

- Defterikebir;
- Envanter defteri (Mevcutat ve muvazene defteri);

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icap eden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler. Defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilânçolar kaydolunur ve bu tarihe "Bilanço günü" denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.

26213. Basit Usule Göre Tutulacak Defterler

GVK'nun 47. maddesine göre aşağıda şartları sağlayan mükellefler Türk Vergi Kanunlarına göre basit usulde vergilendirilirler.

- Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak (işinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozmaz. Ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük çocukları namına işe devam olunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamlarına bakılmaz.)
- İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralınmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyük şehir belediye sınırları içinde, 2006 yılı için 2.500 YTL'yi aşmamak.
- Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisi'ne tabi olmamak.

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Bu suretle tespit ve beyan olunan kazanç vergi tarhına esas alınır. Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler, faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hâsılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar. Bu belgelerin kayıtları, mükelleflerin bağlı buldukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulur. Bu bürolarda 13.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış yeterli sayıda meslek mensubunun çalıştırılması zorunludur. Bu büroların kayıt, tasdik ve vergi dairesine karşı yükümlülükleri ile diğer usuller Maliye Bakanlığı'nca belirlenir.

Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler, bu talepleri doğrultusunda takip eden ay başından veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilecek olanlar ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, bir daha hiç bir şekilde basit usule dönemezler. Bu kişilerin aynı türden iş yapan eş ve çocukları da bu faaliyetleri nedeniyle basit usulden yararlanamazlar

2622. Defterlerin Kanıt Teşkil Etmesi

Kanıtlama gücü kavram olarak, bir konunun doğruluğunu (gerçekliğini) kanıtlarla ortaya koyma, diğer bir deyimle bir hususun doğruluğunu yada yanlışlığını kabul ettirebilmektir. Hukukta kanıtlama gücü ise, istemin konusu ile ilgili hukuksal sonucu öngören hukuk normundaki öge olayların gerçekliği hakkında yargıçta kanaat oluşturmak için girişilen inandırma eylemi, asıl kanıtlama karşısında karşı kanıtlardır.¹⁷⁵

¹⁷⁵ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 8.Bask, yetkin Yayınları, Ankara2004,s.575

Hukuk usulü mahkemeleri kanununa göre ticari defterler tacirler arasındaki uyuşmazlıklara kesin kanıt gücüne sahiptirler. TTK madde 82'ye göre "Ticari işlemlerden dolayı tacir sıfatını haiz olan kişiler arasındaki çıkan uyuşmazlıklarda ticari defterler (tasdike tabi olsun ya da olmasın) kanıtlama aracı olma gücüne sahiptirler". Ancak bir tacirin tuttuğu defterlerin tümü onaylı olsun olmasın birbirine uymak zorundadır, aksi takdirde defterler kanıtlama aracı olarak gücünü kaybederler. Ticari defterlerin kanıtlama gücü bazı hallerde sahibinin aleyhine, bazı hallerde ise diğer tarafın aleyhine kanıt aracı olarak kullanılabilir.

- **Sahibinin Aleyhine;** Kanun'a uygun olarak veya olmayarak tutulmuş olan ticari defterlerin münderecatı, sahibi ve halefleri, aleyhinde delil sayılır. Şu kadar ki, Kanun'a uygun olan defterlerde sahibi lehine olan kayıtlar gibi muteber olup bunlar birbirinden ayrılamazlar. (TTK Md. 84)
- **Sahibinin Lehine;** Kanun'a uygun suretle tutulan ve birbirini teyit eden ticari defterlerin münderecatı sahibi lehine delil ittihaz olunur; şu kadar ki, hasım tarafın kez Kanun'a uygun surette tutulmuş olan ve birbirini teyit eden defterleri buna aykırı olur veya bu hususta hiçbir kaydı havi bulunmazsa yahut iddianın dayandığı kaydın aksi, vesika veya diğer muteber delillerle ispat edilirse sözü geçen kaydın ispat kuvveti kalmaz. (TTK Md. 85)¹⁷⁶

27. MUHASEBE DENETİMİ VE RAPORLAMA

271. Muhasebe Denetimi

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerin önceden saptanmış ölçülere uygunluğunu araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve kanıtları değerleyen sistematik süreçtir. Denetimin unsurları şunlardır;

1. İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar

- Bilançodaki iddia

¹⁷⁶ Salih Özel, **Muhasebe Kayıt Defterlerin Kanıtlama Gücü**, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2006 , Sayı 161,s.16-1

- Gelir tablosundaki iddia ;

Denetçi bu finansal tabloları denetleyip onay verene kadar bu tablolardaki iddiaların güvenilirliği şüphede olacaktır.

2. Önceden saptanmış ölçütler

- Yönetim tarafından konmuş yönetmelikler, yönergeler
- Bütçe
- Muhasebenin temel kavramları
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri
- Muhasebe standartları
- Vergi mevzuatı (vergi denetimi için)
- Sayıştay mevzuatı (Kamu denetimi için) v.b.

3. İlgili duyan taraflar

4. Tarafsızca kanıt toplamak ve kanıtları değerlendirmek

5. Sistemik süreç; denetim, sistemik bir süreçtir. Bunun için planlanması ve programlanması suretiyle sürecin ortaya konması gerekir.

Muhasebe ve denetiminin önemini geliştirmiş batı ülkelerinde 1800'lü yılların sonu 1900'lü yılların başlarında benimsenmiş olmasına karşın, ülkemizde ancak 1990'ların başlarında yasal bir statüye kavuşabilmiştir. Geliştirmiş ülkelerde muhasebe ve denetim mesleği işletme sahip ve yöneticilerine, sendikalara, kredi kuruluşlarına, yatırımcılara ve nihayet devlete doğru ve güvenilir bilgiler sağlamaktadır. Ülkemizdeki durum ise tamamen farklıdır. Ülkemizde;

- a) Vergi idaresine bilgi sunmak için

b) T.T.K., Kooperatifler Kanunu, SPK Kanunu, Vakıflar ile ilgili kanunlar gereği muhasebe ve denetim hizmeti yapılmaktadır.

Batı standartları göz önüne alındığında ülkemizdeki mevcut otuz üç milyon seçmenin tamamına yakın kısmı vergi mükellefi olması gerektiği halde toplam vergi mükellefi sayısı aşağıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere on milyon civarındadır. Yirmi üç milyon kişi henüz muhasebenin içinde olmadığı gibi, hiçbir kayda ve belgeye tabi değildir. Muhasebe mesleğinin gelişimi tüm belgelerin kayda geçmesi ile sağlanmaktadır. Sağlıklı denetim için de bu gerekli ve şarttır. Tüm kayıtların izlenmesi ancak bilanço usulünde tutuları muhasebe kayıtlarıyla mümkündür. Tüm bu belirtilen hususlara rağmen ülkemizde 1980'li yılların sonlarında dışa açılma ve ekonomideki genişlemenin etkisi ile denetim ve raporlama alanında kat edilen genişleme aşağıdaki hususların gelişmesi ile oluşmuştur;

- *Denetim Standartlarının Geliştirilmesi;* ülkemizde her kurum kendine özgü denetim standartları oluşturarak uygulama yapılmaktadır. Bu nedenle farklı denetim standartları yerine genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları benimsenerek uygulamada yeknesaklık sağlanmalıdır.
- *Muhasebe Standartlarının Geliştirilmesi;*
- *Türk Ticaret Kanununun AB uyum yasalarınca taslak olarak baştan yazılması ve tahmini olarak 2008 yılından itibaren uygulanmaya başlanacak olması.*

272. Muhasebede Raporlama

Yöneticinin en önemli gereksinimlerinden biri, alınacak kararlarla doğrudan veya dolaylı olarak yararlı olacak-İlgili parasal bilgileri oluşturmaktadır. Bu bilgilerin geçerli ve güvenilir biçimde, istenen zamanda ve ayrıntıda elde edilmesinin yanında, bunların ilgililere sunulduğu da büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, ülkemiz muhasebe dünyasını önemli bir şekilde etkisine alan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Sıra no1) nin temel amaçları bu konuyu da kapsamaktadır. Şöyle ki;

"Yapılan düzenleme,

a) Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,

b) Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,

c) Mali tablolarda yer alan adların tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,

d) Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılır olmasına,

e) İşletmelerle, ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına,

yöneliktir."

Etkin ve verimli bir raporlama sisteminin bulunmadığı işletmelerde yönetim kontrol sistemleri de etkin ve verimli olmayabilir. Bununla birlikte, günümüzdeki teknolojik gelişmelerle birlikte kullanılmalarında artış görülen bilgisayarların çok sayıda bilgiyi izleyebilmelerindeki kapasiteleri de raporlama sistemlerinin önemini ön plana çıkarılmıştır.

Genel olarak raporlama, faaliyetler ile ilgili olarak elde edilen bilgilerin kararların alınmasında yöneticilere yardımcı olacak şekilde hazırlanmış tablolar ile ilgililere sunulması şeklinde tanımlanmaktadır.

Raporlar temel olarak üç amaca yönelik olarak hizmet ederler: Yöneticilere bilgi sağlarlar, faaliyetlerin değerlendirilmesine katkıda bulunurlar, ve yöneticilerin kendi kendilerini analiz etme ve yorumlamalarına yardımcı olurlar.

Raporlar veya mali tablolar, yukarıda da belirtildiği gibi alınacak kararlar ile ilgili yardımcı bilgi sağlayan bir yönetim kontrol aracıdır. Genellikle çıkar grupları, karar verirken, o konuda önemli bir şekilde etkili olan faktörlerin özet bir açıklamasına gereksinim duyabilir. Tüm çıkarlarının ortak amaçlara uygun faaliyet göstermelerinin ve bunlar arasındaki uyumun sağlanmasında yönetimin gerekli önlemleri alması için bu raporlar çoğu zaman gerekli olabilir.

Raporların temel amaçlarından bir diğeri performansların değerlendirilmesidir. Bu raporlarla, yöneticiler kendi faaliyetleri ve bu faaliyetlerin işletmenin kârına ve işletmenin

amaçlarına departmanlarına katkısı hakkında bilgi verir. Böylece üst yönetim departmanların performansı hakkında bilgi sahibi olabilir ve bu konudaki gelecekle ilgili düzenlemeleri yapabilir.

Raporlamanın bir diğer temel amacı departmanın veya ilgili birimin başarısını kendi kendine arttırmasına yöneliktir. Bir rapor hazırlanırken, departmanın performansı ile ilgili bilgilere ve bu bilgilerle ilgili analiz ve yorumlara yer verilir. Bu bir kendi kendine analitik gözlem geçirme sürecidir ve bunun sonucunda yönetici zaman zaman kendi departmanının baştan başa verimliliğini arttıracak uygulama ve yöntem değişikliklerini her rapor hazırlama döneminde gözden geçirebilir ve yenilerini uygulamaya alabilir.

Raporlama sistemleri kapsadıkları bilginin niteliği açısından; finansal maliyet, sorumluluk ve kâr planlama raporlama sistemleri şeklinde dört grup altında incelenmektedir.

Finansal raporlama sistemleri, finansal (genel) muhasebe kapsamında toplanan ve işlenen finansal işlemleri kapsar. Bu sistemler, Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri ve Finansal Muhasebe Standartlarına göre hazırlanmış rapor ve tablolardan oluşur. Bu gruba giren tablolar, tebliğde yedi grupta toplanmıştır.

1. Bilanço
2. Gelir Tablosu
3. Satışların Maliyeti Tablosu
4. Fon Akım Tablosu
5. Nakit Akım Tablosu
6. Kâr Dağıtım Tablosu
7. Öz kaynaklar Değişim Tablosu

Her ne amaca yönelik olursa olsun hazırlanan raporlar çoğu finansal raporlama sisteminden sağlanır. İşletme içindeki çalışanlara ve yöneticilere yönelik olarak hazırlanan

raporlar daha ziyade karşılaştırılmalı ve işletme dışındaki kullanıcılara yönelik olarak hazırlanan raporlara göre daha ayrıntılıdır. Bununla birlikte, işletme içindeki kullanıcılara yönelik olarak hazırlanan raporlarda Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri gibi sınırlayıcı kurallar yoktur. Buna bağlı olarak bu tür raporların kapsamının ve boyutlarının ne olması konusu tamamen işletme yöneticisinin ya da raporu hazırlayanın kararına bağlıdır. Yukarıda belirtilen raporların daha çok işletme dışı kullanıcılara yönelik olduğunu söylemek mümkündür.

Maliyet muhasebesi ve maliyet raporlama sistemi, finansal muhasebe sistemi içinde veri toplama ve işleme özelliği daha ayrıntılı ve kendine has özellikleri olan bir sistemdir. Buna bağlı olarak maliyet raporlama sistemleri daha ziyade faaliyetler ile ilgili maliyetlerin özetlendiği ve karşılaştırıldığı raporlardan oluşur. Maliyet raporlama sistemleri finansal bilgilerin yanında finansal olmayan bilgileri de kapsayabilir.

Kâr planlaması, istenilen kâr hedeflerine ulaşmak için kaynakları tahsis etme süreci olarak tanımlanır. Kâr planlaması, işletmenin örgütsel yapısına paralel tüm bölüm ve faaliyetleri kapsayacak şekilde hazırlanmış bütçeler ile mümkün olabilir. Kâr planlama raporlama sistemleri, kârlılık raporlama sistemleri olarak da bilinir.

Finansal raporlama sistemlerini muhasebe bilgi sistemleri olarak kabul edip, diğerlerini bunların alt sistemleri olarak kabul eden görüşler de söz konusudur. Bunlara göre maliyet, sorumluluk ve kârlılık raporlama sistemleri, planlama ve kontrol faaliyetleri ile ilgili yönetim kararlarının alınmasında yöneticilere yardımcı olacak şekilde özel nitelik kazandırılmış raporlama alt sistemleridir. Gerçekte de, genel olarak maliyet raporlama sistemleri faaliyetlerin maliyetleri üzerinde yoğunlaşır ve faaliyet kontrolüne yönelik raporlar sunar. Sorumluluk raporlama sistemleri ise sorumluluk merkezleriyle ilgili gelir ve gider üzerinde yoğunlaşır ve bunlar yönetim kontrol faaliyetlerine yönelik raporlardır. Kârlılık raporlama sistemleri de bölümlerin ve mamullerin kârlılığı üzerinde yoğunlaşır ve temel olarak stratejik ve taktik planlama faaliyetlerinde yöneticilere yardımcı olacak bilgiler sağlar.

3. JAPON MUHASEBE SİSTEMİ

31. JAPON MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

Japon muhasebesi sistemini anlamak için, öncelikle Japon kültürü, işletme uygulamaları ve tarihini iyi anlamak gerekmektedir. Japon toplumu, güçlü kültürel ve dini köklere sahip geleneksel bir toplumdur. Gerek kişisel ilişkilerde, gerekse şirket ilişkilerinde grup bilinci ve birbirlerine bağlılık ön plandadır. Japon şirketleri birbirlerinin sermayelerine ortak olmakta ve bu ortaklık sonucu dev endüstriyel birlikler (Keiretsu) ortaya çıkmıştır. Bankalar, genellikle bu endüstriyel grupların parçasıdır. Banka kredileri ve dış fonlar büyük girişimlerin finansmanında yaygın olarak kullanılmaktadır. Şirket yönetimleri; hissedarlar yerine, bankalara ve diğer finansal kuruluşlara bilgi ve hesap vermek zorundadırlar. Japonya'da merkezi hükümet de birçok faaliyet üzerinde sıkı kontrol altında tutmaktadır. Diğer bir deyişle, muhasebe de dahil olmak üzere işletme faaliyetleri güçlü bir bürokratik kontrol altındadır.¹⁷⁷

Japon ekonomisinin en karakteristik özelliklerinden birisi, özellikle çelik, kimya, otomotiv ve tekstil gibi sanayi sektörlerinde daha belirgin olmak üzere, şirketler arası bağlılık ilişkilerinin ve karşılıklı yükümlülükler ağının olmasıdır. Japon grup şirketleri arasında bu şekildeki karşılıklı ortaklık ve borçlanma ilişkileri kontrol işlemini oldukça zorlaştırmaktadır. Grup içerisindeki kredi ilişkisi oldukça karmaşıktır ve iş ilişkisini güçlendirmeye yöneliktir.¹⁷⁸

Japonya'da hissedarlar, şirket nazarında işçilerden, müşterilerden ve tedarikçilerden daha az önemlidir. Hissedarlara nadiren bir konuda oy hakkı verilir ve şirket politikasını hissedarların lehine yöneltmek dine karşı gelmekle neredeyse eş anlamlıdır.¹⁷⁹

Japonya'da 1890 yılında çıkarılan, ancak 1899 yılında yürürlüğe girebilen Ticaret Kanunu, kredi verenlere ve vergi tahsilatına odaklıdır ve Alman Ticaret Kanunu'ndan

¹⁷⁷ Frederick D.S. Choi, Carol Ann Frost ve Gary G. Meek, **International Accounting**, 3rd edition, USA: Prentice Hall International, Inc., 1999, s.61.

¹⁷⁸ Jeffrey S. Arpan ve Lee H. Radebaugh, **International Accounting and Multinational Enterprises**, USA: Warren, Gorham & Lamont, Inc., 1981, s.28.

¹⁷⁹ The Wall Street Journal, June 27, 1989'dan aktaran Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso ve Walter G. Kell, **Accounting Principles**, 3rd edition, USA: John Wiley & Sons, Inc., 1993, s.593.

etkilenmiştir. 1945 ile 1952 yılları arasında Japonya'yı işgal eden müttefik kuvvetler, yatırımcı odaklı finansal raporlamayı başlatmış ve bugün de geçerli olan Japon muhasebesinin ve finansal düzenlemelerinin iskeletini oluşturmuşlardır. Müttefikler Amerikan Sistemi'ni baz alan bir finansal raporlama sistemi kurmuş olup bu sistemin temelini de 1947'de yürürlüğe konulan Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu oluşturmuştur. 1948'de hükümetten bağımsız Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu kurulmuş, ancak müttefiklerin 1952'de ayrılmasından kısa bir süre sonra Japon Meclisi Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nu feshetmiş ve yetkilerini Maliye Bakanlığı'na devretmiştir.¹⁸⁰

Müttefik Kuvvetler 1949'da kabul edilen Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kanunu altında Japon Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Enstitüsü'nü (JICPA) kurmuşlardır. JICPA hükümetten bağımsız bir kurum olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı Sertifikalı Serbest Muhasebeciler (CPA) Kanunu'nu ve meslek sınavını yürüttüğü için kurum üzerinde önemli etkisi bulunmaktadır. JICPA resmi olarak muhasebe standardı yayınlama yetkisine sahip olmayıp, sadece uygulama rehberi yayınlamaktadır.¹⁸¹

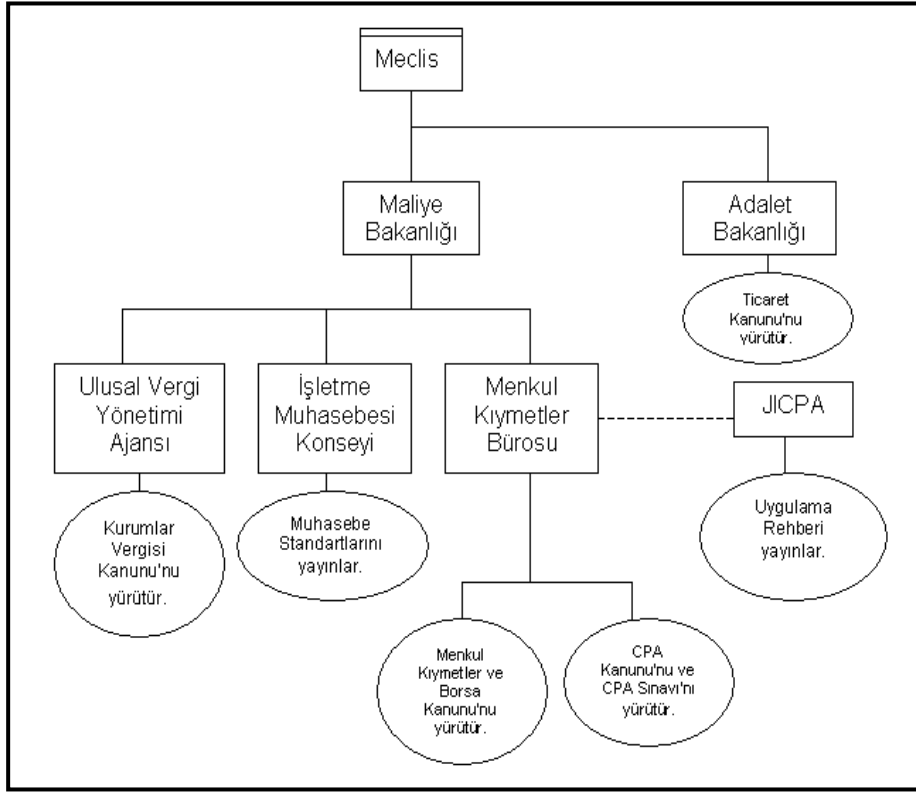
Müttefik Kuvvetler Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nu, İşletme Muhasebesi Konseyi'ni ve JICPA'yı bütün bakanlıkların doğrudan kontrolü dışında bağımsız kurumlar olarak kurmuş olmalarına rağmen, bugün bu kuruluşlar Maliye Bakanlığı'nın çatısı altındadırlar.

Japonya'da muhasebe sistemini düzenleyen kurumlar ve kurullar aşağıda Şema 3'te gösterilmiştir.¹⁸²

¹⁸⁰ Bill Gordon, (November 1999) "A Critical Evaluation of Japanese Accounting Changes Since 1997", Erişim:28.10.2003, Wesleyan Üniversitesi web sitesi:<http://wgordon.web.wesleyan.edu/papers/jaccount.htm>, s.4.

¹⁸¹ Gordon, s.5

¹⁸² Gordon, s.12



Şema 3: Japonya’da Muhasebe Sistemini Düzenleyen Kurumlar ve Kurallar

20.yüzyılın ilk yarısında Japon muhasebe düşüncesi Alman sisteminin etkisindeyken, ikinci yarısında Amerikan düşüncesi daha etkin ve yaygın hale gelmiştir.¹⁸³

II. Dünya Savaşından sonra Ticaret Kanunu, Amerikan uygulamasına benzer şekilde, yatırımcıların çıkarlarını koruma amacına göre gözden geçirilmiştir.¹⁸⁴

Japonya’da *Japon Şirketler ve Muhasebe Standartları (FASBE)* ve diğer standartlar, Ticari Muhasebe Konseyi (**Business Accounting Deliberation Council**) tarafından finansal rapor hazırlanmasında önemli standartlar olarak onaylanmış ve benimsenmiştir. Kanun yeterli olmasa da her ticari işletmenin bunlara uyması gerekiyordu. Ancak bazı işletmeler kanunla mecburi tutulmadıkça bu standartlarla ilgilenmemiştir. Bundan dolayı FASBE ve diğer standartların büyük kısmına Japon Ticaret Kanunu’nda yer

¹⁸³ Choi ve diğerleri, s.60

¹⁸⁴ Lee H. Radebaugh ve Sidney J. Gray, **International Accounting and Multinational Enterprises**, 3rd edition, USA: John Wiley & Sons, Inc., 1993, s.101.

verilmiştir. Ayrıca Ticaret Kanunundaki hükümlere göre hazırlanan finansal tablo düzenleme yöntemleri, 1963 yılında yürürlüğe giren “Şirketlerin bilançosu, gelir tablosu, iş takvimiyle ilgili yönetmelik” ile şart koşulmuştur.¹⁸⁵

Menkul Kıymetler ve Takas Kanununa göre Japon Maliye Bakanlığı’na gönderilecek olan finansal raporlarda yer alan bilanço, gelir tablosu, kâr dağıtımı ya da zarar tazmini tablosu ve iş takvimlerinin hazırlanmasında kullanılan terimler, biçimler ve yöntemler, “Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan terimler, biçim ve yöntemle ilgili yönetmelik” te belirtilmiştir.

Ayrıca benzer şekilde Menkul Kıymetler ve Takas Kanununa göre Maliye Bakanlığına gönderilecek olan dönem sonu ve ara dönem konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan terimler, biçim ve yöntem, 1976 yılında yürürlüğe giren “Konsolide Edilmiş Finansal Tabloların Düzenlenmesinde Kullanılan Terimler, Biçim ve Yöntemle İlgili Yönetmelik” ile tanımlanmıştır.

FASBE Amerika Birleşik Devletleri’ndeki “Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları”nın Japonya’daki karşılığıdır. FASBE 1949 yılında Japonya finansal muhasebesini geliştirmek amacıyla Menkul Kıymetler ve Takas Kanunu (*Japanese Securities and Exchange Law*) gereğince geliştirilmiştir.¹⁸⁶

- **FASBE’nin Ölçüsü:** FASBE tahakkuk (**accrual**) ve tarihi maliyet muhasebesi (**historical cost accounting**) prensibine dayanmaktadır. Gelirler, gerçekleşme prensibine dayalı olarak tanımlanır, giderler de geliri karşılayacak şekilde oluşur. Gider tutarı kaynakların ilk alış maliyetine göre değerlendirilir; gelir ise, gerçekleştirilen kaynaklarla oluşturulmaktadır. FASBE 30 Ağustos 1974 tarihinde düzeltilmiştir. Bu düzeltmeye göre; “Tüm gelirler ve giderler gerçekleşmeye dayalı olarak kaydedilmeli ve uygulanabilir dönem ya da dönemlere tahsis edilmelidir. Ancak, gerçekleşmemiş kâr bulunan dönemin geliri olarak kabul edilmemelidir. Önceden ödenmiş giderler ve ertelenen gelirler şimdiki

¹⁸⁵ Kyojiro Someya, **Japanese Accounting – A Historical Approach**, 2nd edition, Oxford University Press, 1999, s.30-31

¹⁸⁶ Yoshikawa K, **Ginko Boki Seiho (Japanese Bookkeeping Methods)**, 2 vols, Tokyo, 1992

gelirin hesaplanmasına tabi tutulmalıdır. Gerçekleşen gelir ve gerçekleşen giderler dönem gelirin hesaplanmasına dâhil edilmelidir.”¹⁸⁷

Japon yönetim sistemi; emek, sermaye ve ürün piyasalarındaki noksanlardan ortaya çıkmıştır. Finansal standartlarla şirket yapıları arasındaki etkileşim incelenirken aşağıda belirtilen özellikler göz önünde tutulmalıdır.

- **Emek Piyasası:** Ömür boyu iş (*life time employment*), kıdem maaşı ve işçi sendikaları Japon emek pazarının pek çok akademisyenin ilgisini çeken üç özelliğidir. 1990’lı yılların büyüme sonrası ekonomiden sonra üç pazarda da önemli değişiklikler yapılmıştır. Ancak tarihi açıdan bu özellikler var olmuş. II. Dünya Savaşı sonrasındaki yıllar boyunca Japon işletme muhasebesiyle olan etkileşimi dolayısıyla gelişiminde önemli rol oynamıştır.

- **Ömür Boyu İş:** Japon işçiler genellikle emekli olana kadar bir tek şirkette çalışma hayatlarını sürdürürler. Japonya’da daha iyi maaş için iş değiştirme sıklığı (frekans) diğer endüstrileşmiş ekonomilere göre çok daha düşüktür. Japon şirketler sadece genç işçileri, giriş seviyesinde işe alır. Yönetici ve deneyimli işçileri işe almaz.

- **Kıdem Maaşları:** Japon işçiler belirli bir iş için değil, şirket için işe alınır. Bireylerin bir işten diğerine geçerken maaş ayarlaması başka yerlerde olduğu kadar sık ve büyük ölçekli değildir. Terfi Japon işçiler için sık rastlanan bir durum değildir. Bu daha iyi bir maaşla yönetici pozisyonuna gelmek anlamına gelir.

- **Şirket Sendikaları:** Japonya’da endüstri ölçekli ve firma bazlı sendikalar vardır. **Sangyou Houkoku Kai** Japonya’da II. Dünya Savaşı öncesinde oluşturulmuş bir şirket sendika sistemidir. Bu sistem, yeterli ordu donatım malzemesi üretimini desteklemek amacıyla askerî hükümet tarafından geliştirilmiştir. Savaştan sonra bir süreliğine, muhtemelen Amerikan uygulamalarının etkisiyle otomobil sendikası kurulmuştur. 1955 yılından sonra şirket sendikaları Japonya’da hızlı bir şekilde tekrar gelişmeye başlamıştır. 1980’li yıllardan sonra yavaş yavaş endüstri çaplı değil şirket, ya da fabrika bazında daha küçük ölçekli işçi sendikaları yaygınlaşmaya başladı. Dünya bu konuda Japonya’da gelişmiş sendikaları örnek

¹⁸⁷ Shayam Sunder, Hidetoshi Yamaji, **The Japanese Style of Business Accounting**, 1st edition, Quorum Books, 1999, s.35-36

almıştır. Japonya’da güçlü iç ve zayıf dış iş piyasası, yönetimle işçiler arasındaki maaş görüşmelerinin şirket sınırları içinde kalmasına yol açmaktadır. Bu durum bir şirketteki bütün işçilerin katıldığı şirket sendikası oluşumlarını desteklemektedir.

Japon işçi sendikaları kapalı örgütlerdir. Özel iletişim sistemi gibi işlemektedirler. Bu iletişim kanalının dışında kalanların, şirket içinden veya dışından yüksek maaşlı bir iş bularak çalışması çok zor olmaktadır. Ömür boyu iş, kıdem maaşı ve şirket sendikaları Japon emek piyasasında engelleyici unsur olarak görülebilmektedir. Sadece ve yeni yüzler bu tamamlanmamış pazara girebilir. Diğerleri için iş değiştirme maliyeti yüksek olmaktadır.¹⁸⁸

32. JAPON MUHASEBE SİSTEMİNİN YASAL ÇERÇEVESİ

Japonya’da İşletme Muhasebesi Konseyi tarafından yayınlanan işletme muhasebesi ilkeleri, Japon Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Muhasebe Standartları ve JICPA tarafından yayınlanan Uygulama Kılavuzu, Japon Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (JGAAP) (*Kigyokaikei Gensoku*) oluşturmaktadır.¹⁸⁹

Japonya’da finansal muhasebe ve raporlamayı düzenleyen üç kanun vardır:

- Ticaret Kanunu,
- Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu,
- Kurumlar Vergisi Kanunu dur.¹⁹⁰

Temel anlamda Japon muhasebe ve finansal raporlama sisteminin temel amacı kar payı dağıtımını yapılacak şirkette karın tespiti ve vergilendirilebilir karın hesaplanmasıdır.

¹⁸⁸ Kazuo Koike, *Skill Formation System in the U.S. and Japan: Comparative Study*, in Aoki, op. cit, s.77

¹⁸⁹ "Accounting and Disclosure System in Japan", http://www.jicpa.or.jp/n_eng/e-account.html, Japanese Institute of Certified Public Accountants official web site,(23.10.2005), (s.1).

¹⁹⁰ http://www.jicpa.or.jp/n_eng/e-account.html, (s.1).

321. Vergi Kanunları Açısından

Japon vergi kanunları, genel olarak gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler, stopaj yöntemi ile alınan vergiler, kurumlar vergisi, veraset intikal vergileri, tüketim vergileri ve yerel vergilerden oluşmaktadır. Aşağıdaki tabloda Japonya’da alınan ulusal ve yerel vergilerin genel bir sınıflandırılması yer almaktadır.¹⁹¹

	Ulusal Vergiler	Yerel Vergiler
Gelire Dayalı Vergiler	1)Bireysel Gelir Vergisi 2) Kurumlar Vergisi	1)Bireysel İkamet Vergisi 2) Bireysel Teşebbüs Vergisi 3) Kurumlar İkamet Vergisi 4) Kurumlar Teşebbüs Vergisi
Servete Dayalı Vergiler	1)Veraset İntikal Vergisi 2) Şerefiye Vergisi 3) Damga Vergisi 4) Tescil ve Lisans Vergisi	1)Gayrimenkul Kıymet Vergisi 2)Emlak Vergisi 3) Şehir Planlama Vergisi 4) Diğerleri
Tüketime Dayalı Vergiler	1) Tüketim Vergisi (VAT-KDV) 2) İçki Vergisi 3)Tütün Vergisi 4) Benzin Vergisi 5) Uçak Yakıt Vergisi 6) Sıvılaştırılmış Petrol Gazı Vergisi 7) Petrol Vergisi 8) Motorlu Taşıtlar Vergisi 9) Gümrük Vergisi 10) Şarap İthalat Resmi 11) Mahalle Vergisi 12) Özel Tonaj Vergisi 13) Güç Kaynaklarının Geliştirme Reklam Vergisi	1)Yerel Tüketim Vergisi 2) Prefüktürel Tütün Vergisi 3) Belediye Tütün Vergisi 4) Petrol Dağıtım Vergisi 5) Taşıt Alım Vergisi 6) Özel Yerel Tüketim Vergisi 7) Golf Alanı Kullanım Vergisi 8) Kaplıca Vergisi 9) Otomobil Vergisi 10) Maden Ürünler Vergisi 11) Avcılık Tescil Vergisi 12) Avlanma Vergisi 13) Maden Arazisi Vergisi

Tablo 1: Japonya’da Ulusal ve Yerel Vergiler

¹⁹¹ Kaynak: Ayşe Günay, “Japonya’nın Genel Ekonomik Yapısı ve Japon Vergi Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 25 Sayı: 162, (Mart 2002), s.138.

Japon modern vergi sisteminin geçirdiği evreleri;

- II. Dünya Savaşı Öncesi Dönem

- II. Dünya Savaşı Sonrası Dönem

olmak üzere ele alınabilir.¹⁹²

a) II. Dünya Savaşı Öncesi Dönem: Japonya’da modern vergi sisteminin gelişimi, Meiji Döneminden (1868-1912) yaklaşık 20 yıl sonra gelir vergisinin benimsenmesi ile oluşturulduğu kabul edilmektedir. Bu döneme kadar Japon vergi sistemi toplanan vergilerin yaklaşık % 80’inin arazi vergilerine dayandığı bir görünüm sergilemektedir. Meiji döneminde ekonomik faaliyetlerdeki gelişmeler vergi sisteminde de geniş çaplı değişimleri ortaya çıkarmıştır. Bu dönem Japon vergi sisteminde batılı ülkelerin vergi sistemlerinin etkilerinin oldukça yoğun görüldüğü bir dönemdir. Söz konusu dönemde 1887’de gelir vergisine geçilmiş, 1899’da ilk kez şirket kazançları üzerinden vergi alınmaya başlanmış ve 1905’te veraset vergisi kanunu çıkarılmıştır.

1887 yılında oluşturulan gelir vergisi, ekonomik gelişmenin erken safhalarında bulunduğu için başlangıçta toplam vergi gelirleri içinde % 1.5 gibi çok küçük bir payı ifade etmiştir. Zaman içinde arazi vergisinin sistem içindeki önemi düzenli bir şekilde azalmış ve bu eğilim gelir vergisinin genişletildiği ve dolaylı vergi sisteminin modernize edildiği 1940 yılına dek sürmüştür. Ulusal gelir artışı ve kurumsal yapının iyileşmesi ile gelir vergisi kademeli olarak evrimleşmiş kanun maddeleri detaylandırılmış, vergi mükellefi sayısı ve vergi geliri artmıştır. Gelir vergisi 1935 yılından sonra en önemli vergi kalemi haline gelmiştir.

b) II. Dünya Savaşı Sonrası Dönem: II. Dünya Savaşı sonrası dönem, Japon vergi sisteminin modern bir anlayışla yeniden tasarlandığı ve yapılan reformlarla yeniden oluşturulduğu dönemdir. Bu dönemin başlangıcından günümüze Japon vergi sisteminde oldukça kapsamlı reformlar gerçekleştirilmiş, vergi sistemi Japonya’nın ekonomik, mali, sosyal, demografik, siyasi dönüşüm ve gereklilikleri doğrultusunda yenilenmiştir. Aslında bu

¹⁹² Yuji Gomi, **Guide to Japanese Taxes**, 2003 -2004 , Zaikei Shoho Sha, 2003 Tokyo, s. 16

dönem içerisinde yapılan en köklü denilebilecek reform Dr. Shoup Vergi Reformu olmuştur. Bu reform ile yeni ve modern bir vergi sistemi oluşturulmuş, ardından gelen reformlar bu yeni vergi sistemindeki bazı sorunları ve ihtiyaçları karşılamaya yönelik olmuştur.

Genel olarak bakıldığında savaşın hemen sonrasında ekonomik çöküntü ve enflasyon sebebiyle halkın vergi ödeme kapasitesi düşmüştür. Bu dönemde ülkenin yeniden inşası ve ekonominin canlandırılması için gereken büyük miktardaki harcamaları karşılamaya yönelik vergisel önlemlere başvurulmuştur. İşgal güçlerinin de etkisiyle yapılan çeşitli vergi reformları özellikle Amerika Birleşik Devletleri vergi sisteminden etkilenmiştir. Bu dönemde, Savaş Tazminatı Özel Vergisi, Net Servet Vergisi, Savaş Mağduru Olmayanlar Özel Vergisi, Arttırılmış Gelir Vergisi ve Muamele Vergisi gibi bir grup geçici vergi çıkarılmış, vergi idaresi ekonomik çöküntü, açlık ve işsizlik gibi problemlerle karşı karşıya olan halktan bu vergileri tahsil edebilmek için ciddi çaba harcamak durumunda bırakılmıştır. Bu durum 1946 yılında % 10.9 olan toplam vergi yükü rasyosunun, 1947'de % 18.6, 1948'de % 24.3'e ve 1949'da en yüksek nokta olan % 28.5'e çıkmasına yol açmıştır

Savaş sonrası dönemde Japon Vergi Sisteminin yapılandırılmasını ve yapılan vergi reformlarını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

ba) Dr. Shoup Komisyonu Vergi Reformları : Müttefik kuvvetlerin baş komutanının ricası üzerine A.B.D.'den başkanlığını Dr. Carl Shoup'un yaptığı bir uzmanlar heyeti Japon vergi sisteminin yenilenmesi için çalışmalar yapmak üzere 10 Mayıs 1949'da Japonya'ya gelmiştir. Shoup'un çalışmasının sonuçları çalışmanın bitiminde açıklanmış ve Japon vergi sisteminin reformuna yönelik bir ana plan hazırlanmıştır. Söz konusu öneriler öncelikle dolaysız vergiler temelinde modern bir yapıya sahip, kalıcı ve istikrarlı bir vergi sisteminin oluşturulmasını hedeflemiştir. Dr. Shoup'un önerileri doğrultusunda gerçekleştirilen bu vergi reformları, Japon vergi sisteminin günümüze kadar ki gelişiminde oldukça büyük bir etkiye sahiptir. Shoup Raporunda değinilen önerileri ve bu rapora dayanılarak yapılan reformları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Shoup raporunda Japonya'da gelir vergisinin toplanmasının kaçınılmaz gibi görünmesine rağmen, gönüllü bir beyan sistemi ile çatıştığı tespit edilmiş ve 1949 mali yılı sonunda terk edilmesi kararlaştırılmıştır.

- Daha önceleri desteklenen geçici beyanname sisteminde vergi mükellefleri kendi gelir ve vergilerini tahmin etmeye çalışıyorlardı. Ancak özellikle savaş sonrası kaos ve enflasyon, bu geçici beyannamelerde bildirilen gelir ve vergilerin sıklıkla hatalı olması sonucunu ortaya çıkarmış ve 1947-1948 yıllarında vergi idaresinde ciddi sayıda tespit ve düzeltme gereksinimi oluşmuştur. Önerilen bu revizyonlar 1950 mali yılında yapılan vergi reformları ile gerçekleştirilmiş, geçici beyanname konusundaki anlaşmazlıkların giderilmesi, vergi toplama işinin kolaylaştırılması ve erken vergi ödemelerinin güvence altına alınması konularında gelişmeler kaydedilmiştir.

- Shoup raporunda değinilen ve ilerleme kaydedilen bir diğer alan beyanname formlarının basitleştirilmesidir. Bu doğrultuda her mükellef grubu için ayrı formlar tasarlanmaya çalışılmış ve oluşturulan komisyonun çalışmaları ile beyanname formları basitleştirilmiştir.¹⁹³

- Vergi mükelleflerinin gelirlerini düşük veya yanlış beyan etmelerini önleyebilmek, yanlış tahminler nedeniyle gereksinim duyulan büyük miktarlardaki düzeltme işlemlerini azaltarak vergi idaresinin temel fonksiyonlarına odaklanabilmesini sağlamak üzere 1950 mali yılında **“Mavi Beyanname Sistemi”**ne geçilmiştir. Vergi mükelleflerinin vergi dairelerine bildirerek sistematik bir şekilde kesin hesaplarını kaydedecekleri defterler tutacakları ve bu doğrultuda gelirlerini rapor edecekleri “Mavi Beyanname Sistemi”, verilen teşvikler sayesinde popüler hale getirilmiş, vergi dairelerinin vakitlerinin çoğunu yanlışlıkları tespit etmek, düzeltmek ve bilgi vermek yerine vergi incelemelerine ayırmaları sağlamıştır.

- Raporun önerisi doğrultusunda hem gelir vergisinin üst oranlarındaki düşüşün oluşturduğu boşluğu doldurmak, hem de servet yoğunlaşmalarını engellemek amacıyla yönelik olarak 1950 yılında Net Servet Vergisi uygulanmaya başlanmıştır.

- Vergi kanunları ve düzenlemelerindeki değişikliklerin mümkün olan en kısa süre içerisinde yayınlanarak kamuya bildirilmesi yönünde kararlar alınmış ve uygulanmaya başlanmıştır.

- Raporun üzerinde durduğu bir diğer konu bireylerin bankalardaki mevduatlarından elde ettiği faiz gelirlerinin sermaye kazançları olarak gelir vergisi içinde tamamen

¹⁹³ Gomi, s.19

vergilendirilmesinin gerekliliği olmuştur. Gelir vergisinde bu doğrultuda düzenlemeler yapılmış, banka hesaplarının bir vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yolu olarak kullanılmasının önüne geçilmeye çalışılmış, vergi denetmenlerine belli durumlarda banka kayıtlarını inceleme ve mükellefleri sorgulama yetkisi verilmiştir.

bb) Ekonomik İlerleme Dönemi (1960-1969): Bu dönemin temel vergi politikası, birbiri ardına gelen vergi komisyonlarının vergi yükünün azaltılmasına yönelik tavsiyeleri sonucu, vergi indirim programlarına dayanmaktadır. 1960 yılında Vergi Komisyonu bir rapor yayınlamıştır. Bu raporda diğer yabancı ülkelerle Japonya'daki vergi yükü karşılaştırılmış, vergi yükünün ekonomik büyüme açısından ulusal gelirin % 20'sini geçmemesi gerektiği sonucuna ulaşılmış ve bu yönde reformlara girişilmesi hedeflenmiştir. Dolaysız vergi yükündeki azaltımların bir sonucu olarak dolaylı vergiler artan bir şekilde gelir vergisinden muaf mükelleflerden alınmaya başlanmıştır. Buradan hareketle vergi komisyonu 1961'de dolaylı vergi oranlarının tüketici fiyatlarının % 10'u veya üretici fiyatlarının % 20'si düzeyinde olması gerektiğini ifade etmiş, bu yönde tedbirler alınmasını tavsiye etmiştir.

1961 yılında ikinci bir rapor yayınlanmış ve bu raporun tavsiyeleri doğrultusunda defter tutma yükümlülüğünden, vergi denetim ve inceleme prosedürlerine kadar bir çok alanda yenilikler getiren Ulusal Vergi Kanunu yasalaşmıştır. Bu reform önerilerinin ana noktalarından ilki, vergi indirimleri için ortaya bir kriter koymasıdır. Buna göre gelecek yıllarda vergi indirim miktarı, mevcut vergi sistemi altında vergi gelirinde beklenen yıllık artışın % 20'si seviyesinde olacaktır. Vergi yükünde adalet, tarafsız vergileme ve vergi mükelleflerinin morali üzerine olumsuz etkileri yapısında barındıran özel vergi tedbirlerinde yürürlükten kaldırılmasının uygun olacağına karar verilmiştir.

Bu dönemde vergi sistemi alanında görülen bir diğer gelişme bütçe açığının finansmanında devlet bonolarının kullanımı ile ilgilidir. Vergi gelirleri 1964-1965 mali yıllarında yaşanan durgunluk ile beklenen düzeye ulaşamamış, bu durum gelir kaybının telafisi için 1965 mali yılı ek bütçesinin finansmanı için devlet bonusu ihracını gerektirmiştir.

1966 ve 1968 yıllarında Vergi Komisyonunca yayınlanan raporlarla vergi sisteminde yapılması gereken reformlar sıralanmıştır. Kurumlar vergisi açısından ise, Japon şirketlerinin

ulusal rekabet gücünün arttırılması için etkin ve uygun tedbirler alınması gerektiği tespit edilmiştir.¹⁹⁴

bc) Ulusal Refah Artışı Dönemi; (1970 ve Sonrası): II. Dünya Savaşından sonraki 25 yıl Japonya ekonomisi düzenli bir şekilde büyümüş, Japonya bu yıllar içinde iyi bir ödemeler dengesi pozisyonuna ve dünyanın ikinci en büyük GSMH'sına ulaşmıştır. Bununla birlikte hızlı ekonomik büyüme altyapı eksikliklerini ve çevresel kirlilik gibi sorunları ortaya çıkarmıştır.

Petrol krizinden sonra duraklama yaşanması 1975 mali yılında vergi gelirlerini olumsuz etkilemiş ve bu gelir düşüşlerini karşılamak için devletin “açık-finansman bonoları”¹⁹⁵ çıkarmışlardır. Bu gelişmenin ülke kalkınmasını olumsuz etkileyeceği düşüncesinin hakim olması bütçe açıklarının azaltılmasını öncelikli bir mali hedef haline getirmiştir. Vergi cephesinde 1976 mali yılından sonra mevcut vergiler yeniden gözden geçirilmiş ve 1981 mali yılında ise kurumlar vergisi, damga vergisi ve diğer bir kısım vergi türlerinde vergi oranları geniş çaplı bir artışa tabi tutulmuştur

Genel bir ifade ile Japon vergi sistemi, Japonya'nın savaş sonrası yüksek ekonomik büyüme tecrübesinin önemli bir parçası olmuştur. Japon mali otoriteleri bu dönemde minimal düzeyde bir mali yük oluşturmuş ve özel tasarrufları ve tüketimi teşvik etmek ve ihracata yönelik imalatın arttırılmasını desteklemek amacıyla vergi indirim ve muafiyetlerine başvurmuştur. “Sermaye birikimi vergi sistemi” olarak da belirtilen bu sistem, adaletten ziyade güçlü bir şekilde büyümeye odaklanmıştır. Japonya'da geliştirilen sistem bir çok Avrupa ülkesinde geliştirilmiş olan mali sistemlerin bir versiyonu olmuş, vergi sistemi bilinçli bir şekilde ekonomi yönetiminin bir aracı olarak kullanılmıştır.

bd) Güçlü Vergi Reformları (1987 -1989): Japonya'da yapılan en kapsamlı vergi reformları, Kasım 1987 - Aralık 1989 arası dönemde gerçekleştirilmiştir. Hızlı ve yüksek oranlı ekonomik büyüme ve iki petrol krizi Japon ekonomisi ve toplumunda önemli değişimleri ortaya çıkarmıştır. Gelirin artması, tüketimin çeşitlenmesi özellikle hizmet tüketiminin

¹⁹⁴ Gomi, s.24

¹⁹⁵ Açık finansman, devletin kasıtlı olarak harcamaları gelirlerden daha yüksek bir düzeyde tutma durumudur. Bütçe açığının yapılan borçlanmalarla kapatılması biçiminde ortaya çıkan bu yöntem, istihdamı artırmak ve ekonomik hayatı canlandırmak için uygulanır.

artması, küresel ekonomik işlemler ve nüfus yapısının değişimi gibi değişkenlerin yanı sıra Dr. Shoup'un tavsiyeleri temelinde oluşturulan geleneksel vergi sisteminde ciddi sorunlar ortaya çıkmaya başlamış ve güçlü bir vergi reformu kaçınılmaz hale gelmiştir.

Bu vergi reformlarının temel hedefi, gelir, tüketim ve servetin vergilendirilmesinde, adalet, tarafsızlık ve basitlik ilkeleri doğrultusunda dengenin sağlandığı bir vergi sisteminin oluşturulması olarak belirtilmiştir. Öncelikle yüksek düzeyde artan oranlılığı ile tanınan gelir vergisinin oransal yapısı yumuşatılmıştır. Eski oranlar % 10,5 ile % 70 arasında 15 dilimli iken, yeni yapı % 10 -% 50 arasında 5 dilimli bir yapıya dönüştürülmüştür. Bununla birlikte arttırılan muafiyet ve istisnalar gelir vergisinde oldukça büyük düşüşleri ortaya çıkarmıştır. Kurumlar vergisi oranı % 42'den % 37,5'e indirilmiştir. Vergi yükünün hafifletilmesi ve verimliliğinin arttırılması için veraset vergisinde vergi dilimlerindeki azalmalarla birlikte en yüksek oran % 75'ten % 70'e indirilmiştir.

be) Arazi Vergisi Reformu (1991): Tokyo merkezinde arazi fiyatlarında 1983 yılında başlayan büyük artışlar zamanla metropolitan alanlara ve diğer önde gelen yerleşim merkezlerine yayılmış, ciddi boyutlarda arazi spekülasyonları yapılmaya başlanmıştır. 1987-1989 arasında yapılan vergi reformlarının arazi değerindeki bu artışların vergilendirilmesi konusunda kesin çözümler sunamaması sonucu 1991 baharında arazi vergileri alanında düzenlemeler getiren yeni bir vergi reform kanunu yasalaşmıştır. Bu kapsamda yapılan arazi vergisi düzenlemeleri, ulusal arazi politikası, arazi kullanım programları ve arazi spekülasyonunun kontrolünde önemli bir araç olarak düşünülmüştür. Bu reformun iki temel hedefi, arazi vergilemesinde yükün vatandaşlar arasında makul ve adil bir şekilde paylaşılması ve arazinin etkin kullanımını teşvik etmek, arazi spekülasyonunu kontrol altına almak vb. arazi politikası hedeflerini desteklemek olmuştur.

bf) Kasım 1994 Vergi Reformu: 1987-1989 arası yapılan kapsamlı vergi reformları sonrasında Japonya'nın sosyo-ekonomik yapısı ve koşulları büyük değişikliklere uğramıştır. Nüfusun giderek yaşlanması ve orta gelir dilimindeki halkın üstlendiği vergi yükünün giderek büyümesi gibi sorunlar vergi sisteminin kapsamlı bir şekilde yeniden gözden geçirilmesini gerekli kılmıştır. Bu alandaki tartışmaların ardından Kasım 1994 tarihinde çıkartılan yasalarla vergi sisteminde reforma gidilmiştir. Öncelikle dinamik bir refah toplumu oluşturulmasına yönelik olarak gelir vergisi, şahsi ikamet vergisi gibi vergilerin artan oranlılığı daha ılımlı

hale getirilmiş ve böylece orta sınıf vatandaşlar üzerinde gittikçe artan vergi yükü hafifletilmeye çalışılmıştır. Ayrıca dönemin ekonomik koşulları göz önünde bulundurularak vergi indirimlerine gidilmiştir. Ayrıca mali yerelleşmeyi arttırmak için tüketim transfer vergisi yerine yerel tüketim vergisi getirilmiş, yerel yönetimlerin vergi kaynakları arttırılmıştır.

bg) 1999 Vergi İndirimleri: 1999 reformu geçici tedbirlerden ziyade şahsi ve kurum gelirlerinin vergilendirilmesinde kalıcı bir takım vergi azaltımlarını beraberinde getirmiştir. Mükellefleri teşvik etmek için gelir vergisinde maksimum oran % 50'den % 37'ye, kişisel ikamet vergisinde ise % 15'ten % 13'e indirilmiştir. Sabit oranlı vergilerde muafiyet sınırları genişletilerek indirim sağlanmaya çalışılmıştır. Bu sayede Japonya'da kişisel gelir vergisi ödeyen mükellefler için efektif vergi oranları ABD'deki oranların altına inmiştir. Kurumlar vergisi alanında şirket faaliyetlerinin desteklenmesi ve şirketler üzerindeki vergi yükünün yabancı ülkelerdeki düzeylerle uyumlaştırılması hedeflenmiş ve 1998 -1999 değişiklikleriyle kurumlar vergisi oranı kabaca uluslararası düzeylere eşit hale getirilmiştir. 1998'de kurumlar vergisi oranı % 49.98'den % 46.36'ya, 1999'da ise bu oran % 40.87'ye çekilmiştir.

bh) 21. Yüzyıla Yönelik Vergi Reformu Girişimi: İkinci Dünya Savaşının hemen sonrasında oluşturulan modern Japon vergi sistemi, zaman içerisinde yapılan reformlara rağmen günümüz ekonomik koşullarına ve Japonya'nın sosyo-ekonomik yapısındaki hızlı gelişmelere uyumsuz hale gelmiştir. 21. yüzyılın başlangıcında Japonya kapsamlı bir vergi reformu gereksinimi ile karşı karşıya kalmış, 1950 Dr. Shoup vergi reformlarının yön verdiği ve temel oluşturduğu mevcut vergi sisteminin kapsamlı bir reforma tabi tutulmasına karar verilmiştir.

3211. Gelir Vergisi Kanunu Açısından

a) Konusu: Japonya'da gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin gelirleri oluşturmaktadır.

b) Vergilendirme ve Beyan: Japonya'da gelir vergisi sadece şahsi geliri vergilendirmekte, kurumlar vergisi ise kurum kazançlarından alınmaktadır. Gelir vergisinin hesap dönemi takvim yılıdır (Japonya'da mali yıl 1 Nisan'da başlamakta ve 31 Mart'ta sona ermektedir). Gelir vergisi prensip olarak beyanname usulüne dayanmakta ise de, stopaj usulü

kolaylığından ötürü benimsenmiştir.¹⁹⁶ 1999'da gerçekleştirilen vergi reformu ile girişimciliği ve çalışma gayretini arttırmak amacıyla kişisel gelir vergisi oranı 2000 yılından itibaren geçerli olmak üzere %50'den %37'ye düşürülmüştür.

c) Vergi Sorumlusu: Japonya'da verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olan vergi sorumlusu gelir vergisi mükellefi ile hesaplanan vergi stopajını ödeyecek olan mükelleftir.

d) Vergi Alacağının Belirlenmesi: Mükellef ve vergi sorumlularının vergi idaresine ödemek zorunda oldukları (borçlu oldukları) tutarı belirten vergi alacağı, Japonya'da vergi tahakkuku vergi beyanı yapıldığında ortaya çıkmaktadır.

e) Japon Gelir Vergisi Kanunu'nun Maddeleri: Gelir vergisi maddeleri ana başlıkları halinde aşığıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, (md 3-050)
- Veraset intikal, (md 3-080)
- Gelir vergisi stopajı ve gelir vergisi tahakkuku, (md- 3-110)
- Kar amacı gütmeyen kuruluşlar, (md 3-240)
- Bireylerin vergi yükümlülüğü ve Japonya'da yerleşiklik (tam mükellefiyet), (md 3-020)
- Japonyada yerleşmemiş gerçek kişiler (dar mükellefiyet), (md 3-180)
- Yerleşikliğin tanımı, (md 3-070)
- Gelir vergisinde muafiyet, (md 3-040)
- Gelir vergisi ile ilgili vergi anlaşmalar (ikili anlaşmalar), (md 3-090)
- Diplomatik ve yabancı ülke muafiyeti, (md 3-210)
- Aile İşletmeleri, (md 3-300)

¹⁹⁶ Günay, s.140

f) Gelir Vergisi Oranları: Japonya’da 2008 yılında uygulanan gelir vergisi oranları şöyledir:¹⁹⁷

Vergilenebilir Gelir	Yeni Vergi Oranı
3,3 milyon yen’e kadar.....	%10
3,3 ile 9 milyon yen arası	%20
9 ile 18 milyon yen arası	%30
18-milyon yen ve fazlası	%37

Görüldüğü gibi Japonya’da gelir vergisi artan oranlı bir yapıya sahiptir. Vergileri dolaylı ve dolaysız vergiler olarak ayırdığımızda, Japonya’da II. Dünya Savaşı öncesi durumun aksine, dolaysız vergilerden elde edilen gelirler dolaylı vergilerden daha fazladır.¹⁹⁸ Japonya’da gelir vergisi, gelir stopaj vergisi (*withholding income tax*) ve gelir vergisinden (*assessment income tax*) oluşmaktadır. Gelir stopaj vergisi, kaynağından kişilere ya da şirketlere ödeme yapılırken alınmaktadır. Vergi oranı genelde %20 ya da daha azdır. Ancak gerçek kişilere ödenen ücretlerden, ikramiyelerden, emeklilik maaşlarından alınan stopaj vergisinin oranı %20’den daha fazladır, vergi miktarı artan oranlarla hesaplanmaktadır.

Varlık vergisi bireylerden sadece gelir seviyesi yüksek olanlarda yüksek oranlarda alınır. Bölge sakini olmayan vergi mükelleflerinden sadece belirli özel durumlarda varlık vergisi alınmaktadır.

3212. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

a) Konusu: Japonya’da kurumlar vergisinin konusunu tüzel kişilerin yani sermaye şirketlerinin gelirleri oluşturmaktadır. Japonya’da kurumlar vergisi kanunu’nun (*Zeiho*) temel amacı, hükümet için vergi gelirlerini elde etme olup buna bağlı olarak şirketler ekonomik bir olay sebebiyle varlık değerindeki bir azalışı veya yabancı kaynakların değerindeki bir artışı vergiden düşmemektedirler.

¹⁹⁷ Günay, s.141

¹⁹⁸ Günay,s.143

b) Mükellefiyet, Muafiyet ve İstisna: Japonya’da kurumlar vergisi kanunu şirketleri yerli ve yabancı şirket olarak ikiye ayırmaktadır (tam mükellef – dar mükellef). Merkezi veya idaresi Japonya’da bulunan şirket yerli, aksi durumda bulunan şirket ise yabancı şirket olarak tanımlanmıştır. Kaynağından alınan stopaj vergisi, kurumlar vergisi miktarından düşülür ya da fazladan stopaj söz konusu olduğunda geri ödeme yapılmaktadır.

c) Vergilendirme ve Beyan: Kurumlar Vergisi’nde beyan usulü geçerlidir.¹⁹⁹ Kurumlar Vergisi oranları ödenmiş sermaye tutarlarına göre belirlenmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu, vergiye esas gelirin hesaplanmasında giderlerin düşülebilmesi için, bu giderlerin Ticaret Kanunu uyarınca hazırlanan finansal tablolarda da gösterilmesini talep etmektedir. Vergiden düşülemeyen birkaç istisnai durum dışında, Ticaret Kanunu uyarınca ve Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu uyarınca hazırlanan tablolardaki gelir kalemleri vergilendirilebilir gelir rakamı ile uyumaktadır²⁰⁰.

d) Kurumlar Vergisi Oranları: Japonya’da kurumlar vergisi oranları ödenmiş sermaye tutarlarına göre belirlenmekte olup, 2008 yılında uygulanan kurumlar vergisi oranları şöyledir:

Ödenmiş Sermayesi ¥100 milyon’un üzerinde olanlar %30

Ödenmiş Sermayesi ¥100 milyon veya altında olanlar:

İlk ¥8.000.000 için yıllık..... %22

¥8.000.000’un üzeri için yıllık..... %30

e) Japon Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Maddeleri: Japon kurumlar vergisi kanunu’nun maddeleri ana başlıkları halinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Kamu tüzel kişileri, (md 4-020)
- Kooperatifler, (md 4-060)
- Kamu yararına için kurulmuş tüzel kişilikler, (md 4-110)

¹⁹⁹ PWC Corporate Tax Worldwide, PricewaterhouseCoopers,2002, s.403.

²⁰⁰ Shiratori Eiichi, *Kokusai Kaikei Kijun (International Accounting Standards)* Tokyo, 1998, Nikkei BP, s.46

- Normal kurum karları üzerinden alınan vergiler, (md 4-080)
- Tasfiye karları üzerinden alınan kurumlar vergisi, (md 4-140)
- Belirli fonlar üzerinden alınan kurumlar vergisi, (md 4-220)
- Kurumların reorganizasyonu,(md 4-270)
- Konsolide vergileme sistemi, (md 4-290)
- Yabancı kurumlar, (md 4-310)
- Olağan gelirin vergilendirilmesi ödenmesi ve geri ödemesi, (md 4-320)
- Vergileme ile ilgili diğer usuller, (md 4-340)

Japon muhasebe ve finansal raporlama sisteminin temel hedefleri, üzerinden kar payı dağıtımını yapılacak şirket karının tespiti ve vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasıdır. Şirketler önceliği, vergilerin düşürülmesine verdiği ve denetçiler, vergi kanunlarına uygun düzenlenmiş finansal tabloların yeniden gözden geçirilmesini nadiren talep ettiğinden üç kanun arasında en öncelikli konum Kurumlar Vergisi Kanunu'na ait olmaktadır.²⁰¹

322. Japon Ticaret Kanunu Açısından

1890 yılında çıkarılan Japon Ticaret Kanunu (*Shoho*) Alman Ticaret Kanunu'ndan etkilenmiştir. Ticaret Kanunu'nun yürütme yetkisi Adalet Bakanlığı'ndadır. Her anonim şirket (*Kabushiki Kaisha*) Ticaret Kanunu uyarınca, konsolide edilmemiş yıllık finansal tablolarını hazırlamak ve yıllık genel kurulda onaylanmak üzere sunmak zorundadır. Bu tablolar, üzerinden kar payı dağıtılacak karın tespit edilmesine yoğunlaşmaktadır. Örneğin, varlıkların elde etme maliyeti ile kayıt altına alınması ve varlığın değerindeki artışların kar payına elverişli gelir olarak yazılmaması Ticaret Kanunu gereğidir.²⁰²

Ticaret Kanunu göre Japonya'da şirketler sadece bilançolarını resmi gazetede veya önde gelen günlük gazetelerden birinde yayınlamak mecburiyetindedir. Büyük firmaların ise gelir tablolarını da yayınlamaları istenmektedir.²⁰³ Bu yasal yükümlülüğe sadece borsada veya

²⁰¹ Shibata Hideki, *Kansa fudo no kakushin (Changes in auditing climate)*, Tokyo, 1999 Seibunsha, s.231

²⁰² Gordon, s.2

²⁰³ Someya Kyojiro , *Japanese Accounting: A Historical Approach*, Oxford, 1996 , Clarendon Press, s.47

tezgah üstü piyasada kayıtlı şirketlerin uyduğu ve uyan şirket sayısının, şirketlerin %1'i bile etmediği belirtilmektedir. Bunun birinci nedeni, bir milyondan fazla şirketin özet biçimde dahi olsa bilançolarını yayınlamalarının pratik olmaması sebebiyle Adalet Bakanlığı'nın yürütmeyi sıkı tutmaması, ikinci nedeni de borsada kayıtlı büyük şirketler dışındaki şirketlerin mali tablolarının denetimden geçmemesi sebebiyle kredibilitelerinin düşük olması ve mali tablo kullanıcılarına ifade ettiği değer de bu sebeple az olmasıdır.²⁰⁴

Ticaret Kanunu uyarınca anonim şirketler şu finansal tabloları yıl sonu itibarıyla hazırlamak zorundadır: Bilanço (*Taishaku Taishohyo*), gelir tablosu (*Soneki Keisansho*), faaliyet raporu (*Eigyō Hokokusho*), yedek akçe tablosu (*Riekikin Shobunan*) ve destekleyici belgeler (*Fuzoku Meisaisho*).²⁰⁵ Ticaret Kanunu, nakit akış ve fon akım tablosunun düzenlenmesini zorunlu tutmamıştır. Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu'na göre Maliye Bakanlığı'na sunulacak finansal tablo ek bilgisi içinde nakit akış tablosu vardır ve gelecek altı aya ait nakit akışlarının tahminini de içermesi gerekmektedir.²⁰⁶

Ticaret Kanunu'na göre tüm işletmeler çift taraflı kayıt sistemini kullanmak ve yevmiye defteri tutmak zorundadırlar. Borsaya kayıtlı şirketler de denetimden geçmiş yıllık finansal tablolarını Maliye Bakanlığı'na sunmak durumundadırlar.²⁰⁷

Ticaret Kanunu'na göre mali yıl sonundan itibaren 3 ay içinde yıllık genel kurul yapılmak zorundadır. Bağımsız denetçilerin denetim raporlarını finansal raporları aldıktan sonraki 4 hafta içinde kanuni denetçiye teslim etmeleri gerekmektedir. Kanuni denetçi de raporunu bağımsız denetçilerin raporunun aldıktan 1 hafta sonra yöneticilere ve bağımsız denetçiye sunmak zorundadır.²⁰⁸

²⁰⁴ Tanaka Hiroshi, “*Nihongata Kaikai Disukuroja No Rinen Tu Jissai*” (Ideal and Reality Of Japanese-Style Accounting Disclosure), *Kaikai* 154(6), 1998, s.17-18

²⁰⁵ **Coopers & Lybrand (International), International Accounting Summaries A Guide for Interpretation and Comparison**, 2nd edition, USA: John Wiley & Sons, Inc., 1993, s.J-3.

²⁰⁶ Choi ve diğerleri, s.63.

²⁰⁷ Dhia D. Alhashim ve Jeffrey S. Arpan, **International Dimensions of Accounting**, 2nd edition, USA: PWS-Kent Publishing Company, 1988, s.32.

²⁰⁸ Coopers & Lybrand, s.J-2.

323. Diğer Kanunlar Açısından

Yukarıda belirttiğimiz genel vergi kanunları haricinde Japonya'daki menkul kıymetler ve borsa, semaye piyasası, servet üzerinden alınan, tüketim, ticari işlem vergileri açısından kanunlar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir.

3231. Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu Açısından

Japonya'da bir milyondan fazla anonim şirket (*Kabushiki Kaisha*) olmasına rağmen, Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu'na (*Shokentorihikiho*) tabi şirket sayısı 2.600 civarındadır ve Tokyo Borsası'na kayıtlı şirket sayısı 1.800'dür.²⁰⁹ Bir diğer yaygın işletme organizasyon biçimi de limitet şirkettir (*Yugen Kaisha*). İngiltere'deki Private Limited Company veya Almanya'daki GmbH buna yakın terimlerdir.²¹⁰

Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu'nu yürütme görevi Maliye Bakanlığı'ndadır. Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu, gerek yeni hisse senedi ihraç edileceği zaman, gerekse yıllık ve 6 aylık ara dönem finansal raporların sunulması zamanında konsolide olan ve olmayan finansal raporların açıklanmasını istemektedir. Kanun, finansal raporların hissedarlara ulaştırılmasını şart koşmamıştır.²¹¹ Yani, isteyen hissedar finansal tabloları şirket merkezinde veya Maliye Bakanlığı'nda inceleyebilmektedir, ancak bu tablolar hissedarlara ayrıca gönderilmemektedir.

Borsaya kayıtlı büyük şirketler biri Ticaret Kanunu'na diğeri Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu'na göre olmak üzere iki set finansal tablo hazırlamak zorundadırlar. Aradaki farklılık, içerikten öte, biçimsel yapıdaki farklılıklardır.²¹²

²⁰⁹Christopher Nobes and Robert Parker, **Comparative International Accounting**, 6th edition, Great Britain:Pearson Education Limited, 2000, s.254.

²¹⁰ Nobes ve Parker, s.255.

²¹¹ Gordon, s.3

²¹² Radebaugh ve Gray, s.101

3232. Sermaye Piyasası Kanunu Açısından

Japon sermaye piyasasındaki noksanlıklar ve bunların Japon şirketlerindeki finansal yönetim uygulamaları üzerindeki etkileri borç ve öz sermaye (*debt and equity*) piyasaları için ayrı ayrı düşünülebilir.

Japon makro ve mikro finans piyasalarının dört önemli özelliğine dikkat çekmektedir. Bu dört önemli özellik aşağıda maddeler halinde verilmiştir;

- Dolaylı finansın üstünlüğü,
- Şirketlerin özel bankalara aşırı borçlanması,
- Japonya Merkez Bankası'nın desteklediği özel bankalara aşırı borç vermesi,
- Şehirselle ve kırsal sektörler arasındaki fon transferi.

Japonya'da firmalar yatırımlarını bankadan borç alarak ya da menkul kıymet ihraç ederek finanse edebilir. "Dolaysız Finans" ve "Dolaylı Finans" terimleri genellikle Gurley-Shaw teoreminden sonra kullanılmıştır. Doğrudan finans, nihai borç verenin doğrudan nihai borç alandan kıymetli evrak almasıdır. Dolaylı finasta nihai borç verenlerle nihai borç alanlar arasında finansal araçlar yer almakta ve bu gerçek ve tüzel kişiler birbirinden kıymetli evrak satın alarak diğerine satmaktadır. Dolaylı finans çeşitli sebeplerden üstün gelmiştir. Öncelikle Japon tasarruf sahipleri paralarını yüksek risk taşıyan hisse senedi yerine az riskli banka hesaplarına yatırmayı tercih etmektedirler. Bunun sonucunda tasarruflar özellikle savaş sonrası dönemde sermaye piyasasında, değil banka hesaplarında toplanmıştır.

Yabancı sermaye, Japon firmaları için ikinci bir gelir kaynağı olmaktadır. Ama Japon hükümetleri ve şirketleri genellikle ekonominin kontrolünü yabancı sermaye sağlayanlara kaptırmaktan her zaman çekinmiştir ve yabancı sermaye kabulündeki isteksizlik Japon firmalarını bankadan borçlanmaya yönlendirmiştir.²¹³

²¹³ Syouichi Rouyama, *Nihon no Kinyuu Sisutemu (Financial Sysyem in Japan)*, Tokyo: Touyoukeizai, 1982, s.56

	1965–1969 Ortalaması	1970-1974 Ortalaması	1975–1979 Ortalaması	1980–1984 Ortalaması	1985 Sonrası
Finansal Kurumlar (Dolaylı finans)	92,7	91,7	89,5	89,3	89,5
Borç	74,9	77,1	59,9	60,2	56,5
Menkul Kıymet	17,8	14,6	29,6	29,1	33,0
Banka vs.	63,1	60,7	52,7	45,4	43,8
Kayyum vs.	12,1	12,3	11,3	6,6	6,8
Bireyler	17,6	18,7	25,5	27,3	28,9
Menkul Kıymet Piyasaları	5,0	5,3	8,1	7,5	4,3
Yabancı Sermaye Piyasaları	2,3	2,9	2,5	3,2	6,2

Tablo 2: Japon Finans Piyasalarından Fon Temini²¹⁴

Finansal piyasalardan temin edilen fon verileri yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Tablonun ilk satırı 1965 -1985 yıllarında sermayenin %90'ının bankalardan dolaylı finans şeklinde geldiğini göstermektedir. İkinci ve üçüncü satırlarda, bu fonların azalan oranlarda banka borcu ve artan oranda menkul kıymet alımıyla gerçekleştiği görülmektedir. Son üç satır bireyler, şirketler ve yatırım kayyumlarının menkul kıymet yatırımı aracılığıyla elde edilen fonlarını göstermektedir.²¹⁵

Bireysel tasarruflar II. Dünya Savaşı sonrası Japonya'da işletme yatırımlarını finanse etmeye yetmemiştir. Japon Merkez Bankası (Bank of Japan) yeterli fon sağlamamış olsa Japon özel bankaları bu kadar borç verip borç-varlık rezerv oranlarını koruyamazdı. Başka bir deyişle, Japon kamu bankaları özel bankalardan borç almakla Japon Merkez Bankası'ndan borç almış oldular. Hükümet Japon Merkez Bankası'nın özel bankalara bu

²¹⁴ Kaynak: The Bank of Japan, Flow of Funds Accounts; The Bank of Japan, Applied Table of Flow of Funds Accounts; The Bank of Japan, Research Institute of Finance, ed., Monetary and Economic Studies.

²¹⁵ Rouyama, s.64

kadar çok borç vermesine izin verdiği için (aşırı borç verme) Japon firmaları özel bankalardan bu kadar çok borç alabilmiştir (aşırı borçlanma).

Japonya'daki banka finansmanının bir başka yönüne de dikkat çekmek gerekir. Büyük şehirlerdeki büyük şirketleri finanse eden büyük bankalar (şehir bankaları) kırsal kesimlerdeki banka ve finansal kurumlardan fon toplamıştır. Kırsal kesim bankaları çiftçilerin, perakendecilerin ve bireylerin tasarruflarını toplayarak büyük bankalara borç olarak vermiştir.

Sonuç olarak; İkinci Dünya Savaşı sonrasında Japon firmaları doğrudan sermaye piyasasından değil, özel finansal kurumlar aracılığıyla dolaylı şekilde finanse edilmiştir. Bu şirketlerde alışılmadık derecede büyük borç-varlık oranlarına sebep olmuştur. Japon ve batılı firmalar arasındaki verimlilik açığını kapatmak ve yerel sanayiye korumak için Japon hükümeti bankaların sanayiye kendi kontrolündeki borçlanmalar aracılığıyla finanse etmesine öncülük etmiştir. Bu düzenleme sayesinde şirketler yabancı sermaye alırken karşılaşılabilecekleri zorluklardan çok daha az sıkıntıyla bankalardan borç almıştır.²¹⁶

3233. Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin

- Veraset İntikal Vergisi Açısından (Miras Vergisi – Ulusal): Miras vergi sistemi, mirasın özel bir tamamlayıcı gelir olduğu teorisi üzerine kurulmuştur. Bu yüzden varislere, vasilere vb. uygulanmakla beraber ölen kişinin mirası üzerine uygulanmamaktadır. Japon milliyetine tabi (belirli koşulların haricinde) veya Japonya'da ikamet eden birisine mal ve miras kalmışsa ölüm anında ölen kişinin Japonya'da ikamet edip etmemesine ve malların o sırada Japonya'da olup olmamasına bakılmaksızın miras kalan maldan vergi alınır. Öte yandan, miras üstte anılan kategoriye girmiyorsa, ölen kişinin ölüm anında Japonya'da ikamet edip etmediğine bakılmaksızın malın sadece Japonya'da olan kısmı üzerinden vergi alınır. Aşağıdaki tablo Japonların miras – veraset intikal vergi yükü gösterilmektedir.

²¹⁶ Rouyama, s.68-67

Net Vergiye Tabi Varlıklar	Eş tarafından ödenecek vergi	Bir çocuk tarafından ödenecek vergi	Toplam ödenecek vergi	%
100.000	0	0	0	0
150.000	0	625	2,500	1,7
300.000	0	3,250	13,000	4,3
500.000	0	8,000	32,000	6,4

Not:

(1) Ölen kişinin ölüm anında bir eşi ve erişkin dört çocuğu olduğu ve mirasın aralarında kanunî bir şekilde dağıtıldığı varsayılmıştır.

(2) Eş için kredi, eş tarafından ödenecek vergi olarak hesaba katılmıştır.

Tablo 3: Japonya’da Miras – Veraset İntikal Vergi Yükü²¹⁷ (“000 “Yen)

- **Arazi Değeri Vergisi (Ulusal):** Arazi değeri vergisi uygulaması deneme amaçlı olarak durdurulmuştur. Bu değişiklik 1998 vergi döneminden beri yürürlüktedir.

Vergiye konu olan arazi; gerçek kişiler ya da şirketlerin Japonya’da sahip olduğu arazi, bedelleri arazi değer vergisinin konusunu teşkil etmektedir.

Vergi mükellefleri; arazi sahibi olan bireyler ve şirketler arazi değeri vergisi mükellefleridir.

Arazinin değerlendirilmesi; araziler vergi kanunlarına ve değerlendirme ilkelerine göre değerlendirilirler.

Vergi hesaplamasına tabi olmayan araziler;

- Ulusal ya da yerel hükümetlerin sahip olduğu araziler,
- Halk yararına çalışan kamusal vakıfların sahip olduğu araziler, (doğrudan amaçları için kullanılmayan araziler hariç)
- Belirli toplum refahı amaçları için kullanılan araziler,

²¹⁷ Kaynak: Yuji Gomi, **Guide to Japanese Taxes**, 2003 -2004 , Zaikai Shoho Sha, 2003 Tokyo

- Bireylerin konut olarak kullandığı 1.000 m²'den daha küçük alanlar (ikinci evler hariç) ve bir şirket ya da bireyin kira amaçlı sahip olduğu alanlar, (şirket yöneticilerinin evleri hariç).

- 30.000 Japon Yeni /m²'den az değere sahip araziler,

-Tarım arazileri ve ormanlar

vergisiz arazi olarak tanımlanmaktadır.

Verginin matrahı; vergilendirme sırasında sahip olunan değerlendirmeye tabi toplam arazinin değeri vergilendirmeye temel alınmaktadır.

Temel vergi indirimi; temel indirim olarak (a) ya da (b)'den hangisi daha yüksekse o uygulanır.

(a)	100 milyon Japon Yeninden daha az mal varlığına ve sermayeye sahip kişiler ya da şirketler	1,5 milyar Japon Yeni
	100 milyon Japon Yeninden fazla sermayeye sahip şirketler için	1 milyar Japon Yeni
(b)	30,000 Japon Yeni x arazi m ² 'si.	

Vergi Oranı: %0,15

Vergi miktarının hesaplanması: (Vergi matrahı - Temel İndirim) X Vergi Oranı

İndirim ve vergi ödeme tarihleri; vergi mükellefleri indirimleri rapor etmeli ve verginin yarısı her yıl 1-31 Ekim tarihleri arasında ödenmelidir. Diğer yarısı sonraki yılın 31 Mart tarihine kadar ödenmelidir.

- **Araç Vergisi (Vilayet):** Araç vergisi her yıl araç sahibi tarafından aracın kayıtlı bulunduğu yerde ödenmektedir. Vergi ihbarnamesi araç sahibi mükelleflere 1 Nisan tarihinde gönderilmektedir. Vergi ödemesinin son tarihi Mayıs ayı sonudur. Vergi borcu 1 Nisan'dan sonra tahakkuk ederse, ödenecek vergi miktarı önceden belirli oranlara göre aylık olarak belirlenmektedir. (Eğer fazla ödeme olursa, fazla ödenen mükellefe geri ödenmektedir.)

— **Gayrimenkul Edinme Vergisi (Emlak Vergisi-Vilayet):** Gayrimenkul edinme vergisi toprak ya da bina edinme (yeniden inşa dahil) durumunda uygulanır. Vergi, binalar dışında amorti edilebilir varlıklara uygulanmaz. Şirket birleşmesi ya da mirasla kalan bina ve toprak transferinden vergi alınmaz. Vergi matrahına baz olarak satın alma fiyatından genelde daha düşük olan piyasa fiyatı alınır. Vergi oranı %3'tür.

Vergi matrahı aşağıda belirtilen kalemlerden

- Topraklarda 100.000 Japon Yeninden

- Vergi mükellefinin kendisinin yaptığı yeni bina için 230.000 Japon Yeninden

- Diğer binalarda 120.000 Japon Yeninden küçükse vergi alınmaz.

- **Taşıt Alım Vergisi (Vilayet):** Taşıt alım vergisi edinilen yeni ve kullanılmış araçlar için uygulanır. Vergi oranı, otomobilin alış fiyatı üzerinden %3'tür. Taşıtların fiyatı 500.000 Japon Yeninden daha düşükse, taşıt alım vergisinden muaf tutulur.

3234. Tüketim Vergileri Açısından

Tüketim vergisi kanuna göre malların satışı ve kiralanması, Japonya içinde verilen hizmetlerden yararlanma ve gümrüklü alanlardan ithal edilen mallar vergiye tabidir. Ulusal vergi oranı % 4, vilayet vergi oranı %1'dir. Yani toplam etkin vergi oranı %5'tir.

Tütün, içki ve petrole konan tüketim vergisine ek olarak tütün vergisi, içki vergisi ve petrol tabanlı vergiler bulunmaktadır.²¹⁸

3235. Ticari İşlem Vergileri Açısından

- **Damga Vergisi (Ulusal):** Damga vergisi, Damga Vergisi Kanununda ayrıntılı bir biçimde listelenen belgelere pul olarak yapıştırılırken tutar yüksek olduğunda pulları yapıştırılmayarak naktende ödenmektedir. Pullar postanelerde satılmaktadır. Vergi mükellefleri ödenecek miktarı vergi dairesinde nakit olarak ödeyerek belge üzerine mühür bastırabilmektedirler.

²¹⁸ Gomi, s. 32

- **Tescil ve Lisans Vergisi:** Tescil ve lisans vergisi sadece yasal haklar, şirketler ve belirli meslekler vb. ilgili olarak resmi defter ve belgelere kayıt yaptırmak için değil ayrıca ticari lisans almak için de ödenir. Bir vergi mükellefinin bu vergiyi vergi dairesine doğrudan ödeyerek, ödeme belgesiyle birlikte tescil bürosuna verilmek üzere bir başvuru formu doldurması mümkündür. Önemli vergi oranları şu şekildedir.

Vergi Konusu	Vergi Matrahı	Vergi Oranı
(1) Emlak tescili		%
(a) Mirasla edinme	Emlak değeri	0,4 (0,2) ⁽¹⁾
(b) Birleşmeyle edinme	Emlak değeri	0,4 (0,2)
(c) Vasiyet ya da hediyeyle edinme	Emlak değeri	2,0 (1,0)
(d) Satın almayla edinme	Emlak değeri	2,0 (1,0)
(e) Sahipliğin korunması	Emlak değeri	0,4 (0,2)
(f) Ek giriş, ya da girişin düzeltilmesi/değiştirilmesi veya silinmesi	Giriş başına	1,00₺
(2) Gemi tescili		%
(a) Mirasla edinme	Gemi değeri	0,4
(b) Birleşmeyle edinme	Gemi değeri	0,4
(c) Vasiyet ya da hediyeyle edinme	Gemi değeri	2,0
(d) Satın almayla edinme	Gemi değeri	2,98
(e) Sahipliğin korunması	Gemi değeri	0,4
(f) Edinmenin geçici tescili	Gemi değeri	0,4
(g) İpotekle edinme	Kredi tutarı	0,4
(3) Ticari şirketlerin tescili (anonim şirket durumunda)		
(a) Kuruluş kaydı	Sermaye tutarı	%0,7 ⁽²⁾
(b) Sermaye artışı	Sermaye tutarı	0,7
(c) Birleşme	Sermaye tutarı	0,15
(4) Avukat tescili (yeni kayıt)		60,000₺
Sertifikalı serbest muhasebeci tescili (yeni kayıt)		60,000₺
Doktor tescili (yeni kayıt)		60,000₺

(5) Telif hakkı, patent vb. tescili	Telif hakkı	Patent
(a) Satışla transfer	18,000¥	15,000¥
(b) Vasiyet ya da birleşmeyle edinme	18,000¥	3,000¥
(6) Banka işlemleri lisansı		
(a) Ticari lisans		150,000¥
(b) Bir şube kuruluşunun onaylanması		150,000¥
(7) İçki ticareti için lisans		
(a) Üretim lisansı		150,000¥
(b) Satış lisansı		
(i) Toptan		90,000¥
(ii) Perakende		30,000¥
Notlar: (1) Parantez içindeki oranlar 1 Nisan 2003 - 31 Mart 2008 dönemi için geçerlidir. (2) Hesaplanan vergi miktarı 150,000¥’den azsa başvuru için 150,000¥ ödenmelidir		

Tablo 4: Japonya’da Tescil ve Lisans Vergileri Oranları

3236. Diğer Vergiler Açısından

Son aşamada ise yukarıda belirtilen tüm vergi sınıflamasına girmeyen yerleşim vergisi, yerel vergiler, hediye vergileri ve çeşitli vergileri hakkındaki açıklamalar aşağıda yer almıştır.

a) Yerleşim Vergisi (Vilayet ya da Belediye): Yerleşim vergisini vilayet ya da belediye almaktadır. Vilayet yerleşim vergisi ve belediye yerleşim vergisi bir tek verginin iki bileşeni olarak düşünülebilir, çünkü her iki verginin de özellikleri aynıdır. Hatta kişilerden alınan vilayet vergisi belediye vergi dairelerinden toplanmaktadır.²¹⁹ Yerleşim vergisi;

- Bireysel yerleşim vergisi

- Şirket yerleşim vergisinden oluşmaktadır.

b) Yerel Vergiler: Japonya’da üst seviye yerel yönetim olan 47 vilayet, ve alt seviye yerel yönetim birimi olan 3.200 belediye bulunmaktadır. Vilayetlere “*ken*”, “*fu*”, “*do*”, ya da “*to*”,

²¹⁹ Gomi, s.45

belediyelere “*şi*”, “*ço*”, “*mura*,” ya da “*ku*” denmektedir. Hem vilayetler hem de belediyeler kendi yerel vergilerini toplar. Yerel vergiler ve vergi oranları ulusal yasalarla belirlendiğinden Japonya’daki vergi yükü bölgeden bölgeye ciddi bir farklılık göstermez. Gene de, bazı yerel yetkililer standart yerel vergi sisteminde öngörülenden daha fazla gelir elde etmektedir.

c) Hediye Vergisi (Ulusal): Bir Japon bireyinden alınan hediye vergisi, başka bir kişinin bağışladığı mal üzerinden alınır (kişiye bir firma tarafından verilen hediye geçici gelir kabul edilerek gelir vergisi ve yerleşim vergisine tabi tutulmaktadır). Hediyeyi alan kişi Japonya’da ikamet ediyor ya da Japon milliyetine tabiyse (belirli haller haricinde) hediye edilen bütün mallardan Japonya’da olup olmamasına bakılmaksızın vergi alınır. Hediyeyi alan kişi üstte anılan kategoriye girmiyorsa sadece Japonya’da bulunan mallar üzerinden hediye vergisi alınır.

d) Mesken Vergileri: Eyalet ve Belediye vergileri kurumlar vergisinin yüzdesi şeklinde hesaplanmaktadır (Her eyalete dağılımı, yetki alanına düşen işçi sayısına göre belirlenmektedir).Eyalet ve belediyeler vergi oranını aşağıdaki aralıklarda belirlemişlerdir:

Eyalet	%5-6
Belediye.....	%12,3-14,7
Tokyo metropolitan (birleşik)	%17,3-20,7

Ayrıca her yerel hükümet, kendi yetki alanında bürosu veya fabrikası bulunan şirketlerden kişi başına mesken vergisi tahsil etmektedir. Vergi tutarı ödenmiş sermaye toplamı ve işçi sayısına bağlı olarak ortalama ¥70.000 ile ¥4.400.000 arasında değişmektedir.

e) Teşebbüs Vergisi: Bu vergi, şirket gelirinin her eyalete dağılan kısmı üzerinden alınmakta olup (dağıtım genellikle işçi sayısına göre yapılmaktadır.) vergi oranları şöyledir :²²⁰

İlk ¥4.000.000 için yıllık	%5-5,25
Sonraki ¥4.000.000 için yıllık	%7,3-7,665
¥8.000.000’un üzeri için yıllık	%9,6-10,08

²²⁰ PWC Corporate Tax Worldwide, PricewaterhouseCoopers,2002, s.405-406

Tokyo metropolitan hükümeti 1 Nisan 2000'den itibaren başlamak ve 5 yıl geçerli olmak üzere likit varlıkları ¥5 Trilyon ve üzeri olan tüm bankalar üzerine geçici teşebbüs vergisi koymuştur. Osaka eyalet hükümeti de benzer bir uygulamayı 9 Haziran 2000'den itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe koymuştur.

f) İşletme Kuruluş Vergisi; İşletme kuruluş vergisi (*enterprise establishment tax*) Tokyo ve Osaka gibi büyük şehirlerdeki işletmelerden alınır. Vergilerden bazıları ve oranları şöyledir:

- Tesisler ve bunların mütemimmim cüzlerinden alınan işletme tesis vergisi 1 Nisan 2003 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

- Tesislerin bulunduğu yerlerdeki vergi miktarı aşağıdaki kalemleri kapsamaktadır;

a) Varlık vergisi (taban alanında metrekare başına 600 Japon Yeni)

b) Çalışan sayısı vergisi (şirket çalışanlarının bordrolanan brüt maaş toplamının % 0,25'i)

İşletme kuruluş vergisi yıllık olarak toplanır. Vergi mükellefi, binadaki işletmeyi çalıştıran kişidir. İade ve vergi ödeme raporu şirketler için takvim yılının bitiminden sonraki iki ay içinde gerçek kişiler için takvim yılından sonraki yılın 15 Mart'ına kadar ödenmektedir.

33. JAPON MUHASEBE POLİTİKALARI

Temmuz 1949'da Japonya Ekonomik İstikrar Kurulu Muhasebe Sistemleri Araştırma Kurulu Muhasebe Prensipleri adlı bir ara rapor ve bu ara raporda belirtilen prensiplere dayanarak finansal raporların hazırlanmasında kullanılacak standart format ve yöntemleri belirleyen "*Finansal Tabloların Hazırlanmasında Çalışma Kuralları*" adlı bir rapor yayınlamıştır.

Daha sonraki dönemlerde yapılan bu araştırmayı Ticari Muhasebe Kurulu devralmıştır. 1952 yılında "Muhasebe İlkeleri ve Politikalarında" kısmen değişiklik yapılarak hesaplama yöntemleriyle ilgili çeşitli konuları ele alan "Ticari muhasebe ilkelerine" adlı tamamlayıcı bir belge yayınlanmıştır. 1963, 1974 ve 1981 yıllarında Japon Ticaret Kanunu

gözden geçirilirken Ticari Muhasebe Prensipleri ve ilgili notlarda da önemli değişiklikler yapılmıştır.

Ticari Muhasebe Prensipleri ve Politikaları'nın 1949'da yayınlanmasından sonra elli yıldan fazla zaman geçmiş ve bu süre içinde toplumsal ve ekonomik ortam fazlasıyla değişerek ekonomik aktivitelerle ilgili ayrıntılı bilgiye duyulan ihtiyaç artmıştır.²²¹

331. Japon Muhasebe Politikaları ve İşlevleri

3311. Japon Muhasebe Politikaları

Temel olarak, 1949'da Ticari Muhasebe Prensiplerinin oluşturulmasını gerektiren koşullar fazla değişmemiştir. Finansal raporların özellikle şirketin finansal raporlarına erişimi ve anlama yeteneği kısıtlı olan yatırımcılar için önemli olduğu gerçeği değişmemiştir. Başka bir deyişle, şimdiki ve gelecekteki olası hissedarlara uygun malî bilgilerin sunulmasının önemi, şu anda eskiden olduğundan daha önemli olmamıştır.

Ancak, şirket faaliyetlerini çevreleyen ortamın yaklaşık elli yılda çok değiştiğine dikkat edilmesi gerekmektedir. Örnek olarak sermaye yapılarının temelden değişmesi verilebilir. Günümüzde borç alınan sermayeye bağımlılık giderek artarken, hissedarların payı giderek azalmaktadır. Diğer belirgin farklar;

- Şirket gelir vergisinde artış eğilimi, buna bağlı olarak hükümetin ulusal refah toplumu hedefine paralel olarak toplum refahı bütçesinin artması;
- Tarım toplumunun sürekli büyük şehirlere akarak büyük endüstrilerden para kazanan mavi yakalı işçilerin sayısının artmasına sebep olan toplumsal ve endüstriyel değişim;
- Yerel olarak ve dünya çapında sürekli artan enflasyon karşısında yaşam standartlarını korumak isteyen ücretlilerin giderek daha güçlü bir şekilde ücret zammı talebi;
- Üretilen mamul maliyetlerinin sürekli artmasından dolayı fiyatların artması;

²²¹ Tadashi Yokoyama, **Getting The Most Out Of Public Sector Desantralisation in Japan**, OECD Economics Department Working Paper: No:416, ECO/WKP (2005)3, 27 January.

- Şirketlerin faaliyetleri üzerinde bölgesel endişe yaratan hava kirliliği ve diğer çevresel faktörler;

- Çeşitli endüstrilerin var oluş sebeplerinin tartışılması olarak gösterilebilir.²²²

Ticari Muhasebe Prensipleri kavramı ayrıca Japon Ticaret Kanununa ve vergilendirilebilir gelirin değerlendirilmesine yansıtılmıştır ve hissedarlara sadece bilgi vermekten daha fazlasını yapmaktadır. Kurosawa'nın Muhasebe Sistemleri Araştırma Kurulu'ndaki konuşmasında bahsettiği gibi muhasebe prensipleriyle ilgili ideali yavaş yavaş uygulanmıştır. Eğer hissedarlara, borç verenlere ve yönetime bilgi vermeye odaklanırsa, her bir sınıfı ayrı ayrı kesin olarak tanımlamadan da hepsinin etkin olarak kullanacağı bilgiler hazırlayabiliriz; çünkü bu kullanıcıların yararlandığı karar verme modelleri aşağı yukarı aynı olmaktadır.

Şirketler kârlarını artırmak ve masrafları düşürmek için, havayı ya da suyu kirlletme ve doğal ortama zarar verme pahasına temizleme önlemlerini almak isteyebilmekte ve bunun sonucunu finansal tablolarına yansıtabilmektedirler. Ancak bu tip girişimler sonucu oluşacak toplumsal maliyet tam olarak belli olmamaktadır. Pek çok şirket artık hastanelere veya başka kurumlara bağış yaparak, ya da özürülere iş vererek olumlu bir etkide bulunmaktadır.

Şirketlerin toplumsal ihtiyaçlara göre vermesi ve açıklaması gereken bilginin, içeriği belirlenmeyecek ancak bu toplumsal ihtiyaçlara ilave edilmesi gelecekte muhasebe prensiplerinin önemli bir konusu olacaktır. Bu açıdan, 1996 yılında American Accounting Association'nın (Amerikan Muhasebe Derneği) yayınladığı *A Statement of Basic Accounting Theory* şöyle demektedir: “Muhasebe bilgisinden faydalanan farklı kullanıcıların farklı ihtiyaçlarını ayrıntılı bir şekilde bilmek gerekli değildir; çünkü belirli bilgi sınıfları pek çok kararla ilişkilidir. Ancak harici kullanıcılar hakkında daha fazla bilgi edinilip, onların karar verme modelleri geliştikçe ve daha iyi tanındıkça muhasebe teorisi ve uygulaması değişecektir.”

²²² Kurosawa K, *Keidanren no Kaikeigensoku no Kaisei ni Kansuru Iken nitsuite (A Comment on Opinions of Federation of Economic Organization on Revision of Accounting Principles*, Kaikei, 58/3, s. 387-390

3312. Japon Muhasebe İşlevleri

Muhasebenin Bilgilendirme İşlevi; muhasebenin gelişme aşamaları bütün toplumlarda ülke, gelenek ve kültürlerinden bağımsız özellikler göstermektedir.²²³ Bireysel ya da kurumsal ekonomik hareketleri ölçerek, bu aktivitelerle ilgilenen kişilere ilgili bilgiyi aktarmak için gösterilen çaba olarak tanımlanabilir. İnsanlar muhasebenin özellikle kayıt işlevine ihtiyaç duymaktadırlar. Ancak muhasebe sadece kayıt işleviyle sınırlı olsaydı toplumda bu kadar geniş bir kullanım alanı bulamazdı. Bireyler doğal olarak bir faaliyetin olumlu ya da olumsuz sonucunu öğrenmek ister. İnsan pek çok seçenek arasından en iyi sonucu vereni bulmak ister. Muhasebe bir ekonomik faaliyetin başarılı olup olmadığını, sorunun nerede olduğunu göstererek hem bireyler hem de kurumlar için bu ihtiyacı çok uygun bir şekilde karşılar. Kısaca muhasebe her türlü kurum için çok iyi bir karar verme aracıdır. Başka bir deyişle muhasebe modern toplumlardaki her birey ve kurum için zorunlu bir araçtır.

Şirket sahibiyle yönetimin birbirinden ayrıldığı limitet şirketlerin olduğu ve geliştiği günümüzde muhasebenin bilgilendirme işlevi yeni bir rol üstlenmiştir. Bireylerin yatırım yapıp sonra da işletmeyi kendilerinin yürüttüğü girişimlerde, o girişimlerin yöneticileri sahiplerinin kendisidir. Yönetim ve sahiplik ayrılmaz. Çok sayıda yatırımcıdan toplanan fonlarla yürütülen tipik bir anonim şirkette durum çok farklıdır. Pek çok yatırımcı para yatırır ama idareye karışmaz. Girişimin yönetimi, o şirkette yatırımcı olup olmadıklarından bağımsız olarak seçilen güvenilir yöneticilere bırakılır.

Hisse sahiplerinden toplanan sermayenin emanet edildiği yöneticiler şirketi yönetir ve faaliyetlerden elde edilen kârı gene hisse sahiplerine dağıtır. Çoğu hissedar sadece para yatırıp şirket yönetimine katılmadığı için bunlara yatırım amacı güden hissedar (**absentee investor**) denir. Bu yatırımcılar kâr payı kazanmak için hisse senedi alır, ve hisse senedi değerinin artmasıyla para kazanma beklentisi taşır.

Şirket yöneticileri bu mevcut olmayan ortaklar için rapor yayınlar. Şirketin ekonomik faaliyetleri ve finansal durumuyla ilgili bilginin verildiği bu noktada muhasebenin çok önemli bir rolü vardır. Hissedarlara dağıtacak olan kâr payı muhasebeyle ölçülen kâra göre

²²³ Dubois D.A, Someya K., **Accounting Development in Japan**, The Convergence Theory, Accountant, 1977, s.134

belirlenmektedir. Yatırımcıların yatırımlarına devam edip etmeme (ya da muhtemel yatırımcıların satın alıp almama) kararı şirketin ekonomik faaliyetlerini ve finansal durumunu belirten muhasebe raporlarına bağlıdır. Muhasebe prensip ve politikalarının incelenmesi gereği ilk olarak bu aşamada belirdi. Bilginin doğru olarak iletilmesi için bilgiyi verenin ve alanın kullandığı kelimeler ya da kodların ortak anlamı olması gerekir.

34. JAPON MUHASEBE STANDARTLARI

341. Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi

Muhasebe standartları çeşitli finansal tabloların hazırlanmasına temel olan ölçme ve raporlama kurallarını temsil etmektedir. Muhasebe standartları, işletmenin finansal durumunu ve faaliyetlerini belirtmenin yanı sıra, yıllar içinde yararlı olduğu görülen muhasebe gelenekleri ve uygulamalarının karışımını temsil etmektedir. Dar anlamda muhasebe standartları; Japon Ticari Muhasebe Standartları Kurulu, Amerika Birleşik Devletler Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (ASB), ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) gibi çeşitli kurumların belirlediği muhasebe standartlarını ifade eder.

Önceleri bir ticari işletmeyi finanse edecek fonlar, işletmenin kendisi tarafından sağlanırdı. Bu durumda finansal raporlama o işletmenin hem sahibi, hem de yöneticisi olan kişinin ihtiyaçlarını karşılamakla sınırlıydı. Yani finansal raporlama kişisel bir işlemdi. Böyle bir raporun kamuoyuna sunulması sadece rakip firmalara avantaj sağlayacağından böyle bir şey düşünülmezdi. Ancak iç kaynaklar teknolojideki gelişmelere paralel olarak artan tesis geliştirme ihtiyacına yeterli gelmemeye başladı.

Japonya'da *Zaibatsu* olarak adlandırılan kişisel sınıai holdingler İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra parçalanmaya zorlandı ve bunlara ait menkul kıymetler yenilendi. Sınıai sermayenin halkın tasarruflarıyla oluşturulduğu yeni bir ekonomik yapı geliştirildi ve Japonya'nın ekonomik büyümesine çok büyük katkı sağlamıştır. Muhasebe bilgisi sayısı belirsiz geniş bir genel yatırımcı kitlesine için üretileceği zaman düzenleme yapılması şart olmaktadır. Finansal raporların içeriği ve biçimiyle ilgili standartların belirlenmesi ve bunlara uyulmasının büyük önemi vardır. Japonya'da 1948'de kabul edilen Menkul Kıymetler Takas

ve Mali Müşavirler Kanunu (*Securities Exchange and Certified Public Accountants Act*) ve bunu takiben 1949 yılında kabul edilen Ticari İşletmeler İçin Muhasebe Standartları finansal rapor düzenlemelerine öncülük etme amacını taşımaktaydı. Finansal raporlara ilişkin düzenlemeler genellikle iki şekildedir:

- Kanunla kabul edilen ya da muhasebe standartlarına belirlemekle görevli bir kurul tarafından karar verilenler (hükümet düzenlemesi), yani profesyonel muhasebe örgütlerinin kuralları ve önerilerine göre belirlenenler.

- İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nde finansal raporlara ilişkin düzenlemeler profesyonel muhasebe derneklerinin önce üyelerine kılavuz olması için çıkardığı, sonra da üyelerinin bunlara uymasını istediği standartlarla başlamıştır.

Bir işletmenin finansal raporları hissedarları için çıkartılır. Açıklanan bilginin sadece potansiyel borç verenler ve hissedarlar için değil, aynı zamanda çalışanlar, tüketiciler ve toplum için de büyük önemi bulunmaktadır. Finansal raporlara ilişkin muhasebe standartlarının seçiminin bir toplumun ekonomik hayatı üzerinde çeşitli etkilerinin olması hükümet düzenlemelerini güçlendirmek için bir başka nedendir. Muhasebe standartları teknik olduğu kadar siyasi sebeplerle de seçilmiş olabilir.²²⁴

Teknik açıdan seçim sadece hangi uygulamanın “en iyi” olduğuna karar vermekle ilgili bir sorundur ve çözümü muhasebe teorisi yardımıyla aranır. Siyasi açıdan seçim belli bir uygulamayla hangi tarafın yarar hangi tarafın zarar göreceğiyle ilgili bir meselesidir.

Muhasebe standartlarının belirlenmesinde siyasi sebeplerin etkili olma ihtimali çok yüksektir.²²⁵

²²⁴ Kato Morihito, *Accounting Principles and Accounting Policy*, Tokyo , 1990, s.65 -66

²²⁵ Ağustos 1990'da Irak'ın Kuveyt'i işgaliyle petrol fiyatları aşırı derecede yükselmiştir. 3 Eylül 1990 tarihinde gazeteler, Birleşik Arap Emirlikleri'nin milli petrol şirketi Abu Dabi'nin Japon petrol endüstrisine, Ağustos'taki ham petrol teslimatının fiyatını artırdığını bildirdiğini yazmış, Habere göre varil başına (158,9 litre) fiyat temmuza göre 10.25\$ - 10.55\$ daha fazla olacak ve numune ham petrol Maban'ın fiyatı 10.55\$'dan %64.1 artışla 27.00\$ olacaktı. Abu Dabi ayrıca diğer ham petrolerin spot fiyatına göre ayarlanan Arap Işığının (*Arabian Light*) fiyatının önceki aya göre varil başına 9.83\$ artarak 25.33\$ olmasına karar vermiştir.

Muhasebe standartlarında istikrar sağlanırken, ilk giren son çıkar yöntemi de fiyat artışlarına karşı etkili olduğunu göstermiştir. Bu hesaplama rakamlarının işletme ve hükümet kararlarını nasıl etkilediğine dair bir örnektir. Ancak sosyo-ekonomik açıdan bakınca ham petrol piyasasındaki dalgalanmalara bağlı böyle bir fiyat odaklı yaklaşımın yararlı olup olmadığı sorusu sorulmaktadır. Son giren ilk çıkar metodu ilk olarak artan enflasyon ortamında kağıt üstündeki kârı ortadan kaldırmak için geliştirilmişti.

Muhasebede genelde borç alınan dış kaynağın faizini ödemekle ilgili iki yöntem vardır. Birinci yöntemde; faiz, ait olduğu mali dönem için gider olarak yazılır. İkinci yöntem; faizi maliyet olarak görür ve tesisin faaliyete geçtiği zamanki gelecek masrafı olarak muamele eder. Ayrıca faaliyetler için kullanılan sermayeyle inşaat için kullanılan sermaye arasında kesin bir ayırım yapılamaz. Bu yüzden de faizlere genellikle birinci yönteme göre bulunulan dönemin gideri gibi işlem yapılır. İnşa edilen tesislere büyük bir sermayenin ayrıldığı amme hizmeti girişimlerinde faize genellikle ikinci yönteme göre sonraki tarihte ödenecek gelecekteki gider gibi muamele edilir.

İnşaat için borç alınan paranın faiz ödemesini inşaat gideri olarak değil, bulunulan dönemin gideri olarak yazmak muhasebe tekniğinde bir değişiklik demek anlamına gelmektedir. Bölgesel Demiryolları İçin Muhasebe Kanunları Madde 4'e göre "Şirket muhasebesini tutarken dönemden döneme büyük farklılık göstermeden aynı yöntemin uygulanması"ni şart koşturmuştur.

Faiz giderlerinin maliyet olarak yazılıp yazılmaması muhasebede uzun zamandır tartışılmaktadır. Japon akademisyen Y.Satoh 1967'deki "Borçların Faiz Ödemelerinde Muhasebe Yöntemleri" adlı makalesinde bu yaklaşımın artılarını ve eksilerini ele almıştır. Tetsuzo Ohta (1968) şu gözlemi yapmıştır: "Sıra muhasebeyi uygulamaya geldiğinde, çeşitli teknikleri incelediğinizde kesin bir sonuca varmanın kolay olmadığı görürsünüz." Bunlardan biri olan faiz sorununu "kullanılmış çay yapraklarındaki bayat tat gibidir." olarak tanımlamış ve bu sorunu dikkatle irdelenmesi gerektiğini belirtmiştir.²²⁶

²²⁶ Ohta Tetsuzo, **Concerning the Cost-like Features of Capital Interest**, Sango Keiri, Osaka, 1988, 28/10, s.6

342. Uluslararası Muhasebe Sistemleri ve Japonya Muhasebe Sistemi'nin Yeri

Muhasebe uygulamalarını sınıflandırma alanında yapılan ilk çalışma Profesör Gerhard G. Mueller'e aittir. İçinde buldukları iş çevrelerinin farklılığına dayalı olarak yapılan bu sınıflandırmada 10 adet küme belirlenmiştir. Her bir küme en az bir yönden diğerinden farklıdır. Bu sınıflandırmada Japonya, Almanya ile aynı grupta sınıflandırılmıştır.²²⁷ Profesör Christopher W. Nobes tarafından geliştirilen diğer bir sınıflandırmada ise önceki yöntemlere hiyerarşik bütünlük kistasını eklemiştir.²²⁸ Kıta Modeli çoğu Avrupa ülkesini ve Japonya'yı kapsamaktadır. Bu ülkelerde işletmelerin, sermaye ihtiyaçlarının çoğunu karşılayan bankalarıyla çok sıkı ilişkileri vardır. Finansal muhasebe yasal zeminli ve uygulamalar da oldukça muhafazakardır.

Muhasebe, hissedarların karar verme ihtiyaçlarına odaklı olmaktan çok, gelir vergisinin hesaplanması ve hükümetin makro ekonomik planlarına uyumluluğu gibi gereklere odaklıdır.²²⁹ Japonya'da oldukça muhafazakar bir muhasebe eğilimi vardır.²³⁰

Ulusal muhasebe sistemlerinin ve değerlendirme ve açıklama uygulamalarının gelişimini etkileyen muhasebe değerleri şunlardır:²³¹

- Profesyonellik veya yasal (zorunlu) kontrol,
- Tekdüzelik veya esneklik,
- Muhafazakarlık veya optimizm,
- Gizlilik veya şeffaflık.

²²⁷ Gerhard G. Mueller, "Accounting Principles Generally Accepted in the United States versus Those Generally Accepted Elsewhere", *International Journal of Accounting*, Spring 1968, pp.91-103'ten aktaran Choi ve Mueller, s.32.

²²⁸ Choi ve Mueller, s.33

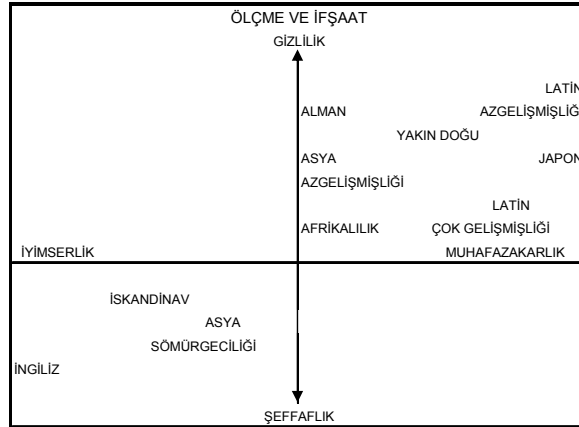
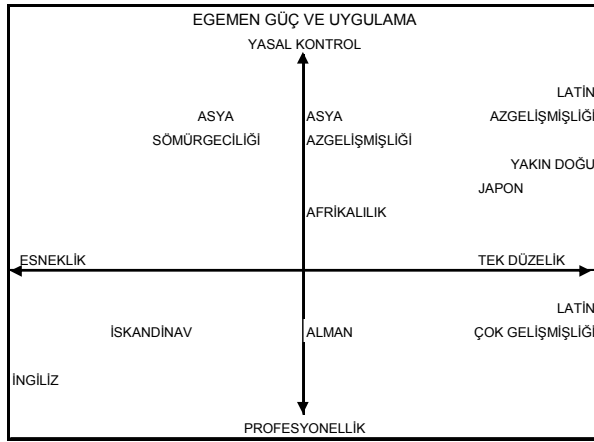
²²⁹ Mueller ve diğerleri, s.110

²³⁰ Radebaugh ve Gray, s.101

²³¹ Mueller ve diğerleri, s.110

Japonya’da (Kıta Modeli) yasal kontrol ya da yasal zorunluluklarla uyumluluk bir muhasebe değeridir. Muhasebeciler yasal kuralları izlerler ve İngiltere’deki meslektaşlarından daha az yargı kullanırlar.²³²

Japon muhasebe sistemi tekdüzeliğin etkisindedir.²³³ Japon finansal muhasebesi vergi yasalarının etkisi altındadır ve bu sebeple muhafazakar teknikler ile vergiler düşürülmeye çalışılır.²³⁴ Kıta modelindeki ülkeler gibi Japonya’da da gizlilik tercih edilmekte ve finansman sağlayıcılara ve yönetime geniş bilgi verme eğilimi görülmektedir.



Şema 4 : Gray’in Muhasebe Sistemlerinin Sınıflandırmasında Kültürel Yapı²³⁵

²³² Mueller ve diğerleri, s.111

²³³ Mueller ve diğerleri, s.111

²³⁴ Mueller ve diğerleri, s.112.

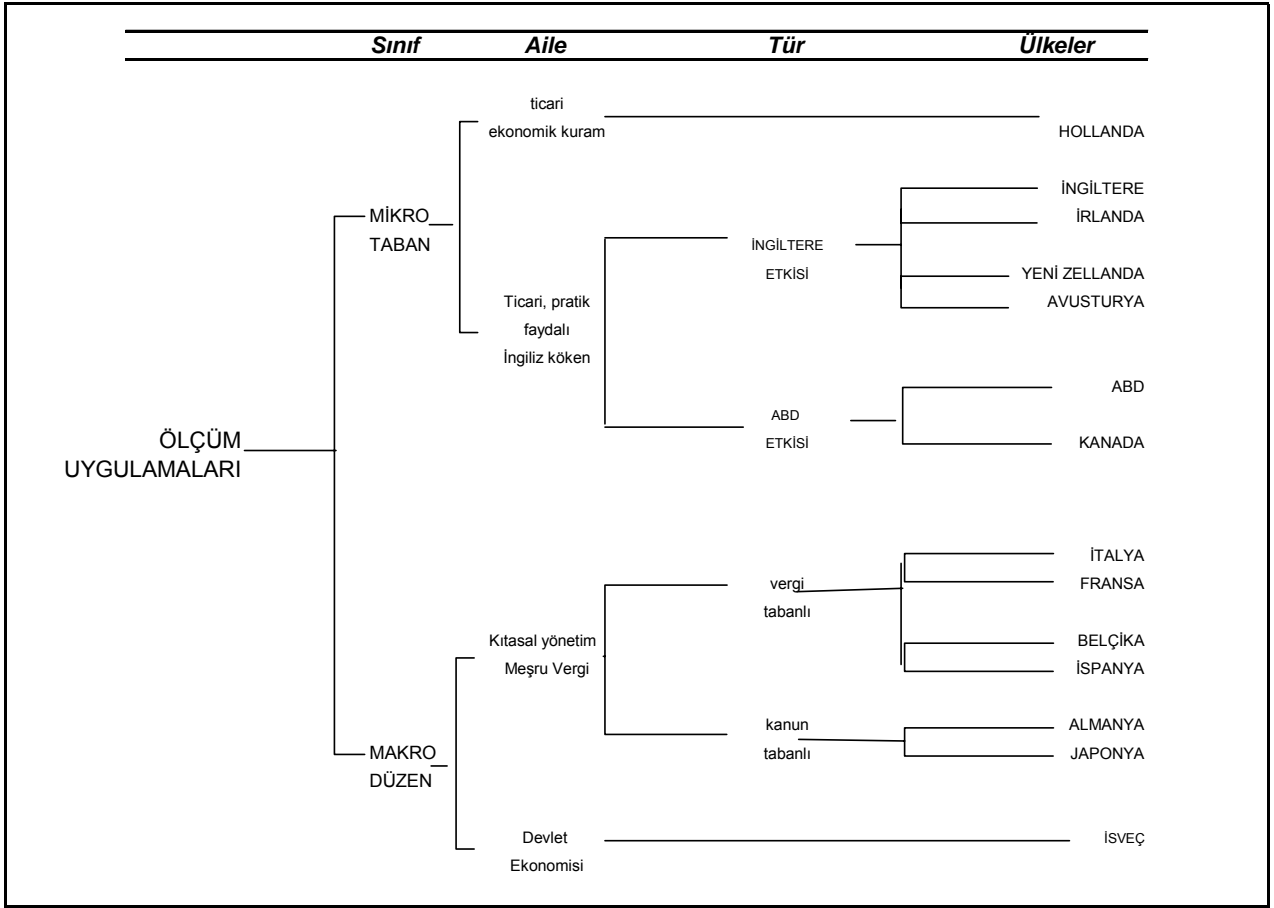
²³⁵ Kaynak: S.J. Gray, ‘Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally’, Abacus, 24, No.1 (1988), 12-13’ten aktaran Choi ve Mueller

KİŞİSEL DÜZENLEME			DEVLET DÜZENİ		
(Düzenlenmiş Kişisel Düzen)			(Hiyerarşik Kontrol)		
SAĞLAM	ORTA	ZAYIF	ZAYIF	ORTA	GÜÇLÜ
KİŞİSEL DÜZENLEME	KİŞİSEL DÜZENLEME	KİŞİSEL DÜZENLEME	DEVLET DÜZENLEMESİ	DEVLET DÜZENLEMESİ	DEVLET DÜZENLEMESİ
İsviçre	Avustralya	İrlanda	ABD	İSVİÇRE	HOLLONDA
Kanada		Birleşik krallık			NORVEÇ
Yeni Zelanda					
1	2	3	4	5	6 7 8 9 10
<i>Eski Usul Bölgesel Puanlar</i>				<i>Eski Usul Bölgesel Puanlar</i>	
STANDART BELİRLEME SÜRECİNDE			STANDART BELİRLEME SÜRECİNDE		
MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN ETKİNLİĞİ			MUHASEBECİLİK MESLEĞİNİN ETKİSİNİ AZALTMA		
DOLAYLI DEVLET			DOĞRUDAN DEVLET		
BAĞIMLILIĞINI ARTTIRMA			BAĞIMLILIĞINI ARTTIRMA		

Şema 5: Rebmann-Huber'in Ülkeleri Özel ve Devlet Düzenlemesi ²³⁶

Rebmann-Huber sınıflandırmasında Japon Muhasebe Sisteminin güçlü bir devlet düzenlemesi altında olduğu vurgulanmıştır. Aynı sınıflandırmada Japonya'da muhasebe standartlarının oluşturulmasında muhasebe mesleğinin etkisinin az olduğu ve doğrudan devlet müdahalesinin arttığı belirtilmektedir.

²³⁶Kaynak: Z.E. Rebmann-Huber, 'The Influence of Various Groups on Accounting Standard-Setting in Sixteen Developed Countries: Model and Empirical Investigations', unpublished Ph.D. dissertation, University of Washington, 1988, p.105'ten aktaran Choi ve Mueller, Ph.D. dissertation, University of Washington, 1988, p.105'ten aktaran Choi ve Mueller,



Şema 6 : Nobes'un Sınıflandırma Sistemi²³⁷

Christopher Nobes tarafından yapılan sınıflandırmada ise Japonya'nın makro düzeyde düzenlemelere sahip olduğu, yani tekdüze bir sistemin varlığı vurgulanmakta olup Hükümetin etkinliği ve kanunların sıkı düzenlemeleri temel özelliklerdir. Bu yönleriyle Japonya, Almanya ile aynı grupta yer almıştır.

²³⁷ Kaynak: John Blake ve Oriol Amat, European Accounting, England: Pitman Publishing A Division of Longman Group UK Limited, 1993

<i>ÜLKE</i>	<i>DÜZENLEMELERİN KAYNAKLARI</i>	<i>DÜZENLEMELERİN NİTELİĞİ</i>	<i>MESLEKİ ROL</i>
A.B.D	Yasama ve Meslek	Esnek	Katı ancak Saldırı altında
İNGİLTERE	Yasama ve Meslek	Yasamanın Konusu	Katı
BREZİLYA	Yasama		Önemsiz
FRANSA	Yasama	Muhafazakarlık hakimiyeti, Vergi ve Yasa kararlılığı	Meslek kendi kurallarını düzenleme ile yetkili
ALMANYA	Yasama	Vergi Hakimiyeti ve Aşırı Muhafazakarlık	Katı ancak Saldırı altında
JAPONYA	Yasama	Vergi Hakimiyeti ve Aşırı Muhafazakarlık	Maliye bakanlığının kontrolü Altında
KORE	Yasama	Vergi Hakimiyeti	Sınırlı
HOLLANDA	Yasama ve Meslek	Esnek, İş ekonomisinin güçlü etkisi	Katı
FİLİPİNLER	Yasama , Meslek Borsası	Esnek	Majör Etki
İSVİÇRE	Küçük Düzenlemeler Yasama	Esnek, Almanya Etkili	Zorunlu olmayan Etkilere açık
TAYVAN	Yasama		Geleneksel Minor ancak büyümeye kapalı

Tablo 5 : Farklı Ülkelerin Muhasebe Kuralları Geliştirme Konusundaki Yaklaşımları²³⁸

Japonya’da düzenlemelerin kaynağını kanunlar oluşturmada, muhasebe mesleğinin etkisinden söz etmek mümkün olmamaktadır. Kanunlar arasında vergi kanunları ağırlık kazanmış olup oldukça muhafazakardır. Muhasebe mesleği Maliye Bakanlığı’nın kontrolü ve etkisi altındadır.

²³⁸ Kaynak: John Blake ve Oriol Amat, European Accounting, England: Pitman Publishing A Division of Longman Group UK Limited, 1993Blake ve Amat

343. Japon Muhasebe Uygulamaları

Menkul kıymetler - finansal kıymetler; Japon Muhasebe Standartlarına göre hisse senedi ve borçlanmayı temsil eden menkul kıymetler gibi finansal araçlar elde etme maliyeti ile veya piyasa değerinden düşük olanla değerlendirilmelidir.²³⁹ Japon Meclisi tarafından 1999'da yapılan Ticaret Kanunu değişikliği ile menkul kıymetler ve türev ürünler, maliyet değeri veya maliyet ile piyasa değerinden düşük olanla değerlendirilir.²⁴⁰

Ticari alacaklar; Japonya'da Ticari alacaklar verilen iskontolar düşülmüş olarak kaydedilir. Nakit iskontolar müşteri tarafından kullanıldığında gider olarak kaydedilmektedir.

Tahsili şüpheli alacaklar için uygun bir karşılık ayrılmaktadır. Karşılığın ne şekilde ayrılması gerektiğiyle ilgili bir hesaplama esası bulunmamaktadır. Japonya'da alacakların faktor edilmesi sık görülen bir uygulama değildir. Eğer karşılığında nakit alınarak faktor edilmiş bir alacak bulunuyorsa, bunların bilançodan çıkartılması gerekmektedir. İskontolar gider olarak yazılır. Eğer alacaklar geri dönüşlü şekilde satılmış ise oluşabilecek zararlar da mali tablolarda belirtilmelidir.

Ticari alacakların ayrımı şu şekilde yapılmalıdır:

- Şirketin tam teminatl olan alacaklarının iyi alacak olarak ifade edilmesi
- Kişinin kefaleti ile iyi alacak sayılan alacaklar
- Alacağın şüpheli olarak değerlendirildiği durumlar

Diğer ayrım ise:

- 6 ayı aşan alacaklar
- Diğer alacaklar

Tüm şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmalıdır ve bunlar şüpheli alacak olarak gider haline getirilene kadar bilançoda gösterilmelidir. Eğer geri dönüşlü olarak bankalara kırdırılmış olan bonolar varsa, bunlarla ilgili koşullu sorumluluk açıklanmalıdır.²⁴¹

²³⁹ Gordon, s.8.

²⁴⁰ Gordon, s.30.

²⁴¹ Nobes ve Parker, s.264

Stoklar; Japon muhasebe ilkeleri Adalet Bakanlığı'nın ve İşletme Muhasebesi Konseyi'nin tebliğlerinde de yer almaktadır.²⁴² Stok maliyet yöntemleri arasında en çok kullanılan yöntem ağırlıklı ortalama maliyet yöntemidir. Ancak FIFO, LIFO ve hareketli ortalama yöntemleri de kullanılmaktadır.²⁴³ Stoklar maliyet değeri veya maliyet ile piyasa değerinden düşük olanla değerlendirilir, burada seçim şirketin tercihinin bırakılmaktadır. Stoklar maliyet değeri ile değerlendirilirse, piyasa değeri yüksek oranlarda düştüğünde gizli zararlar oluşmaktadır. Eğer değer düşüklüğü geçici değilse, muhasebe kuralları stokların değerinin düşürülmesini gerektirirken, şirket yönetimi değer düşüklüğünü geçici olarak değerlendirip zarar yazmaktan kaçınabilmektedir.

Duran varlıklar ve amortisman; Japon muhasebe düzenlemeleri arsa gibi duran varlıkların yeniden değerlemesine izin vermemektedir.²⁴⁴ Japon muhasebe sisteminde arsa ve binalar gibi uzun vadeli varlıkların değerindeki eksilmeleri işaret eden bir standart yoktur. Japonya'da en yaygın amortisman yöntemi azalan bakiyeler yöntemidir.²⁴⁵ Şerefiye defter değeri üzerinden hesaplanmaktadır. Gelir tablosundaki gelirlerden doğrudan düşülebileceği gibi, aktifleştirilip 5 yıllık bir sürede amortisman yoluyla giderleştirilebilir. Şerefiye gideri, vergiden düşülebilen bir gider kalemidir.²⁴⁶ Japonya'da şerefiye amortisman gideri vergiden düşülebilmektedir.²⁴⁷

Japon Ticaret Kanunu ve İşletme Muhasebesi İlkeleri araştırma ve geliştirme giderlerinin ertelenmesine izin vermektedir. Peşin ödenen giderler ve menkul kıymet ihraç giderleri gibi maddi olmayan varlıklar aktifleştirilebilmektedir.²⁴⁸ Ticaret Kanunu uyarınca hazırlanan finansal tablolarda ertelenmiş vergilere rastlamak oldukça enderdir.²⁴⁹ Araştırma ve geliştirme giderleri aktifleştirilip 5 yılda amorti edilmektedir.²⁵⁰

²⁴² Thomas G. Evans, Martin E. Taylor ve Oscar Holzmann, **International Accounting & Reporting**, 2nd edition, USA: College Division South-Western Publishing Co., 1994, s.45.

²⁴³ Evans ve diğerleri, s.46

²⁴⁴ Gordon, s.8

²⁴⁵ Nobes ve Parker, s.262

²⁴⁶ Radebaugh ve Gray, s.103

²⁴⁷ Gerhard G. Mueller, Helen Gernon ve Gary K. Meek, **Accounting An International Perspective**, 3rd edition, USA: Irwin, Inc., 1994, s.23

²⁴⁸ Nobes ve Parker, s.262-263

²⁴⁹ Japanese Institute of Certified Public Accountants (1994), **Corporate Disclosure in Japan, Accounting**, JICPA, Tokyo, s.35'ten aktaran Nobes ve Parker, s.264.

²⁵⁰ Weygandt ve diğerleri, s.530

Japonya'da amortisman uygulamaları; Japonya vergi mevzuatına göre normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemlerine izin verilmektedir. Vergi yükümlülükleri bu iki yöntemden herhangi birini kullanabilecektir. Ancak, maddi olmayan duran varlıklar için normal amortisman yönteminin uygulanması zorunludur.

Japon vergi sisteminde değişik bir hurda değer uygulaması bulunmaktadır. Normal amortisman yöntemi kullanıldığında duran varlığın iktisap maliyetinden % 10 oranında hurda değeri düşülerek amortisman tutarı bulunmaktadır. Benzer şekilde, azalan bakiyeler yöntemi kullanılıyorsa, amortisman oran belirlemek için iktisap maliyetinden % 5 oranında hurda değeri düşülmek gerekmektedir.

Duran varlıkların hizmet süreleri Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. Azalan bakiyeler yönteminin uygulanması sırasında normal amortisman oranının % 150'si ile % 250'si arasında bir oran duran varlığın net değerine uygulanacaktır. Aşağıdaki tabloda, azalan bakiyeler yönteminin uygulandığı bazı hizmet süreleri ve amortisman oranları yer almaktadır:

Varlıklar	Hizmet süresi (Yıl)	Azalan bakiyeler oranı (%)
Bilgisayarlar	6	31.9
Otomobiller	6	31.9
Petrokimya tesisleri	9	22.6
Otomobil üretim tesisleri	10	20.6
Büro mobilyaları	15	14.2
Fabrika binaları	44	5

Tablo 6: Japonya'da Bazı Tipik Hizmet Süreleri ve Yıllık Azalan Bakiye Oranları

Maliye Bakanlığının izin vermesi halinde bazı duran varlıklar (çevre kirliliğini önlemek için kullanılacak cihazlar gibi) için özel amortisman oranları uygulanabilmektedir. Ayrıca, Japonya'da geri kalmış bazı bölgelerde hızlandırılmış oranlar uygulanmaktadır. Uygulanan bu oranlar % 6 ile % 30 arasında değişmektedir. Örneğin, Okinawa'da bu oran

%50'ye kadar çıkabilmektedir. Kiralık bina inşaatını teşvik etmek için ilk beş yılda olağan amortismanın üzerine % 15-30 civarında ek amortisman ayrılabilir.²⁵¹

Maddi olmayan duran varlıklar; maddi olmayan duran varlıklar (patentler, diğer haklar) elde edilmeleri için kayda değer ödemeler yapıldığı veya şirket tarafından yaratıldıkları zaman aktifleştirilirler. Şerefiye, sadece bir ödeme yapıldığı zaman kaydedilir. Teknik bilgi (know-how) fabrika yerleşim düzeni, yapıların veya makinelerin tasarımı için ödenen bedeller ilgili duran varlıkların bedeli içinde aktifleştirilirler.²⁵² Patentlerin amortismanına tabi tutulmaları halinde her yıl bunların gelir tabosundan düşülmesi sık görülen bir uygulamadır.

Finansal ihtiyatlılığın bir sonucu olarak şerefiye, belirli bir zaman dilimi içinde amortismanına tabi tutulmalıdır. Ancak pek çok işletme bu yöntemi uygulamayıp bir aktif kalemi olarak tutmaktadırlar. Patentler ve benzer maddi olmayan duran varlıklar, kanuni geçerlilik süreleri ya da kullanım ömürleri içinden hangisi daha kısa ise o sürede amortismanına tabi tutulurlar.

Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi ve amortisman ayrılmasında kullanılan muhasebe politikaları mali tablolarda açıklanmalıdır. Şerefiyeler, patentler, tasarımlar ve alameti farikalar bilançoda ayrıca belirtilmelidir.

Yatırımlar; yatırımlar maliyet değeriyle (vergi-resim-harç vs giderler dahil) kaydolur. Eğer bir uzun dönemli yatırımın değerinde sürekli bir düşüş var ise cari değere indirilmesi doğru olur. Kooperatif hisseleri şeklinde satın alınan mülklerde sabit kıymet olarak değerlendirilip amortismanına tabi tutulur. Yatırım şirketleri için ticari anlamda elde edilen yatırımlar dönen varlıklar içinde gösterilir ve maliyet ya da cari değerden hangisi düşükse o değerle bilançoda gösterilir.

Bir yatırım satıldığı zaman oluşan kar yada zarar o yatırımın mukayyet (kayıtlı) değeri dikkate alınarak hesaplanır. Yatırımların değerlendirilme esaslarını gösteren bilgiler aşağıdaki ayırım yapılarak açıklanır.²⁵³

²⁵¹ Erdoğan Topalhocaoğlu, **Değişik Ülkelerin Vergi Sisteminde Amortisman Uygulamaları**, Vergi Dünyası, Ağustos 1997, Sayı:192,s.45

²⁵² Nobes ve Parker, s.274-275

²⁵³ Nobes ve Parker, s.280

- Devlet ya da tröst fonları
- Hisse senetleri, tahviller, bonolar ve bunlarla ilgili tamamen veya kısmen ödenme, farklı hisse sınıfları arasında ayırım yapılması
- Taşınmaz mülkler
- Ortaklık şirketleri sermayesi

Şirketin kote edilmiş ve edilmemiş yatırımları ile kote yatırımların piyasa değerleri ayrıca belirtilmelidir. Finansal tablolara yatırımlarla ilgili ticari ve diğer amaçlı yatırımlar ayırımı yapılarak detayları gösteren bir tablo eklenmelidir. Şirketlere iştirak şeklinde yapılan yatırımlarda da şirketlerin adları, sermayeleri, her ortağın hissesi, ortakların adları kaydedilmelidir.

Kısa vadeli borçlar; Kısa vadeli borçlarda şu kategoriler ayrı olarak belirtilmektedir: Kabuller, bonolar, muhtelif borçlar, iştiraklere olan borçlar, avanslar, talep edilmemiş temettüler ve tahakkuk etmiş birikmiş faiz. Muhtelif borçlar, işletmenin ticari faaliyetlerinden kaynaklanan tüm borçlarını içermektedir.

Varlığı kesin olan, ancak değeri tahmin edilebilen borçlar karşılık ayrılarak yazılır ve ayrı raporlanır. Bunlar ürün garantileri, servis sözleşme ve garantileri, gelir vergisi ve teberruları içerir.

Aşağıda belirtilen karşılıklar bilançoda ayrıca belirtilmelidir:²⁵⁴

- Vergi,
- Temettü,
- Emeklilik yardım fonları,
- Sigorta,
- Kıdem tazminatı fonu .

Uzun vadeli borçlar; Uzun vadeli borçlar bankalardan alınan veya finansal kurumlara olan borçları, tahvilleri, bonoları ve benzer kıymetleri içerir. Tahvil sahiplerinin haklarını korumak üzere yapılan düzenlemede tahvillerin itfası başlamadan önce şirketin çıkarılmış tahvillerin

²⁵⁴ Nobes ve Parker, s.282

%50 sine eşdeğer bir tahvil itfa yedeği yaratmak zorundadır. Bu yedeklerin itfa amacıyla kullanılabilmesi ancak şirketin bu tahvillerle ilgili yükümlülüklerinin % 40 ını yerine getirmesinden sonra mümkün olabilir. Bu tahvillerden ortaya çıkacak prim ödemeleri tahvilin süresi boyunca ya kar-zarar tablosuna, ya da hisse senedi ihraç primi hesabına yansıtılır.

Uzun vadeli borçlar bilançoda teminatlı ve teminatsız borçlar başlıkları altında görünür. Teminatlı borçlar, tahviller, bankalardan alınmış kredi ve avansalar, iştiraklerden alınmış kredi ve avanslar ve diğer kredi ve avanslar şeklinde ifade edilir. Teminatsız borçlar, faiz haddi sabit olan mevduat, iştiraklerden alınan borç ve avanslar, kısa vadeli krediler ve bankalardan alınan krediler şeklinde ifade edilir. Bankalardan vadesi 1 yıl içinde dolacak olan krediler, şirketin yöneticisi gibi taraflardan alınmış krediler ayrıca gösterilir. Tahvillerin itfa ve değişim şartları da en erken itfa ve değişim tarihleriyle gösterilmelidir. Borçların teminatları ayrıca açıklanmalıdır.

Sermaye-yedekler-karşılıklar; Ortakların koydukları fonlar, şirketin hisseler bölünmüş sermayesini oluşturur. Esas sermaye, şirketin hisse senetleri oranında ödenmiş olan toplam bedeli gösterir. Şirketin sermayesi adi hisselerden ya da imtiyazlı hisselerden oluşabilir. İmtiyazlı hisselerin temmetü ya da ana paranın geri ödenmesiyle ilgili çeşitli öncelikleri vardır. Yedekler yönetim tarafından amortisman ya da aktiflerin değerinin azalmasına bağlı olarak ayrılanlar haricinde genel ya da özel sebeplerle kardan ayrılmış yedekleri kapsar. Yedekler genellikle iki şekildedir: Sermaye yedekleri ve kardan kaynaklanan çekilebilir yedekler. Sermaye yedekleri, şirketin temettü olarak dağıtılamayacak yedeklerini ifade eder. Kardan kaynaklanan çekilebilir yedekler ise gelirden ayrılır, serbest yedekler olarak adlandırılır ve temettü olarak dağıtılabılır.²⁵⁵

Ödenmiş sermaye, toplam sermayeden ödenmemiş payların çıkarılmasıyla bulunur. Eğer hisseler primli olarak çıkartılmışsa bu primde hisse senedi ihraç primi hesabına alacak kaydedilir. Hisse senedi ihraç primi hesabı bedelli sermaye artımı ve bağlı giderleri yazmak için kullanılır. Tüm imtiyazlı hisseler şirketin karından oluşan temettülerden ya da itfa amaçlı çıkarılan hisse senetlerinden elde edilen gelirlerden alınmak şartıyla 10 sene içinde itfa

²⁵⁵ Radebaugh ve Gray, s.98

edilebilir. Eğer bu hisseler yeni bir ihraçtan ödenmiyorsa o zaman sermaye itfa yedeği hesabından ödenir.

Şirketlerin uluslararası rekabet gücünü arttırmaları ve sürdürmelerini teminen fon biriktirmelerini kolaylaştırmak amacıyla hükümet birçok yedek hesabının kullanılmasına izin vermiştir. Bu yedekler, genel amaçlı yedekler (şüpheli alacaklar, menkul kıymet fiyat dalgalanmaları, emeklilik karşılıkları) ve özel amaçlı yedekler (denizaşırı piyasa geliştirme, ihracat faaliyeti) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yedekler ve karşılıklar vergi öncesi indirimlerdir ve bu sebeple vergileri azaltmaya veya ertelemeye yarandırlar.²⁵⁶ Kredi verenleri korumak amacıyla, ihraç edilmiş sermayenin %25'i tutarında yıllık karın %10'u kadar yasal yedek ayrılmak zorundadır.²⁵⁷

Finansal kiralama- muhasebe politikaları; günümüzde Japon literatüründe finansal kiralama (leasing) konusunda güvenilir bir kaynak bulunmamaktadır. Bu sebeple çoğu şirket leasing işlemini faaliyet kiralaması gibi kaydetmektedir.²⁵⁸ Olağandışı kalemler, diğer gelir ve gider kalemlerinden ayrı gösterilir. Olağandışı kalemler arasında duran varlık satışından doğan kar veya zararlar örnek olarak verilebilir. Japonya'da muhasebe politikalarının değiştirilmesi üzerine de bir muhasebe standardı mevcut değildir.

Japon firmaları sık sık muhasebe politikalarını (örneğin stok maliyetleme yöntemi, duran varlık amortisman metodu değişikliği gibi) değiştirmektedirler.²⁵⁹

35. MALİ TABLO İLKE VE KURALLARI

Japonya'da, ticari firmalar için muhasebe standartlarına göre hazırlanan bir tablonun doğru olarak hazırlandığı kabul edilmektedir. Muhasebenin işlevi, bir firmanın ekonomik faaliyetlerini ölçerek sonuçları o firmanın yöneticilerine, yatımcılarına, alacaklılarına ve diğer ilgili taraflara iletmeğdir. Aslında bir firmanın yöneticileri dışındakiler için o firmanın performansını ve finansal durumunu değerlendirmenin tek yolu muhasebeye aktarılan bilgidir.

²⁵⁶ Arpan ve Radebaugh, s.29

²⁵⁷ Radebaugh ve Gray, s.103

²⁵⁸ Frederick D.S. Choi ve Gerhard G. Mueller, **International Accounting**, 2nd edition, USA: Prentice Hall, Inc., 1992, s.104.

²⁵⁹ Kawamura Yoshinori, **Japanese GAAP: U.S.-Japan Comparison**, <http://www2g.biglobe.ne.jp/~ykawamura/gaap.htm>, (6 April 1999)'dan aktaran Gordon, s.31.

Muhasebe bir ticaretin ekonomik faaliyetlerini ileten dildir. Hazırlayanlar ve kullananlar aynı dili konuşmadığı sürece hiçbir bilgi doğru şekilde aktarılamamaktadır. Bundan dolayı muhasebede ilgili herkesin ölçme metotlarını ve şirketin varlıklarını, borçlarını, sermayesini, gelirini, giderini ve diğer bilgileri aynı şekilde yorumlaması gerekmektedir.

Finansal tablolar doğru bir şekilde kullanılacaksa geniş kitleler tarafından kabul edilen yani genel kabul görmüş prensiplere göre hazırlanmalıdır. Japonya’da bu muhasebe prensipleri 1949 yılında Muhasebe sistemleri araştırma kurulu’nun geçici raporu olarak yayınlanan Ticari şirketler için muhasebe standartları adıyla kanunlaştırılmıştır.²⁶⁰

Ticari şirketler için muhasebe standartları üç bölümden oluşmaktadır;

- Genel değerlendirmeler
- Gelir tablosu
- Bilânço.

Ticari muhasebe standartları büyük oranda, T.H. Sanders, H.R. Hatfield ve U.Moore tarafından yazılan ve 1938’de Amerika Muhasebe Enstitüsü (AIA) tarafından yayınlanan Muhasebe İlkelerine (*Statement of Accounting Principles*) benzemektedir.

Daha sonra pek çok defa değişiklik yapılan ticari muhasebe standartları, bugün mali tablo standartlarında önemli bir rol üstlenmektedir. Ayrıca maliyet muhasebesi standartları firmaların 1962 yılında yürürlüğe giren maliyet muhasebesi için standartlar oluşturmuştur. Aynı amaçla konsolide edilmiş finansal raporlar prensipleri 1975 yılında konsolide edilmiş mali raporlar için standartlar oluşturmuştur.

²⁶⁰ Nishikawa K, **The Early History of Double – Entry Book Keeping in Japan**, in A.C Littleton and B.S Yamey, *Studies in the History of Accounting* s. 380

351. Temel Mali Tablo İlke ve Kuralları

3511. Bilanço İlke ve Kuralları

Finansal muhasebe, finansal kelimesinden de anlaşılacağı üzere ticari işletmelerin sermaye artırımını faaliyetlerine bağlı olan hesaplamadır. Ticari şirketin çeşitli faaliyetleri için gereken sermaye, yatırımcılardan ve borç verenlerden temin edilmektedir. Bu kişiler de işletmenin sermayeyi nasıl kullandığı ve sermayenin nasıl korunduğuyla yakından ilgilenir. Muhasebe bu kişilere yatırım yaptıkları işletme hakkında bilgi verir. Muhasebenin bu işlevi düzgün sermaye arttırıcı faaliyetler için çok önemlidir.²⁶¹

Bu yüzden muhasebe özellikle sermayeyi sağlayan kişiler tarafından yönetilen şirketlerden çok, sahiplikle yönetimin birbirinden ayrıldığı anonim şirketlerde önemli bir rol oynamaktadır. Anonim şirketlerde sermaye çok sayıda hissedar tarafından sağlanır, ama yönetim hissedarların seçtiği yöneticilere emanet edilir. Günümüzün iş dünyası çok karışık olduğundan bir işletmeyi yönetmek her zaman kolay olmayabilir. Bu yüzden de hissedar olup olmamasına bakılmadan mükemmel yönetme yeteneği olan kişiler yönetime seçilir. Hisseदारlar bu yönetime sermayenin işletilmesini ve kontrolünü emanet etmektedirler.

İşletme yönetiminde doğrudan yer almayan çoğu hissedarın işletmenin hisseदारlara ödediği kâr payının yasallığıyla ilgili olarak edinebildiği tek bilgi, finansal muhasebenin hesapladığı dağıtılacak kâr tutarıdır. Ayrıca muhasebenin işletme faaliyetleriyle ilgili sağladığı bilginin, o işletmeye yapılan yatırımın kârlılığı ve güvenilirliğini değerlendirmede temel oluşturduğu söylenebilir. Ancak kar payı olarak ayrılacak geliri belirlemek ve işletmenin ticari faaliyetleri hakkında bilgi vermek olan muhasebenin iki temel işlevini birden sağlayacak bir biçim yaratmakta zorluklarla karşılaşmaktadır. Örneğin bir şirketin elinde değeri yükselen bir arazi olduğunu varsayalım. Bu ekonomik anlamda bir kazanç olarak görülecektir. Ancak mevcut yasalar bu kazancın dağıtılacak kâr payına eklenmesine engel olmaktadır. Bu yüzden muhasebenin her iki fonksiyonunu da kâr payı için kullanılabilir

²⁶¹ Iwata I, *Dotekitaishohyo no Genkin-Komaku (Cash on the Dynamic Balance Sheet)*, Kaikei, 59/5, 1998, s.17

gelirin belirlenmesi ve işletmenin faaliyetlerini ölçmesiyle ilgili kavramların uyumlu olması durumunda yerine getirilmektedir.

Yasal sermaye ve ödenmiş sermaye, muhasebenin kâr payı için gelir belirleme işlevini ve işletme faaliyetleriyle ilgili bilgi verme işlevini ayırmak ilk olarak, şirketlerin gerçek değerinden yüksek değerde (premium) hisse çıkarmaya ya da nominal değerinde olmayan hisse senedi alımlarının bir kısmını sermayeye borç yazmamaya başladıkları zaman ortaya çıkmıştır.²⁶²

Finansal muhasebede yöneticilerin yatırımcılardan aldıkları sermayenin tam olarak bilinmesi şarttır. Yönetim bu sermayeyi uygunsuz dağıtım olmayacak şekilde kontrol etmelidir. Bu yüzden de yatırımcıların yönetime emanet ettiği sermayeyle faaliyetlerden elde edilen gelirin birbirinden açıkça ayrılması muhasebenin temel görevlerinden birisidir.²⁶³

Anonim şirketlerde hisseler, hissedarların ödediği ödenmiş sermaye için kullanılmaktadır. Nominal değerinden hisse çıkarıldığında şirketin sermayesi çıkarılan ve mevcut olan bütün hisselerin nominal değeriyle çarpımına eşittir. Bedelsiz hisse çıkarıldığında sermaye hisse başına fiyatın çıkarılan ve var olan hisse sayısı çarpımına eşittir. Bu sermaye miktarı yöneticilerin hissedarlardan emanet aldığı sermaye miktarını gösterir.²⁶⁴

Ancak ikramiyeli hisse, yani nominal değerinden yüksek değerle hisse çıkarma (*stock at a premium*), ya da nominal değerinden olmayan hisse senedi alımlarının bir kısmını sermayeye borç yazmama uygulaması “yönetimin hissedarlardan emanet aldığı sermaye miktarı nedir?” sorusunu daha da karmaşıktır. Ancak nominal değerinin üzerinden satılan hisse yasal olarak gelir sınıfına, ekonomik olarak sermaye sınıfına girmektedir. Bu da, korunması gereken sermayenin ve dolayısıyla gelirin büyüklüğünün, yönetimin sorumluluğunun ekonomik mi, yoksa yasal açıdan mı değerlendirildiğine göre değişmesi demektir. Muhasebe sermaye ve gelirin yasal ve ekonomik sınıflandırmasını birleştirerek sermaye fazlası kavramını oluşturur. Bu da hem yasal, hem de ekonomik açıdan sermaye

²⁶² Miyagami K, *Kaisyu Tokashihon Toshiteno Shisan (Assets as Recovered Invested Capital)*, Kigyokaikai, 1987, 59/5, s.124 – 125

²⁶³ Miyagami, s.128

²⁶⁴ Miyagami, s. 132

sınıfına giren sermaye hissesi ve hem ekonomik, hem de yasal açıdan gelir sınıfına giren dağıtılmamış kârın arasında yer almaktadır.²⁶⁵

Sermaye fazlası kavramının muhasebeye girmesi, sermaye ve gelir arasındaki yasal ayırım olan yönetimin hissedarlardan ödünç aldığı sermayenin ekonomik açıdan hissedarlar tarafından ödenmiş sermayenin toplamı olduğu gerçeğini belirtme çabasını yansıtır.

Sermaye fazlası kavramı muhasebeye, kâr payı olarak dağıtılacak gelirin belirlenmesi ve işletmenin ticari faaliyetleri hakkında bilgi sağlama işlevlerini etkin şekilde yerine getirmesi için girmiştir. Günümüzde kâr payı olarak dağıtılacak gelirin yasal olarak belirlenmesinde bile sermaye ve gelir önemli bir şekilde ayrılmıştır.

Nominal sermaye ve alım gücü, muhasebenin dağıtılacak kâr payının belirlenmesi ve işletmenin ticari faaliyetleri hakkında bilgi verme işlevlerinin ayrılması ayrıca paranın satın alma gücündeki dalgalanmadan kaynaklanmaktadır.

Finansal muhasebe bir işletmenin sermaye artırıcı faaliyetleriyle ilgilenir. Yatırımcıların ve borç verenlerin yönetime emanet ettikleri sermayeyi hesaplar. Dolayısıyla bu sermayeyi işletmeye girdiği andan çıktığı ana kadar takip etmektedir. Nakit para biçimindeki sermayeye parasal varlıklar (*monetary assets*) denir. Mal ya da hizmet şeklinde olan ve henüz parasal biçime dönüştürülmemiş sermayeye parasal olmayan varlıklar (*nonmonetary assets*) denir. Bir ticari işletmeye yatırılan sermayeyi takip edebilmek için işletmeye getirilen sermayenin hangi varlık türünden olduğunu iyi belirlemek gerekmektedir.²⁶⁶

Bilânçodaki parasal olmayan varlıkların o varlıkların değerini değil, o varlıklara ne kadar sermaye yatırıldığını gösterdiğine dikkat edilmelidir. Örneğin bir arazi alınıp buna 10.000.000 Japon Yeni ödenmişse, muhasebede bunun anlamı, arazinin değerinin 10.000.000 Japon Yeni olduğu değil 10.000.000 Japon Yeni yatırım yapıldığıdır. Aynı sebepten dolayı şerefiye (*goodwill*), bilânçoda sadece satın alınmışsa yer alabilir. Hiçbir maliyeti olmayan

²⁶⁵ Miyagami, s. 133

²⁶⁶ Sakamoto Y, *Taishakutaishohyo niyuru Son-eki no Keisan (Income Determination by Means of the Balance Sheet*, Kigyokaikei, 1990, 58/4, s. 18-20

şerefiye değeri bilançoda gösterilmez, zira muhasebe şerefiyenin değerinin kendisiyle değil şerefiye yatırılan sermayeyle ilgilenir.

Mal ve hizmetlere yatırılan sermaye hasılat olarak geri alınmakta ve satılan mal ve hizmetlerin fiyatı olmaktadır. Yatırım yapılan mal ve hizmetlerin hasılat olarak geri kazanıldığı hesaplama döneminin belirlenmesi bu mal ve hizmetlerle ilgili ticari işlemlerin gerçekleştiği zamana bağlıdır. Gelirler ve giderler eşit olduğunda sermaye herhangi bir azalma ya da eksilme olmadan geri kazanılmış olmaktadır. Gelirler giderleri aştığı zaman, ticari faaliyetlere yatırılan sermaye geri kazanılmış ve fazlalık kadar kar elde edilmiş olur. Gelirler giderlerin altında olduğunda ticari işlemlere yatırılan sermaye tamamen kazanılmamış olur, bu da sermayenin azalmasına sebep olur.

Ekonomik açıdan yönetimin emanet sorumluluğunu sadece yatırımcılardan emanet aldığı sermayenin satın alma gücünü koruyabildiği zaman yerine getirdiği söylenir. Bu durumda, işletmenin geliri, sermayenin satın alma gücünün korunması gerektiği varsayımına göre hesaplanmaktadır. Ölçü birimi olarak para kullanan finansal muhasebede sermayenin satın alma gücünün azalması yönetimin yatırımcılardan emanet aldığı sermayenin yasal ve ekonomik olarak ayrılmasına yol açmaktadır.

Sabit varlıklara yatırılan sermayenin miktarı zaman zaman paranın satın alma gücündeki değişime göre ayarlansa bile günümüze kadar olan finansal muhasebede yönetimin yatırımcılardan emanet aldığı sermaye hiçbir zaman satın alma gücüne göre değerlendirilmemiştir. Bu yüzden de muhasebenin yasal olarak dağıtılacak kârı belirleyebilse bile işletmenin ticari faaliyetleri hakkında bilgi verme işlevini tam olarak yerine getirdiği söylenemez. Bu tip sermayenin yasal sermaye ve ödenmiş sermaye olarak iki niceliksel olan nominal sermaye ve yatırımın satın alma gücü olarak iki niteliksel özelliği olduğunu göstermektedir.

Yasal sermaye ve nominal sermaye dağıtılacak kâr payının belirlenmesiyle ödenmiş sermaye ve yatırımın satın alma gücü işletmenin ticari faaliyetlerinin ölçülmesiyle ilgili olan kavramlardır. Bu iki kavram gruplarından biri diğerinden daha fazla benimsenecek olursa finansal muhasebe iki işlevini de etkin bir şekilde yerine getirmiş olmamaktadır.

Sermayenin satın alma gücü ve nominal sermayenin ayrılması konusunda finansal muhasebe sermayenin satın alma gücünü hala nominal sermaye için reddetmektedir. Dağıtılacak kar payının belirlenmesine odaklanırken işletmelerin ticari faaliyetlerinin ölçülmesine odaklanmamaktadır. Burada muhasebenin bilgilendirme işlevinde bir zayıflık bulunmaktadır. Ancak bu zayıflık paranın satın alma gücünün muhasebeye girmesiyle ortadan kalkacak gibi durmamaktadır, çünkü muhasebe kendisini ticari işletmelerin sermaye artırma faaliyetleriyle ilgili olarak görür ve yöneticilerin yatırımcı ve borç verenlerden emanet aldığı sermayeyi takip etmektedir. Muhasebe, yöneticilerin emanet aldığı parayı hesapladığı sürece yasal ve ekonomik anlamda sermayenin korunmasından daha ileri gidemez çünkü dağıtılacak kar payının yasal ya da ekonomik olarak belirlenmesine öncelik vermek zorundadır.²⁶⁷

Geçtiğimiz yıllarda finansal muhasebenin bilgilendirme işlevinin önemi o kadar vurgulanmıştır ki varlıkların o anki masrafa göre kıymetlendirilmesi ve şirket değerinin masraf olmadan da belirlenmesi yönünde tartışmalar yapılmıştır. Finansal muhasebenin temelini oluşturan gerçekleşen maliyetin bir ticari işletmenin para kazanma gücünü borç ödeme kabiliyetini ya da genel idari etkinliğini tahmin etmede yeterli olmadığından hiç şüphe yoktur. Varlıkların ilk maliyeti, yöneticilerin yatırımcılar ve borç verenlerden emanet aldığı sermayenin ne kadarının bu varlıklara yatırıldığını göstermektedir.

Muhasebe günümüzde genel olarak finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi olarak bölünmüştür. Birincisine harici raporlama ikincisine de dahili raporlama denir. Ancak bu durum bir tek muhasebe sistemine–finansal muhasebeye fazlasıyla zor işlevler yüklemiştir. Artık finansal muhasebenin dağıtılacak kârın belirlenmesi ve ticari faaliyetler hakkında bilgi verme işlevlerini birbirinden ayırma zamanı gelmiştir.

Dağıtılacak kârın belirlenmesi sonuçta sermayenin korunmasına yönelik bir işlevken, işletmenin ticari faaliyetlerinin ölçülmesi yatırımcıların yatırdığı ve borç verenlerin borç verdiği sermayeyle ilgili karar vermesi için gereken bilgiyi sağlayan bir işlevdir. Bu ikinci işlev, yönetimin karar vermesi için gereken bilgilerin sağlanması işleviyle birlikte karar vermek için gereken muhasebeyi oluşturmaktadır.

²⁶⁷ Yamashita K, **Ohta Gakusetsu no Ginmi (A Critical Examination of Balance Sheet)**, Kaikei, 1998, 58/4, s.76

Savaş sonrası Japonya’da akademisyenler arasında muhasebedeki varlıklar kavramı üzerinde yeni bir tartışma çıkmıştı. O dönemde varlıklar kavramına bir tek açıklama getirmeye çalışan bütün teorilerin dolaylı olarak farklı özelliklere sahip iki ayrı varlık grubunu temsil etmekteydi. Alman ticaret hukuku akademisyenleri varlık değerlendirme teoremini geliştirmek için bir keresinde varlıkları, faydalanılan kalemler (*utilized items - sabit varlık maddeleri*) ve pazar maddeleri (*marketed items - ticari ve ilgili varlıklar*) şeklinde ayırmış ve bunlara ayrı değerlendirme standartları uygulamıştı. Varlıkları maliyet maddeleri ve değer varlıkları (teklif edilenler) olarak ayırmak çok daha mantıklı olmaktadır. Bunun nedeni nakit, banka hesabı ve alacak senedi gibi nakit grubuna giren bütün maddelerin kendilerinin nakiti oluşturmasıdır.²⁶⁸

Maliyetle ilgili varlıklar gelecekteki ticari hareketlere yardımcı olmaktadır. Gelecek dönemdeki kazançlara uygulanmak üzere gerçekleşmemiş gider (gider tahakkuku) olarak düşünülebilmektedir. Çünkü günümüz muhasebe uygulaması bir dönemdeki bütün harcamaları envanter kalemlerinin karşısına sabit varlıkları da gider olarak yazmak yerine, geliri (*income*) dönemsel olarak ölçer ve sadece o dönemdeki gelire (*revenue*) karşılık gelen kısmını gider olarak yazmaktadır.²⁶⁹

Nakitle ilgili varlıklar nakit ve kısa vadede nakde çevrilebilecek durumdaki nakite eşdeğer maddeleri içerir. Hepsi de nakit değerleriyle düşünülür. Nakitle ilgili varlıkların ödeme aracı olarak ticari faaliyetleri destekleyici görevi vardır. Önceden ödenmiş masraflar ve envanterdeki varlıklar dışındaki bütün dönen varlıklar bu gruba dahil edilmektedir. Maddi duran varlıkların hurda değerinin olmasının sebebi yıpranmaları ve maddi duran varlıkların doğrudan nakite çevrilememeleridir. Çoğu durumda şirket faaliyetlerine o kadar uzun süre devam etmektedir ki satın alınan arazi sonsuza kadar hiç tüketilmeden ya da yıpranmadan kullanılmış olur ve o arazinin teminindeki maliyet gelecekteki toplam gelir karşısında ertelenmiş gider gibi durmaktadır. Gelecek dönem teorik olarak sonsuz olduğundan bir dönemdeki gelire karşı yazılması gereken gider sıfır olmaktadır. Binaların, malzemelerin ve diğer sabit varlıkların hurda (*salvage*) değerleri de aynı şekilde değerlendirilebilir. Bu yüzden

²⁶⁸ Shimme S, **Introduction to Japanese Accounting System**, Accounting Review, 1988, 12, s. 132€

²⁶⁹ Ihori Toshihiro, **International Cooperation Behind National Borders: Country Case Study on Japan**, Office of Development Studies, 2005, s.235 UNDP. New York.

de arazinin ve mülk, bina ve malzemelerin artık değerinin satılması durumunda ilk maliyet satıştan elde edilen tutar olarak hesaplanmaktadır.

Yatırım yapılan varlıkların zorluk çıkarmasının sebebi pazarlanabilir menkul kıymetlerin atıl fonlara yatırımın geçici olarak bulundurulması buna karşılık borç senedi, diğer tahviller, ve uzun vadeli borçların uzun vadeli yatırım olarak bulundurulmasından kaynaklanmaktadır.

Gilman varlıkları nakit (*cash*), nakit için ertelenen ödemeler (*deferred charges to cash*) ve gelecekteki gelir için ertelenen ödemeler (*deferred charges to future income*) olarak üçe ayırmaktadır. Borç senedinin sabit bir ödeme tarihi olduğundan nakite ertelenen ödeme olarak hisse senetleri de belirli bir ödeme tarihi olmadığı için gelecekteki gelir için ertelenen ödeme olarak işlem görmektedir.

Atıl fonlara geçici yatırım olarak tutulan pazarlanabilir menkul kıymetlerin amacı, satıştan kar sağlamak değil, faiz almaktır. İleri derecede pazarlanabilir menkul kıymetlerle yatırım yapmak sınırlı olduğu için satılmaları çok kolay olmaktadır. Borç senedi ve diğer tahviller yıl içinde paraya çevrildiğinde bundan elde edilen miktar, gelir olarak kabul edilmektedir.²⁷⁰

Hissedarlara kâr payı ödemeleri ticari faaliyetler başladıktan sonra kazanılan kâr payının ön ödemesi olarak kabul edilmekte ve varlık olarak değerlendirilmemektedir. Bu da maliyetle ilgili varlıklar ve nakitle ilgili varlıklarla ilgili görüşleri yansıtmaktadır. Tartışmalar bilançonun aktifi ve pasifi ile ilgilidir.

Ana tartışma konusu olarak bilânçoda nakit-maliyet sınıflandırmasının zorunlu olmasının sebebi nakitle ilgili varlıkların hissedarların ödenmiş sermaye (*paid in capital*) olarak sağladığı tutarla birlikte yazılmasıdır. Diğer yandan, ödenmiş sermayeyle yatırılmış sermaye (*invested capital*) arasında kıyas yapabilmek için maliyetle ilgili varlıklar yatırılan sermayenin toplanmamış kısmı olarak hissedarların sağladığı tutardan çıkartılmalıdır. Ancak günümüzdeki muhasebe uygulaması ticari faaliyetlerin başlamasından bitmesine kadar geçen süreyi bir tek dönem olarak görmemektedir. Onun yerine zamanı hesaplama dönemi adıyla

²⁷⁰ Satoh Y, *Methods of Accounting Interest on Borrowed Funds*, Tokyo Keizai Zasshi no:1634, 2002, s. 67

uygun parçalara bölmekte ve faaliyet sonuçları bu dönemler için hesaplanmaktadır. Bu sebepten dolayı gelir ölçümünü, gelir ve giderlerin aslında ait olmadıkları takip eden dönemlere aktarıldığı karmaşık bir işlem olarak düzenlemek şarttır. Bu da kendini çeşitli şekillerde gösteren pasiflerle birlikte dönem sonundaki varlıkların belirlenmesini gerçekten çok karmaşıklaştırmaktadır.

Öyleyse bu durumda nakitle ilgili varlıklar ödenmiş sermaye özelliklerini taşıırken maliyetle ilgili varlıklar yatırılmış sermaye özelliklerini taşımaktadır. Yani nakitle ilgili varlıklar nakit değerlerine göre ölçülür ve borç ödemekte, sermaye hisselerini ödemekte ve kâr durumunda kâr payı dağıtımında kullanılmaktadır. Ya da bu varlıklar tekrar faaliyet döngüsüne yatırılmaktadır. Öte yandan maliyetle ilgili varlıklar yatırılan sermaye miktarına yani ilk maliyete göre değerlendirilir. Maliyetle ilgili varlıkların takip eden dönemdeki gelir ölçülmesiyle ilişkisi vardır. Değerlendirildikleri tutar nakite çevirme değerini göstermemektedir.²⁷¹

Muhasebe ve mali tablolarda yapılan sınıflandırmanın sebepleri ise şunlardır:

- Dönen varlıklar ve sabit varlıklar sınıflandırmasının nasıl bir amacı ve nasıl bir önemi vardır? A.A. Fitzgerald ve L. A. Schumer'e göre dönen ve sabit varlıklar bölünmesi muhasebeye, Adam Smith, David Ricardo, I. S. Mill ve J. R. McCulloch'un çalışmalarından girmiştir.
- Finansal tablolara ve şirket kanunlarına 1889'da, konsey Lee-Neuchatel Aspahlte davasındaki teorilere dikkat çektikten sonra girmiştir. Öyleyse dönen ve sabit varlıklar sınıflandırmasının, muhasebeye ilk girdiğinde dağıtılacak karı belirlemesi açısından büyük önemi olduğu varsayılabilir.

Öte yandan Gilman ve diğer Amerikalı akademisyenlere karşı çıkararak, bugünkü dönen ve sabit varlıklar sınıflandırılmasının geniş bir şekilde benimsenmesinin alacak analiziyle ilgili belirli sebeplerden kaynaklandığını söyleyen pek çok kişi vardır. Dönen varlıklar ve sabit varlıklar arasındaki ayrımın sabit varlıkları almak için borç vermektense alım-satım için borç vermenin daha güvenilir olduğu varsayımıyla daha da güçlendiğini söylemektedirler,

²⁷¹ Ichori, s.245

çünkü paranın ticari mala yatırılıp, yani borç verilip tekrar nakite dönmesi sırasındaki döngü, paranın sabit varlıklara yatırılıp tekrar nakde dönüşmesi sırasındaki döngüden daha çabuk tamamlanacaktır. Dönen varlıkların kısa vadeli borçlara oranı cari oran (*current ratio*) olarak tanımlanan ilişkinin uzun bir süre alacak indeksi görevi gördüğü doğrudur. Fakat sabit ve dönen varlıklar sınıflandırması alacak sisteminden kaynaklanıyorsa ayırım yapmaya devam edilmesi için bir sebep yoktur. Envanterde dönen varlıklar altında gösterilen nakit değişim değeri gerçek bir nakit değişimini göstermemektedir. Dahası belirli bir miktar envanter genellikle her zaman kalmakta ve sabit varlıklara çok benzer bir işlev görmektedir. Bu yüzden de dönen varlıklardan envanteri düşürmek rakamları alacak yönünde avantajlı duruma getirecektir.

Japonya’da Yayınlanan Hesaplar İçin Tek Düzen Bilanço Formatı

*Cari Varlıklar	*Yükümlülükler
- Çek, Nakit, Merkez Bankası ve	- Krediler
Posta Ciroosu Bakiyeleri, Banka	- Bankalara yükümlülükler
Bakiyeleri	- Sipariş Hesaplarına Alınan
	Ödemeler
- Alacaklar ve Diğer Varlıklar	
Ticari Alacaklar	- Ticari borçlar
Bağlı İşletmelerden Alacaklar	Kabul Edilen ve Keşide
Ortak Olunan İşletmelerden Alacaklar	Edilen Senet Yükümlülükleri
- Stoklar	Bağlı Şirketlere Borçlar
Hammadde ve Malzeme	Ortak Olunan Şirketlere
Yarı Mamul	Borçlar
Mamul ve Ticari Mal	Diğer Yükümlülükler
Avanslar	
- Diğer Cari Varlıklar	- Ertelenmiş Gelirler
Cari Varlık Toplamı	Toplam Yükümlülükler

<i>*Sabit Varlıklar</i>	<i>* Öz sermaye</i>
- Finansal Varlıklar	- Kayıtlı sermaye
Bağlı İşletmelerdeki Hisseler	- Sermaye yedekleri
Bağlı İşletmelere Krediler	- Kar Yedekleri
Ortaklıklar - İştirakler	- Kanuni Yedekler
Ortak Olunan İşletmelere Krediler	- Geçmiş Yıl Karları
Uzun Vadeli Yatırımlar	- Geçmiş Yıl Zararları
Diğer Krediler	- Toplam Özsermaye
- Maddi Duran Varlıklar	
Arsa, Binalar	
Tesis, Ekipman ve Makine	
Diğer Ekipman, Fabrika ve Ofis Malzemesi	
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
İmtiyazlar, Sanayi ve Benzer Haklar	
Varlıklar ve Bu tür Hak ve Varlıklar	
içindeki Lisanslar	
Ticari İtibar	
Avanslar	
- Diğer Sabit Varlıklar	
Sabit Varlık Toplamı	
_____	_____
Varlık Toplamı	Kaynak Toplamı

3512. Gelir Tablosu İlke ve Kuralları

Günümüz muhasebe uygulamasının bir özelliği de gelir ölçümünün gerçekleşme esasına göre dönem dönem yürütülmesidir. Satışlar ödemenin gerçekleşmesi beklenmeksizin

yapıldığı anda kaydedilmektedir.²⁷² Satış maliyeti ve diğer giderler de gerçekten nakit çıkışı olup olmadığına bakılmaksızın kaydedilir. Bu sebeple muhasebe yapısında kaydedilen kazanç (**revenue**) giriş yapılan nakite, kaydedilen masraf da gerçekten yapılan ödemeye karşılık gelmez. Bu yüzden de hesaplanan net gelir, gerçek nakit fon miktarıyla bağlantılı değildir. Muhasebe gelir ölçümünü nakit akışından ayırdığı için nakit akışıyla ticari faaliyetler arasında kredi işlemlerinde artış (**credit transactions**) ve işletmenin kullandığı mülk, bina ve ekipmanda genişlemeden kaynaklanan dönemden döneme artış görülmektedir.

I.	Ana Faaliyetle İlgili Gelirler ve Giderler
	Satışlar
	- Satışların Maliyeti
	= Brüt Satış Karı
	- Faaliyet (Ticari) Giderleri
	- Yönetim Giderleri
	- Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri
	- Araştırma – Geliştirme Giderleri
	= Satış Karı veya Zararı
II.	Diğer Faaliyet Gelirleri ve Giderleri
	+Faiz Gelirleri
	- Faiz Giderleri
	+ İştirak ve Bağlı Ortaklardan Gelirler
	+ Diğer Faaliyet Gelirleri
	- Diğer Faaliyet Giderleri
III.	Olağan Dışı Gelirler ve Giderler
	+ Diğer Faaliyet Dışı Gelirler
	<u>- Diğer Faaliyet Dışı Giderler</u>
	= Vergi Öncesi Kar veya Zarar
	- Vergi ve Diğer Yasal Kesintiler
	= Olağan Kar veya Zarar
IV.	Olağandışı Gelirler ve Giderler

272 Tunç, Güngör, **Japon İşletmecilik Uygulamaları**, Banka ve Ekonomik Yorumlar, Eylül, Yıl.32, 1995, ss.5-17.

	+ Olağandışı gelirler
	—Olağandışı giderler
	= Net Kar veya Zarar
	Ek Bilgiler
	Hisse başına temettü
	Gelecek yılda beklenen hisse başına temettü

Tablo 7: Japonya’da Kullanılan Hesaplar İçin Gelir Tablosu Formatı

352. Ek Mali Tablo İlke ve Kuralları

Japonya’da ek mali tablo olarak kullanılan *Fon Akım Tablosu*; çalıştırılan sermayeyle bağlantılı olarak, geliri, amortismanı, hisse senedi ve tahvil çıkarmayı, uzun vadeli borçlardan temin edilen parayı vb. fon kaynağı olarak; sabit varlık yatırımlarını, tahvillere ödeme yapmayı, uzun vadeli borçları ödemeyi vb. fon kullanımı olarak gören (yani dönen varlıklarla kısa vadeli borçlar arasındaki fark) mali tablodur.²⁷³

Nakit Akış Tablosu ise de nakit girdilerini ve nakit ödemelerini kaydeden ve bunları nakit dengesiyle ilişkilendiren mali tablodur. Japonya’da ek mali tablo olarak kullanılan fon akım ve nakit akım tablolarının kullanımı ile ilgili olarak yapılan araştırmalar neticesinde tespit edilen hususlar aşağıda özetlenmiştir:

Sermayesi 2,5 milyar Japon Yenden az olan şirketlerin (küçük ölçekli şirketlerin) fon akım akım tablosunu kullanma oranı %83,3, diğer orta büyüklükteki şirketlerin fon akım tablosunu kullanma oranı ortalama %92,4 seviyelerindedir. Bu da fon akım tablosundan yararlanmanın son çeyrek yüzyılda neredeyse standart bir uygulama haline geldiğini göstermektedir.²⁷⁴

Neredeyse bütün şirketlerin fon akım tablosundan idari amaçla yararlandığı görülmektedir. Buna karşılık, çok az şirket ortaklar için raporda fon akım tablosunu

²⁷³ Takeda Ruyuji, *Fund Flow Theory*, Doubunkan Tokyo, 1997, s.57

²⁷⁴ Ruyuji, s.58

kullanmaktadır. Yabancı yatırımcılar için hazırlanan raporlarda fon akım tablosunun kullanımının büyük şirketlerde oldukça yaygın olduğu tespit edilmiştir.

Fon akım tablosunu idari amaçla hazırlayan şirketlerin hangi kullanım amacını daha önemli bulduğunu belirtmek amacını göstermektedir. İçsel kullanıma yönelik fon akım tablosunun en sık kullanım amacı olarak finansal kullanım olarak belirtilmiştir.²⁷⁵

Japonya'da fon akım tablosu kullanan şirketlerin %40'ının yirmi yıl ve daha uzun süredir kullandığını, üçte birinin de on yıldan uzun süredir kullandığını görmekteyiz.²⁷⁶

Japonya'da bilânço ve gelir tablosunun aksine fon akım ve nakit akım tablosunun hazırlanması kanuna bağlı değildir. Ancak bu tablolar bütün şirketlerin faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir.²⁷⁷ Japonya'da nakit akım tablosunu kullanan şirketlerin bu tabloyu genel anlamda idari amaçlarla kullanmaktadır. Ayrıca pek çok şirket nakit akış tablolarını bankalarıyla olan ilişkileri için kullanmaktadır. Bunun aksine hiçbir şirket bu tabloları hissedarlarıyla olan ilişkilerde kullanmamıştır. Ancak şirketlerin yarısından fazlası maliye bakanlığına gönderdikleri yıllık menkul kıymetler raporunda nakit akış tablosundan yararlandığını belirtmişlerdir.²⁷⁸

353. Konsolide Mali Tablo Ülke ve Kuralları

Konsolide finansal tablolar (*consolidated financial statements*) son yıllarda Japonya'da büyük tartışmalara konu olmuştur. Konuyla ilgili taraflardan farklı öneri ve fikirler gelmiştir. Kamuoyundan gelen şirketlerin daha açık olması nedeniyle artan taleplerle mevcut eski moda kurumsal muhasebe yapısı tartışılmaktadır.²⁷⁹

1970'lerden önce konsolidasyon yapılmaması kural olduğundan finansal raporlar ana şirket nezdinde hazırlanmaktaydı. Bu uygulama, yavru şirketlerdeki zararları gizlemekte idi ve şirket içi satışlar gelir gösterildiğinden ana şirket karları yüksek çıkıyordu. 1975 öncesinde

²⁷⁵ Ruyuji, s.59

²⁷⁶ Ruyuji,s.61

²⁷⁷ Takamatzu Kazuo, **Three Flow Concept of Cash Flow Statement**, Kaikei, 101/1,1998,s.40-51

²⁷⁸ Takamatzu, 52

²⁷⁹ Tadashi Yokoyama, **Consolidated Financial Statements in Japan**, OECD Economics Department Working Paper: No:416,2005,s. 127

önde gelen Japon şirketleri Amerikan piyasasından ve diğer uluslararası kaynaklardan fon temin edebilmek için Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun finansal tablo düzenlemeye zorlandılar. 1976'da kabul edilen yasayla da önde gelen şirketlerin konsolide tablo düzenlemeleri ve bu raporlarda daha fazla ayrıntı vermeleri istenmiştir.²⁸⁰

Japon Maliye Bakanlığı 1976'da şirketlerin 1977'den itibaren finansal tablolarını konsolide edilmesine yönelik bir tebliğ çıkarmıştır. Konsolide finansal tabloların temel sistemi o günden beri pek değişmemiştir. Yapılan birkaç değişiklik ve yeni kurallar bu konunun önemini ve devam eden ilgiyi göstermektedir. Öncelikle, ABD'de konsolide finansal tabloların geçmişi Japonya'dan farklı olarak yüz yıllık bir tarihe ve geleneğe sahiptir. Bunun sonucunda ABD'de konsolide finansal tabloların sistemi ve özellikleri daha iyi anlaşılmıştır ve bunlara daha fazla güvenilmektedir.

Japonya'da çoğu şirket grubu öz varlık sahipliğine göre değil, işlemsel ilişkilere göre, Amerika Birleşik Devletleri'nde şirketler öz varlık sahipliğine göre yapılmıştır. Ana şirket alt şirketler üzerinde finansal ve idari açıdan tam kontrole sahiptir. Japonya'daki bir şirket grubunun ana şirketi gruptaki diğer şirketler üzerinde finansal, idari, ya da yönetimi üzerinde ABD'deki kadar etkili olmamaktadır.²⁸¹

Japonya'daki konsolide finansal tabloların ana problemi, sistem alınırken şirket yapılarındaki bu farka çok az dikkat edilmiş olunmasıdır. ABD kuralları Japonya'daki ortama göre uyarlanmamıştır. Bugünkü konsolide finansal tabloların sistemi Japon ticari ortamında meydana gelen değişime göre düzenleme gerektirmektedir.²⁸²

Konsolide finansal tablolar; ana şirketin kontrol ettiği bir ya da daha fazla alt şirketin finansal durum ve işletme sonuçlarını bir tek müesseseymiş gibi gösteren kapsamlı rapor çıkarması için hazırlanır. (Principles of the Consolidated Financial Statements, No. 1 "The Purpose of the Consolidated Financial Statements).

Japonya'da konsolide finansal tablolar Menkul Kıymetler ve Takas Kanununun (**Securities and Exchange Law**) açıklık politikasının bir parçasıdır. Şirketlerin açıklık

²⁸⁰ Arpan ve Radebaugh, s.29.

²⁸¹ Yokoyama, s. 132

²⁸² Shyam Sunder, Hidetoshi Yamaji, age s. 56-57

politikasının sebebi yatırımcıya yatırımı hakkında bilgi vererek çıkarlarını korumaktır. Bu amacı gerçekleştirmek için sistemin halka açık şirketin bir grubun ana şirketi olması durumunda sadece kendi finansal hareketleri hakkında finansal rapor değil konsolide rapor da yayınlamasını isteyecek şekilde hazırlanması gerekmektedir. (*The Opinion of Institutionalizing Consolidated Financial Statements- Konsolide bütçeleri kurumsallaştırma fikri*).

Konsolide finansal tabloların bu amacı yerine getirmesi için ana bilançodaki bilgilere ek olarak faydalı bilgiler sunulması gerekmektedir (konsolide finansal tabloların etkin bilgilendirme işlevi). Öte yandan pasif bilgilendirme işlevinin amacı aynı grup içindeki şirketler arası işlemlerin sahte olmadığını en azından denetçinin böyle bir sahtekarlık görmediğini söylemektir. Konsolide finansal tabloları Japonya’da geliştirme işlemi üç aşamayla sınıflandırılabilir:²⁸³

- Kamuoyunun pek çok şirket muhasebe sahtekarlığını fark ettiği 1960 ortaları,
- Konsolide finansal tabloların bir kurum olarak resmen önerildiği 1970 ler,
- Açıklık sisteminin genişletilmesi gerektiğinin ortaya çıktığı şimdiki zaman.

İlk aşama (1960’ların ortaları); konsolide finansal tabloların Japonya’ya girişi ilk olarak 1960’ların ortalarında tartışıldı. Tartışmalar finansal hesaplardaki sahtekarlık, dolandırıcılık ve makyaj denetlemesini güçlendirme ihtiyacından ortaya çıkmıştır. Yüksek iflas ve finansal rapor makyajlama oranları ciddi bir toplumsal sorun haline gelmişti. Ana şirketlerin finansal raporlarını güzel göstermek için alt şirketlerle sahte işlem yapması çok yaygın bir hileydi.

Alt şirketlere yapılan satışların kârını hesaba katmak, çok yaygın başvurulmuş bir davranıştı. Hesap uzmanları ve yeminli mali müşavirler (*certificed public accountant*) alt şirketlerin hesaplarını kontrol etmediği için bu uygulamayı engelleyemiyordu. Ticari Muhasebe Konseyi’ne (*Business Accounting Deliberation Council*) danışıldıktan sonra Japon Maliye Bakanlığı denetlemeyi güçlendirmek için 18 Mart 1965’te konsolide finansal tabloları hazırlama esaslarını yürürlüğe soktu. Ticari Muhasebe Konseyi hükümetin tavsiye

²⁸³ Shayam Sunder, Hidetoshi Yamaji, s. 61-62

isteği üzerine 19 Mayıs 1967’de konsolide finansal tablolar üzerine bir Görüş Raporu (Görüş No 1) yayınlamıştır.

Görüş 1’in önsözünde Ticari Muhasebe Konseyi konsolide finansal tabloları muhasebe sisteminin gelişmesine yönelik bir yöntem olarak görmektedir.²⁸⁴ Buradan konsolide finansal tabloların etkin bilgilendirme işlevinin daha ilk aşamada beklendiği sonucu çıkarılabilir. Ancak görüş1, bu gereksinime açıkça yer vermemekteydi. O dönemde, uluslararası düşünen birkaç şirket dışında çok az Japon şirketi konsolide finansal rapor hazırlıyordu. Sony ve Honda gibi şirketlerin hisse senetlerine karşılık gelen Amerikan Mevduat Makbuzu (*American Depository Receipts*) Amerika Birleşik Devletleri’nde işlem görüyor, bu yüzden de ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri’ne bağlı Amerika Birleşik Devletler Menkul Kıymetler ve Takas Kanunu gereğince konsolide finansal tablolar yayınlaması gerekiyordu. Japonya’da konsolide finansal tabloların kullanımı ihtiyaç olarak ortaya çıksa da hemen uygulamaya konulmasına çoğunluk tarafından engel olunmuştur.

İkinci Aşama (1970’ler); birinci aşamadaki tartışmalar ikinci aşamada uygulamaya geçilmesini sağlamıştır. 14 Aralık 1970 tarihinde Takas ve Menkul Kıymetler Konseyi (**Securities and Exchange Deliberation Council**) Japon Maliye Bakanlığına şirketlerin bilgi vermesi (**corporation disclosure**) konusunda, talep üzerine bir rapor sunmuştur.²⁸⁵

Bu rapora dayanarak Menkul Kıymetler ve Takas kanununda yapılan değişiklik tasarısı 1971 yılında meclise sunulmuştur. Temsilciler Meclisi Maliye Komitesi bu tasarıyı görüşürken 14 Mayıs 1971 tarihinde “son dönemlerdeki liberalleşme ve sermaye aktarımı trendine uyum sağlamak ve menkul kıymetler piyasalarını uluslararasılaştırmak için hükümetin bu konulara yatırımcıyı koruyan bir tavırla yaklaşmasını” öneren bir tasarıyı da kabul etmiştir. Şirketlerin bilgi vermesi talebinin hiçbir istisna olmadan yerine gelmesi için konsolide finansal tablo uygulaması ve denetim standartlarındaki iyileştirmelerin mekul kıymetler tescil raporu (*Yuuka Şoken Todokedeşo*) ve menkul kıymetler bildirim raporu

²⁸⁴ Yokoyama, s. 142

²⁸⁵ Shayam Sunder, Hidetoshi Yamaji, s. 64

(Yuuka Şoken Houkokuşo) uyumlu olması gerekiyordu *(Securities Registration Statement / Securities Reporting Statement)* ²⁸⁶

Bu koşulları göz önünde bulunduran Japon Maliye Bakanlığı konsolide finansal tabloları kanunlaştırmaya ve konsolide finansal tabloların menkul kıymetler ve takas kanunu gereğince şirketlerin bilgi vermesini teşvik eden bir araç olarak kullanılması konusunda Ticari Muhasebe Konseyi'ne başvurmaya karar vermiştir.

Tokyo Borsası da (TSE) yeni kaydolun ya da çıkardığı hisseleri değiştiren şirketlerin konsolide finansal tabloların yayınlamasını zorunlu kılmıştır. Bu da daha fazla şirketin konsolide finansal tablolarını yayınlamasını sağladı. Ayrıca TSE 1973 yılında yabancı bir şirketi borsa kotuna aldığında şirket bilgi açıklamasına izin vermektedir (kamuyu aydınlatma). TSE şirketin kendi ülkesinde ya da başka bir ülkede konsolide finansal tablolarını yayınlamış olmasını TSE işlem görmesi için yeterli bilgi olarak kabul etmiştir.

Japon Ticaret Kanunu 1974 yılında değiştirilmiştir. İş yılının yarım yıldan tam bir yıla değiştirilmesi ve kapanış tarihinden hissedarların genel toplantısına kadar geçen sürenin eklenmesi değişikliğin başlıca konusunu oluşturmuştur. Ardından Ticari Muhasebe Konseyi konsolide finansal tabloların uygulamaya sokulmasıyla ilgili raporunu yayınlamıştır (Görüş No 2). Bu sürecin sonunda Konsolide finansal tablo hazırlanmasında terminoloji, biçim ve metodoloji ile ilgili düzenleme'yi 30 Ekim 1976 tarihinde yürürlüğe sokmuştur (MB Yasası No. 28). Halka açık şirketlerin 1 Nisan 1977'deki iş yılından itibaren konsolide finansal tablo hazırlamalarını gerektiriyordu.

Konsolide finansal tablo uygulamasının konduğu ikinci aşama ilkinden oldukça farklıydı. Bu aşamada etkin bilgilendirme işlevi daha önce hiç olmadığı kadar çok ciddiye alınmıştır. İkinci aşamada konsolide finansal tabloların etkin bilgilendirme işlevi marjinal olarak ilkinden daha fazlaydı. Konsolidasyonun kapsamı ve konsolide edilmeyen bağlı şirketlerdeki yatırımların değerlendirilmesi için uygulanan öz sermaye yöntemi arasında farklılıklar oluşmuştur.

²⁸⁶ Yokoyama, s. 143-144

Konsolidasyon prensipleri gereği alt şirketlerin çoğunluğunu elde tutmak gerekiyordu. Halka açık bazı şirketler bazı alt şirketlerindeki hisselerini satıp yüzde ellinin altına düşürerek konsolidasyon kapsamından çıkmıştır. Dahası, faaliyet alanıyla ilgili kurallar çoğunluğu elde tutulan bazı alt şirketlerin bile böyle bir uygulama o grubun finansal durumu ve faaliyetlerinin sonucuyla ilgili değerlendirmeleri etkilemeyecekse, konsolidasyondan hariç tutulmasına olanak sağlamaktaydı.²⁸⁷

Üçüncü Aşama (1980'lerin ikinci yarısından günümüze); Japonya'da konsolide finansal tabloların etkin bilgilendirme işlevinin desteklenmesi gereği çeşitli partilerin çabası sonucu yürürlüğe konulmuştur. Japon Maliye Bakanlığı konsolide finansal tabloları, diğer belgelerin de yayınlandığı dönemde istemek yerine çeşitli ertelemelere izin vermiştir. Menkul kıymetler bildirim raporuna eşlik eden konsolide finansal tabloların takvim yılının bitmesinden dört ay sonra çıkarılmasına izin verilmiştir.

Bu dönemde bilgi vermeyi geliştirmek için konsolide finansal tabloların standardı öz sermaye yöntemi uygulamasını belirleyecek şekilde değiştirilmiştir. Şirketlerden 1 Nisan 1983 tarihinde başlayan iş yılından itibaren bu standartlara uyması istenmiştir. Japon Maliye Bakanlığının konsolide finansal tabloları mali yılın bitmesini takiben üç ay içinde menkul kıymetler bildirim raporuna konsolide edilmiş bilgi olarak eklenmesini gerektiren fon artışı ve menkul kıymet satışları raporuyla ilgili kanunu revize edilmiştir.

Japonya 1989 yılında iki ülke arasındaki ödemeler dengesini düzeltme amaçlı Japonya-ABD arasından yapısal engeller tespit edilmiştir. İki ülke de çeşitli sorunlara değinmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nin değindiği sorunlardan biri Japon şirketleri arasındaki *keiretsu* ilişkisiydi. Şirketler arasındaki yatay ve dikey ilişkiler ve bu gruplar arasındaki uzun vadeli ve istikrarlı işlemler dışarıdan gelen birinin pazara girerek onlarla birlikte iş yapmasını oldukça zorlaştırması *keiretsu* olarak açıklanmaktadır.²⁸⁸

İkinci Dünya Savaşından önce Japonya Mitsubishi, Mitsui, Sumitomo ve Yasuda adındaki dört büyük şirketler topluluğu tarafından kontrol ediliyordu. Bunlar Japon

²⁸⁷ Aoki Nakano, **The Economic Analysis and Consolidation Principles of Japanese Firms**, New York, 1984, s.25

²⁸⁸ Abdülkadir Kahraman (YMM) - **Keiretsu: Japon Usulü Bankacılık ve Şirketleşme**; www.verginet.net

Ekonomisinde çelik, uluslararası ticaret, bankacılık ve diğer anahtar sektörleri kapsıyor ve değişik üyeler arasında finansal bağlar kuran bir holding tarafından kontrol ediliyordu. Büyük ve etkili bankalar ihtiyaç duyulan mali kaynakları sunmak üzere bu yapının bir parçasıydı.

Savaşın sonunda galip güçler bu şirketlerin parçalanmaları gerektiğine karar verdiler. Çünkü o dönemdeki Japon Hükümetine savaşı sürdürmek için yardım eden güçlü tekeller haline gelmişlerdi. Bunun sonucunda şirket yöneticilerini buldukları yerden almak ve gerekli değişiklikleri yapmak için söz konusu şirketlerin hisselerinin halka satılması planlandı. Büyük şirketleri dağıtmak ve rekabeti geliştirmek için 1947’de bir kanun kabul edildi, fakat 1948’de Birleşik Güçler Kore Savaşı ve Soğuk Savaş nedeniyle güçlü bir Japonya’ya ihtiyaç olduğunun farkına vardılar. Bu yüzden Japon Ekonomisini zayıflatmayı durdurdular ve bu ekonomiye büyük miktarda ekonomik yardımlar sundular. Tekelciliği engelleyen reform yasaları gereği bu büyük holdinglerin çok azı dağıtıldı ve daha sonra bunların çoğu yeniden yapılandırıldı. Bu süreçte şirketler, finansal bağları daha kolay oluşturmak için diğer şirketlere ait hisse senetlerini ellerinde buldurmalarına izin verilen bankalar çevresinde kümelenildiler. **“Zaibatsus”** olarak adlandırılan bu şirketler daha sonra “Keiretsulara” dönüştüler. Keiretsu Japoncada düzen veya sistem anlamına gelmektedir. Keiretsu aynı endüstri grubunda birbirine bağlı şirketlerden oluşan bir ağa (network) sahiptir. Keiretsular mali (yatay), satış-dağıtım ve üretim (dikey) olmak üzere üç gruba ayrılmaktadırlar:

A-Mali(Yatay) Keiretsular: Mali Keiretsular aynı endüstride yatay ilişkilerle birbirine bağlı olup, bir mali kurum etrafında toplanan birbirinden bağımsız güçlü firmaların oluşturduğu dağınık birliklerdir. Bunlar genellikle ölçek ekonomilerinden faydalanmak ve rekabetten kaçınmak amacı ile her sektörde yalnız bir şirkete sahiptirler.

B-Satış-Dağıtım Keiretsuları: Bunlar dikey olarak birbirine bağlanmış üretim ve dağıtım şirketlerini kapsar. Dağıtım keiretsusunun merkezindeki ticaret şirketi, dağıtım keiretsusunun ağını(network) kullanarak mal satan binlerce küçük ölçekli işletmenin var olduğu karışık üretim sürecini yönetmektedir. Genel olarak bu tip keiretsu diğer keiretsulara nazaran bir banka tarafından daha az etkilenmektedir. Söz konusu yapılanmanın avantajı, ekonomik durgunluk dönemlerinde merkezdeki firmanın küçük firmalar için tampon işlevi görmesinde yatar.

C-Üretim Keiretsuları: Üretim Keiretsuları; büyük bir üretici ve onun yan sanayi arasındaki uzun dönemli ilişkiler ile birbiri içine geçen bir ağdan oluşan yapıyı ifade eder. Toyota, çok önemli yan sanayi üreticileri ile olan mali bağları dolayısı ile tipik üretim keiretsu örneğini temsil etmektedir. Toyota bu firmalara değişik oranlardaki sermaye payları ile iştirak etmektedir.

1990'daki son engeller raporunda, Japon hükümeti *Keiretsu* sorununa karşı şirket bilgi verme şartlarını geliştirmeyi kabul etmiştir. Hükümet, bilgi verme sahasını Amerika Birleşik Devletleri'deki 57 Nolu FASB kanununa uymak amacıyla ilgili taraf işlemlerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Japon Hükümeti 1 Nisan 1990 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere konsolideye dayalı parçalı finansal rapor kuralını yürürlüğe sokmuştur. Bu kurala göre, anavatandaki ve yabancı ülkelerdeki satış miktarının yanı sıra, endüstriye göre satış miktarı ve işlemlerdeki kâr/zarar bildirilecektir.²⁸⁹

354.Japonya'da Mali Tabloların Yayınlanması ve Denetimi

Japon Meclisi 1974'te Ticaret Kanunu'nda yaptığı değişiklikle sermayesi 500 milyon yen'in üzerinde veya yükümlülükleri 20 milyar Yen'in üzerinde olan şirketlerin finansal tablolarının hem kendi denetçileri tarafından, hem bir muhasebe denetçisi (*Kaikei Kansanin*) tarafından (ister sertifikalı serbest muhasebeci (*Konin Kaikeishi*), ister denetim firması (*Kansa Hojin*) olsun denetlenmesini şart koşturmuştur.²⁹⁰

Ticaret Kanunu uyarınca küçük ve orta ölçekli işletmelerin finansal tabloları sadece kanuni denetçilerin denetiminden geçmek zorundadır. Büyük şirketler ise hem kanuni denetçilerin hem de bağımsız denetçilerin denetiminden geçmek zorundadırlar. Halka açık şirketlerin finansal tabloları ise Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu gereğince bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmelidir.²⁹¹

Borsaya kayıtlı şirketler dışındaki şirketlerde, kamuya açık bilgi sunumu ve bağımsız denetim açısından gizlilik yaklaşımı eğilimi görülmektedir.²⁹² Genel kamu refahı ve iş-

²⁸⁹ Okuna Itami, *Consolidated Financial Statements*, Tokyo Keizai, 1990, s.265-266

²⁹⁰ Gordon, s.6

²⁹¹ Choi ve diğerleri, s.62

²⁹² Radebaugh ve Gray, s.102

hükümet ilişkilerine duyulan güven Japon şirketlerinin finansal bilgilerini açıklamaları konusunda ciddi bir talep doğmaması sonucunu vermektedir. Aynı gerekçelerle denetim işlevi yerel hükümetlere yönelik ve daha çok göstermelik bir yapıdadır.²⁹³

Japon yeminli mali müşavirlerin diğer gelişmiş ülkelerdeki meslektaşlarına kıyasla güçlü ve saygıdeğer bir denetim mesleği geliştirme konusunda daha az zamanları vardı. Japonya’da modern muhasebe mesleğinin kurulmasına yönelik yasal düzenleme ilk olarak 1948’de yapılmıştır.²⁹⁴

355. Japonya’da Mali Raporlama ve Muhasebe Bilgi Sistemi

Sermaye tanımı sadece başlangıçta hissedarların yatırdığı anaparayı değil, kredi verenler ve diğer kaynaklardan elde edilen sermayeyi de kapsayacak şekilde genişleme eğilimi göstermektedir. Daha açık bir anlatımla müşteriler, müvekkiller, çalışanlar, hükümet ve tüm diğer taraflar firma ile, tüketicilerle, halkla hatta çevrenin kendisiyle kâr/zarar ilişkisi içinde olabilir. Sermayenin tanımı bu kadar geniş olunca karar verme sürecinin sadece yatırımcı ya da yönetimin faaliyetleriyle sınırlı olmaması çok doğaldır. Günümüzün hızla değişen ekonomik ortamında muhasebenin, toplumu hatta bütün dünyayı etkileyen kararlar vermek için gerekli hayati bilgileri sağlayacağına dair beklentiler daha da artmıştır.

Japonya uygulamasında idari bilgilerin açıklanması kanunlarla düzenlenmişse de, ilgili diğer bilgilerin açıklanması henüz bu aşamaya gelmemiştir. Bu bilgileri sağlamak için genel kabul görmüş uygulama, finansal tablolara tamamlayıcı açıklamalar (dipnotlar) eklemektir. Ancak, bilgilerin böyle tamamlayıcı metotlarla açıkladığı bir ortamda, günümüzde verilen ekonomik kararların etkin bir şekilde verildiği düşünülmemektedir.²⁹⁵

Toplumun yaptıklarının bir ekonomik, bir de yasal yönü vardır. Muhasebe çalışmalarının kanunlara uygun olması şart olsa da, önceliğin yasal formalitelere değil, ekonomik gerçeklere verilmesi gerektiğine, eskisinden daha çok inanılmaktadır. Bunun en ideali, kanun ve

²⁹³ Arpan ve Radebaugh, s.29.

²⁹⁴ Alhashim ve Arpan, s.14.

²⁹⁵ Keys, J. Bernard; Luther Trey Denton and Thomas R. Miller; “**The Japanese Management Theory Jungle-Revisited**”, **Journal of Management**, Vol.20, No.2, 1994, ss.373–402.

düzenlemelerin gelişerek, muhasebenin önemli ekonomik bilgileri vermesini sağlayan yeni bir finansal raporlama sistemi kurulmasıdır.²⁹⁶

Gelir muhasebesi ticari mal akışını ölçmektedir. Gelir muhasebesi yapısı içinde kar kavramı bir işletmenin ürettiği ürünlerin değerlendirilmesini temsil etmektedir. Kar satış sırasında gerçekleşmektedir. Bunun nedeni üretilen ürünleri üretim sırasında tarafsızca değerlendirmenin zor olmasından kaynaklanmaktadır. Satış bir işletmenin ürünlerini değerlendirmekten başka bir şey değildir. Bir işletmenin üretimde bulunabilmesi için başka işletmelerin ürünlerini tüketmesi gerekir. Bu tüketime gider denmektedir. Bir işletmenin ürettiği ürün değerinden dışarıdan kullanılan ürünlerin değerini çıkarınca kalan parasal miktar net üretim değerine eşittir. Üretim değeri o işletmede üretim çabası içinde bulunan kişi ve taraflar arasında paylaşılmaktadır.²⁹⁷

Gelir muhasebesi bir işletmenin gerçekleştirdiği üretim sürecini, tüketimi ve toplumsal refahın dağıtımını ölçmektedir. Ancak günümüzün kapitalist ekonomik toplumunda bir işletmenin üretici rolü temel itici güç olmamaktadır. Bir işletmenin itici gücü sermaye yatırımların kar arayışıdır. Ücretler, kar, kira vb. hepsi de üretime katkıda bulunanların aldığı payı göstermektedir ama bu pay sermayeyi yatırımla üretime katkıda bulunanlar arasında yapılan anlaşmaya göre sabitlenmiştir.

Bugünkü işletmeler toplumsal üretim işlevinin bir parçası olmanın yanı sıra sermaye yatırımcılarının kar etme aracı görevini üstlenmektedirler. İşletmenin bu çifte işlevine rağmen gelir muhasebesinin temel özelliğinin ticari mal akışının ölçülmesi olduğu unutulmamalıdır. Üretim aşamasında bir işletme genellikle asıl tüketimden önce dış ürünler temin etmektedirler. Ayrıca üretimin kendisi de zaman ister ve üretilen bir malın hemen satılacağı kesin değildir. Bu da toplumsal refahın az ya da çok işletme içinde saklanacağı anlamına gelir. Şirket içinde tutulan bu tarz toplumsal refah, envanter, üretim araçları vb. biçimini alır. Bu da servetin ticari mallar içinde saklanması demektir.

²⁹⁶ Takareta S. , Swabe N., **Time and Space in Income Accounting** , Accounting Organization and Society, 1994, s, 25

²⁹⁷ Sakai, Kuniyasu, “Japon Sanayisinin Feodal Dünyası”, **Küresel Rekabet**, İz Yayıncılık, İstanbul, 1994, s.58

Günümüzün gelir muhasebesinin dönemsel olduğunu, ticari mal akışını dönemsel olarak ölçülmektedir. Sadece üretim sürecinde bulunması için temin edilen dış malların değil ayrıca ücretlerin, karın, kiranın ve üretime katkıda bulunan diğer kişilere yapılan ödemelerin de refah havuzuna aktığı görülmektedir.

Nakit Akış Muhasebesi; nakit para akışını ölçmektedir. Nakit muhasebesi yapısı içinde “alınan” (receipt) ve “ödenen” (disbursement) terimleri işletmeye giren ve çıkan nakit akışını göstermektedir. Ancak günümüzde nakit akış muhasebesi genellikle pek uygulanmaz. Para akışının net sonucu çoğu işletme için hesaplanırsa bile işletme içinde akışın nasıl olduğu belirsizdir.

İşletme içindeki para akışı ikiye ayrılmaktadır: ticari mallarla ilgili para akışı, ticari mal akışıyla bir ilgisi olmayan para akışı. Bir işletme ürünlerinin satışından para elde etmektedirler. Bu para da işletme gelirlerini kapsamaktadır. Bir işletme borç alır ya da belli bir fiyattan hisse senedi veya tahvil çıkarır. İşletme içine giren para da bir tür finansal girdidir (**receipt**). Bu tür finansal girdilere gelecekteki finansal harcamalar eşlik eder. Bir başka finansal girdi de borç verilen paranın geri alınmasıdır. Bu finansal girdiler öncede yapılmış harcamalara bağlıdır.

Bir işletmedeki para akışı genel olarak faaliyet gelirleri ve faaliyet giderlerine bağlıdır. Buna karşılık, işletmenin faaliyetlerine devam edebilmesi için demirbaşlara ve diğer tesislere büyük miktarda yatırım yapılması gerekir. Bu arada sürekli artan kredi kullanımını kendi ürünlerinin satışının kolayca tahsil edilemediğini gösterir.²⁹⁸

Satış anlamına gelen ürünün tanınması satış fiyatının ödenmesiyle aynı anda gerçekleşirse, harici ürün alımları bunlar için yapılan ödemelerle aynı anda olursa ve emek, sermaye, rant ve üretime katkıda bulunan diğer etkenler ödemelerle aynı anda gerçekleşirse ticari mal akışının para akışıyla aynı olması beklenir. Ancak günümüzde ürün satışlarından temin edilen girdinin çok geriden gelmesi normal karşılanır. Aynı şey dış ürün alımında da söz konusudur. Zaman açısından, ödemeler temin edilmeden çok daha sonra gerçekleşir. Benzer şekilde ücretler, faiz, kira ödemeleri vb. işletme içinde üretime yapılan gerçek katkıdan sonra ödenir. Bu işlemler sırasında ticari mal akışı para akışından önce gelmektedir.

²⁹⁸ Fukui Yoshitaka, **Three Essays on Accounting and Reality**, Carneige Mellon University, 1998, s.234

Ticari mal akışının para akışından önce geldiği durumlarda alacak hesapları, alacaklıklar hesapları ve gerçekleşen masraf hesaplamaları gerekli olur. Bu iki akış arasındaki açıklık ne kadar büyük olursa alacak, alacaklılar ve gerçekleşen masraflar hesabındaki bakiye o kadar büyük olmaktadır.

Bazen de bir işletme henüz üretilmemiş ürünler için avans şeklinde ödeme almaktadır. Başka işletmelerden alınan dış ürünler bazen önceden ödendiği gibi, ücretler, faiz ve rant da üretime gerçekten katkıları bulunmadan önce ödenebilir.

Günümüzde ticari mal akışı ve para akışı açıklıktan kaynaklanan bakiye bilançoda, bu iki akışın kendi bakiyeleriyle birlikte gösterilmektedir. Finansal girdilerin kaynağını gösteren öz varlık başlığının eklenmesiyle bilanço işletmenin finansal durumunu göstermektedir.

Ticari muhasebenin görevinin ticari mal akışını olduğu kadar para akışını da göstermek olduğu varsayımıyla başlayarak, muhasebenin üç etki alanı olduğu belirtilebilir:

- Gelir muhasebesi, ticari malların akışını ölçer.
- Nakit akış muhasebesi, para akışını ölçer.
- Bilânço, yukarıdaki iki bakiyeyi birleştirir ve bir öz varlık maddesine yönelen bu iki akışın dönem farklılıklarından kaynaklanan sonucu çeşitli başlıklarla eklemektedir.

Günümüz muhasebe uygulamalarında tahsilatlar-ödemeler (**receipts and disbursements**) tablosu yani, nakit akış tablosu genellikle hazırlanmaz. Ancak, muhasebenin yukarıda anılan üç etki alanı kabul edilirse, gelir tablosu ve işletmenin faaliyetlerini ve finansal durumunu açıl原因an bilançonun yanında böyle bir tablonun da hazırlanmasının gerekliliği ortaya çıkmaktadır. İnşa halinde bina hesabından, bina hesabına ya da onaylanmamış yedek akçeden onaylanmış yedek akçeye geçiş gibi değişikliklerin gerçek ticari mal ya da para akışıyla bir ilgisi olmadığı için burada göz önüne alınmamıştır.

Yukarıdaki örnekte, gelir tablosunda belirtilen gelir, açılış ve kapanış bilançolarındaki nakit miktarına eşittir. Ayrıca, iki bilançoda nakit'e yedek akçe dışında bir fark yoktur. Ticari mal akışıyla para akışı arasında fark olduğunda üç tablo şu şekilde olur.

Aktif Açılış Bilançosu Pasif

Nakit	130	Alacaklılar hesabı	10
Alacak hesapları	10	Ortakların Sermayesi	200
Envanter	20	Yedek akçe	50
Mülk ve ekipman	100		
	260		260

Gelir Tablosu			
Açılış envanteri	20	Satışlar	500
Alımlar	390	Kapanış envanteri	60
Masraflar	50		
Amortisman	20		
Net Gelir	80		
	560		560

Nakit Akış Tablosu			
Nakit açılış	130	Malzemeler için harcama	370
Satışlardan alınanlar	460	Masraflar için ödeme	50
Borç alınanlar	150	Malzeme alımı	300
Sermaye artışı	100	Temettü ödemeleri	35
		Nakit kapanış	85
	840		840

Aktif

Kapanış Bilançosu

Pasif

Nakit	85	Alacaklılar hesabı	30
Alacak hesapları	50	Borç alınanlar	150
Envanter	60	Ortakların Sermayesi	300
Mülk ve ekipman	380	Yedek akçe	95
	575		575

Gelir tablosundaki net gelir ile nakit akış tablosundaki açılış ve kapanış miktarları arasındaki ilişki şöyle açıklanır:

Kazançlarla Nakit Arasındaki İlişki			
Net kazançlar	80	Alacak hesaplarında artış	40
Amortisman	20	Envanterde artış	40
Alacaklılar hesabında artış	20	Malzeme alımı	210
Alınan borçlarda artış	150	Temettü ödemeleri	35
Hisse senedi çıkartılması	100	Nakit artış	45
	370		370

Ayrıca, açılış ve kapanış bilânçoları arasındaki farklar, gelir tablosundaki ve nakit akış tablosundaki maddelerin karşılaştırılmasıyla açıklanabilmektedir.

Alacak hesapları 50 -10	=	Satışlar 500 – Satışlardan alınanlar 460
Envanter 60 -20	=	Alımlar 390 – Satış maliyeti 350
Mülk ve malzeme 380 -100	=	Malzeme alımı 300 – Amortisman 20
Alacaklılar hesabı 30 – 10	=	Alımlar 390 – Malzemeler için harcamalar 370

Borç alınanlar 150 – 0	=	Borç alınanlar
Ortakların sermayesi 300 – 200	=	Sermaye artışı 100
Yedek akçe	=	Net gelir 80 – Temettü ödemeleri 35

36. JAPONYA’DA YABANCI PARA İŞLEMLERİNİN ÇEVİRİMİ

Japon para birimi Yen için resmi çapraz kur değeri 1949 yılında IMF – Uluslararası Para Fonu’nun çapraz kur istikrar sistemi tarafından 1 Amerikan Doları = 360 Japon Yeni olarak belirlenmiştir.

1971 yılına kadar bu parite sabit kalmış ve Japonya yabancı para değişimi yüzünden bir sıkıntı yaşanmamıştır. Ağustos 1971’de Amerika Birleşik Devletleri Başkanı doların altınla konvertibilitesini durdurduğunu ilan edince yabancı para miktarları önemli bir finansal muhasebe sorunu olarak dikkat çekmeye başlamıştır. Yabancı şubelerin ve bunların alt şirketlerin finansal tabloları genellikle yabancı para biriminden olmaktadır. Bu finansal tabloları ana faaliyetlerle birleştirmek, yani konsolide etmek için yabancı paraları ana şirketin para birimine çevirmek gerekmektedir. Japonya’da günümüzde konsolide tabloları açıklama geleneği olmadığı için dönüşüm daha çok yabancı şubeleri ilgilendiren bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Günümüz Japonya’ında bir şirket ithalat ya da ihracat yaptığında, fiyatlar çoğu kez Amerikan Doları üzerinden belirlenmektedir. Ödemeler de genelde Amerikan Doları ile yapılmaktadır. Şirketlerin yabancı para birimiyle elde edilmiş varlıklarını ve borçlarını bilançoya kaydedebilmeleri için para biriminin Japon Yenine çevrilmesi gerekir.³⁰⁰ Ticari Muhasebe Konseyi

- Japonya’daki ana ofis ve şubelerin finansal tabloları için,

³⁰⁰ Imai, Masaaki, **Kaizen: The Key to Japan’s Competitive Success**, New York Mc Graw Hill, 1986.,s.34

- Yabancı ülkedeki şubelerin finansal tabloları için yabancı para birimi değişim metotları yayınlamıştır. Birinciler için metot, yabancı paraların ve yabancı paraya bağlı kısa vadeli varlıklar ve borçların, bilançonun yayınlandığı tarihte geçerli olan çapraz kur değerinden Japon Yeni'ne çevrilerek bildirilmesi gerektiğini açıklamıştır. Yabancı paraya bağlı uzun vadeli varlıklar ve borçların, gerçekleştikleri gün geçerli olan kur değerinden Japon Yenine'e dönüştürülmesi konsey tarafından açıklanmıştır.

İlk prosedür, yabancı paralarla yabancı paraya bağlı kısa vadeli varlıkların ve borçların 1.maddede belirtilen Japonya'daki ana ofis ve şubelerde uygulanan aynı prosedüre göre Japon Yeni cinsinden bildirilmesi gerektiğini açıklamaktadır. Envanter, sabit varlıklar ve yabancı firmalara ait menkul kıymetler temin edildikleri gün geçerli olan kur değerinden Japon Yeni'ne çevrilirler.

İkinci prosedür finansal tablolarda yer alan bütün tutarların bilançonun yayınlandığı gün geçerli olan kur değerinden Japon Yeni'ne çevrilmesi gerektiğini söyler. Son olarak, her iki metotta da kur değişiminden kaynaklanan kazançlar ve kayıplar meydana geldikleri dönemin gelir tablosunda yer almaktadır.

Yabancı para kur değerindeki dalgalanmaları yabancı paraların ölçü birimi olarak kullanıp kullanılmayacağı temel sorusuna göre yaklaşılması gerekmektedir. Hem yerel paranın, hem de yabancı paraların ölçü birimi olarak kullanılabilmesi görüşüne **yabancı parayla ölçü birimi prensibi** denilmektedir. Muhasebede ölçü birimini yerel parayla sınırlayıp yabancı parayı ölçü birimi olarak kabul etmeyen görüşe **yabancı parasız ölçü birimi prensibi** denilmektedir. Ayrıca yerel paraya paralel olarak yabancı paraların da kullanılmasına izin verdiği için ilk yaklaşıma **çoklu paralı ölçü birimi prensibi** denir. Ölçü birimi olarak sadece yerel parayı kabul ettiği için ikinci yaklaşıma **tekil paralı ölçü birimi prensibi** denmektedir.

Bir ticari işlem yabancı para birimiyle yapılırsa, muhasebe açısından bu işlem gerçekleştiği gün geçerli olan kur değerinden yerel paraya çevrilerek ölçülmektedir. Böylece yabancı işleme aynen yerel işlem gibi muamele edilmektedir. Örneğin bir firma dış bir ülkeden 100.000 USD'a arazi alırsa ve alım sırasında 1 USD = 200 Japon Yeni değerindeyse satın alınanın değeri 20.000.000 Yen olarak kaydedilecektir. Yabancı para birimi ölçümün

yerel para birimiyle yapılması için aracı olsa da, muhasebe ölçü birimi işlevini görmemektedir.³⁰¹

Dolayısıyla kurdaki dalgalanma muhasebe ölçümünü doğrudan etkilememektedir. Bir muhasebe ölçümünün yapılan işlemleri belirlenen kurallara göre dürüstçe ve anlaşılır bir şekilde tarif etmesi görevi vardır. Bu yüzden de, kurdaki değişimden dolayı bir şirketin elinde tuttuğu varlıkların veya (bu varlıklarla) ödemesi gereken borçların değeri değişirse ölçülmesi gerekmektedir. Yabancı parasız ölçüm birimi prensibine göre, çapraz kurdaki dalgalanmadan dolayı kâr ya da zarar edildiğinde bunun yerel ekonomik faaliyetlere uygulanan aynı muhasebe prensipleriyle ölçülmesi gerekir. Kur değerindeki dalgalanmadan meydana gelen kâr ya da zarara farklı şekilde muamele etmek için kesinlikle hiçbir sebep yoktur. Örneğin maliyet ya da pazar değerinden düşük olanın kabul edildiği envanter değerlendirmede, piyasa fiyatı tedarik etme maliyetinin altında kalıyorsa, piyasa fiyatına göre yeniden değerlendirme yapılır ve zarar kabul edilir.

Ancak bir firmanın yurt dışındaki ekonomik faaliyetleri çoğu durumda yerel ekonomik faaliyetlerinin önemli bir kısmını oluşturur. Hatta ekonomik faaliyetlerini çok sayıda ülkeye yayan ve faaliyet bölgeleri açısından hangi ülkenin ana ülke hangi ülkenin yabancı ülke olduğu ayırt edilemeyen firmalar bulunmaktadır. Finansal raporlar, muhasebe döneminin sonunda her ülkenin kendi para birimiyle yapılan ölçümlerin ana ülke para birimine çevrilmesinden sonra hazırlanmaktadır.

Amerikan Mali Müşavirler Derneği'nin (*American Institute of Certified Public Accountants*) yayınladığı muhasebe araştırma bültenlerinde anılan geleneksel muhasebe düşüncesi ve Japon Ticari Muhasebe Konseyi'nin belirttiği görüşte tarif edilen ilk metod, yabancı parayı muhasebede ölçü aracı olarak kabul etmektedir. Bunlara göre yabancı şube ve alt firmaların gerçekleştirdiği ekonomik faaliyetler buldukları ülkenin para birimiyle ölçülse de bu ölçüm sadece geçici bir hesaplama olarak kabul edilmektedir. Muhasebe ölçüm biriminin gene eskisi gibi yerel para birimi olduğu söylenebilir, çünkü gelir yerel para birimiyle hesaplanmakta ve kâr payları da yerel para birimiyle ödenir.

³⁰¹ Waseda Business and Economic Studies, No: 15, 1979, s. 1-9

37. JAPONYA'DA HALKA AÇILMA VE HALKA AÇIK ŞİRKETLER

Tokyo ve Osaka'daki menkul kıymetler borsalarının geçmişi 1878 yılına kadar uzanmaktadır. Buna rağmen, Japonya'da yatırımcıya yönelik finansal bilgilerin açıklanması yirminci yüzyılın ortalarına kadar gerekli görülmemiştir.

Japon Ticaret Kanunu 1890 yılında, şirketlerle ilgili kısmı da 1893 yılında yürürlüğe girmiştir. 1899 yılındaki ilk değişimin ardından çeşitli revizyonlar yapılan bu kanun günümüzde de yürürlükte. En eski halinde bile bulacağımız ticari muhasebe ve diğer muhasebeyle ilgili kuralların bugün de etkin olduğunu görmekteyiz. Japonya Ticaret Kanunu bilanço ve gelir tablosunun yanı sıra varlıklar envanterinin de hazırlandığı Avrupa tarzı finansal raporlamayı yürürlüğe sokmuştur. Varlıklar envanterinde borçlar negatif varlıklar olarak yer almakta ve bütün menkul-gayrimenkul varlıklar kıymetli evraklar vb. parasal değerleriyle listeleniyordu. Envanterin amacı işletmeye ait bütün varlıkları ve borçları kapsamlı bir şekilde göstermekti. Genel kabul gören görüş bunun bilanço hazırlamanın başlangıcı olduğuydu. Bir başka görüş de envanterin varlıklar ve borçlarla ilgili açıklayıcı bilgi sağlayarak bilanço tamamladığı yönündeydi. Hangisi geçerli olursa olsun o dönemdeki Japon muhasebe anlayışı envanteri çeşitli finansal tabloların merkezine oturtuyor ve bilanço gelir tablosundan daha fazla önem vermektedir.³⁰²

1930 ve 1940'lı yıllarda finansal bilgilerin yayınlanması için kullanılan tabloların standartlaştırılması mecburleştirildi. Bu standartlaştırma önce ekonomik krizi atlatmak sonra da savaşa hazırlanan askerî hükümeti birleştirmek için hükümet sponsorluğunda uygulanan sanayileşmeyi verimlileştirme programının parçasıydı. Kayıtlı Mali Müşavir (**Registered Public Accountant**) kanununun 1927'de yürürlüğe girmesiyle kayıtlı mali müşavir unvanlı bir meslek oluşturulmuş ve muhasebe sisteminin geliştirilmesinin önemi vurgulanmış oldu. Ancak, Japonya'nın en önemli sınaî dalları **Zaibatsu** denilen büyük aile şirketlerinin elinde olduğu için finansal tabloların bağımsız kamu sertifikalı denetçiler tarafından denetlenmesi fikri fazla gelişmemiştir.

³⁰² Sven Steinmo, **The Political Economy of Taxes and Redistribution in Japan**, Social Science Japan Journal. 2002.

Littleton ve Zimmerman, *Accounting Theory: Continuity and Change* (1962)'de bu durum şöyle ifade etmektedir; nesillerce devam eden muhasebe çalışmaları en büyük önemin bilançoya verilmesi gerektiğine dair inancı güçlendirdi. Bu tablonun yöneticilerin idari kabiliyetini ve şirketin borç ödeme gücünü gösteren bir rapor olduğuna inanıldığı için ilgi buraya odaklanmıştı. Son otuz yıldaki Amerikan görüşü bu önemi tersine çevirerek, bir şirketin net kazancı ve bunu destekleyen gelir ve giderlere dair ayrıntılı verilerin çok daha önemli olduğu inancını getirdi. Amerikan sisteminden alınan Menkul Kıymetler ve Takas Kanunu 1947 yılında geçti, ertesi yıl değiştirildi ve yürürlüğe kondu. 1949'da yıllardır kapalı olan borsa yeniden açıldı.³⁰³

Yatırımcıya yönelik finansal bilgilerin kurumsallaştırılmasının yanı sıra menkul kıymetler ve Takas yasası ayrıca finansal bilgilerin yayınlanmasında ana araç olarak bütün finansal tabloların denetlenmesini şart koştu. 1948 yılında Kayıtlı Mali Müşavir Yasası, Sertifikalı Mali Müşavir (*Certificied Public Accountant*) yasasıyla değişti. İlk malî müşavir sınavı 1949 yılında yapıldı. Ayrıca aynı yıl Ekonomik İstikrar Kurulu Muhasebe Sistemleri Araştırma Kurulu finansal raporların hazırlanmasında standart oluşturması amacıyla "*Ticari İşletmeler İçin Muhasebe Standartları*" adlı geçici raporu yayımlamıştır. Muhasebe Standartları'nın (ESB 1949) önsözünde bu tip standartların muhasebe çalışmaları sırasında geliştirilenler arasından doğru ve uygun olduğu genel kabul gören uygulamaların özetini temsil ettiği yazılmıştır.

Muhasebe Standartları küçük değişikliklerle günümüzde de devam etmektedir. Taslağı çıkarıldığı sırada komitede yer alan Kurosawa yapısını şöyle açıklamıştır;

"Burada yer alan finansal tablo standartları Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonunun düzenlemeleriyle uyumludur ve bu komisyonun ana finansal rapor olarak gördüğü finansal tabloları ele almaktadır. Ancak bu araştırma komisyonunun görevi burada bitmemektedir. Bu tabloların somut özellikleri bu muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlansa da Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu'nunkilerden farklı amaçlarla da tablo hazırlamak olası ve gereklidir.

³⁰³ **Economic Stabilization Board- (ESB 1949)**, Investigation Committee on Business Accounting System in Japan, **Kigyo Kaikeigensoku** (Financial Accounting Standarts for Business Enterprise).

38. JAPONYA’DA MUHASEBE DENETİMİ VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK

Japonya'da *Gomei-Kaisha*, *Goshi-Kaisha*, *Yugen-Kaisha* ve *Kabushiki-Kaisha* yasalarla kurulmuş ortaklıklardır. Yaygın olan ortaklıklar Kabushikikaisha veya anonim şirketlerdir. Ticaret siciline kayıtlı olan anonim ortaklıkların sayısının bir milyondan fazla olduğu tahmin edilmektedir. Bu ortaklıklar kamuyu aydınlatma sistemi diğer bir deyişle açıklık sistemi ile çok yakından ilgilidir. Şirket ortakları ve Borsadaki potansiyel yatırımcılara ortaklık ile ilgili bilgiler rapor halinde dönemsel olarak sunulur.

Japonya'da bir anonim şirket iki tip mali tablo hazırlamak zorundadır.

- Tüm anonim şirketlere uygulanan Ticaret Kanunu hükümlerine göre pay sahiplerine sunulan yıllık faaliyet raporu,
- Sadece hisse senetleri Japon Borsasına kote edilmiş bulunan şirketlere uygulanan menkul Kıymetler ve Borsa Yasası hükümlerine göre yatırımcılara sunulan hisse senetleri raporu.

Görüleceği üzere Japon Ticaret Yasası'nda öngörülen açıklık sistemi, kredi veren kuruluşlara ve pay sahiplerine yöneliktir. Menkul Kıymetler ve Borsa Yasası'nda düzenlenen açıklık sistemi ise yatırımcılara yöneliktir.

Yukarıda anılan yasalarda öngörülen açıklık sistemini gerçekleştirebilecek organlardan biri de Yeminli Mali Müşavirlik Kurulu ve bunlar tarafından yapılan denetimlerdir. Bu yazımızda Japonya'da Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim konulan kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

Japonya’da Yeminli Mali Müşavirler, (Certified Public Accountants, CPA's), YMM'ler kendi denetim uygulamaları çerçevesi içinde açıklık sistemi ile çok yakında ilgilidir. YMM olabilmek için üç ayrı düzeyde yapılan sınavları geçmek zorunludur. Lisans üstü öğrenim yapanlar ön sınavdan muafırlar.

Ara sınav; ekonomi, genel muhasebe, finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, Ticaret Yasası, İş Yönetimi ve denetim teorisi konularını içermektedir. Ara sınavı başaranlara Junior Accountant (veya Yardımcı YMM) ünvanı verilir. Bir yıl süren eğitimden ve iki yıl

yardımcı sıfatıyla yapılan çalışmalardan sonra yeterlik sınavına girmeye hak kazanılır. Teknik yeterliği ölçen yazılı ve sözlü yeterlik sınavı; revizyon, finansal analiz, uygulamalı muhasebe konularını içermekte ve ayrıca tez verilmektedir.

YMM'lere ilave olarak Japonya'da aynı zamanda sertifikalı vergi pratisyenleri (licensed tax practitioners) bulunmaktadır. Bunların sayısı bugün yaklaşık 41.000 civarındadır. Geçmişte denetim bireysel pratisyenler tarafından yürütülmekte idi. Ancak 1966 da bireysel pratisyenleri düzene sokmak amacıyla Hükümet tarafından bir dizi önlemler alındı. Muhasebecilerin sınırsız sorumluluğu esasına dayanan "denetim şirketleri" sistemi getirildi. Üst düzeyde organizasyon, sorumlu ortaklık, üst düzey yöneticilerinin eğitim olanağı, seviyeli denetim gibi bir çok avantajlar denetim şirketlerinin kuruluşunu özendirilmiş ve hızlandırmıştır.

Japon YMM'ler Enstitüsü (The Japanese institute of Certified Public Accountants- JICPA), Japonya da bu tür bir organizasyon sadece JICPA olup, kuruluşu YMM'ler Yasasına dayanmaktadır. Tüm YMM'ler üye olmak zorundadır. Böylece Enstitü, üyelerine rehberlik etmekte, üyelerini üst düzeyde denetleme işlevini yerine getirmekte ve aynı zamanda üyeleri ile yakın ilişkiler kurup güçlü ve bağımsız organizasyonların oluşumuna katkıda bulunmaktadır.

Enstitü, üyelerinin haysiyetlerini korumak, sürdürmek ve onları sıkı disiplin ve gözetim altına almak amacıyla Davranış Kurallarını (Rules of Conduct) oluşturmuştur. Enstitü bunlara ilave olarak aşağıda belirtilen hizmetleri geliştirmek amacıyla çeşitli komite ve proje timleri oluşturmuştur. Bu hizmetler şunlardır:

- a -Araştırma ve soruşturma işlerini yürütmek,
- b -Teorik ve uygulamalı muhasebecilik alanında reformlar için öneriler yapmak,
- c -Eğitim kursları düzenlemek,
- d -Araştırmalar sonucu ortaya çıkan raporlardan dolayı toplantılar düzenlemek,

Yeminli kamu muhasebecileri (yeminli mali müşavir veya müşavirler) tarafından yürütülen denetimi ikiye ayırmak mümkündür. Birincisi, finansal tabloların yasa gereği

YMM'ler tarafından denetlenmesidir. (Yasal Denetim). Diğeri ise; finansal tabloların şirketlerin kendi isteği sonucu denetlenmesidir. (İhtiyari Denetim). Yasal denetim, Menkul Kıymetler ve Borsa Yasası (Securiteien and Exchange Law, SEL) ile Ticaret Yasası hükümlerine göre yapılır.

SEL 1951 in başlarında yürürlüğe girmiş olup, o denemelerde raporların sadece muhasebe düzenine ve iç denetimlere uygun olup olmadığı aranmakta idi. Söz konusu bu sınırlı denetim 1957 de yapılan değişiklikle; denetim alanı herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın finansal tabloları da içerecek şekilde genişletilmiştir. SEL 1971'de önemli ölçüde değiştirildi. Bu değişimin sonucu olarak bu tip denetime tabi şirketlerin sayısı hızla yükseldi. 1977'de SEL'de yapılan değişiklikle ara ve konsolide finansal tablolarında denetimi zorunluluğu getirilmiştir. Açıklık sistemini daha iyi işler hale getirmek amacıyla bir dizi önlemlerin alınması, finansal tabloların YMM'ler tarafından onaylanması vb. gelişmeler yatırımcılara güven vermiş ve onların daha çok ve daha doğru bilgi edinmelerini sağlamıştır.

Bu gelişim büyüyen ve değişen Japon ekonomisinin gereksinimlerine cevap vermekteydi. Zira yatırımcıların korunması arzu edilmekteydi. Şirket muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi amacıyla, 1974 yılında Ticaret Yasasında yapılan değişikliklerle anonim şirketler için bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Bunun sonucu olarak SEL hükümlerine göre, daha önceden finansal tablolarını denetime sunmaktan muaf olan 1 milyar yen ve daha fazla sermayeye sahip anonim şirketler denetime tabi olmaya başladılar. 1984'de yapılan değişiklikle, sermayesi 500 milyon yen veya aktifleri toplamı 20 milyar yenden fazla olan şirketler denetime tabi tutulmaktadır. Doğal olarak Japon açıklık sistemi hızla gelişmiştir.

Ticaret Yasasına göre denetim, mutlaka yıllık pay sahipleri genel kurulundan önce yapılmalıdır. Böylece denetim elemanlarının finansal tablolar hakkındaki görüşleri pay sahipleri genel kurulunda öğrenilmiş olunacaktır. Öte yandan yine Ticaret Yasası hükümlerine göre, finansal tablolar pay sahipleri genel kurulundan önce aynı zamanda denetim şirketlerinin üyesi olan yasal deneticiler tarafından da incelemeye tabi tutulur. 1950'lerde yasal deneticinin görevi sadece şirketin muhasebe kayıtlarını incelemek şeklinde idi. 1974 yılında Ticaret Yasasında yapılan değişiklikle yasal denetçilerin sorumluluğu yönetim faaliyetlerinin denetimini de içerecek şekilde genişletilmiştir. Şirketler genellikle

finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirliğini bağımsız denetçilere de onaylattırmak amacıyla, yukarıda tanımlanan yasal denetim tiplerine ilave olarak kendi istekleri ile yeminli mali müşavirlerden de yararlanmaktadırlar. Hisse senetlerine ilişkin listelerin hazırlanması, banka borçları, holdinglerde konsolidasyon yapılması ve yabancı şirketlerin Japonya'da bulunan şubeleri v.b. nedenlerle şirketler ihtiyari denetime gitmektedirler.

Japonya'da Menkul Kıymetler ve Borsa Yasasına Göre Yapılan Denetim; SEL hükümlerine göre; finansal bilgilerini kamuya açıklamakla yükümlü bulunan şirketler bağımsız YMM'leri görevlendirmek zorundadırlar. SEL hükümlerine göre; bağımsız YMM'ler tarafından denetlenmesi zorunlu olan şirketler şunlardır:

- Hisse senetleri Japon borsasına kayıtlı olan şirketler,
- Hisse senetlerini Japon borsasına kaydetmeyi planlayan şirketler,
- Hisse senetlerini satmayı veya kamuya sunmayı planlayan şirketler,
- Hisse senetlerini Japon borsasına kaydetmeyi planlayan yabancı şirketler,
- Hisse senetlerini Japonya'da satmayı veya kamuya sunmayı amaçlayan yabancı şirketler.

Bağımsız YMM'ler tarafından denetime konu olan finansal tablolar; bilanço, kar-zarar tablosu, dağıtılmayan karlar ve bunları destekleyen çizelgelerden oluşmaktadır. Maliye Bakanlığına sunulan hisse senetlerine ilişkin raporlar ekinde, ayrıca denetlenmiş konsolide finansal tabloların da verilmesi zorunludur. Aynı zamanda altı aylık dönemler için denetlenmiş finansal tabloları içeren yan dönem raporlarında Maliye Bakanlığı'na yıllık olarak sunulması gereken raporlar ekinde sunulması zorunludur.

Japonya'da Denetim Standartları; Japonya'da genel kabul görmüş denetim standartları ve işlemleri bağımsız YMM'ler tarafından hazırlanan "Denetim Standartları" (Auditing Standards), "Araştırma ve Çalışma Kuralları" (Working Rules of Field Work) ve "Raporlama Kuralları" (Working Rules of Reporting) adını taşıyan yayınlarda toplanmıştır. Bu standartlar ve kurallar Birleşik Amerika'dakine çok benzer olan ve işletme Muhasebesi Karar Konseyi (Business Accounting Deliberation Council, BADC) tarafından bastırılan ilkelerin bir özettir.

Denetim standartları, genel standartlar, araştırma ve çalışma standartları ve raporlama standartları şeklinde üç sınıfa ayrılmaktadır. Genel standartlar; denetçilerin yeterliliği, bağımsızlığı, kıdemi, sık saklaması, güvenilirliği gibi konuları kapsar. Araştırma ve çalışma standartları; doğru planlama, zamanlama ve sistematik bir denetim için gerekli standartları oluşturmak, yardımcının yönetimi ve denetimi, içsel denetimin değerlendirilmesine dayanan işlemlerin geçerliliklerinin saptanması konularını içermektedir. Raporlama standartlarına göre ise; ibraz edilen finansal tabloların gerçek mali durumunu yansıtmayı yansıtmadığına ilişkin görüşlerin, faaliyet sonuçlarının ve takip eden dönemlerde mali durumu etkileyebilecek olayların açık bir şekilde ifade edilmesi zorunludur.

Araştırma ve Çalışma Kuralları; izlenecek emredici denetim usullerini içermekte, beüi bazı finansal tablolara uygulanacak genel ve özel işlemleri tanımlamaktadır.

Raporlama Kuralları ise; incelenen finansal tablolara ilişkin görüşleri ve denetim sonuçlarını tanımlar. YMM'ler tarafından konsolide finansal tabloların incelenmesinde izlenecek denetim standartları ve yöntem "Araştırma ve Çalışma Kuralları" içinde özel olarak yer almıştır. Ara finansal tabloların incelenmesi ile ilgili denetim standartları, BADC tarafından "Ara Finansal Tablolarla ilgili Denetim Standartları ve işlemleri" (Auditing Standards and Procedures Relating to interim Financial Statements) adı altında yayımlanmıştır. Yukarıda söz konusu edilen çeşitli standartlarda tekdüzelik sağlamak amacıyla denetim standartları ve işlemleri ile ilgili ayrıntılı hükümleri içeren "Finansal Tabloların Denetimi ile ilgili Bakanlık Tebliği (Ministerial Ordinance Concerning ti Auditing Of Financial Statements) yayımlanmıştır.

Ticaret Yasası Hükümlerine Göre Yapılan Denetim; Anonim Şirketlerin v.b. Denetimi ile ilgili Ticaret Yasasının Özel istisnaları ilgilendiren Kanun" (Law Concerning Special Exceptions to the Commercial Code Relating to Audit, etc of Joint Stock Corporations) hükümlerine göre, büyük şirketlerin (sermayesi 1 milyar yen veya daha fazla) finansal tablolarının YMM'ler tarafından incelenmesi zorunludur. 1984 yılında Ticaret Yasasında yapılan değişiklikle, YMM'ler tarafından denetime tabi tutulacak şirketlerde aranan asgari sermaye koşulu 500 milyon yene düşürülmüştür. Bağımsız YMM'ler daha önceden şirket yönetim kurulu tarafından atanmaktaydı. Ancak değiştirilen Ticaret Yasası hükümlerine göre artık Genel Kurul tarafından atanmaktadır. Değişikliğin amacı; denetim elemanların

bağımsızlığını arttırmak ve onlar tarafından incelenen finansal tabloların güvenilirliğini yükseltmektir. YMM'lerin iş dünyasındaki itibarını bu değişikliğin daha da arttıracacağı ümit edilmektedir.

Denetime Konu Finansal Tablolar; Bilanço, gelir tablosu, dağıtılmayan karlar ile bunları destekleyen diğer çizelgeler denetime tabi olan finansal tabloları oluşturmaktadır. Anılan bu finansal tablolar "Anonim Şirketlerin Bilanço, Gelir Tablosu, İşletme Raporu ve Diğer Tabloları ile ilgili Kurallar"a (Regulations Concerning the Balance Sheet, Income Statement, Business Report and Supporting Schedules of Joint Stock Corporations) uygun olarak hazırlanmalıdır. Aynı zamanda şirketin ara finansal veya konsolide finansal tablolarının derhal hazırlanarak ortaklara dağıtılmasına gerek olup olmadığı ayrıca not edilmelidir.

Denetim Raporları; Ticaret Yasası" ve "Anonim Şirketlerin v.b. Denetimi ile ilgili ticaret Yasasının Özel istisnaları ilgilendiren Kanun" hükümleri denetim raporunda yer alması gerek konuları belirtmiştir. Esas olarak SEL hükümlerine göre yapılanların aynıdır. Bağımsız denetmenler tarafından yapılan onaylarda iki yasa arasında bazı farklılıklar vardır. Şöyle ki SEL'e göre; denetim elemanı finansal tabloların mevcut mali durumu ve faaliyet sonuçları yansıtmıyorsa ilişkin görüşünü beyan etmek zorundadır. Ticaret Yasasına göre ise; denetim elemanı finansal tabloların yasalara, kurallara ve şirket ana sözleşmelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmek zorundadır. Diğer bir deyişle; onaylardan biri doğruluğunu, diğeri ise yasalara uygunluğunu ifade etmektedir.

Eğer inceleme sonucu finansal tabloların defter ve belgelere uygun hazırlanmadığı sonucuna varılırsa, bu sonucun denetim raporunda mutlaka açıklanması gerekir. Eğer YMM'nin herhangi bir nedenle yeteri kadar test yapma imkanı yoksa veya bazı işlemler YMM'nin incelemesini yapmaya engel ise bunların nedenleri ile birlikte raporda belirtilmesi gerekir. Bazı hallerde bağımsız YMM' ile şirketin yasal denetmeni finansal tabloları konusunda aynı görüşte olmayabilirler. Bu takdirde YMM görüşünü pay sahiplerini genel kurulunda sunma hakkına sahiptir.³⁰⁴

³⁰⁴ Sami Kazıcı, **Japonya'da Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim**, Vergi Dünyası, Ekim 1989, Sayı:99, s.67-69

381. Japonya’da Kurumsal Guruplar ve Denetçileri

Bu bölümde firmalar ve denetçileri arasındaki işlemler ve ilişkiler incelenecektir. Bu ilişki işlem masrafları, kâr ve riski paylaşma, ayarlama sürecinde etkileşim hızı ve yeni muhasebe konuları ortaya çıktığında katma değerle bilgi almayı içermektedir.

Japonya’da firmalar etkin, hızlı çalışan ve az ücret isteyen denetçileri tercih etmektedirler. Firmalar iyi bir denetçi seçmek için denetçilerin elemanlarının sayısı, denetleme teknoloji ve metodolojisini, coğrafi hâkimiyet, ün, ücretler, sır saklamadaki güvenilirlik ve elemanların yeterlilik durumu gibi bilgileri edinmek istemektedir.

Ancak denetleme pek çok özelliği olan karmaşık bir iştir. Denetçilerin büyüklüklerine, uzmanlıklarına, müşterilerine ve coğrafi dağılımlarına göre farklı maliyetleri olmaktadır. Örneğin denetleme şirketleri uzmanlık alanları ve uluslararası ticaretleri ele alma yeteneklerine göre farklılaşmaktadır. Şirketlerin bu özellikleri dışarıdan bakarak anlaması çok zordur. Denetçilerin maliyeti kendi iç örgütlenmelerinden ve inceleme süreci sırasında meydana gelir. Ayrıca denetçiler müşterilerinin finansal raporlarındaki sahtekarlığı ya da başka bir düzensizliği fark edemezse dava edilme riskini göze almak zorundadır.

Japonya’da beş büyük denetleme şirketi bir oligopol oluşturmuştur. Diğer denetçilerin büyük şirketler pazarına girmesi çok zordur. Tam rekabetçi pazara kıyasla oligopol pazarda görüşmeler daha stratejik dolayısıyla da daha karmaşık ve maliyetli olmaktadır. Denetleme ücreti karşılıklı görüşmelerle belirlenir. Ayrıca bir şirketin rakip şirketle aynı denetçiyi tutması ihtimali vardır. Bu koşullar altında şirketler denetleme işlemini içselleştirip dış denetçi yerine kendi denetçilerini çalıştırır, hem şirketler hem de denetçiler tasarruf etmiş olur. Ancak iç denetimde, yayınlanan finansal raporlar için şart olan bağımsızlık özelliği yoktur.

En iyi ikinci çözüm denetçileri şirketin içine almak yerine şirket grubuna almaktır. Bir denetçi bir grupta uzun süre kalacak olursa grup seviyesindeki işlem maliyetleri azalmış olur. Bir gruptaki bütün şirketler aynı denetçiyle çalıştığı takdirde o denetçiyle ilgili daha fazla bilgi temin edilebilir. Öte yandan, bir grup içindeki şirketlerin farklı denetçilerle çalışması gerektiğine yönelik önemli bir tartışma vardır. Büyük gruplarda beş büyük denetleme

şirketinin her birinin birkaç denetleme işi almasına yetecek kadar çok firma bulunmaktadır. Böylece, aksi takdirde oligopole dönüşecek bir pazarda fiyat rekabeti sağlanmış olmaktadır. Denetçileri şirket gurubuna almakla elde edilecek sözleşme maliyet tasarrufu denetçiler arasındaki fiyat rekabeti sayesinde edilecek tasarrufu geçerse bu yöneme başvurulabilir. Sözleşme maliyetinde nasıl tasarruf yapılır. Grup içindeki şirketlerde karşılıklı hissedarlık, satış işlemleri, kredi ve personel değişiminden dolayı büyük bir bilgi akışı mevcuttur. Bir gruptaki şirketlerin hepsini tek denetçinin denetlemesinin toplam maliyeti her birinin ayrı denetçiler tutmasından daha az maliyetli olmaktadır.

Denetçi değişimi hem müşteri hem de denetçi için maliyetlidir. İkisi de birbirleri hakkında bilgi kaybedebilir. Ayrıca yeni ilişkileri konusunda da bilgi edinmeleri gerekecektir. Dolayısıyla, masrafların üstünde özel bir yarar olmadığı sürece bir kez tutulan denetçi genellikle hep o işi yapmaktadır.³⁰⁵

Yeni bir müşteriyle çalışan denetçinin ilk yıl bilgi edinmek için fazladan çaba harcaması gerekir. İlk yılki denetleme ücreti masraflarla karşılaştırıldığında denetim şirketi başa başnotasında olmaktadır. Ancak denetçinin müşteri hakkındaki bilgileri ve müşteri ile çalışması arttıkça denetçinin masrafları da azalmaya başlar. Müşteri tasarrufları paylaşmakta ısrar etmezse denetçi kar etmeye başlar.

Tasarruf ihtiyacı denetçilerin şirket grubuna girme olasılığını artırır. Şirket grubunun kar ve zararı uzun vadeli paylaşma hedefi, denetçilerin gruba uzun vadeli olarak hizmet vermesi olasılığını artırır. Örneğin bir grup içindeki bir şirket iyi kar eder de bir diğeri edemezse, ilk şirketin denetleme ücreti azaltılıp ikincisinininki artırılabilir.

Denetçiler denetledikleri finansal raporlardaki sahtekârlığı fark edemezse zarar tanzimi riskiyle karşı karşıya kalınır. Denetçiye tazminat davası açma olasılığı yüksek olan büyük hisse sahipleri ve borç verenler de denetçinin müşterisi durumuna geldiklerinden kendi denetçileri aleyhine dava açmakta tereddüt ederler. Sözleşmeli denetçinin adının lekelenmesi, o denetçinin denetlediği finansal raporların güvenilirliğini zedelemektedir.

³⁰⁵ Toyo Keizai Shinposha, **Kigyo Keirutsu Souran 95**, (Yearbook: Corporate Series in Japanese), Tokyo, 1995, s.34

Bir şirket işlerini yeni bir endüstri ya da ülkede genişlettiğinde yeni işlem biçimleri dolayısıyla yeni muhasebe yöntemleri seçmeli ya da yeni işlemlerden dolayı yeni kararlar almak zorundadır. Şirketin bu kararları içsel olarak alması zaman ve masraftan tasarruf sağlar. Ama şirketin bunun için gerekli bilgisi olmayabilir. Dışarıdan birine danışmak, kendi durumlarını, endüstrilerini ve işlemlerinin içeriğini açıklamak için insan ve zaman kaynağı ayırmayı gerektirmektedir.³⁰⁶

382. Japon Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları

Japonya’da denetçileri disipline etme görevi hükümetten özel sektöre devredilmiştir. Japon Mali Müşavirler Derneği son yıllarda çıkan skandallara karşı üç maddelik bir yönerge yayınlamıştır. Ancak bu yönerge denetçilerin kendisiyle değil, denetleme işlemiyle ilgiliydi. Kamuoyu denetçilerin müşterileri karşısında daha güçlü ve bağımsız olmasını istiyordu. Ticari Muhasebe Konseyi ve Japon Mali Müşavirler Derneği bu eleştirileri teknik gelişmelerle karşılamaya çalışmıştır.

Japonya’da denetleme standartları 1950 yılında belirlenmiştir. Altı yıl sonra Aralık 1956’da “düzenli denetleme” adıyla çağdaş finansal rapor denetlemesi başladı. O zaman, denetleme uygulamaları ticari muhasebe kurumunun gelişmesine paralel olarak geliştiği için “düzenli finansal rapor denetlemesi”nin yürürlüğe konmasının zamanı geldiği söylenmiştir.

Menkul Kıymetler ve Takas Kanunundaki denetlemeye ilişkin görüşler finansal raporun doğruluğuna ilişkin bir tek görüşte birleşebilecek üç ayrı görüşten meydana gelmektedir. Rapor Çalışma Kuralları No. 3, denetçinin ayrı bir bölüm olan görüşler kısmına şu konularda düşüncelerini yazmasını gerekli kılar:

Şirketin uyguladığı muhasebe politikası genel kabul gören muhasebe prensipleriyle uyumlu mudur?

- Şirketin uyguladığı muhasebe politikası bir önceki yıllarla aynı mıdır?

³⁰⁶ Odagiri Hiroyuki, **Kigyo Shuundan no Riron- Kigyo Shuundan no Kantenkara** (Theory of Corporate Groups) , The Economic Studies Quarterly 26, No:2, 1975

- Finansal raporun sunumu, genel kabul gören muhasebe prensiplerinin bilânço sunumuyla ilgili kısımlarına uygun mudur?

Bu üç görüş, denetçinin mali raporların bütün olarak dürüstlüğü konusundaki fikirlerinin temelini oluşturur.

Denetçi Fikir Kriterleri; Bir fikir oluşturacak kadar delil topladıktan sonra denetçi bu üç görüş hakkında “sağlıyor, sağlamıyor” veya “aleyhte” görüş bildirebilir. Bunlar denetleme görüşünü nasıl etkilemektedir? Şu üç onaylama derecesi yukarıda ele alınan farklı kategoriler için uygulanabilir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri ile uyumluluk; rapor Çalışma Kuralları 3(3)1’de tarif edilen 1 numaralı onay görüşü şirketin uyguladığı muhasebe politikasının Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri ile uyumlu olup olmadığına bakar. İstikrar; rapor Çalışma Kuralları 3(3)2’de tarif edilen 2 numaralı onay görüşü şirketin uyguladığı muhasebe politikasının önceki yıllardaki muhasebe politikasıyla aynı olup olmadığına bakmaktadır.³⁰⁷

Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri’nin Mali Rapor Sunumuyla İlgili Kısımlarıyla Uyumluluk; rapor Çalışma Kuralları 3’de tarif edilen 3 numaralı onay görüşü sunulan finansal raporun biçim ve içerik açısından genel kabul gören sunum standartlarını karşılayıp karşılayamadığına bakmaktadır (mali rapor kuralı; **Zaimuşoyo Kisoku**). Düzenlemenin gerekleri yerine gelmediği zaman denetçi bu durumu belirtmeli, ihlalleri ve düzeltmeleri göstermelidir. Son olarak da, bu üç farklı görüşün her birinde meydana gelen her türlü istisnanın önem derecesine göre genel bir görüş bildirilmektedir.

Denetçi “sağlamıyor, sağlıyor,” ya da “aleyhte” şeklinde karar verirken önem derecesini göz önünde bulundurmalıdır. Teorik olarak birisi ayrı görüşler için, diğeri de bu ayrı görüşlerdeki istisnaların durumuna göre bütün için iki önem derecesi eşiği kullanılmaktadır. Yani, Menkul Kıymetler ve Takas Kanunu denetçilere bir finansal raporu uygun bulmadıkları takdirde olumsuz görüş bildirme hakkı verir.

³⁰⁷ Kozeki Isamu, **Wagakuni Kansahojin no Jisshouteki Kenkyuu** (Empirical Study of Audit Corporations in Japan, Tokyo, Zeimukieri Kyoukai, 1991, s. 78–79

Ticaret Kanunu Denetiminde Denetçilerin Görüşleri;

Önceki bölümde Menkul Kıymetler ve Takas Kanununa göre denetimi ele alınmıştır; ancak Japonya'da Ticaret Kanunu denetimi olarak anılan ikinci bir denetim sistemi daha vardır. Japon Ticaret Kanunu denetimi bütün anonim şirketlere uygulanmaktadır. Ticaret Kanunu İstisnası (*Şouhu Tokurei Hou*) büyük anonim şirketlerin (*Dai-Gaişa*) dışarıdan yeminli mali müşavir tutmasını da gerektirir. Yeminli mali müşavir (*muhasabe denetçisi – Kaikai Kansanşn*) Japon Ticaret Kanununa göre denetçinin (*Kansayaku*) incelemesi için denetleme raporun muhasebe kısmını hazırlamaktadır.

Japon Ticaret Kanunu İstisnasına göre muhasebe denetçisinin görüşü Japon Ticaret Kanunu madde 281-3'ün ikinci bölümü No 1-7, 9 ve 11'le bağlantılı olmalı ve şunları belirtmelidir.

- Denetlemenin faaliyet alanını,

-Şirketin defterlerinde olması gereken bir durum yer almadığı zaman yanlış girişler yapıldığında bilançodaki ya da gelir tablosundaki değerler muhasebe defterleriyle aynı olmadığını,

- Bilânço ve gelir tablosu şirketin finansal durumunu doğru bir şekilde yansıttığında, şirket faaliyetlerin sonucu ilgili kanunlar ve şirket sözleşmesiyle (*articles of incorporation*) uyumlu olduğunu,

- Bilânço ve gelir tablosu doğruyu yansıtmadığında, şirketin finansal durumu ve faaliyet sonuçları ilgili kanunları ve şirket sözleşmesini ihlal ettiğinde, bunların açıklamalarıyla beraber olması gerektiğini,

- Bilânço ve gelir tablosunu hazırlarken şirketin hesaplama politikasında herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığı ve böyle bir değişikliğin sebeplerini,

- Faaliyet raporundaki muhasebeyle ilgili konuların doğru olup olmadığı ve ilgili kanunlarla şirket esas sözleşmesine uygun olup olmadığını,

- Yedek akçe olarak ayrılması teklif edilen oranın ilgili kanunlara ve şirket esas sözleşmesine uyup uymadığını,
- Madde 281 Bölüm 1'e göre belirtilmesi gereken durumlar belirtilmediğinde; yanlış bildirim ya da muhasebe kayıtları, bilanço, gelir tablosu, ya da iş raporuyla çelişen bir bildirim olup olmadığını,
- Denetlemenin tamamlanıp tamamlanmadığını belirtmelidir.³⁰⁸

Menkul Kıymetler ve Takas Kanunu, Japon Ticaret Kanunu ve Denetim Raporları Arasındaki İlişki; menkul kıymetler ve Takas Kanunu ve Japon Ticaret Kanunu ve denetim raporlarının farklı dayanak noktaları, amaçları ve ilgilenenleri olduğu için biçimleri de farklıdır. Japon Ticaret Kanununa göre hazırlanmış denetim raporu, genel toplantıdaki hissedarların yöneticilerin yayınladığı raporlara onay verdiği durumlarda yöneticilerin hissedarlara karşı sorumluluklarını yerine getirmesi için şarttır. Menkul kıymetler ve Takas Kanununa göre hazırlanan denetim raporu ise eldeki tabloların doğru olup olmadığına ve yatırım kararı vermek için faydalı olup olmadığına bakar. İkisinden birini silmek ya da ikisini birleştirmek avantajlı olmamaktadır.

Denetçilerin Yetkilerindeki Sınırlamalar; yukarıda da açıklandığı gibi menkul kıymetler ve Takas Kanununa göre denetim finansal raporların yatırımcılara bilgi vermesini sağlamak için kurulmuştur. Denetçiler bu amacın yerine gelmesi için müşterilerine öneride bulunabilir, pazarlık güçlerini kuvvetlendirmek için açıkça ya da dolaylı şekilde onaylamama fikrinde bulunabilirler. Japon Ticaret Kanununa göre denetim yapan denetçilerinin gücü ise genel toplantıda bunların kabul edilebilirliğini oylayacak olan hisse sahiplerine sunulan raporlara gayrimeşru damgası vurabilme yetkisinden kaynaklanmaktadır. İki denetimin farklı amaçları vardır. Mali müşavirlerin Menkul kıymetler ve Takas Kanunu ve Japon Ticaret Kanunu denetimdeki saha çalışması ortak olsa bile, hem teorik olarak hem de kanunlar gereği son aşamada iki resmi ve birbirinden bağımsız görüş bildirilmesi gerekmektedir.

Tokyo Borsası'nda yer alan şirketlerin Borsadan Çıkarılma Standardı (***Stock Certificate Delisting Standards***) Madde 2 Bölüm 1 No.9 “finansal rapor ya da ara hesaplarda

³⁰⁸ Kurosawa Kiyoshi, **Kansa Kijun- Chuou – keizai-sha** (Auditing Standarts), 1982

sahte bildirim'e" uygun olması gerekmektedir. Bir şirketin yıllık ya da geçici raporlarında yanlış bilgi vermesi tahtadan çıkartılmasına yol açar bunun da borsada ciddi bir etkisi olduğuna inanılır. Yanlış bilgi, mali müşavir ya da denetçi şirketin denetim raporunda genel olarak aleyhte görüş bildirmesi veya reddetmesi olarak tarif edilmektedir.

1974'te mali müşavir profesyonel denetimi büyük şirketler için Japon Ticaret Kanunu denetimini içine alındığında, finansal çevreler iki yasal denetimin hem raporlama hem de alan çalışması seviyesini eşitleme yönündekini tercihini dile getirmiştir. Her iki denetime de alan çalışması ve raporlama uygulamalarında ortak standartlar getirilmesi talepleri doğmuştur. Tokyo Borsasındaki büyük şirketlerle ilgili sıra dışı bir iddia öncelik kazanmıştır; Doğruluk kriterini sağladığı görüşü bildirilen Menkul kıymetler ve Takas Kanununa göre yapılan denetim raporuna eşlik eden ve Japon Ticaret Kanunu göre yapılan denetim raporunda no 4 yani yasaya uygun değil (olumsuz) görüşü yer alırsa denetçinin güvenilirliği zedelenecektir. Başka bir ifade ile, aynı denetçiden çıkan Japon Ticaret Kanununa göre yapılan denetim raporunda olumsuz, Menkul kıymetler ve Takas Kanununa göre yapılan denetim raporunda olumlu sonuç bildirilirse bir uyumsuzluk olacak ve kamuoyu tarafından kabul edilmeyecektir. Bu durum Tokyo Borsası'nın listeden çıkarma hükmündeki yanlış beyan kavramından doğan belirsizliği artırmıştır. Borsa kotundan çıkarma hükmü yanlışlıkla ya da kasti olduğuna bakmadan her türlü yanlış beyana uygulanmaktadır.

Finansal raporlarda sahtecilik olmasının bir başka temeli daha vardır. Listeme Standartları Uygulaması 2(7)a-b'ye göre bir menkul kıymet raporu için Maliye Bakanlığında düzeltme emri gelirse sahte beyan içerdiği kabul edilmektedir. Oysa Maliye Bakanlığı düzeltme emrini aleyhte görüş yer almadığı için bile göndermiş olabilir.

Böylece mali müşavirler kendilerini "sağlıyor" görüşü veremez durumda bulabilirler, bu da denetçi görüşü işlevinin, farklı görüşler seviyesinde etkisizleşmesi anlamına gelir. Özetle, mali müşavirlere en fazla güç sağlayacak olan geçerli görüşün uygulama alanı büyük oranda daralmaktadır. Bu durumda da 1974 yılının öncesindeki neredeyse bütün "sağlıyor" görüşlerinin 1974'ten sonra keskin bir "sağlamıyor"a dönüşmesi anlamına gelmemelidir.

Japonya'da Hesaplama Politikasının Değişmesi ve Denetçi Değişimi; Japonya'da görüş pazarına bakıldığında, denetçilerin çok az bir pazarlık gücü olduğu unutulmamalıdır.

Daha önce açıklanan sebeplerden dolayı “sağlıyor” görüşü bildirme niyetleri nadiren uygulanır.³⁰⁹

Görüş Pazarlığının Görünüşteki Yapısı; görüş pazarlığını iki taraflı olarak düşünebilir. Öncelikle, bir hesaplama değişimini takiben denetçinin değişmesi, denetçinin raporda “sağlıyor” görüşü bildirmiş olsa bile bundan memnun olmadığı şeklinde yorumlanabilir. Öte yandan, hesaplama politikası değişiminin ardından denetçi değişmezse denetçinin sağlıyor görüşünün hakiki olduğu, 2 numaralı (olumlu) görüş müşteriyle karşılıklı müzakereler sonucu imzalanmış olsa bile zorlama olmadığı anlamına gelmektedir.

Denetleme standartları Japonya’da uygulamaya konulmasından itibaren şirketlerin finansal itibarını kuvvetlendirmek için kullanılmıştır. Hesaplama politikasını değiştirerek geliri düzleştirmek (*income smoothing*) hileli yönlendirme olarak görülmemiştir. Gelir düzleştirme kabul edilebilir sebep olarak değerlendirilmiş ve 2 numaralı (olumlu) görüşe uygun olduğu kabul edilmiştir. Müşteri denetçiyi bu değişikliğin şirketin finansal itibarını korumak ve o dönem için uygun bir gelir elde etmek için yapıldığına ikna ederse olumlu görüş alma olasılığı artmaktadır.

Denetçinin Menkul kıymetler ve Takas Kanunu’na göre hazırlanan raporunda olumlu görüş verme yetkisi müşterinin hesaplama yöntemini yönlendirme konusunu kuvvetlendirmektedir. Finansal tablolar yatırımcı için güvenilir bilgi sağlamıyor ve müşteri denetçinin önerdiği değişiklikleri yapmıyorsa denetçi finansal tabloları kısıtlayabilmektedir.

Denetçiler “ayrı görüşler” kısmında olumsuz görüş bildirerek (özellikle No 1’i sağlaması), şirketin borsadan çıkartılmasına ve bir krize sürüklenmesine sebep olmak istememektedir. Onun yerine görevlerini “no 2’yi sağlıyor” görüşü bildirerek yerine getirirler (resmen kabul edilmiş doğru görüş). Öte yandan denetlenen şirketler finansal raporların doğruluğu hakkında genel bir onay alabilir ve böylece Tokyo Borsası ve Maliye Bakanlığının kurallarını yerine getirmiş olurlar.

³⁰⁹ Takita Terumi, **Kansa Kinou Ron** (Chikura –Shobou) (The Function of Auditing: Sociological Consideration of Japanese Audit) Tokyo,1996,s.124

Japonya'daki belirtilen koşullardan dolayı çok fazla denetçi değişimiyle karşılaşılması beklenmemektedir. Denetçi değişiminin olduğu birkaç durumda sebep denetleme firmalarının birleşmesi olduğundan hesaplama politikasıyla ilgili tartişmalara örnek teşkil etmez. Amerika Birleşik Devletleri'nde görülen denetleme görüşüyle denetçi değişimi arasındaki ilişki Japonya'da görülmemektedir.³¹⁰

Yasal ve resmi şirket yönetimi açısından, ifte denetçisi olan Japon şirketlerde özellikle de büyük şirketlerde, diğer ülkelere kıyasla daha etkin bir kontrol mekanizması olduğu varsayılmaktadır. Ancak Japon denetleme sisteminin kendine ait şu özellikler bulunmaktadır. (1) Denetçilerin uygun olduğunu düşündükleri görüşlerini serbestçe açıklama hakkı olsa da, bildirdikleri görüşün bu uygulamayı zayıflatıp zayıflatmayacağını düşünmeleri gerekir. (2) Denetçi ve müşteri arasında anlaşmazlık olduğunda ikisi de değişimi içselleştirerek kurumsal ilişkilerini korumaya çalışmaktadır.

³¹⁰ **Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA).** Auditing Standards Committee Report No:2 Tokki –Jikou – 1991b, (Special Explanation Paragraphs), 2002, s.14

4. TÜRK VE JAPON MUHASEBE SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

41. YASALAR BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMA

Ülkemizin muhasebe uygulamalarını düzenleyen mevzuatlar incelendiğinde, bu mevzuatları TTK, SPK ve Vergi Usul Yasası ve diğer başlıklar altında toplamak mümkündür. Özellikle tüccarlar arasındaki borç alacak ilişkilerinin esaslarını Ticaret Kanunu düzenlemektedir. Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine, tüzel kişilerin gelirleri ise kurumlar vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin ve iş ortaklıklarının bir takvim yılı içinde elde ettiği kazançları kurumlar vergisinin matrahını oluşturur. Vergi Usul Kanunu, genel anlamda vergilendirme ilkelerini, vergi ilişkilerinden doğan hak, yetki ve ödevlerin gerçekleştirilme ve kullanılma biçimlerini gösteren kurallardan oluşmaktadır. SPK, öncelikle halka açık anonim ortaklıklarla ilintili olarak Türk Ticaret Kanununu tamamlamaktadır. SPK'na tabi anonim ortaklıkları "Menkul kıymetleri halka arz olunan anonim ortaklık" şeklinde tanımlayarak, bunlara özel hükümler getirmiştir³¹¹. Buna karşın Japonya'da finansal muhasebe ve raporlamayı düzenleyen üç kanun Ticaret Kanunu, Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu olup, yasalar açısından karşılaştırma her iki ülkenin bu üç kanununda yer alan hükümleri dikkate alınarak yapılacaktır.

411. Vergi Kanunları Bakımından Karşılaştırma

Kişi veya kurum kazancının vergilendirilmesi ile ilgili Türkiye'deki vergi sistemi iki temel yasaya göre şekillenmiştir. Bunlar GVK ile KVK olup, şahıs ve işletmelerin gelirlerinin tabi olduğu oran ve usuller ve diğer hususlara ait hükümler bu yasalarda yer alan maddelerle düzenlenerek, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik ve tebliğlerle uygulama ve açıklaması yapılmıştır. GVK'nda yedi gelir türü düzenlenmiş olup, bu gelirlere ait vergi oran ve usulleri belirtilmiştir. Vergi, gelirin türüne bağlı olmak kaydıyla kademeler halinde tanımlanmıştır. Tüm vergi yasalarına yön veren temel düzenleme ve esaslar "vergi türü ne olursa olsun" Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmıştır. Bu Kanunda vergilendirme ile ilgili çeşitli usul ve esaslara yer verilmiş, işletmelerin vergi matrahları ve yasal yükümlülükleri bu

³¹¹ Kazım Yılmaz, **Değerleme**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1997, s.24-25

kanunda şekillenmiştir. Örneğin KDV, yapılan mal ve hizmet teslimlerinde, mal veya hizmeti teslim alanın, teslim edene ödediği belli bir oran üzerinden alınan harcama vergisidir³¹².

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yolu ile veya herhangi bir suretle ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. Türkiye sınırları içinde bulunan binalar Emlak Vergisi Kanunu'na göre emlak vergisine tabidir.

Japon Vergi Kanunları, genel olarak gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler, stopaj yöntemi ile alınan vergiler, kurumlar vergisi, emlak vergileri (arazi değer vergisi, mesken vergileri, gayri menkul edinme vergisi), veraset intikal vergileri, tüketim vergileri, araç vergileri, işletme kuruluş vergileri ve yerel vergilerden oluşmaktadır.

4111. Gelirin Vergilendirilmesi Açısından Karşılaştırma

Gelirin vergilendirilmesi, ekonomik yaklaşım ilkesinin gelir üzerinden alınan vergilere yansıtılmasıdır. Gelirin vergilendirilmesi ile ilgili olarak, olası gelirler üzerinden vergilendirme yapılamaz. Gelir vergilendirilirken gelirin safi olması gerekmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde, bazı gelir türleri bakımından gelirin tahsil edilmesinin gerekmemekte, gelir olarak doğması yeterli olmaktadır. Tahakkuk esası, hem gelir hem de gider yönünden geçerli olmaktadır³¹³.

41111. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Karşılaştırma

Ülkemizde yürürlükte bulunan GVK'na göre, tüzel kişiliği olmayan gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak açıklanmış olup halen yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanunu beş kısımdan oluşmaktadır. GVK'nu oluşturan kısımlar ve alt bölümleri şunlardır³¹⁴.

³¹² Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanı Derneği Yayınları, 2004, s.63

³¹³ Hakkı Yıldırım, **Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinde Son Durum**, İSMMMO Mali Çözümler Dergisi, Sayı 81, s.230-231

³¹⁴ www.mevbank.com.tr

1. Kısımda Mükellefiyet düzenlenmiş olup 1. Kısım 1. Bölümde Verginin Mevzuu ve Gelirin Unsurları, 1.Kısım 2. Bölümde Tam Mükellefiyet ve Türkiye’de Yerleşme, 1. Kısım 3. Bölümde Dar Mükellefiyet hükme bağlanmıştır.

2. Kısımda Muaflık ve İstisnalar düzenlenmiş olup 2.Kısım 1. Bölümde Esnaf Muaflığı ve Vergiden Muaf Esnaf , 2.Kısım 2. Bölümde Vergiden Muaf Çiftçiler- Küçük Çiftçi Muaflığı 2.Kısım 3.Bölümde Diğer Muaflıklar – Diplomat Muaflığı, Göçmen Mülteci Muaflığı, Ücret İstisnası, 2.Kısım 4.Bölümde Kazançlarda İstisnalar, 2.Kısım 5.Bölümde Sermaye İratlarında İstisnalar, 2.Kısım 6.Bölümde Müteferrik İstisnalar, 2.Kısım 7.Bölümde İndirimler, 2.Kısım 8.Bölümde Yatırım İndirimi hükme bağlanmıştır.

3.Kısımda Gelir Unsurları tespiti edilmiş olup, 3.Kısım 1.Bölümde Ticari Kazanç, 3.Kısım 2.Bölümde Zirai Kazanç, 3.Kısım 3.Bölümde Ücretler, 3.Kısım 4.Bölümde Serbest Meslek Kazançları, 3.Kısım 5.Bölümde Gayrimenkul Sermaye İradı, 3.Kısım 6.Bölümde Menkul Sermaye İradı, 3.Kısım 7.Bölümde Diğer Kazanç ve İratlar hükme bağlanmıştır.

4.Kısımda Verginin Tarhı düzenlenmiş olup 4.Kısım 1.Bölümde Beyan Esası, 4.Kısım 2.Bölümde Gelirin Toplanması ve Yıllık Beyanname, 4.Kısım 3.Bölümde Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname, 4.Kısım 4.Bölümde Özel Haller ve Münferit Beyanname 4.Kısım 5.Bölümde Verginin Nispeti, 4.Kısım 6.Bölümde Tarh Muamelesi, 4.Kısım 7.Bölümde Ortalama Kar Haddi, Asgari Safi Hasılat ve Gider Esaslarına Göre Gelir Tayini, 4.Kısım 8.Bölümde Servet Beyanı hükme bağlanmıştır.

5.Kısımda Verginin Ödenmesi düzenlenmiş olup 5.Kısım 1.Bölümde Taksitler, 5.Kısım 2.Bölümde ise Mahsuplar ile ilgili hükümler yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nda muhasebe uygulamaları ile ilgili hükümler aşağıdaki verilen maddelerde düzenlenmiştir.

- Ticari Kazancın Tespiti (GVK m.38–39)
- İndirilecek Giderler (GVK m.40)
- Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler (GVK m.41)
- Müşterek Genel Giderler ve Amortismanın Dağıtılması.(GVK m.43)

- Gelirin Toplanması ve Beyan (GVK, m.85)
- Zararların Karlara Takas ve Mahsubu.(GVK, m.88)
- Vergi Tevkifatı (GVK, m.94);

GVK'na göre her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır. Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (bilanço veya işletme hesabı esas) veya basit usullere göre tespit edilir. Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, VUK'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunda yer alan indirilecek ve indirilemeyecek giderler hükümleri uygulanmaktadır. Ülkemizde uygulanan GVK artan oranlı tarifeye sahiptir.

Japonya'da gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin gelirleri oluşturmaktadır. Japonya'da gelir vergisi sadece şahsi geliri vergilendirmekte, kurumlar vergisi ise kurum kazançlarından alınmaktadır. Gelir vergisinin hesap dönemi takvim yılıdır (Japonya'da mali yıl 1 Nisan'da başlamakta ve 31 Mart'ta sona ermektedir). Gelir vergisi prensip olarak beyanname usulüne dayanmakta ise de, stopaj usulü kolaylığından ötürü benimsenmiştir.³¹⁵ 1999'da gerçekleştirilen vergi reformu ile girişimciliği ve çalışma gayretini arttırmak amacıyla kişisel gelir vergisi oranı 2000 yılından itibaren geçerli olmak üzere %50'den %37'ye düşürülmüştür.

Japonya'da verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olan vergi sorumlusu, gelir vergisi mükellefi ile hesaplanan vergi stopajını ödeyecek olan mükellefidir. Mükellef ve vergi sorumlularının vergi idaresine ödemek zorunda oldukları (borçlu oldukları) tutarı belirten vergi alacağı, Japonya'da vergi tahakkuku vergi beyanı yapıldığında ortaya çıkmaktadır.

Japonya'da gelir vergisi artan oranlı bir yapıya sahiptir. Vergileri dolaylı ve dolaysız vergiler olarak ayırdığımızda, Japonya'da II. Dünya Savaşı öncesi durumun aksine, dolaysız

³¹⁵ Günay, s.140

vergilerden elde edilen gelirler dolaylı vergilerden daha fazladır.³¹⁶ Japonya’da gelir vergisi, gelir stopaj vergisi (*withholding income tax*) ve gelir vergisinden (*assessment income tax*) oluşmaktadır. Gelir stopaj vergisi, kaynağından kişilere ya da şirketlere ödeme yapılırken alınmaktadır. Vergi oranı genelde %20 ya da daha azdır. Ancak gerçek kişilere ödenen ücretlerden, ikramiyelerden, emeklilik maaşlarından alınan stopaj vergisinin oranı %20’den daha fazladır, vergi miktarı artan oranlarla hesaplanmaktadır. Varlık vergisi bireylerden sadece gelir seviyesi yüksek olanlarda yüksek oranlarda alınır. Bölge sakini olmayan vergi mükelleflerinden sadece belirli özel durumlarda varlık vergisi alınmaktadır.

Japon Gelir Vergisi Kanunu’nun maddeleri aşağıda belirtilmiştir:

- Menkul ve gayrimenkul sermaye iradı-(md 3-050); Japonya’daki gerçek kişilerin taşınmazlar ve menkul değerler üzerinden sağladığı gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili açıklanan hükümler,
- Veraset intikal-(md 3-080);veraset ve intikal yoluyla edilen değerlerin vergilendirilmesi ile ilgili hükümler,
- Gelir vergisi stopajı ve gelir vergisi tahakkuku - (md- 3-110); Japon GVK’da stopaj yolu ile ödenen gelir vergisi ve verginin tahakkuku ile ilgili hükümler,
- Kar amacı gütmeyen kuruluşlar- (md 3-240); Japonya’da yerleşik dernek, vakıf ve sivil toplum kuruluşlarının gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili hükümler,
- Bireylerin vergi yükümlülüğü ve Japonya’da yerleşiklik (tam mükellefiyet)-(md 3-020); Japonya’da yerleşik gerçek kişilerin vergilendirilmesi ile ilgili hüküm,
- Japonyada yerleşmemiş gerçek kişiler (dar mükellefiyet)- (md 3-180); Japonya’da ikamet etmeyen fakat Japonya’da elde ettiği gelir ile vergilendirilen kişiler ile ilgili hüküm,
- Yerleşikliğin tanımı- (md 3-070); Japonya’da yerleşiklik ve ikametgahın tanımı;
- Gelir vergisinde muafiyet-(md 3-040); Vergi sorumlusunu ve sorumluluğunu kısıtlayan hükümler,
- Gelir vergisi ile ilgili vergi anlaşmalar (ikili anlaşmalar)-(md 3-090); Japonya’nın diğer ülkeler ile gelir vergisi ile ilgili yapmış olduğu ikili anlaşmalar,

³¹⁶ Günay,s.143

- Diplomatik ve yabancı ülke muafiyeti- (md 3-210); Japon'yada çalışan yabancı diplomat ve konsolosluk görevlilerin vergilendirilmesi ile ilgili hükümler;
- Aile İşletmeleri-(md 3-300); Japonya'daki gelir vergisine tabi aile işletmelerinin vergilendirilmesi ile ilgili hükümler

Ülkemizde olduğu gibi Japonya'da da gelir vergisi artan oranlı tarifeye göre tahsil edilmektedir. Japonya'da ülkemizde olduğu gibi verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan gerçek kişi, gelir vergisini ve vergi stopajını ödeyecek olan mükellefdir. Menkul kıymet ve gayrimenkul sermaye iradına her iki ülkenin GVK'da yer verilmiştir. Gelir vergisi stopajı ile ilgili açıklamalara hem Japonya'nın hemde Türkiye'nin GVK'da rastlanmaktadır. Her iki GVK'nun ülkedeki ikametgaha ve yerleşikliğe, tam ve dar mükellefiyete ve vergiden muafiyetliğe yer verilmiştir.

İki ülke arasındaki GVK hükümlerindeki farklar ve benzerlikler açısından, Gelir Vergisinin konusunu Türk GVK'da gerçek kişilerin elde ettiği gelirler oluşturmaktadır. Japon GVK'da da verginin konusunu gerçek kişilerin gelirleri oluşturmaktadır. Türk GVK'da ikinci maddesinde gelirin unsurları sayılmış ve yedi adet gelirin unsuru hükme bağlanmıştır. Japon GVK'da ise gelirin unsuru olarak bir ayrıma gidilmemiştir. Türk GVK'da vergi mükellefi vergi sorumlusu gibi ayrımlara gidildiği halde Japon GVK'da sadece bireylerin vergi yükümlülüğü hükme bağlanmıştır. Türk GVK'da mükellefiyet şekilleri tanımlanmış mükellefler Türkiye'de ikamet etme durumlarına göre tam mükellef ve dar mükellef olarak tanımlanmış, aynı tanımlamaya Japon GVK'da Japonya'da yerleşiklik ve Japonya'da yerleşik gerçek kişilerin vergilendirilmesi hükmü ile Japonya'da ikamet etmeyen gerçek kişilerin vergilendirilmesi hususu ile yer verilmiştir.

İki ülke GVK'da muhasebe uygulamalarını içeren ortak hükümler olarak Türk GVK uygulamasında Vergi Tevkifatı (GVK, m.94) ile açıklanmakta olup Japon GVK'da (md- 3-110) yer alan hüküm Japon GVK'da stopaj yolu ile ödenen gelir vergisi ve verginin tahakkuku ile ilgili kısım iki ülke GVK'da muhasebe uygulamasını içermektedir. Muhasebe uygulamasını içeren GVK hükmü olarak Türk GVK'da yer alan gelirin toplanması, gider kabul edilmeyen ödemeler hükmü , Japon GVK'dada yer almamaktadır.

Veraset ve intikal, kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve gelir vergisi ile ilgili vergi anlaşmalarına, aile işletmelerine Japon GVK'da yer verildiği halde Türk GVK'da yer verilmemiştir. Türk GVK'da yer alan gelirin unsurlarına, gelir unsurlarının tarifine, göçmen, mülteci ve küçük çiftçi muaflığına, yıllara sari inşaat ve onarma işlerine, yatırım indirimine, gelirin toplanmasına, münferit beyannameye, ortalama kar haddi, asgari safi hasılat, servet beyanı uygulamasına Japon GVK'da yer verilmemiştir.

41112. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Karşılaştırma

Ülkemizde bugün için uygulanan KVK, 20.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 13.06.2006 tarihinde kabul edilen 5520 sayılı kanun ile olmuştur. Ülkemizde halen yürürlükte bulunan Kurumlar Vergisi Kanunu dört kısımdan oluşmaktadır. KVK'nu oluşturan kısımlar ve alt bölümleri aşağıda verilmiştir ³¹⁷:

1. Kısımda Mükellefiyet düzenlenmiş olup, 1.Kısım 1.Bölümde Konu ve Mükellefler, 1.Kısım 2.Bölümde de Muafiyet ve İstisnalar hükme bağlanmıştır.

2.Kısımda Tam Mükellefiyet Esnasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi düzenlenmiş olup, 2.Kısım 1.Bölümde Matrahın Tayini, 2.Kısım 2.Bölümde Beyan, 2.Kısım 3.Bölümde Verginin Tarhı, 2.Kısım 4.Bölümde Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi, 2.Kısım 5.Bölümde Verginin Ödenmesi hususu hükme bağlanmıştır.

3.Kısımda Dar Mükellefiyet Esnasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi düzenlenmiş olup 3.Kısım 1.Bölümde Matrahın Tayini, 3.Kısım 2.Bölümde Beyan, 3.Kısım 3.Bölümde Özel Beyan, 3.Kısım 4.Bölümde Verginin Tarhı ve Ödenmesi ve 3.Kısım 5.Bölümde Vergi Kesintisi ve Muhtasar Beyanname hususu hükme bağlanmıştır.

4.Kısım: Ortak Hükümler ve Geçici Maddelerdir.

KVK'nun 1. maddesine göre kurumlar vergisi mükellefleri;

— Sermaye şirketleri,

³¹⁷ www.mevbank.com.tr

- Kooperatifler,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıklarıdır.

KVK’nda muhasebe uygulamalarını içeren madde ve uygulamalarını irdeleyecek olursak, adı geçen kanununun 32.maddesine göre kurumlar vergisi, kurum kazancından %20 oranında alınmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu’da muhasebe uygulamalarını içeren maddeler aşağıda özetlenmiştir:

- Safi Kurum Kazancı (KVK m.6)
- İndirilecek Giderler (KVK m.8)
- Kabul Edilmeyen İndirimler ve Karşılıklar (KVK m.11)
- Örtülü Sermaye (KVK m.12)
- Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağılımı (KVK, m.13)
- Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi (KVK, m.17 –20)

Japonya’da ülkemizde olduğu gibi kurumlar vergisinin konusunu tüzel kişilerin yani ticaret şirketlerinin gelirleri oluşturmaktadır. Japonya’da kurumlar vergisi kanunu’nun (*Zeiho*) temel amacı, kurumların elde ettiği ticari ve sınai kazançlardan vergi geliri elde etmektir. Japonya’da tüzel kişiliğe haiz şirketler ekonomik aktiviteleri nedeni ile varlık değerindeki bir azalışı (örnek olarak stok değer düşüş karşılığını) veya yabancı kaynakların değerindeki bir artışı (örnek dövizli banka kredileri kur farkı giderini) vergiden düşemezler.

Japonya’da kurumlar vergisi kanunu şirketleri yerli ve yabancı şirket olarak ikiye ayırmaktadır. Bu uygulama ülkemizdeki tam mükellef–dar mükellef yapısı ile benzerlik göstermektedir. Merkezi veya idaresi Japonya’da bulunan şirket yerli, aksi durumda bulunan şirket ise yabancı şirket olarak tanımlanmıştır. Kaynağından alınan stopaj vergisi, kurumlar

vergisi miktarından düşülür ya da fazladan stopaj söz konusu olduğunda geri ödeme yapılmaktadır.

Japon KVK'nun maddeleri ana başlıkları ile şöyledir:

- Kamu tüzel kişileri-(md 4-020); Japonya'da faaliyet gösteren, Japon Kurumlar Vergisine tabi olan kamu tüzel kişilerin vergilendirilmesi
- Kooperatifler-(md 4-060); kooperatiflerin vergilendirilmesi ile ilgili hükümler,
- Kamu yararı için kurulmuş tüzel kişilikler-(md 4-110); kamu yararına çalışan tüzel kişilerin vergilendirilmesi ile ilgili hükümler,
- Normal kurum karları üzerinden alınan vergiler-(md 4-080); tüzel kişiliğe haiz kurumların vergilendirilmesi ile ilgili hükümler,
- Tasfiye karları üzerinden alınan kurumlar vergisi-(md 4-140);tasfiye sürecine giren kurumların vergilendirilmesi,
- Belirli fonlar üzerinden alınan kurumlar vergisi - (md 4-220); Japon KVK'na göre kurulan ve işletilen belirli fon karları üzerinden vergi alınması ile ilgili hükümler,
- Kurumların reorganizasyonu-(md 4-270); Kurumların reorganizasyonu ile ilgili hükümler,
- Konsolide vergileme sistemi, (md 4-290); Japonya'da bir ana şirket ve iştiraklerden oluşan grubun vergi matrahlarının konsolide edilmesi ve kurumlar vergilerinin birleştirilmesine ilişkin hükümler,
- Yabancı kurumlar-(md 4-310); Japonya'da yerleşik yabancı sermayeli kurumların vergilendirilmesi ile ilgili hükümler,
- Olağan gelirin vergilendirilmesi ödenmesi ve geri ödemesi - (md 4-320); kurumların elde ettikleri olağan gelirin veriletilmesi ile ilgili hükümler,
- Vergileme ile ilgili diğer usuller, (md 4-340)

Türkiye'de olduğu gibi Japonya'da da Kurumlar Vergisi'nde beyan usulü geçerlidir. Japonya'da kurumlar vergisi oranları ödenmiş sermaye tutarlarına göre belirlenmektedir. Türkiye'de ise kurumlar vergisi sabit oranlı bir yapıya sahiptir. Japonya'da KVK, vergiye esas gelirin hesaplanmasında giderlerin düşülebilmesi için, bu giderlerin Ticaret Kanunu

uyarınca hazırlanan finansal tablolarda da gösterilmesini talep etmektedir. Türk KVK'da ise kanun maddelerinde kesin sınırlarla belirlenen indirilecek ve indirilemeyecek giderler muhasebe kayıtlarında gösterilmektedir. İndirilemeyecek giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kardan mali kara geçerken vergi matrahına ilave edilmektedir. Japonya'da vergiden düşülemeyen birkaç istisnai durum dışında, Ticaret Kanunu uyarınca ve Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu uyarınca hazırlanan tablolardaki gelir kalemleri vergilendirilebilir gelir rakamı ile uyusmaktadır.

Kooperatiflerle ilgili hükümler, tasfiye halindeki kurumların vergilendirilmesi, normal kurum karları üzerinden alınan vergiler, belirli fonlar üzerinden alınan vergiler, yabancı kurumların vergilendirilmesi ile ilgili hükümler Türk ve Japon KVK'nun benzeyen hüküm ve maddeleridir. Kurumların reorganizasyonu, konsolide vergileme sistemi, kamu yararı için kurulmuş tüzel kişilikler Japon KVK'da olup Türk KVK'da yer almayan hükümlerdir.

Örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilebilir kurum kazançlarının vergilendirilmesi Türk KVK'da yer alıp Japon KVK'da yer almayan hükümlerdir.

4112. Vergilendirmenin Esasları Açısından Karşılaştırma

41121. Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırma

Vergi Usul Kanunu, genel anlamda vergilendirme ilkelerini, vergi ilişkilerinden doğan hak, yetki ve ödevlerin gerçekleştirme ve kullanılma biçimlerini gösteren kurallardan oluşmaktadır. Bu bakımdan vergilerin başlıca tarh ve tahakkuku, süreler, tebliğ, zamanaşımı, defter tutma, değerlendirme, vergi sorunları ve çözüm yolları Vergi Usul Kanunu'nun konusuna girmektedir. Bu ilke ve kurallar tüm vergilere uygulandığı için, Vergi Usul Kanununa Türk Vergi Hukuku'nun genel bölümü gözüyle bakılabilir. Türkiye'de yürürlükte bulunan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 4 kitap 21 kısımdan oluşmaktadır³¹⁸

³¹⁸ www.mevbank.com.tr

1.Kitap Vergilendirmeye ait olup 1.Kısımda Genel Esaslara yer verilmiştir. 1.Kısım 1.Bölümde Vergi Uygulamasında Yetki, 1. Kısım 2.Bölümde Vergi Sorumluluğu, 1.Kısım 3.Bölümde Süreler, 1.Kısım 4.Bölümde Vergi Alacağıının Tayini hükme bağlanmıştır.

2.Kısımda Tarh ve Tahakkuk Usulüne yer verilmiştir. 2.Kısım 1.Bölümde Beyannameye Dayanan Tarh, 2.Kısım 2.Bölümde İkmalen Re'sen ve İdarece Tarh, 2.Kısım 3.Bölümde Tahrir Dayanan Tarh, 2.Kısım 4.Bölümde Götürü Matrahların Tesbiti, 2. Kısım 5.Bölümde Zirai Kazanç Ölçüleri İle Emlak Vergisine Ait Bedel ve Değerlerin Tespiti hükme bağlanmıştır.

3.Kısımda Tahrir Usulü açıklanmıştır. 3.Kısım 1.Bölümde Genel Esaslar, 3.Kısım 2.Bölümde Genel Tahrir hükme bağlanmıştır.

4.Kısımda Takdir, Zirai Kazançlar ve Özel Komisyonlara yer verilmiştir. 4.Kısım 1.Bölümde Takdir Komisyonu, 4.Kısım 2.Bölümde Tahrir Komisyonu, 4.Kısım 3.Bölümde Tadilat Komisyonu, 4.Kısım 4.Bölümde Zirai Kazançlar İl ve Merkez Komisyonları İle Özel Komisyonlar, 4.Kısım 5.Bölümde Müşterek hükümler açıklanmıştır.

5.Kısım Tebliğlere yer verilmiştir. 5.Kısım 1.Bölümde Tebliğ Esasları ve Muhataplar, 5.Kısım 2.Bölümde Posta İle Tebliğ Usulü, 5.Kısım 3.Bölümde İlan Yolu ile Tebliğ Usulü, 5.Kısım 4.Bölümde Tebliğlere Ait Türlü hükümler yer almaktadır.

6.Kısımda Vergi Alacağıının Kalkması açıklanmıştır. 6.Kısım 1.Bölümde Ödeme, 6.Kısım 2.Bölümde Zamanaşımı ve Terkin, 6.Kısım 3.Bölümde Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat hükmü yer almaktadır.

7.Kısımda Yoklama ve İnceleme açıklanmıştır. 7.Kısım 1.Bölümde Yoklama, 7.Kısım 2.Bölümde Vergi İncelemeleri, 7.Kısım 3.Bölümde Arama, 7.Kısım 4.Bölümde Bilgi Toplama hükümleri belirtilmiştir.

2.Kitapta Mükellefin Ödevlerine ait olup, 1.Kısımda Bildirmelere yer verilmiştir. 1.Kısım 1.Bölüm: İşe Başlama, 1.Kısım 2.Bölümde Değişiklikler, 1.Kısım 3. Bölümde İş Bırakma, 1.Kısım 4.Bölümde Bina ve Arazi Değişiklikleri, 1.Kısım 5.Bölümde Bildirmelerde Süre ve Şekil hükümleri belirtilmiştir.

2.Kısımda Defter Tutma açıklanmıştır. 2.Kısım 1.Bölümde Genel Esaslar, 2.Kısım 2.Bölümde Defter Tutma Bakımından Tüccarlar, 2.Kısım 3.Bölümde Bilanço Esasına Göre Defter Tutma, 2.Kısım 4.Bölümde İşletme Hesabına Göre Defter Tutma, 2.Kısım 5.Bölümde Sınai Müesseselerin Tutacakları Özel Kayıtlar, 2.Kısım 6.Bölümde Diğer Müesseselerin Tutacakları Özel Kayıtlar, 2.Kısım 7.Bölümde Serbest Mesleklerde Defter Tutma, 2.Kısım 8.Bölümde Zirai Kazançlarda Defter Tutma, 2.Kısım 9.Bölümde Kayıt Nizamı, 2.Kısım 10.Bölümde Defterlerin Tasdiki ile ilgili hükümlere yer verilmiştir.

3. Kısımda Vesikalar açıklanmıştır. 3.Kısım 1.Bölümde Kayıtların Tevsiki, 3.Kısım 2.Bölüm:de Fatura veya Fatura Yerine Geçen Vesikalar, 3.Kısım 3.Bölümde Serbest Meslek Makbuzları, 3.Kısım 4.Bölümde Ücretlere Ait Kayıt ve Vesikalar 3.Kısım 5.Bölümde Diğer Vesika ve Evraklara yer verilmiştir.

4.Kısımda Ekim ve Sayım Beyanı, 5.Kısımda Vergi Karnesi ve 6.Kısımda ise Muhafaza ve İbraz Ödevlerine yer verilmiştir.

3.Kitap Değerlemeye ait olup 1.Kısımda İktisadi Kıymet Değerlerine yer verilmiştir. 1.Kısım 1.Bölümde Değerleme Esasları, 1.Kısım 2.Bölümde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme, 1.Kısım 3.Bölümde Servetleri Değerleme hükümleri açıklanmıştır.

2.Kısımda Vergi Değerleri açıklanmıştır. 2.Kısım 1.Bölümde Gayrisafi İratların Tesbiti, 2.Kısım 2.Bölümde Arazi Kıymetlerin Tesbitine yer verilmiştir.

3.Kısımda Amortismanlar açıklanmıştır.3.Kısım 1.Bölümde Mevcutlarda Amortisman, 3.Kısım 2.Bölümde Alacaklarda ve Sermayede Amortisman, 3.Kısım 3.Bölüm: Özel Haller hükümlerine yer verilmiştir.

4.Kitap Ceza Hükümlerine ait olup, 1.Kısımda Genel Esaslara, 2.Kısımda Vergi Cazalarına yer verilmiştir. 2.Kısım 1.Bölümde Vergi Ziyat Cezası, 2.Kısım 2.Bölümde Usulsüzlük ve 2.Kısım 3.Bölümde Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezalar açıklanmıştır.

3.Kısımda Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkmasına yer verilmiş, 3.Kısım 1.Bölümde Ceza Kesme, 3.Kısım 2.Bölümde Cezaların Ödenmesi ve Kalkması ve 3.Kısım 3.Bölümde Uzlaşma hükümlerine yer verilmiştir.

5.Kitap Vergi Davalarına ait olup, 1.Kısım 1.Bölümde Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar 1.Kısım 2.Bölümde İtirazın İncelenmesi 1.Kısım 3.Bölümde Neticeler hükümlerine yer verilmiştir.

2.Kısımda Temyiz hükümlerine yer verilmiş, 2.Kısım 1.Bölümde Temyiz Talebi, 2.Kısım 2.Bölümde Temyiz İncelemeleri 2.Kısım 3.Bölümde Kararlar 2.Kısım 4.Bölümde İncelemelerin İadesi, 2.Kısım 5.Bölümde Son Hükümler açıklanmıştır.

VUK’nda muhasebe uygulamaları ile ilgili olan hükümleri aşağıda özetlenmiştir.

- Defter Tutma Bakımından Tüccarlar (VUK m.176 -178)
- Envanter (VUK m.186)
- Değerleme (VUK m. 258-298)
- Amortisman (VUK m. 313 -339)
- Yeniden Değerleme (VUK mükerrer m. 298)
- Defter Tutma Bakımından Tüccarlar (VUK m.176 -178)

Japon vergi hukukunda vergilendirme ilkelerini, vergi ilişkilerinden doğan hak, yetki ve ödevlerin gerçekleştirme ve kullanılma biçimlerini gösteren vergi usul kanunu ile ilgili olarak ayrı bir kanun yer almamaktadır, her kanunun ilkeleri kendi bünyesinde oluşturulmuştur. Bir diğer ifade ile Türk VUK’undaki hükümler diğer vergi kanunlarına serpiştirilmiştir.

41122. Japonya ve Türkiye Arasındaki Çifte Vergi Anlaşması

Çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Ülkeler bu istenilmeyen durumu ortadan kaldırmak amacıyla aralarında vergi anlaşmaları yapmaktadırlar. Türkiye'nin bugüne kadar akdettiği ve halen yürürlükte olan anlaşmaları Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sayfasında yer almaktadır. Burada yapılan açıklamalar genel nitelikli olup, ayrıntılar için ilgili anlaşmaların dikkate alınması gerekmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında; gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler, ticari kazançlar, uluslararası taşımacılık kazançları, temettü gelirleri, faiz gelirleri, royalty gelirleri, sermaye değer artış kazançları, serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler, ücret gelirleri, şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri, sanatçı ve sporcu gelirleri, özel sektör çalışanlarının emekli maaşları, kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları, öğretmenler ve öğrenciler ve diğer gelirler gibi gelirler düzenlenmektedir.

Yukarıda belirtilen gelir unsurları anlaşmalarda ayrı ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi duruma göre mukim olunan ülkeye veya gelirin elde edildiği kaynak ülkeye bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaştırılmaktadır. Vergilemenin her iki devlette de yapıldığı durumda aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek için diğer Devlette ödenen vergi mukim olunan devlette anlaşmanın çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin madde hükümleri çerçevesinde duruma göre mahsup veya istisna edilmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Ve Japonya Hükümeti, 08.03.1993 tarihinde imzalanan ve 01.01.1995 tarihinde yürürlüğe giren, gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleyen ve vergi kaçakçılığına engel olan anlaşma yapılmış ve bu anlaşma halen yürürlükte bulunmaktadır. Bu anlaşmanın konusu olan vergiler:

Türkiye Cumhuriyeti'nde, gelir vergisi, kurumlar vergisi, gelir vergisi ve kurumlar vergisi üzerinden alınan fon payıdır. Japonya'da ise gelir vergisi, kurumlar vergisi ve mahalli mukimlik vergileridir. Eğer iki ülke arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olması idi Japonya'da yerleşik şirketlerle yapılan ticari faaliyetler sonucunda faiz, temettü ve

gayrimaddi hak bedeli gelirleri üzerinden %20 oranında stopaj ile karşı karşıya kalınacaktı.
Bu anlaşma ile yatırımcılar;

Temettü ödemelerinde şirketteki sermaye oranları:

- %25'in oranının üzerinde ise %10 oranında

- %25'in oranının altında ise %15 oranında;

Faiz ödemelerinde, söz konusu kredi

- Bir finans kuruluşundan sağlandı ise, %10 oranında

- Diğer kuruluşlardan sağlandı ise, %15 oranında

Gayrimaddi hak ödemelerinde ise %10 oranında stopaj ödemektedirler³¹⁹.

412. Ticaret Kanunları Açısından Karşılaştırma

Ülkemizde 1957 yılında yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu özellikle anonim şirketlerin muhasebe düzenine ilişkin esasları düzenlemektedir. Vergi mevzuatı ve TTK, işletmenin karının; envanter ve değerlemeye dayanan statik bilanço kuramıyla belirlenmesini esas almıştır. Bu nedenle bilanço işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonucunu gösteren tek ana tablo özelliğini kazanmaktadır. Gelir tablosuna ise çok az değinilmiştir. TTK' nun 459-465 . maddeleri sermaye şirketlerinin uygulayacağı değerlendirme esasları ile ilgili olup, söz konusu bu maddelerde yer almayan konularda şahıs işletmeleri ve şahıs şirketlerine uygulanan genel hükümleri kapsayan 75. madde hükmünün uygulanması gerekmektedir.

TTK' nun bilanço kalemlerini değerlemede kesin bir değerlendirme ölçüsü öngörmediği fakat tavan sınır çizdiği görülmektedir. TTK' nundaki genel değerlendirme kuralı, maliyet değeri ile borsa rayicinden düşük olan değer ile değerlemedir. Bu değerlendirme esasları sermayenin kar payı olarak ortaklara dağıtımına engel olmakta ve şirketlerin büyüyerek gelişmesine ve

³¹⁹ Ersan Öz, Tarık Vural, **Ekonomisi ve Vergi Sistemi İle Japonya**,
portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/149/ersan_tarik.pdf

yaşamlarını sürdürmelerine olanak sağlamaktadır. TTK, işletmenin mali yapısının sağlamlığını ön planda tutmaktadır. Ayrıca, TTK' nundaki değerlendirme esasları özellikle alacaklıların ve ortakların haklarını korumaya yöneliktir.

TTK' nun 75. maddesine göre , işletme ile ilgili tarafların; işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru fikir edinebilmeleri amacıyla bilançonun ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. 75. madde de belirtilen amacın nasıl gerçekleştirilebileceğinin açıklanması , uygulama tekniklerinin de belirlenmesi gerekmektedir. Oysa Ticaret Kanunu' nunda bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanaatimizce, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları da bu bağlamda aynı amacı hedeflediği için Ticaret Kanunu' ndaki eksiklik dolaylı olarak giderilmiş bulunmaktadır.

TTK' nunda muhasebeye ilişkin çeşitli hükümler yer almıştır. Bu hükümler günümüzde muhasebeden beklenen fonksiyonların gerçekleştirilmesini sağlayacak kapsam ve ayrıntıda değildir. Bu nedenle yasa seviyesinde TTK bünyesinde sözkonusu eksikliklerin tamamlanmasına ve ilkelerin geliştirilmesine ihtiyaç vardır. Oysa bu konularda tebliğlerle düzenlemeler yapılmıştır. Düzenlemeler TTK bünyesinde yapılmalıdır. Çünkü TTK, genel olarak esnek bir yapıya sahip bulunduğundan muhasebe kavram ve ilkelerinin oluşturulmasına ve uygulanmasına da engel değildir.³²⁰

Ülkemizde olduğu gibi Japonya'da Ticaret Kanunu uygulaması uzun yıllara dayanmaktadır. 1890 yılında çıkarılan Japon Ticaret Kanunu (*Shoho*), kredi verenlere ve vergi tahsilatına odaklıdır ve Alman Ticaret Kanunu'ndan etkilenmiştir. Ülkemizde 1956 yılında yürürlüğe giren TTK'da Alman Ticaret Kanunu'ndan etkilenerek Alman Bilim adamı E.Hirsch tarafından kaleme alınmıştır.

Japonya Ticari Kanunu dört değişik çeşit şirket kurulabilmesine olanak tanımaktadır. Bu şirket çeşitleri; *Gomei Kaisha* (Şahıs Şirketi), *Goshi Kaisha* (Şahıs Şirketi), *Yugen*

³²⁰ Hanifi Ayboğa, **Mali Durum Tablosu ve Kurumsal Yapısı - Teori ve Türk Ticaret Kanunu Açısından İrdelenmesi** – İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı 57, s. 126-128

Kaisha (Limited Şirket), **Kabushiki Kaisha** (Anonim Şirket) olarak tanımlanmıştır. İlk iki şirket çeşidi, (Gomei Kaisha ve Goshi Kaisha) daha ziyade şahıs şirketi veya adi şirket şeklinde tanımlayabileceğimiz yapıda, hissedarların sınırsız sorumluluğa sahip olduğu şirket çeşitleridir ve yabancı yatırımcıların bu şekilde şirketleşmesi yolu açık değildir.

Kabukishi Kaisha, Türk Mevzuatı ile karşılaştığımızda, anonim şirkete karşılık gelen, borçların sermaye ile sınırlı olduğu bir yapılanma olup, halka açık, büyük şirketler tarafından tercih edilir. Ticaret Kanunu bu şirketler için hisse transferi, yönetim kurulu, denetim gibi ana ilkeleri belirler. Yugen Kaisha ise, ayrı bir kanunla tanımlanmış, Türk Mevzuatı ile karşılaştırıldığına limited şirkete karşılık gelen bir yapılanmadır ve daha ziyade halka açık olmayan, küçük ve orta ölçekli kuruluşlar tarafından tercih edilir.

Japon Ticaret Kanunu'nun yürütme yetkisi Adalet Bakanlığı'ndadır. Her anonim şirket (Kabushiki Kaisha) Ticaret Kanunu uyarınca, konsolide edilmemiş yıllık finansal tablolarını hazırlamak ve yıllık genel kurulda onaylanmak üzere sunmak zorundadır. Türkiye'de her anonim şirket yıllık finansal tablolarını onaylanmak üzere genel kurula sunmak zorundadırlar.

Ticaret Kanunu göre Japonya'da şirketler sadece bilançolarını Resmi Gazete'de veya önde gelen günlük gazetelerden birinde yayınlamak mecburiyetindedir. Türkiye'de ise sadece halka açık anonim şirketler yıl sonu bilançolarını herhangi bir ulusal gazetede bağımsız denetimden geçmiş mali tablo ve dipnotlarını ilan etmek zorundadırlar. Japonya'da borsaya kayıtlı şirketler de denetimden geçmiş yıllık finansal tablolarını Maliye Bakanlığı'na sunmak durumundadırlar.

Japon Ticaret Kanunu'na göre tüm işletmeler çift taraflı kayıt sistemini kullanmak ve yevmiye defteri tutmak zorundadırlar. Yevmiye defteri yanında Japonya'da işletmeler ülkemizdeki defteri kebir adıyla adlandırılan büyük defter de tutmaktadırlar. Türkiye'de 1. sınıf işletmeler yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri, 2. sınıf işletmeler ise de işletme defteri tutmaktadır.

Japon Ticaret Kanunu ile TTK benzerlik gösteren mali yıl sonundan itibaren 3 ay içinde yıllık genel kurul yapılmak zorundadır. Japonya'da bağımsız denetçilerin denetim raporlarını finansal raporları aldıktan sonraki 4 hafta içinde kanuni denetçiye teslim etmeleri

gerekmektedir. Kanuni denetçi de raporunu bağımsız denetçilerin raporunun aldıktan 1 hafta sonra yöneticilere ve bağımsız denetçiye sunmak zorundadır.

Japonya'da Mayıs 2006'da yürürlüğe giren ve Ticaret Kanunu'nun şirketlere ilişkin kısmında da önemli değişiklikler getiren yeni Şirketler Kanunu ile, temettü dağıtma kararı genel kurul yerine yönetim kurulu kararı ile onaylanabilecektir. Borsa şirketlerinin halka açık olmayan grup şirketlerinin de belli bilgileri kamuya açıklaması yükümlülüğü getirilmiştir. Ticari Muhasebe Prensipleri kavramı ayrıca Japon Ticaret Kanununa ve vergilendirilebilir gelirin değerlendirilmesine yansıtılmıştır.

413. Sermaye Piyasası Kanunu Açısından Karşılaştırma

Ülkemizde 1981 tarihinde yürürlüğe giren ve 1992 yılında 52 maddesinden 37'si revize edilen SPK, daha önce belirtildiği gibi öncelikle halka açık anonim ortaklıklarla ilgili olarak Ticaret Kanununu tamamlamaktadır. SPK, kanuna tabi anonim ortaklıktan "Menkul kıymetleri halka arz olunan anonim ortaklık" şeklinde tanımlayarak, bunlara özel hükümler getirmiştir. Söz konusu yasa ile kamuyu aydınlatma konusunda Amerikan modeli benimsenerek yatırımcıların korunması temel amaç olarak kabul edilmiştir.

Yasada yer alan hükümlerin muhasebeyle ilintili hale getirilmesi 1989 ve 1990 yıllarında yayımlanan tebliğler ile sağlanmıştır. Bu yolla, tek düzen muhasebe sistemi yürürlüğe girmeden önce, SPK'na tabi anonim ortaklıklar için çağdaş bir muhasebe hukuku oluşturulmuş ve vergi yasalarının muhasebe üzerindeki etkisi sınırlandırılmıştır.

SPK borsada işlem gören halka açık ortaklık olarak tanımlanan işletmelerin mali tablolarının düzenlenmesi ve sunulması ile ilgili düzenlemeler yapmıştır. Buna göre şirketler 3,6,9 ve 12 aylık denetlenmiş tablolarını borsa kanalıyla halka açıklamak zorundadırlar. SPK uygulamasında SPK'ya tabi işletmelerin tabi oldukları standartlar da ortaya konulmuştur. Halka açık işletmeler mevcut yasal mevzuat nedeniyle hem vergi yasalarına hem de SPK'ya uygun mali tablolar çıkarmak zorundadırlar.

Japon sermaye piyasasında merkezi düzenleyici, Finansal Hizmetler Kurumudur (Financial Services Agency–FSA). 1998 yılı öncesinde, bankacılık sermaye piyasası

düzenlemeleri Maliye Bakanlığı'na bağlı farklı kurumlar tarafından yürütülmekteyken, 1998 yılında Finansal Hizmetler Kurumu Başbakan'a bağlı idari organ olarak kurulmuştur.

Finansal Denetim Kurumunun kuruluş amacı, özel sektör aracı kurumlarının denetimi ve menkul kıymet işlemlerinin gözetimidir. Aynı yıl Finansal Yeniden Yapılanma Komisyonunun kurulmasıyla, Finansal Denetim Kurumu bu komisyonun yetkisi altında bir organizasyona dönüşmüştür.

Haziran 2000'de Finansal Denetim Kurumu, Finansal Yeniden Yapılanma Komisyonuna bağlı olarak yeniden yapılanmış ve Finansal Hizmetler Kurumu (FSA) adını almıştır. Bu değişiklikle FSA, daha önce Maliye Bakanlığının sorumlu olduğu finansal planlama görevini üstlenmiştir.

FSA'nın başlıca görevleri:

- Finansal sistem hakkında planlama yapmak ve politika geliştirmek,
- Bankalar, aracı kurumlar, sigorta şirketleri ve borsalar dahil olmak üzere finansal kurumları denetlemek,
- Sermaye piyasalarında işlem kurallarını belirlemek,
- Kurumsal finansman ve muhasebe standartları esaslarını belirlemek,
- Yeminli mali müşavirleri ve bağımsız denetim firmalarını denetlemek,
- Finansal hizmetler dahilinde uluslararası faaliyetlere katılmak,
- Menkul kıymet piyasalarındaki işlemlerin mevzuata, düzenlemelere uyumunu incelemektir.

Japon Menkul Kıymetler Mutabakat Kuruluşu (Japan Securities Clearing Corporation-JSCC) tüm menkul kıymet borsalarının, hisse senedi, tahvil, türev ürün mutabakatlarını yapmaktadır. Mutabakat işlemlerinden sonra devlet tahvillerinin takası Japon

Merkez Bankasında, diğer menkul kıymetlerin takası ise Japonya Menkul Kıymet Depo/Saklama Kuruluşunda (JASDEC) yapılmaktadır.

Ülkemizdeki Sermaye Piyasası ile paralellik gösteren Finansal Hizmetler Kurumu – FSA , Japon Maliye Bakanlığına gönderilecek olan finansal raporlarda yer alan bilanço, gelir tablosu, kar dağıtımı ya da zarar tazmini tablosu ve iş takvimlerinin hazırlanmasında kullanılan terimler, biçimler ve yöntemler için “Finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan terimler, biçim ve yöntemle ilgili” yönetmeliği hazırlamıştır. Bu yönetmelik ülkemizde Sermaye Piyasası Kurumu’nun çıkardığı yönetmelik ve tebliğlerle (Sermaye Piyasası Kanunu’na Tabi Olan Anonim Ortaklıkların Uyacakları Esaslar Seri: IV, No: 1 Tebliğ) esas sözleşmede yapılacak değişiklikler, temettü oranı ve temettü ödemeleri, mali tablo ve raporlar ve ara mali tablo, raporlamalar ile benzerlik göstermektedir.

Ayrıca benzer şekilde Menkul Kıymetler ve Takas kanununa göre Maliye Bakanlığına gönderilecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan terimler, biçim ve yöntem, 1976 yılında yürürlüğe giren “Konsolide edilmiş finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan terimler, biçim ve yöntemle ilgili yönetmelik” te tanımlanmıştır. Ülkemizde de Sermaye Piyasası Kurumu’nun yayınladığı konsolide finansal tabloların yayınlanmasına ilişkin esaslarla ilgili tebliğ bulunmaktadır. Gelişmiş ülke olan Japonya ile gelişmekte olan ülkemizin SPK genel anlamı ile paralellik ve benzerlik göstermektedir. SPK tarafından yayınlanan Seri:XI, No:21 sayılı “Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ”in amacı “ana ortaklık tarafından düzenlenecek konsolide mali tabloların hazırlanması ve ilgililere sunulması ile iştiraklerde, bağlı veya müşterek yönetime tabi ortaklıklardaki pay sahipliğinin muhasebeleştirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek” olarak tanımlanmaktadır.

Bu Tebliğin kapsamını “Sermaye ve yönetim ilişkileri çerçevesinde bağlı ortaklığı ve/veya müşterek yönetime tabi ortaklığı bulunan, hisse senetleri borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören şirketler” oluşturmaktadır. Kapsam dahilindeki şirketlere ara ve yıllık dönemler itibarıyla, konsolide mali tablo düzenleme, bu tabloları ilan etme ve SPK’ya ve ilgili borsaya bildirme zorunluluğu getirilmektedir.

Aşağıdaki iki şarttan birinin varlığı durumunda ise, “bağlı ortaklıklar” ve “müşterek yönetime tabi ortaklıklar” konsolidasyon kapsamı dışında tutulabilmektedir.

- Bağlı ve müşterek yönetime tabi ortaklıkların yakın bir gelecekte elden çıkarılmak amacıyla geçici olarak elde tutuluyor olması,
- Bağlı ortaklık veya müşterek yönetime tabi ortaklığın ciddi ve uzun süreli kısıtlar altında faaliyet göstermesi nedeniyle ana ortaklığa fon aktarım gücünün bulunmuyor olması.

Ayrıca, gerek ilgili işletmenin küçük olması gerekse faaliyet hacminin düşük olmasından dolayı konsolide mali tabloları önemli ölçüde etkilemeyen işletmeler de konsolidasyon kapsamı dışında tutulabilmektedir. Tebliğ, konsolidasyon ilke ve esasları çerçevesinde gerekli düzeltmeler yapılmak kaydıyla; konsolidasyon kapsamındaki ana ortaklık ve bağlı ortaklıklara ait mali tablolarda yer alan varlık, borç, özkaynak, gelir ve giderlerin bir bütün olarak birleştirilerek konsolide mali tabloların oluşturulmasını “Konsolidasyon Yöntemi”, ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların sahip olduğu payın yüzdesi ile konsolidasyona alınarak konsolide mali tabloların oluşturulmasını “Müşterek Yönetim Konsolidasyonu Yöntemi” olarak tanımlamaktadır.³²¹

Japon Maliye Bakanlığı 1976’da şirketlerin 1977’den itibaren finansal tablolarını konsolide edilmesine yönelik bir tebliğ çıkarmıştır. Konsolide finansal tabloların temel sistemi o günden beri pek değişmemiştir. Yapılan birkaç değişiklik ve yeni kurallar bu konunun önemini ve devam eden ilgiyi göstermektedir. Öncelikle, ABD’de konsolide finansal tabloların geçmişi Japonya’dan farklı olarak yüz yıllık bir tarihe ve geleneğe sahiptir. Bunun sonucunda ABD’de konsolide finansal tabloların sistemi ve özellikleri daha iyi anlaşılmıştır ve bunlara daha fazla güvenilmektedir.

Japon Finansal Hizmetler Kurumu – FSA’nın görev tanımında yer alan Finansal sistem hakkında planlama yapılması ve politika geliştirmesi, sermaye piyasalarında işlem kurallarının belirlenmesi, aracı kurumlar, borsalar dahil olmak üzere finansal kurumların ve bağımsız denetim firmalarının denetlenmesi, finansal hizmetler dahilinde uluslararası

³²¹ Yakup Selvi, Fatih Yılmaz, **SPK Konsolidasyon Tebliğinin İncelenmesi ve Örnek Bir Uygulama**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı 59, s. 46

faaliyetlere katılması ve menkul kıymet piyasalarındaki işlemlerin mevzuata, düzenlemelere uyumunun incelenmesi, Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurumu'nun görev tanımı ile benzerlik gösteren hususlardır.

Japon Finansal Hizmetler Kurumu–FSA'nın görev tanımında yer alan banka ve sigorta şirketlerinin denetlenmesi, muhasebe standartları esaslarını belirlemek ve yeminli mali müşavirleri denetlemek Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurumu'nun görev tanımı ile farklılık gösteren hususları içermektedir. Türkiye'de sigorta şirketlerinin denetimi Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından, yeminli mali müşavirlerin denetimi Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB tarafından, muhasebe standartları esaslarının belirlenmesi ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından gerçekleştirilmektedir.

414. Diğer Vergi Kanunları Açısından Karşılaştırma

4141. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

Türkiye'de, günümüzün en modern harcama vergisi olarak kabul edilen KDV uygulamasına 1 Ocak 1985 tarihinde başlanmıştır. Uygulamaya giren KDV, gelir vergisinden sonra, sağladığı gelir açısından, Türk Vergi Sisteminin ikinci büyük vergisi olmuştur. Yürürlüğe girdiği tarihte tek orana sahip olan KDV sisteminde, 1986 Temmuz ayından itibaren çok oranlı uygulamaya geçilmiştir. KDV'nin başarılı bir şekilde uygulanmasında önemli bir yeri olan düzenli belge ve kayıt sisteminin yerleştirilebilmesi için başta vergi iadesi olmak üzere çeşitli tedbirler alınmıştır. Halen yürürlükte bulunan KDV beş kısımdan oluşmaktadır³²²

1.Kısımda Mükellefiyet düzenlenmiş, 1.Kısım 1.Bölümde Verginin Konusu, 1.Kısım 2.Bölümde Mükellef ve Vergi Sorumlusu, 1.Kısım 3.Bölümde Vergiyi Doğuran Olay açıklanmıştır.

2.Kısımda İstisnalar düzenlenmiş, 2.Kısım 1.Bölümde İhracat İstisnası, 2.Kısım 2.Bölümde Araçlar ve Petrol Aramalarında İstisna, 2.Kısım 3.Bölümde Taşımacılık İstisnası, 2.Kısım 4.Bölümde Diplomatik İstisnalar, 2.Kısım 5.Bölümde İthalat İstisnası, 2.Kısım

³²² www.mevbank.com.tr

6.Bölümde Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar, 2.Kısım 7.Bölümde İstisnadan Vazgeçme ve İstisnaların Sınırına yer verilmiştir.

3.Kısımda Matrah, Nispet, İndirimler düzenlenmiş, 3.Kısım 1.Bölümde Matrah, 3.Kısım 2.Bölümde Oran, 3.Kısım 3.Bölümde İndirim hükümlerine yer verilmiştir.

4.Kısımda Verginin Tarhı ve Ödenmesi düzenlenmiş, 4.Kısım 1.Bölümde Vergilendirme Usulleri, 4.Kısım 2.Bölümde Vergilendirme Dönemi ve Beyan Esası, 4.Kısım 3.Bölümde Tarh İşlemleri, 4.Kısım 4.Bölümde Verginin Ödenmesi ve 4.Kısım 5.Bölümde Gümrük İdarelerince Alınan Katma Değer Vergisine İlişkin Hükümler açıklanmıştır.

5.Kısımda Usul Hükümleri , 6.Kısımda Çeşitli Hükümler düzenlenmiş, 6.Kısım 1.Bölümde Kaldırılan Hükümlere yer verilmiştir.

Halen yürürlükte bulunan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu uygulamaları ile ilgili olan bazı hükümleri aşağıda sıralanmıştır:

- Verginin Konusu (KDV Kanunu md.1)
- Mal ve Hizmet İhracatı (KDV Kanunu md.11)
- Verginin Oranı (KDV Kanunu md.28)
- Vergilendirme Dönemi (KDV Kanunu md.39)

Japonya'da KDV adı altında bir vergi yoktur. Buna karşılık KDV'ye benzeyen ve çok çeşitli mal ve hizmet üzerinden ve satış değerinin % 5'i oranında tahsil edilen bir tüketim vergisi söz konusudur. Ayrıca, petrol ürünleri, alkol ve sigara üzerinden özel gider vergileri alınmaktadır.

4142. Damga Vergisi Kanunu Açısından

Damga vergisi üretimden tüketime kadar uzayan süreç içerisinde mal, hizmet ve servetlerin el değiştirmesi nedeniyle yapılan işlemlere hukuki bir nitelik kazandırmak gayesiyle düzenlenen evraklar - kağıtlar- üzerine konulmuş bir tüketim vergisidir.

Günümüzde kişiler arasındaki ekonomik ve sosyal ilişkiler bir hayli artmış, çeşitlenmiş ve milli sınırları dahi aşmıştır. Bu özelliği nedeniyle damga vergisi geniş bir uygulama alanına sahiptir. Diğer bütün vergi türlerinin mükelleflerini ilgilendirdiği gibi, hiçbir vergi mükellefiyeti olmayanların dahi bazı hallerde karşı karşıya geldiği görülür.

Damga vergisinin uygulama alanının yaygın olması yanında, konu edindiği kağıtların mutlaka resmi kuruluşlarda düzenleme mecburiyetinin bulunması, gizleyebilme ve hatta yok edilebilme ihtimallerinin bulunması nedeniyle bu verginin tarhiyat ve tahsilat şekillerinin diğer vergilerden farklı olması sonucunu doğurmuştur.

Türk Vergi Sisteminde yer alan Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi aynen: “Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir.

Bu Kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek belgeleri ifade eder” hükmünü amirdir.³²³

Bilindiği üzere (1) sayılı tabloda bilanço, işletme hesabı hülasası ve vergi beyannameleri gibi bir kısım kağıtların vergilendirilmesi için resmi dairelere ibraz edilmiş olması lazımdır. Başka bir deyimle bu kağıtlar resmi dairelere ibraz edilmedikleri sürece vergiye tabi tutulamazlar. Bu durum yukarıda belirtilen vergileme için, “Kağıdın ibraz edilebilme niteliğinin mevcudiyeti vergileme için yeterlidir.” ilkesi ile çeliştiği intibamı verebilir. Bu kağıtların nitelikleri gözönüne getirildiğinde, ibraz edilmemeleri halinde vergiye tabi tutulmaları gerektiği sonucuna varılır. Çünkü tek taraflı olarak düzenlenen bu kağıtlar, banka veya resmi dairelere ibraz edilmedikleri takdirde, işletmenin dahili işlemlerle ilgili belgeler durumunda olup, bir hususu ispat veya belli etme özelliğini taşımazlar. Dahili işlemlerle ilgili kağıtların ise vergiye tabi tutulamayacakları konusuna aşağıda değinilecektir.

Japon vergi hukukunda damga vergisi, Damga Vergisi Kanununda ayrıntılı bir biçimde listelenen belgelere pul olarak yapıştırılırken tutar yüksek olduğunda pulları yapıştırılmayarak naktende ödenmektedir. Pullar postanelerde satılmaktadır. Vergi mükellefleri ödenecek miktarı vergi dairesinde nakit olarak ödeyerek belge üzerine mühür

³²³ Aslı Değer, **Damga Vergisinde Zaman Aşımı**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı 76, s. 124

bastırabilmektedirler. Bu çerçevede Türk vergi hukukunda yer alan damga vergisi uygulaması ile Japon vergi hukundaki damga vergisi uygulaması arasında paralellik bulunduğu varsayılabilir.

42. HESAP PLANLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Hesap planı; bir muhasebe kişiliğinin muhasebe sisteminde açılacak hesapların listesi, açıklaması ve kullanılmasına ilişkin bir talimatıdır. Hesap çerçevesi ise bir ülkede bulunan bütün işletmelerin hesaplarını belli bir sistem içinde hesap sınıfı ve hesap grupları olarak bölümlendiren, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve kapsamlarını tanımlayan bir yönerge'dir. Tek düzen hesap çerçevesi, işletmeler arası hesap ve terim birliğini sağlama bir yönerge niteliği taşımakta olup iki ülkenin hesap planlarının karşılaştırılması;

- Hesap çerçeveleri açısından

- Hesap sınıfları açısından

- Defter-i Kebir hesapları açısından

incelenecektir.

421. Hesap Çerçevesi Açısından Karşılaştırma

Tek düzen hesap çerçevesi, bir ülkede bulunan bütün işletmelerin hesaplarını belli bir sistem içinde hesap sınıfı ve hesap grupları olarak bölümlendiren, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve kapsamlarını tanımlayan bir yönerge'dir. Tek düzen hesap çerçevesi, işletmeler arası hesap birliğini ve terim birliğini sağlar. Tek düzen hesap çerçevesi belli bir sisteme sahip olduğundan işletmelerin muhasebe, raporlama ve denetim işlemlerini kolaylaştırarak bir sisteme sokmaktadır.

Tek düzen hesap çerçevesi ülkemizde hesap sınıflarını, 1- Dönen Varlıklar, 2- Duran Varlıklar, 3- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, 4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar, 5-

öz kaynaklar, 6-Gelir Tablosu Hesapları, 7-Maliyet Hesapları, 8-Serbest Hesaplar ve 9-Nazım Hesaplar olarak belirlemiştir. 0 ise tek düzen hesap çerçevesinde yer almamaktadır.³²⁴

Japonya’da uygulanan tek düzen hesap çerçevesi bulunmamaktadır. Genel olarak her işletme kendine uyarladığı hesap çerçevesini kullanmaktadır. Bu nedenle hesap sınıflandırılmasında genel bir ayırım görülmez.

422. Hesap Planı Açısından Karşılaştırma

Ülkemizde TDHP 01.01.1994 tarihinde Maliye Bakanlığı’nın 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile düzenlenmiş olup bu tebliğin 1. maddesindeki hükme göre uygulanacak hesap planı bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.

TDHP daki bölümlendirme;

- 1- Dönen Varlıklar
- 2- Duran Varlıklar
- 3- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5- Öz Kaynaklar
- 6- Gelir Tablosu hesapları
- 7- Maliyet hesapları
- 8- Serbest hesapları
- 9- Nazım hesaplar biçimindedir.

Japonya’da ise bizdeki düzenlemeye benzeyen standart tekdüzen bir hesap planı düzenlemesi yasal otorite tarafından yapılmamıştır. Bir diğer ifade ile çoğu gelişmiş ülkelerde

³²⁴ Genç, Süleyman; Tanrıvermiş, Emin; **Tek Düzen Hesap Planına Göre Örneklerle Genel Muhasebe**, Sürekli Yayınlar Yayını, Sayı:15, 1998, s.46

olduğu gibi Japonya’da da TDHP yoktur, bilanço ve kar zarar tablolarının formatları mevcuttur. Japonya’da her işletme kendi ihtiyacına uygun stanadart tek düzen hesap planını bağımsız olarak oluşturmaktadır.

Bunun yanı sıra Japonya’da işletmeler finansal tablolarını FASBE’nin uluslararası finansal raporlama standartları hükümlerine göre düzenlemektedirler.

Bu çalışmada TDHP’da yer alan hesapların karşılaştırılması genel kabul gören

- Varlık Hesapları
- Kaynak Hesapları
- Sonuç Hesapları

biçimindeki bölümlendirilme esas alınarak yapılacaktır.Daha sonra ise bu karşılaştırma hesapların defter-i kebir düzeyindeki bölümlendirilmesine göre detaylandırılacaktır. Karşılaştırmada Japonyada standar tek düzen genel hesap planı olmaması nedeniyle uygulamanın yapıldığı Honda Motor Co.Ltd. Őti’deki mevcut hesap planının dikkate alınarak yapılacaktır.

423. Defter-i Kebir Hesapları Açısından Karşılaştırma

4231. Kaynak Hesapları Açısından Karşılaştırma

42311. Borç Kaynak Hesapları

Türkiye’de halen uygulaması geçerli olan tekdüzen hesap planına göre kaynak hesapları kısa vadeli kaynak hesapları ve uzun vadeli kaynak hesapları olarak ayrı ayrı gösterilmektedir. Vadesi bir yıla kadar olan kaynaklar kısa vadeli kaynaklar hesabında, vadesi bir yıldan uzun olan kaynaklar uzun vadeli kaynaklar hesabında gösterilmektedir.

Kısa vadeli kaynak hesapları mali borçlar, ticari borçlar, diğer borçlar, alınan avanslar, ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler, borç ve gider karşılıkları, gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları ve diğer kısa vadeli yabancı kaynaklardan oluşmaktadır.

Uzun vadeli kaynak hesapları mali borçlar, ticari borçlar, diğer borçlar, alınan avanslar, borç ve gider karşılıkları, gelecek yıllara ait gelirler ve gider tahakkukları ve diğer uzun vadeli yabancı kaynaklardan oluşmaktadır.

Japon muhasebe sisteminde kaynak hesapları bilançoda gösterilirken kısa vadeli ve uzun vadeli ayrımına tabi tutulmuştur. Kısa vadeli kaynak hesapları, krediler, bankalara yükümlülükler, kısa vadeli borçlar, uzun vadeli borç ve kredilerin ana para ödemeleri, sipariş hesaplarına alınan ödemeler, ticari borçlar, ertelenmiş gelirler, gider tahakkukları, ödenecek vergi borçları ve diğer kısa vadeli borçlardan oluşur. Uzun vadeli kaynak hesapları ise uzun vadeli borçlar ve diğer uzun vadeli borçlar hesabından oluşmaktadır.

Türkiye’de geçerli olan TDHP’da ve Hondo Motor Co Ltd. borç kaynak hesapları aşağıdaki gibi özetlenmiştir.

42312. Özkaynak Hesapları

Türkiye’de uygulanan tek düzen hesap planına göre sermaye hesapları, sermaye, ödenmemiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senetleri iptal karları, maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları, iştiraklerde yeniden değerlendirme artışları, diğer sermaye yedekleri, yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler, diğer kar yedekleri, özel folar, geçmiş yıl karları, geçmiş yıl zararları ve dönem kar/zararından oluşmaktadır.

Japon muhasebe sisteminde sermaye hesapları, kayıtlı sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, kanuni yedekler, geçmiş yıl karları/zararları ve dönem kar veya zarar kalemlerinden oluşur.

4232. Varlık Hesapları Açısından Karşılaştırma

42321. Dönen Varlıklar

Türkiye’de uygulaması geçerli olan tekdüzen hesap planına göre varlık hesapları dönen varlıklar ve duran varlık hesapları olarak ayrı ayrı gösterilmektedir. Likit değerler ve bir yıldan kısa sürede nakde çevrilebilecek varlıklar dönen varlık, bir yıldan uzun bir sürede nakde çevrilebilecek varlıklar duran varlık hesaplarında izlenmektedir. Dönen varlık hesapları, hazır değerler, menkul kıymetler, ticari alacaklar, diğer alacaklar, stoklar, gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları ve diğer dönen varlıklardan oluşmaktadır.

Japon muhasebe sisteminde varlık hesapları bilançoda gösterilirken dönen varlıklar ve duran varlıklar ayrımına tabi tutulmaktadır. Dönen varlık kalemleri nakit ve nakit benzerleri, ticari alacaklar ve alacak senetleri, stoklar, ertelenmiş gelir vergileri ve diğer dönen varlıklardan, duran varlıklarda finansal duran varlıklar, verilen avanslar, arsa arazi, binalar, makine ve ekipmanlar, yapılmakta olan yatırımlar ve diğer duran varlık kalemlerinden oluşmaktadır.

42322. Duran Varlıklar

Türkiye’de uygulamasında duran varlık hesapları, ticari alacaklar, diğer alacaklar, mali duran varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar, gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları ve diğer duran varlık kalemlerini oluşturmaktadır.

Japon uygulamasında ise duran varlıklarda finansal duran varlıklar, verilen avanslar, arsa arazi, binalar, makine ve ekipmanlar, yapılmakta olan yatırımlar ve diğer duran varlık kalemlerinden oluşmaktadır.

4233. Sonuç Hesapları Açısından Karşılaştırma

42331. Gelir Hesapları

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde İşletmelerin mal ve hizmet satışı dışında sağladığı gelirler olağan ve olağandışı gelir ve karlar olarak iki gruba ayrılmıştır. Olağan gelir ve karlar iştiraklerden temettü gelirleri, faiz gelirleri, komisyon gelirleri, konusu kalmayan karşılıklar, menkul kıymet satış karları, kambiyo karları, reeskont faiz gelirleri gibi gelirlerden oluşmaktadır. Olağandışı gelir ve karlar ise önceki dönem gelir ve karları ve diğer olağandışı gelir ve karlar gibi gelirlerden oluşur.

Japon muhasebe sisteminde ise gelirler faaliyet gelirleri ve olağandışı gelirler olarak iki grupta incelenmektedir. Faaliyet gelirleri faiz gelirleri, iştirak ve bağlı ortaklıklardan gelirler ve diğer faaliyet gelirlerinden oluşmaktadır.

42332. Gider Hesapları

Tekdüzen muhasebe sisteminde gelir tablosunda işletmenin mal ve hizmet arzı ile ilgili masraf ve maliyetleri dışında yer alan giderler faaliyet giderleri, diğer faaliyetlerden doğan olağan gider ve zararlar, finansman giderleri ve olağandışı gider ve zararlar olarak gruplandırılmıştır.

Faaliyet Giderleri; Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Giderlerinden oluşmaktadır. Finansman Giderleri Kısa Vadeli ve Uzun Vadeli Borçlanma Giderlerinden, Olağan gider ve zararlar işletmenin faaliyeti sırasında sıkça ortaya çıkan Komisyon Giderleri, Karşılık Giderleri, Menkul Kıymet Satış Zararları, Kambiyo Zararları, Reeskont Faiz Giderleri gibi giderlerden meydana gelmektedir. Olağandışı gider ve zararlar ise Önceki Dönem Gider ve Zararları ile işletmenin her zaman karşılaşmadığı Duran Varlık Satış Zararları, Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler gibi Diğer Olağandışı Gider ve Zararlardan oluşur.

Giderler meydana geldiklerinde borçlu olarak kaydedilirler. Gider hesapları düzeltme işlemlerinde, envanter işlemlerinde hesabın kapatılmasında alacaklandırılırlar.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde gider hesapları 7-A ve 7-B'ye göre sınıflandırılabilir. Ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan işletmeler 7-A'ya göre maliyet ve gider hesaplarını açmak zorundadırlar. Ek mali tabloları düzenlemek zorunda olmayan küçük işletmeler 7-B'ye göre maliyet ve gider hesaplarını kullanabilirler.

Ticaret İşletmelerinde 7-A'ya göre;

- 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 770 Genel Yönetim Giderleri
- 780 Finansman Giderleri
- 753 Komisyon Giderleri
- 654 Karşılık Giderleri
- 655 Menkul Kıymet Satış Zararları
- 656 Kambiyo Zararları
- 657 Reeskont Faiz Giderleri
- 659 Diğer Gider ve Zararlar
- 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları
- 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar

hesapları kullanılmaktadır.

7-B'ye göre ise:

- 792 Memur Ücret ve Giderleri
- 793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 794 Çeşitli Giderler
- 795 Vergi, Resim ve Harçlar
- 796 Amortisman ve Tükenme Payları

797 Finansman Giderleri

hesapları kullanılır.

Japon muhasebe sisteminde ise giderler faaliyet giderleri ve olağandışı giderler olarak iki grupta incelenmektedir. Faaliyet giderleri, faiz giderleri, iştirak ve bağıli ortaklıklardan giderler ve diğler faaliyet giderlerinden oluşmaktadır.

42333. Kar Zarar Hesapları

Tek düzen muhasebe sisteminde yer almamakla beraber muhasebe teorisi açısından kar ve zarar cetvelinden bahsetmekte yarar vardır. Tek düzen muhasebe kapsamı dışındaki basit işletmeler tarafından uygulanır.

Kar ve zarar cetveli de genellikle muhasebe dönemi sonunda düzenlenir. Bilançodan farklı olarak ait olduğu muhasebe döneminde yapılan bütün faaliyet hakkında fikir verir. Bilançoda tek bir rakam olarak yer alan faaliyet karı veya zararı kar ve zarar cetvelinde detaylandırılmıştır. Daha doğru bir ifade ile, kar ve zarar cetvelinde bir muhasebe döneminde gerçekleşen bütün gelir ve giderler yer alır. Toplam gelirler ile toplam giderler arasındaki fark işletmenin o faaliyet döneminde elde ettiği kârı veya zararı gösterir. Gelir ve gider farkı olarak ortaya çıkan 590-Dönem Karı veya Zararı Hesabı olarak bilançoda tek bir rakam olarak yer alır. Japon muhasebe sisteminde faaliyet dönemi sonunda oluşan dönem karı zararı olarak bilançoda yer almaktadır.

4234. Diğler Hesaplar Açısından Karşılaştırma

42341. Nazım Hesaplar

Geniş anlamı ile nazım hesaplar bir işletmenin alacağı, borcu ve varlıkları ile ilgili olmayan, ancak bunların açıklanması için kullanılmak üzere muhasebe planında bulunan ana hesaptır. Tek düzen hesap planında bulunan hesapların işletmeye ait bütün bilgileri açıklayabildiğini söylemenin olanağı bulunmamaktadır. Aslında bunu doğal karşılamak

gerekmektedir. Çünkü Tekdüzen Hesap Planında bulunan hesaplar, kuruluşların varlıkları ile borçları ve özkaynaklarını göstermektedir. Ancak bu hesapların içinde bulunan bazılarının içeriğinin açıklanmasına ihtiyaç vardır. Örneğin, İşletmenin döviz kasasında görünen Türk Lirasının ne kadar ve ne cinsten döviz karşılığı geldiği, verilen teminat mektuplarının detayları, işletmelerin dış borçları, kanun kabul edilmeyen giderler, yatırım indirimine ilişkin bilgiler, Nazım Hesaplarda takip edilmektedir.

Mali tabloların dipnotlarında da Bilanço hesapları ile ilgili birçok açıklayıcı bilgi bulunmaktadır. Ancak, nazım hesaplarda da takip edilen bilgiler işletmenin bütün muhasebe düzenini kapsamından dolayı daha işlevli olmaktadır.

Nazım hesapları bir işletmenin alacağı, borcu ve varlıkları ile ilgili olmayan, ancak bunların açıklanması için kullanılmak üzere muhasebe planında bulunan ana hesap olarak açıklanmıştır. Bu geniş tanım çerçevesinde nazım hesapların tek düzen hesap planında mevcut hesapların, ilgililerin mali tablolardan elde etmek istedikleri gereksinimleri karşılamak için kullanılmakta olduğunu söylenebilir. Bu açıdan nazım hesaplar bilgisini verdiği konu ile ilgili olarak çok çeşitli şekillerde kayıtları ihtiva etmektedirler. Örneğin, döviz kasasında bulunan yabancı paraları, ilgili yabancı para cinsinden kayıt edebileceğimiz gibi, verilen yada alınan teminat mektuplarını ihtiva ettikleri tutarlar üzerinden kayıt altına alabiliriz. Burada yapılan kayıtlar dışarıdan her ne kadar elmalar ile armutların biri birileri ile toplanıyor görüntüsünü veriyor olsa da nazım hesapların özelliğinin bilgi vermek olmasından dolayı içerik olarak bu anlam çıkmamaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde nazım hesaplar 9 numara olarak gösterilmiştir. Diğer bir anlatımla nazım Hesaplar 9 ile başlayan hesaplar ile temsil edilmektedirler.

Japon muhasebe sisteminde Japonya’da yasal otoritenin belirlediği her işletme için standart tek düzen hesap planı bulunmamaktadır. Fakat işletmeler borcu ve varlıkları ile ilgili olmayan, ancak bunların açıklanması için kullanılmak üzere nazım hesapları kullanırlar ve bunları bilançolarında gösterirler.

42342. Aktif – Pasif Düzenleyici Hesaplar

Düzenleyici hesaplar; asli hesapları etkileyen ve asli hesapların temsil ettiği aktif ve pasif değerlerinin gerçek değerlerini göstermek amacıyla kullanılan hesaplardır. Değer düzenleyici hesaplar meydana gelen bir olayın yarattığı değişmeden özel anlamı olan bazı bilgiler elde edilmesi ve kayıtlarda görülebilmesi isteniyorsa, değişimin asli hesap yerine, onunla bir arada dikkate alınacak ayrı bir hesaba kaydı yoluna gidilir. Bunlar birikmiş amortismanlar, menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı gibi karşılık hesapları ile alacak senetleri reeskontu ve borç senetleri reeskontu gibi hesaplardır.

Japon muhasebe sisteminde genel anlamı ile düzenleyici hesaplar kullanımına olanak vermekte olup, en sık kullanılan düzenleyici hesap birikmiş amortismanlar hesabıdır.

Honda Motor Co.Ltd.'de kullanılan hesap planı ile Türk TDHP karşılaştırması hesap kodları ile birlikte aşağıda detaylı bir şekilde verilmiştir:

Hesapları Kodları

Hesap Adı	TDHP - Kodu	Honda Japonya Hesap Planı Kodu
Kasa Hesabı	100	11110
Banka	102	11120
Menkul Değerler	118	11500
Ticari Alacaklar	120	11410
Ticari Alacak Senetleri	121	11300
Şüpheli Alacaklar Karşılığı	139	12900
Diğer Alacaklar	136	12110
Hammadde	150	11700
Yarı Mamül	151	11800
Mamul	152	11650
Satın alınan Ticari Mallar	153	11610
Yardımcı Malzemeler	-	11900
Verilen Sipariş Avansları	159	12600
Gelecek aylara ait Giderler	180	12410
Gelir Tahakkukları	181	-
Avans Ödemeleri	195	12400
Peşin Ödenen Vergiler	193	12200
Personel Avansları	196	12500
Cari varlıklar tutarı	1	19999
Binalar	252	23100

Toplam Binanın Amortismanı	-	23101
Makina ve Techizat	253	23300
Toplam Makine ve Techizat Amortismanı	-	23301
Taşıt Araçları	254	23400
Taşıt Araçları Amortismanı	-	23401
Mobilya ve Fikstür	255	23600
Alet ve Edevatlar	256	23510
Mobilya ve Demisbaş Amortismanı	-	23601
Birikmiş Amortismanlar	257	-
Küçük Duran Varlıkları Aktifleştirme	-	23900
Arazi	250	23700
Yapılmakta Olan Yatırımlar	258	23810
Maddi Duran Varlıklar	25	23999
Lisans Ücreti	265	24100
Program	265	24200
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	26	24999
Menkul Değerlere Yapılan Yatırım	-	25100
Yardımcı Stok	-	25200
Bağlı Şirketin Kasa Senetleri	-	25300
Bağlı Şirketin Çeşitli Yatırımları	-	25300
Uzun Vadeli Borç	-	25400
Gelecek Yıllara Ait Giderler	280	25500
Uzun Dönem Ertelenmiş Gelir Vergisi	-	25800
Diğer Yatırımlar (Depozito,Kalıp Avnsları)	226 & 259	25700
Uzun Dönem Şüpheli Hesap Karşılığı	-	25900
Toplam Diğer Yatırımlar		25999
Toplam Duran Varlıklar	2	38999
Toplam Varlıklar	1-2	39999
Ticari Borçlar+Alınan Avanslar	320	41100
Borç Senetleri	321	41100
Alacak Senetleri	121	42110
Kısa Dönem Borç Ödemeleri (Banka kredi borçları)	300	43100
Cari Vade Senetleri	-	44100
Cari Uzun Dönem Borç Ödemesi	303	43200
Diğer Borç Hesapları (Ortaklara+Personele,vs Borçlar)	329	45630
Tahakkuk Etmiş Gelir Vergisi (Vergi+SSK)	360 & 361	45700
Tahakkuk Etmiş Harcamalar (Maliyet Gider Karşılıkları)	373	46110
Alınan Sipariş Avansları	340	48100
Ertelenmiş Kar	-	47300
Ürün Garanti Karşılığı	-	49200
Tahakkuk Etmiş İkramiyeler	335	49100
Ertelenmiş Gelir Vergisi	-	49800
Gecici Alacaklar	-	45800
Gider Tahakkukları	381	-

Toplam Cari Borçlar	3	49999
Hisse Senedine Dönüştürülebilir Tahviller	-	51100
Alınmış Mevduatlar	-	55100
Uzun Dönem Borç Ödemeleri	403	52100
Emekli & Ayrılma Tazminatı	-	53100
Direktorlerin Emeklilik Karşılığı	-	53200
Toplam Uzun Dönemli Borçlar	4	59999
Toplam Borçlar	3+4	69999
Sermaye Stoku	500	71100
Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkı	502	-
Sermaye Fazlası	-	72100
Dağıtılmayan Karlar /Yedek Akçe (Zarar)	540	73100
Kasa Senetleri	-	78000
Hissedarların Toplam Hisse Değerleri		79989
Toplam Borçlar / Hissedarların Hisse Değeri		79999

Gelir Talosu Hesapları Kodları

Hesap Adı	TDHP - Kodu	Honda Japonya TDHP Kodu
Satışlar	600	80111
Emtia Satışları	-	80411
Satılan Malın Maliyeti	621	83998
Satıştan İadeler - Satış İskontoları	610 & 611 & 612	-
Diğer İndirimler		
Brüt Satış Karı		83999
Nakliye Giderleri	730	84400
Reklam Giderleri	770-105-01	84620
Şüpheli Hesaplar Karşılığı	-	84780
Direktörlerin İkramesi	-	84210
Maaşlar	720 & 770	84220
İkrameseler		84230
İkramese Karşılığı		84230
Emeklilik & Ayrılma		84263
Emeklilik & Ayrılma Karşılığı		84261
Yönetim İçin Emeklilik & Ayrılma		84262
Refah Harcamaları & Faydalar		84280
Seyahat Harcamaları	730 & 770	84341
İletişim Harcamaları	770	84380
Tamir Harcamaları	730 & 770	84511
Amortisman (Bina)	730 & 770	84811
Amortisman (İnşaat)	730 & 770	84812

Amortisman (Makine & Techizat)	730	84813
Amortisman (Binek ve Endüstriyel Araçlar)	770	84814
Amortisman (Alet ve Edevat)	730	84815
Amortisman (Mobilya - Fikstür)	770	84817
Amortisman (Maddi Olmayan Duran Varlıklar)	770	84818
Araştırma & Geliştirme Giderleri	750	84610
Kira Masrafları	770	84660
Leasing Giderleri	730-770	84661
Hakedis ve Haklar	-	84770
Eğlence Giderleri	770	84352
Elektrik	730	84630
Komisyon Giderleri	770	84670
Vergi, Resim ve Harç Giderleri	770	84690
Su Giderleri	730	84650
Gaz Giderleri	730	84640
Sigorta Giderleri	730-770	84680
Kırtasiye Giderleri	730 & 770	84370
Staj, Seminer, Teknik Destek ve Eğitim Gid.	730 & 770	84310
Bağışlar	770	84720
Gazete ve Kitap Giderleri	770	84390
Diğer Harcamalar	730 & 770	84790
Satıs Genel İdari Giderleri	7	84999
Faaliyet Kari		85999
Faiz ve İskonto Gelirleri	642	86100
Alınan Temmettü Gelirleri	640	86200
Leasing ve Kira Gelirleri		86300
Kur Farkı Gelirleri	646	86500
Emeklilik Kıdem Tazminatı		86600
Diğer Faaliyet Dışı Gelirler	649	86900
Toplam Faaliyet Dışı Gelirler		86999
Finansman Giderleri	660	87100
Bonoların Faiz Harcamaları	-	87110
Faaliyet Dışı Amortisman	-	87700
Hisse Zararları	-	87300
Kur Farkı Zararları	656	87400
Faaliyet Dışı Vergi	-	87500
Faaliyet Dışı Bağışlar	-	87600
Diğer Faaliyet Dışı Giderler	659-101-01	87900
Toplam Faaliyet Dışı Giderler		87999
Basit Kar		89999
Sabit Kıymet Satışından Elde edilen Ekstra karlar	679	91100
Ayrılma Tazminatı İçin Ters Karşılıktan Elde Edilen Ekstra Karlar	-	86600
Ters Şüpheli Alacak Karşılığında Elde Edilen Ekstra Kar	-	91200
Menkul Kıymet Satışından Elde Edilen Ekstra Karlar	645	91300

Sabit Kıymet Satışından Elde Edilen Ekstra Zararlar	689	92200
Ayrılma Tazminatı İçin Karşılıktan Elde Edilen Ekstra Karlar	-	
Şüpheli alacak karşılığında elde edilen ekstra kar		92400
Menkul kıymet satışından elde edilen ekstra zararlar	655-101-01	92600
Olagandisi gelir-onceki donem gelir duzeltmesi		91800
Diger ekstra karlar	679-901-01	91900
Olagandisi zarar-menkul kıymet yatirimi vergi kaybi		92500
Olagandisi gider-onceki donem gider duzeltmesi		92800
Diger eksta zararlar	689-401-01	92900
Vergi Öncesi Kar		98100
Gelir Vergisi –Cari	360-101-01-004	98200
Gelir Vergisi - Ertelenmiş	-	98300
Net Kar	590-101-01	99000
Hammadde Sarfıyatı	150	81710
Dönem Başı Hammadde	-	81709
Donem sonu hammadde	-	81799
Yardımcı Malzeme	730	83160
Tedarikci (Fason)	730-104-99-001	82300
Maslar	720 & 770	83220
Muhtelif İlave Ücret Ödemeleri	-	83250
İşçilik maliyeti	-	83290
İkramiye	-	83230
Emeklilik & Ayrılma	-	83263
Emeklilik & Ayrılma Karşılığı	-	83261
Sağlık Sosyal ve İşçi Vergisi	-	83270
Refah Harcaması & Faydalar	-	83280
Seyahat Masrafları	730 & 770	83341
Nakliye Bedelleri	730	83400
Tamir Harcamaları	730 & 770	83511
Araştırma Geliştirme	750	83610
Komisyon Harcamaları	770	83670
Kira Masrafları	770	83660
Leasing Masrafları	770	83661
Su Giderleri	730	83650
Isınma Giderleri	730	83640
Kirtasiye Giderleri	730 & 770	83370
Vergi, Resim ve Harç Giderleri	770	83690
Staj, Seminer, Teknik Destek ve Eğitim Gid.	730 & 770	83310
Eğlence Giderleri	730	83352
İletişim Harcamaları	770	83380
Gazete Kitap Giderleri	770	83390
Diğer Giderler	730 & 770	83790
Amortisman (Bina)	770	83811
Amortisman (İnşaat)	730	83812

Amortisman (Makine Teçhizat)	730	83813
Amortisman (Binek ve Endüstriyel Araçlar)	770	83814
Amortisman (Alet Edevat)	730	83815
Amortisman (Mobilya Fikstür)	770	83817
Amortisman (maddi olmayan duran varlıklar)	770	83818
Brüt Üretim Maliyeti		83919
Dönem Başı Yarı Mamul Stoku	151	83969
Donem Sonu Yarı Mamul Stoku mamul stoku	151	83979
Üretim Maliyeti		83980
Donem Başı Mamul Stoku	152	81599
Diğer Hesaba Transfer		81100
Dönem Sonu Mamul Stoku	152	83989

43. UYGULANAN MUHASEBE SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

İşletmelerin hesap düzenlerinin kurulması için önemli unsurlardan biri muhasebe hesaplarının belirli bir sistem içerisinde ele alınmasıdır. Böyle bir sistemin kurulması kullanılacak hesapların belirlenmesi, muhasebe kuralları içerisinde bu hesapların çalıştırılmasıyla işletmelerde bilgi akışı sağlanır. Muhasebeden elde edilen verilerden yararlanılarak yerine getirmiş olmaktadır. İşletmeler muhasebe organizasyonuna girdiklerinde çoğu kez finansal ve maliyet muhasebesi olarak iki yapıyla karşılaşmaktadırlar. İşletmelerin finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi arasında organizasyon yönünden bağlantı kurmaları gerekmektedir. Bu düzenlemeler muhasebe sistem çalışmalarını oluşturmaktadır.³²⁵

Tekdüzen muhasebe sistemi belli ölçülerde benzer olan işletmelerde benzer niteliklere sahip olaylar ve koşullara uygulanabilen bir muhasebe sistemidir. Tekdüzen muhasebe sistemi geniş kapsamlı olup hem finansal hem de maliyet muhasebesi ile ilgili ilkeleri kapsamaktadır. Maliyet muhasebesi uygulamalarında işletmeleri serbest bırakan tekdüzen sisteme kısmi tekdüzen sistem denir. Tekdüzen muhasebe sistemi, finansal ve maliyet muhasebesini içerdiğinde toplu tekdüzen sistemi denir. Ülkenin tüm işletmelerine uygulanan genel tekdüzen sistemi olabileceği gibi sektörel özelliklere göre özel tekdüzen sistemi de olabilir

Muhasebe sistemleri bir firmada beş ana konuda bilgi oluşturmaya çalışır:

1.Uzun vadeli planların hazırlanması ve bunlarla ilgili stratejilerin geliştirilmesi için,

³²⁵ Selek, A. Seha; **İşletmelerde Bilgi Sağlama İşlevi Açısından Muhasebenin Örgütlenmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ege Üniversitesi İşletme Fakültesi, 1978, İzmir.,s.36

- 2.Firma kaynaklarının dağılımı ile ilgili kararlar için,
- 3.Faaliyetlerle ilgili maliyet planlaması ve kontrolü için,
- 4.Performans ölçümü ve değerlendirilmesi için,
- 5.Kanunen gerekli finansal bilgilerin oluşturulması ve raporlanması için.

Japonya’da (Kıta Modeli) yasal kontrol ya da yasal zorunluluklarla uyumluluk bir muhasebe değeridir. Muhasebeciler yasal kuralları izlerler ve İngiltere’deki meslektaşlarından daha az yargı kullanırlar.

Japon muhasebe sistemi tekdüzeliğin etkisindedir. Japon finansal muhasebesi vergi yasalarının etkisi altındadır ve bu sebeple muhafazakar teknikler ile vergiler düşürülmeye çalışılır. Kıta modelindeki ülkeler gibi Japonya’da da gizlilik tercih edilmekte ve finansman sağlayıcılara ve yönetime kısıtlı bilgi verme eğilimi görülmektedir.

Türk muhasebe sistemindedir Japon muhasebe sisteminde olduğu gibi yasal zorunluluklarla uyumluluk muhasebe değeridir. Japonya’daki gibi Türkiye’de olduğu gibi muhasebeciler yasal kuralları izlemek ve takip etmek durumundadır. Genel anlamda her iki ülke muhasebe sistemlerinin tekdüzeliği ortak yönlerdir.

431. Muhasebe Bilgi Sistemi Açısından Karşılaştırma

Muhasebe bilgi sistemi, işletme süreçlerinin muhasebe yönünü yansıtır. Bir işletmenin veri işleme işleri, işletme faaliyetleri ile ilgili verileri toplayan, verileri bilgiye dönüştüren ve hem iç hem de dış kullanıcılara bilgi sağlayan muhasebe bilgi sistemi tarafından yapılır. Bu işlevi ile muhasebe, işletmenin yönetim bilgi sistemlerinin odağını oluşturur.

Günümüzde muhasebe, denetim ve mali analiz mesleği dünyada olduğu gibi Türkiye’de de önemli bir gelişme ve değişim göstermektedir. Halka açık anonim şirketlerin çoğalması, para ve sermaye piyasasının gelişmekte olması bilgi kullanıcılarının güven duygusunu pekiştirmek üzere mali tabloların denetiminin önemini bir kat daha arttırmıştır. Bilgi

kullanıcıları denetlenmiş mali tablolardaki muhasebe bilgilerini doğrudan doğruya finansal kararlarında kullanamazlar.

Genel Muhasebe sistemi güçlü ve esnek bir finansal kayıt ve bilgi kontrol sistemidir. Hesap planı esnek bir şekilde tanımlanabilir. Dönem içinde gerçekleşen işlemler sonucu muhasebe bilgi sisteminden elde edilen bakiyeler, sene sonu devir işlemleriyle kolay ve sorunsuz bir şekilde sonraki dönemlere aktarılabilir veya kapatılabilir. Yansıtma işlemleri ile yıl sonu veya dönem sonu itibarıyla belirli hesapların son borç ve alacak tutarlarının, izlenecekleri yeni hesaplara aktarılması sağlanabilir.

Japonya'da 1980'lerin ortasında muhasebe bilgi sistemi herkes tarafından bir rekabet faktörü olarak kabul ediliyordu ancak muhasebe bilgi yönetimi hala ekonomiye girememişti ve hala yeterince muhasebe bilgi stratejileri geliştirilmemişti. Japonya'da günümüzde muhasebe bilgi yönetimi hem ekonomiye girmiş, hem de sayısız miktarlarda strateji geliştirilmiştir. Japonya uygulamasında idari bilgilerin açıklanması kanunlarla düzenlenmişse de, ilgili diğer bilgilerin açıklanması henüz bu aşamaya gelmemiştir. Bu bilgileri sağlamak için genel kabul görmüş uygulama, finansal tablolara tamamlayıcı açıklamalar (dipnotlar) eklemektir. Ancak, bilgilerin böyle tamamlayıcı metotlarla açıkladığı bir ortamda, günümüzde verilen ekonomik kararların etkin bir şekilde verildiği düşünülmemektedir.

Türkiye'de muhasebenin bilgi sistemi olarak kullanılması ve faydalanılması Japonya'daki kullanımına göre daha yeni olduğu ifade edilebilir. Japonya'da muhasebenin bilgi sistemi olarak kullanılması Türkiye uygulamasına göre daha eski dönemlere yansımaktadır. Türkiye'de idari bilgi haricindeki diğer bilgilerin açıklanmasını sağlamak için finansal tablolara tamamlayıcı açıklamalar (dipnotlar) ilave edilebilmektedir.

432. Raporlama Açısından Karşılaştırma

Yöneticinin en önemli gereksinimlerinden biri, alınacak kararlarla doğrudan veya dolaylı olarak yararlı olacak - ilgili parasal bilgileri oluşturmaktadır. Bu bilgilerin geçerli ve güvenilir biçimde, istenen zamanda ve ayrıntıda elde edilmesinin yanında, bunların ilgililere sunulduğu da büyük önem taşımaktadır.

Etkin ve verimli bir raporlama sisteminin bulunmadığı işletmelerde yönetim kontrol sistemleri de etkin ve verimli olmayabilir. Bununla birlikte, günümüzdeki teknolojik gelişmelerle birlikte kullanılmalarında artış görülen bilgisayarların çok sayıda bilgiyi izleyebilmelerindeki kapasiteleri de raporlama sistemlerinin önemini ön plana çıkarılmıştır.

Genel olarak raporlama, faaliyetler ile ilgili olarak elde edilen bilgilerin kararların alınmasında yöneticilere yardımcı olacak şekilde hazırlanmış tablolar ile ilgililere sunulması şeklinde tanımlanmaktadır.

4321. Mali Raporlama Açısından Karşılaştırma

Mali raporların uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yetkili ve uzman personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanması için sağlam bir temel oluşturulmaya çalışılmaktadır. Mali raporlamanın temelini oluşturacak çerçeve bir hesap planının hazırlanması da genel idareyi kapsayan konsolide edilmiş mali raporların hazırlanmasında önem arz etmektedir. Bu nedenle, detayları uygulayıcı idarelerce belirlenmek üzere, genel yönetime dahil bütün birimlerde uygulanabilecek çerçeve bir hesap planı oluşturulmuştur.

Japonya’da gelir muhasebesi ticari mal akışını ölçmektedir. Gelir muhasebesi yapısı içinde kar kavramı bir işletmenin ürettiği ürünlerin değerlendirilmesini temsil etmektedir. Japonya’da işletmeler toplumsal üretim işlevinin bir parçası olmanın yanı sıra sermaye yatırımcılarının kar etme aracı görevini üstlenmektedirler. İşletmenin bu çifte işlevine rağmen gelir muhasebesinin temel özelliğinin ticari mal akışının ölçülmesi olduğu unutulmamalıdır. Üretim aşamasında bir işletme genellikle asıl tüketimden önce dış ürünler temin etmektedirler.³²⁶

Japonya’da ülke genelinde teknolojinin gelişmesi bilgisayar ve sistem yaklaşımının Japon mali raporlamanın her dalında, son 30-40 yıl öncesinde önem kazanmıştır ve konu ile ilgili teknolojik gelişmeler devam etmektedir. Japonya’da mali raporlama sistemin en iyi bir

³²⁶ Larson, Kermt D.; **Financial Accounting**, Fourth Edition, IRWIN, Homewood, Boston, 1989, ISBN: 0.256-06781-s.114

şekilde kullanılmasını sağlanması için yapılan çalışmalar önemini hala korumaktadır. Bu çalışmalardan elde edilecek başarı sistemlerin geliştirilmesinde yer alan analiz ve tasarım süreçlerindeki kişilerin varlığına ve başarılarına doğrudan bağlıdır.³²⁷

Ülkemizde ise mali raporlamada son yirmi yılda ülke ekonomisinin dışa açılması ile raporlama açısından uluslararası standartlar yakalanmaya çalışılmaktadır. Özellikle sermaye piyasası kanununa tabi firmalar UFRS'yi uygulayarak raporlama açısından bir standarda çok yaklaşmışlardır. Ayrıca bankalar ve sigorta firmaları da raporlamada bir standarda oturtulmuşlardır.

4322. Faaliyetlerin Raporlanması Açısından Karşılaştırma

Bir işletmenin belirli bir faaliyet dönemleri sonucunda (genelde bir takvim yılı) elde ettikleri faaliyet sonuçları, faaliyet raporları ile hissedarlarına, pay sahiplerine ve kamuoyuna duyurulur. Yukarıda da belirtildiği gibi Japonya'da bağımsız denetçilerin denetim raporlarını faaliyet raporlarını aldıktan sonraki 4 hafta içinde kanuni denetçiye teslim etmeleri gerekmektedir. Kanuni denetçi de raporunu bağımsız denetçilerin raporunun aldıktan 1 hafta sonra yöneticilere ve bağımsız denetçiye sunmak zorundadır. Türkiye'de ise halka açık şirketlerde kanuni zorunluluk olmak üzere, tüm tüzel kişiliğe sahip ortaklıklar yıllık faaliyetlerini faaliyet raporları açıklayabilmektedirler.

44. STANDARTLAR AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMA

Dünya üzerindeki bütün uluslararası işletmeler, finansal kurumlar, gelişmiş devletler kendi iç yapılarında bu finansal tabloları her ay düzenli olarak oluşturmakta ve denetim standartlarını en üst düzeye çıkarmaktadırlar. Ülkemizde ise uluslararası piyasada yer alana şirketler hariç vergi dönemlerinde ya da finansal kurumlarla olan ikili ilişkilerde finansal tablolar düzenlenmektedir.³²⁸ Bu tablolarında ne kadar doğru bilgiler içerdiği tartışma konusudur. Bu süreçte ilk uygulamalardan biri olarak muhasebe sistemimizin uluslararası

³²⁷ Peker, A.; **Modern Yönetim Muhasebesi**, Genişletilmiş 3. Baskı, 1,2, ve 3. Kitap, Fatih Yayınevi Matbaası, İstanbul, 1983.s.65

³²⁸ Durmuş, Ahmet Hayri; **Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)**, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını No: 7, İstanbul, 1992

muhasebe standartlarına uyumlu hale gelmesi finansal tablolarımızın daha şeffaf daha anlaşılır olarak düzenlenmesi gerekecektir.

441. Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırma

Japonya’da FASBE ve diğer standartlar, Ticari Muhasebe Konseyi (**Business Accounting Deliberation Council**) tarafından finansal rapor hazırlanmasında önemli standartlar olarak onaylanmış ve benimsenmiştir. Kanun yerinde olmasa da her ticari işletmenin bunlara uyması gerekiyordu. Ancak bazı işletmeler kanunla mecburi tutulmadıkça bu standartlarla ilgilenmemiştir. Bundan dolayı FASBE ve diğer standartların büyük kısmına Japon Ticaret Kanunu’nda yer verilmiştir.

FASBE Amerika Birleşik Devletleri’ndeki “Genel kabul görmüş muhasebe standartları”nın Japonya’daki karşılığıdır. FASBE 1949 yılında Japonya ticari muhasebesini modernize etmek için Menkul kıymetler ve takas kanunu SEL gereğince geliştirilmiştir.

FASBE tahakkuk ve ilk alış maliyeti muhasebesi prensibine dayanmaktadır. Gelirler, gerçekleşme prensibine dayalı olarak tanımlanır, giderler de geliri karşılayacak şekilde oluşur. Gider miktarı kaynakların ilk alış maliyetine göre değerlendirilir; gelir ise de, gerçekleştirilen kaynaklarla oluşturulmaktadır. FASBE 30 Ağustos 1974 tarihinde düzeltilmiştir. Japonya’da, ticari firmalar için muhasebe standartlarına göre hazırlanan bir tablonun doğru olarak hazırlandığı kabul edilmektedir. Japonya’da muhasebe standartları Japon Ticari Muhasebe Standartları Kurulu, Amerika Birleşik Devletler Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (ASB), ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) gibi çeşitli kurumların belirlediği muhasebe standartları demektir.

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonrada Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB’ne tam üyelik başvurusunda

bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalmıştır.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bunların muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmalar başlık olarak şunlardır:

- Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak iktisadi devlet teşekküllerini yeniden düzenleme komisyonu tarafından yapılan çalışmalar;
- Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak Türkiye Bankalar Birliği tarafından yapılan çalışmalar;
- Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi tarafından yapılan çalışmalar;
- Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak Sigorta Murakabe Kurulu tarafından yapılan çalışmalar;
- Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar;
- Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu tarafından yapılan çalışmalar;
- Muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılan çalışmalar.

442. Denetim Standartları Açısından Karşılaştırma

Japonya'da genel kabul görmüş denetim standartları ve işlemleri bağımsız YMM'ler tarafından hazırlanan "Denetim Standartları" (Auditing Standards), "Araştırma ve Çalışma Kuralları" (Working Rules of Field Work) ve "Raporlama Kuralları" (Working Rules of Reporting) adını taşıyan yayınlarda toplanmıştır. Bu standartlar ve kurallar Birleşik Amerika'dakine çok benzer olan ve işletme Muhasebesi Karar Konseyi (Business Accounting Deliberation Council, BADC) tarafından bastırılan ilkelerin bir özeti'dir.

Denetim standartları, genel standartlar, araştırma ve çalışma standartları ve raporlama standartları şeklinde üç sınıfa ayrılmaktadır. Genel standartlar; denetçilerin yeterliliği, bağımsızlığı, kıdemi, sık saklaması, güvenilirliği gibi konuları kapsar. Araştırma ve çalışma standartları; doğru planlama, zamanlama ve sistematik bir denetim için gerekli standartları oluşturmak, yardımcının yönetimi ve denetimi, içsel denetimin değerlendirilmesine dayanan işlemlerin geçerliliklerinin saptanması konularını içermektedir. Raporlama standartlarına göre ise; ibraz edilen finansal tabloların gerçek mali durumunu yansıtmayı yansıtmadığına ilişkin görüşlerin, faaliyet sonuçlarının ve takip eden dönemlerde mali durumu etkileyebilecek olayların açık bir şekilde ifade edilmesi zorunludur.

Japonya'da ara finansal tabloların incelenmesi ile ilgili denetim standartları, BADC tarafından "Ara Finansal Tablolarla ilgili Denetim Standartları ve İşlemleri" (Auditing Standards and Procedures Relating to Interim Financial Statements) adı altında yayımlanmıştır. Yukarıda söz konusu edilen çeşitli standartlarda tekdüzelik sağlamak amacıyla denetim standartları ve işlemleri ile ilgili ayrıntılı hükümleri içeren "Finansal Tabloların Denetimi ile ilgili Bakanlık Tebliği (Ministerial Ordinance Concerning the Auditing of Financial Statements) yayımlanmıştır.

Ülkemizde ise Sermaye Piyasası Kurulunun muhasebe denetimi yönünden yayınladığı tebliğlerinden bazıları şu şekilde sıralanabilir:

- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri X No 16)
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik' Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ (Seri X No 7)

- Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” Hükümlerine
- Göre Sürekli Ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık Ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ (Seri X No 12)
- Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ (Seri X No 15)

Özetle her iki ülkede denetim standartlarını belirleyen kanun, yönetmelik ve tebliğler mevcuttur.

45. TÜRK VE JAPON MUHASEBE SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI - HONDA MOTOR Co. Ltd. (JAPONYA) FİRMASINDA UYGULAMA

451. Uygulamanın Konusu ve Sınırları

Uygulamanın konusu Honda Motor Co. Ltd.’in Türkiye’deki ve Japonya’daki faaliyetlerine ilişkin muhasebe uygulamalarının (sistem, düzen vb.) Türk ve Japon muhasebe sistemlerinin karşılaştırılmasıdır. Bu nedenle bu çalışmada sadece Honda Motor Co.Ltd.’in uygulamaları ele alınacak olup diğer Japon firmalarının uygulamaları dikkate alınmayacaktır.

452. Uygulamanın Amacı

Honda Motor Co. Ltd’in muhasebe uygulamalarının Japon muhasebe sistemine göre Türk Muhasebe Standartları, belge ve kayıt düzeni, raporlamadan farklı, benzer ve ortak yanlarının yasal mevzuatlar dikkate alınarak açıklanmasıdır.

453. Uygulamanın Yöntemi

Uygumada bilimsel araştırma yöntemi olarak aşağıda belirtilen yöntemler uygulanmıştır:

- Gözlem Yolu İle Bilgi Toplama; Bu yöntem uygulanırken doğrudan gözlem yöntemine başvurularak doğrudan gözlemlenme yapılarak gözlem sonucu ulaşılan bulgular kayıt altına alınmıştır.

- Mülakat Yolu İle Bilgi Toplama; Bu yöntem uygulanırken yapılandırılmış mülakat yöntemi kullanılmıştır. Bu yönteme başvurma sırasında önceden en ince ayrıntısına kadar planlanmıştır. Mülakatı yapan kişi özel bir soru seti hazırlamış, mülakat yapılan kişinin verdiği cevaplara bağlı olarak konuyu aydınlatması ve genişletilmesi için ilave sorularda sorulmuştur. Mülakat sırasında bilgi toplanırken yetkililerle özellikle ikili görüşmeler yapılmıştır.

Mülakat yolu ile bilgi toplama yöntemi uygulanırken ve saha çalışması ve arşiv incelemesi yapılması amacı ile Honda Türkiye A.Ş.'nin İstanbul'daki fabrikası ziyaret edilmiştir. Ayrıca Japanyo'daki ana merkezin faaliyet raporunun gözlem yöntemi ile incelenmesi ile yapılmıştır. Bunun yanı sıra faaliyet raporu şirket'in uluslararası web sitesinden de yararlanılarak incelenmiştir.³²⁹

454. Firma Tanıtımı

4541. Genel Bilgiler

Honda Motor Co. Ltd. ve yan şirketleri motosiklet, otomobil, ve enerji ürünlerini satmak amacıyla kurulmuş, üretim ve finansman sağlayan bir işletmedir. Honda'nın üretim faaliyetleri temel olarak 4'ü Japonya'da yer alan 30 fabrikada gerçekleşmektedir. Deniz aşırı üretim tesisleri temel olarak Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Meksika, İngiltere, Fransa, İtalya, İspanya, Hindistan, Endonezya, Malezya, Pakistan, Filipinler, Tayvan, Tayland, Vietnam, Brezilya, ve Türkiye'de yer almaktadır.

Honda Motor Co. Ltd. dünyadaki çoğu ülkede motosiklet, otomobil, ve enerji ürünleri satmaktadır. 31 Mart 2006'te sona eren yıl için net satışlar ve faaliyet gelirlerinin %77,1'i (6.666.923 milyon ¥) Japonya dışında faaliyet gösteren yan şirketlerden sağlanmıştır (2005 - 6.283.459 milyon ¥, 2004: 5.995.981 milyon ¥). 31 Mart 2006'te sona eren yıl için elde edilen net satışlar ve diğer faaliyet gelirleri müşterilerin bulunduğu yere göre coğrafik olarak şu şekilde dağılmıştır: Japonya %19,6, Kuzey Amerika %52,9, Avrupa %10,1, Asya %11,3, diğer yerler %6,1. 31 Mart 2006'te sona eren yıl için, yerel faaliyetlerle yabancı faaliyetler

³²⁹ www.honda.com

arasındaki gerçekleştirilmemiş (realize edilmemiş) karın etkisi hesaba katılmaksızın faaliyet kazancının %72,3'ü (456.282 milyon ¥) yabancı ülkelerdeki yan şirketlerden sağlanmıştır.

31 Mart 2006'te sona eren yıl için elde edilen net satışlar ve diğer faaliyet gelirleri kategori olarak %12,7 motosiklet, %80,5 otomobil, %3,0 finansal hizmetler, ve %3,8 enerji ürünleri ve diğer işlerden sağlanmıştır. 31 Mart 2006'te sona eren yıl için elde edilen faaliyet gelirleri kategori olarak %11,0 motosiklet, %71,7 otomobil, %14,2 finansal hizmetler, %3,2 enerji ürünleri ve diğer işlerden sağlanmıştır. 31 Mart 2006'teki toplam varlıklar motosiklet için %9,1, otomobil için %44,7, finansal hizmetler için %46,8, enerji ürünleri ve diğer faaliyetler için %2,8 olarak belirlenmiştir.

45411. Firmanın Tarihçesi

Honda Motor Sohichiro Honda tarafından 1946 yılında Japonya'nın Hamamatsu kentinde kurulmuştur. 1947 yılında ilk motorsiklet motoru Honda tarafından üretilmiştir. Honda 1952 yılında merkez ofisini başkent Tokyo'ya taşımıştır. Şirket ilk defa yurt dışı operasyonlarına 1959 yılında American Honda Motor Co'yi kurarak başlamıştır. 1960 yılında motosiklet üretimi için Japonya Suzuka'da fabrika kurulmuştur. 1963 yılında İlk spor otomobili S500'ü ve küçük pikap T360 üretilmiştir. 1964 yılında İlk kez girdiği Formula 1 yarışlarında 9. olunmuştur. İhracat atağına 1966 tarihinde S800 modeliyle başlamıştır. 1967 yılında Suzuka fabrikasında küçük araçların üretimine başlanmıştır. 1972 yılından itibaren üretimi ve satışı halen devam eden Civic modellerinin üretimine başlanmış ve Civic modelinin üretimi 1976 yılında 1.000.000 adede ulaşmıştır. 1982 yılında Amerika'da Civic üretilmeye başlandı . ABD'de üretim yapan ilk Japon firması oldu. 1986 yılında Kanada'da Accord üretimine başlanmıştır. 1988 yılında Daha düşük atık gaz ve daha yüksek performans sunan VTEC motor geliştirilmiştir. 1989 yılında ABD Ohio'da ikinci üretim tesisi kurulmuştur. 1990 yılında Formula1 teknolojisiyle üretilen NSX ve iki kişilik üstü açık Beat modelleri tanıtılmıştır. 1992 yılında İngiltere ve Filipinlerde, 1994 yılında Pakistan'da otomobil üretimine başlanmıştır. 1995 yılında Türkiye Gebze Şekerpınarda fabrika temeli atılmış, 1997 yılında Türkiye Honda üretime başlamış ve 2007 yılında Türkiye fabrikasında 2007 model Civic üretimi başlanmıştır.

45412. Firmanın Ekonomi İçindeki Yeri

Sohichiro Honda 'nın yaşamındaki en büyük hayallerinden biri, Japonya'ya bir otomobil fabrikası kazandırmaktı. Bu özlemini 1946 yılında gerçekleştirerek Honda Motor'u kurmuştur. Honda'nın Japon otomotiv sektörünün temelleri işte bu büyük projeye atılmıştır.

Honda Motor Co.Ltd. bugün Japon Otomotiv Sektörü'nün olduğu kadar, Japon ekonomisinin de lokomotif kuruluşlarından biri olma özelliğini hala korumaktadır. Hem iç pazar hem de dünyanın birçok ülkesinde üretim faaliyetine devam etmektedir.

Başlangıçta yılda 20.000 otomobil üretmek üzere kurulan Honda , genişleyen iç pazar ve ihracat potansiyelini dikkate alarak sürekli büyüdü. Sonuç olarak, bugün yılda 250 bin adet araç üretebilecek ekonomik ölçeğe sahip modern bir işletme haline gelmiştir.

Başlangıçta yaklaşık 1.000 kişi olan işçi, teknisyen ve mühendis sayısı da artan kapasiteyle birlikte bugün Japonya Honda'da çalışan sayısı 7.000'e yaklaşmıştır.

Tasarımdan kullanılan malzemeye, üretimden satışa ve satış sonrası desteğe varıncaya kadar, "kalite"yi bir yaşam felsefesi haline getiren Honda, bu amaçla başlattığı çalışmalar sonunda Kasım 1982 yılında çevre standardı olan ISO 14001 Çevre Yönetim sistemi Belgesi'ni alarak kendi sektöründe bir ilke imza atmıştır. Ocak 1992 yılında ise 2.kez ISO 14001 Belgesi almaya hak kazanmıştır.

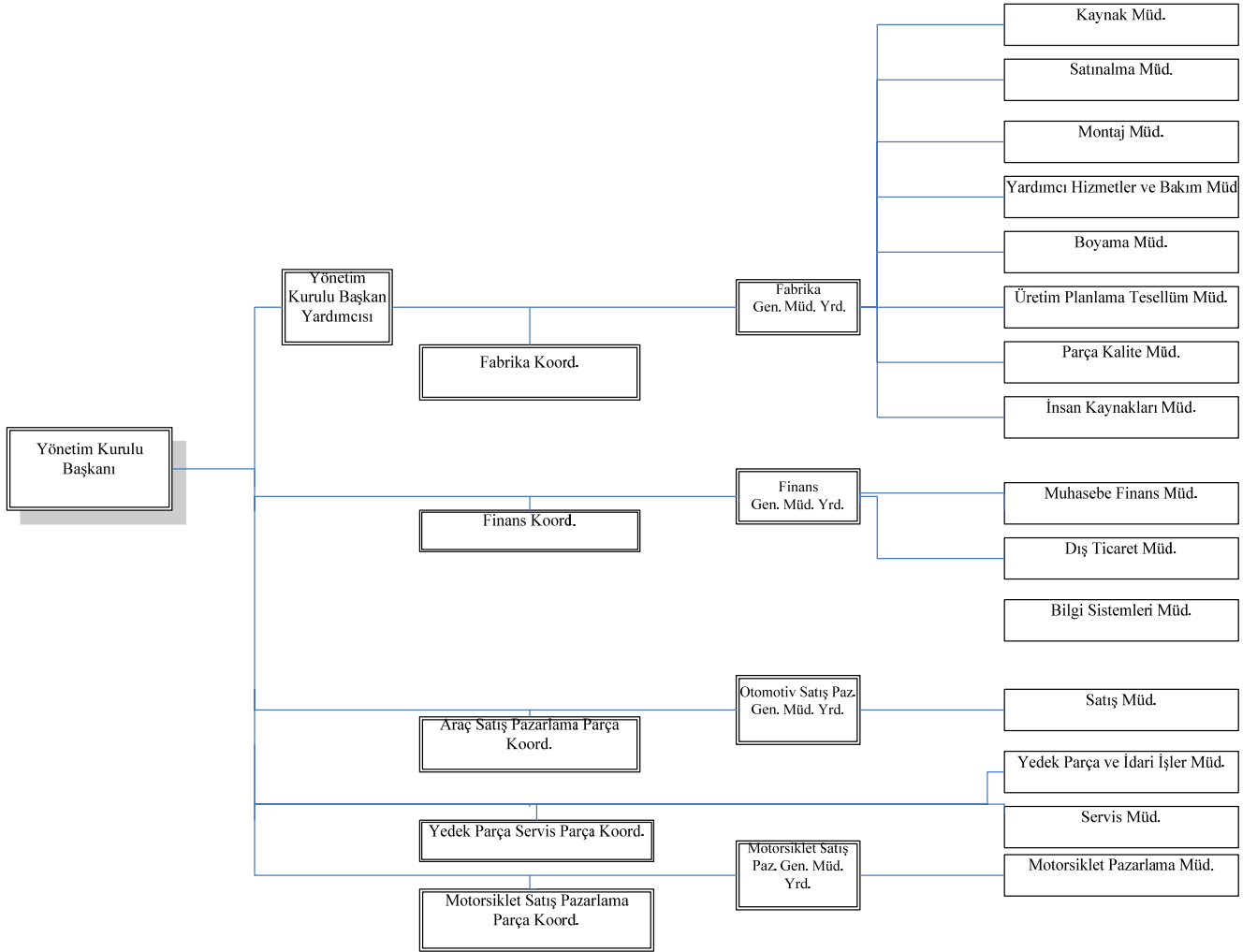
1990 yılından bu yana çevreyi korumaya yönelik olarak 50 milyon dolar yatırım yapan Honda, ürettiği otomobillerde çevre kirliliğine yol açmayan malzemeler kullanmaya özen göstermektedir. Bütün Honda modellerinde, atık gazların, hava kirliliğini önlemesi için katalitik konvertör sistemi kullanılmaktadır. Honda Japonya üretim tesislerinde oluşan atıkların %95'i geri kazanılıyor. Geri kazanılamayan diğer atıklar ise yasalara uygun olarak zararsız hale getirilmektedir.

4542. Firmanın Yapısı

45421. Örgütsel Yapı

Honda Motor Co.Ltd.'in (Japonya) örgütsel yapısı geleneksel Japon şirket yapısında olduğu gibi hiyerarşik bir yapıda olduğu tespit edilmiştir. Yönetim kurulu başkanının altında koordinatörlükler, koordinatörlüklerin altında, koordinatörlüklere bağlı olarak genel müdür yardımcılıkları onların altında ise birim müdürleri yer almaktadır. Şirket'in organizasyon şeması aşağıda gösterilmiştir:

45422. Örgüt Şeması



Şema 7: Honda Motor Co. Ltd.'in Organizasyon Şeması

45423. Hukuksal Yapı

Honda Motor Co. Ltd. Japon Ticaret Kanunu'na (*Shoho*) tabi olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Honda Motor Co. Ltd. Japon Ticaret Kanunu uyarınca, konsolide edilmemiş yıllık finansal tablolarını hazırlamak ve yıllık genel kurulda onaylanmak üzere sunmak zorundadır. Bu tablolar, üzerinden kar payı dağıtılacak karın tespit edilmesine yoğunlaşmaktadır.

Ticaret Kanunu göre Japonya'da şirketler sadece bilançolarını resmi gazetede veya önde gelen günlük gazetelerden birinde yayınlamak zorunluluğunda olduğundan Honda bu zorunluluğu yerine getirmiştir.

Honda Japon Ticaret Kanunu uyarınca seçimlik hakkını kullanarak kıst hesap dönemini seçmiş ve mali tablolarını 31 Mart tarihine göre hazırlamaktadır. Ticaret Kanunu'na göre mali yıl sonundan itibaren 3 ay içinde yıllık genel kurul yapılmak zorundadır. Japon Ticaret Kanunu'na (*Shoho*) göre her tüzel kişilikte olduğu gibi Honda Motor Co. Ltd.'e kanunen zorunlu olan Yönetim Kurulu, Denetleme Kurulu, Genel Kurul olmak üzere 3 organı vardır. Honda 2006 yılı bilanço tarihinden 3 ay sonra Genel Kurulu'nu yapmış ve bu faaliyet raporunu hissedarları için yayınlamıştır.

4543. Faaliyetlerin Tanıtımı

Honda Motor Co Ltd.'in faaliyet yapısı çalışmada,

- Fonksiyonel faaliyetler (satınalma, üretim ve satış pazarlama)
- Finansal faaliyetler

olmak üzere iki aşamada incelenecektir.

45431. Fonksiyonel Faaliyetler

İşletmelerin genel fonksiyonel birimleri olan planlama, örgütleme, yöneltme, kordinasyon ve denetim fonksiyonları işletme içerisinde yapılarak işletmenin sağlıklı ve istikrarlı devamını sağlamaktadır. Honda Motor Co.Ltd'in işletme içi fonksiyonel faaliyet

yapısını tamamladığı ve piyasa şartlarına göre bu yapılarını geliştirdiği tespit edilmiştir. Örgütlenme olarak satış pazarlama ve satış sonu servis örgütlerinin etkin çalıştığı ve örgütlenmesini tamamladığı, yönetim kurulu ve üst yönetimin yöneltme ve koordinasyon yapısını kurduğunu ve bu fonksiyonu etkin biçimde yönettiği tespit edilmiştir. Firmada etkin bir otokontrol ve denetim faaliyetinde varlığından söz edilebilmektedir.

45432. Üretim Faaliyetleri

Honda Motor Co. Ltd.- Japonya'nın yaklaşık yıllık 250.000 araç üretim kapasitesi bulunmaktadır, 2008 yılından itibaren bu rakamın 350.000 adetli rakamlara ulaşma hedefleri var. 2005 yılına kadar üretim, ağırlıklı olarak Honda Civic modelinde olmakla beraber 2005'den itibaren Civic ve City modellerini diğer modellere göre daha fazla üretilmektedir. Honda City modelinin üretimi 2008 yılında Japonya'da sona erecektir. Üretim aşamaları aşağıdaki aşamalarda gerçekleşmektedir. Temelde yedek parçalar Japonya içinden temin edildiği gibi yakın bölgedeki ülkelere de sağlanmaktadır (Tayvan, Çin). Yerleşime oranı adette %80'lerde, maliyette %15'ler civarındadır. Üretim aşamasında önce arabanın saçlarını satın alınmakta ve üretim bandlarına gönderilmektedir. Bu saçları birbirine kaynak yapılarak arabanın şase gövdesi meydana gelmektedir. Bu işlemler üretim tesislerinin kaynakhane bölümünde gerçekleştirilmektedir. Ardından araba boya bölümüne sevk edilir. Boyama bölümünde önce astar boyası, bir sonraki aşamada fırınlama ve son aşamada ise cila işlemleri gerçekleştirilmektedir. Ardından araç montaj bölümüne sevk edilmektedir. Burada teker teker ilgili parçaları takılmaktadır. Bu istasyonların sonunda araba motaj işlemi tamamlanır ve kalite kontrol departmanına gönderilir. Araçlar orada kalite açısından değerlendirilip testten geçirilir ve test aşamasından sonra sevkiyata teslim edilmektedir.

45433. Satın Alma Faaliyetleri

Dünya otomobil piyasasında önemli bir paya sahip olan Japonya 2006 yılı otomobil ihracatını 2005 yılından 2006 yılına % 9,21 oranında artırmıştır. Bunun neticesinde Honda Motor Co. Ltd. üreticilerinin güçlü konumunu pekiştirmiştir. 2006 yılında dünya otomotiv gösterge fiyatı %19 yükselmiştir. Japonya 2007 yılı otomotiv ihracatını daha da artırarak 200 bin adet seviyesine çıkması beklenmektedir. Bu durum tüm dünyada olduğu gibi Japonya'da otomotiv üreticilerinin daha güçlü bir satınalma faaliyeti içinde bulunmalarına olanak

sağlamaktadır. Dünyada yaşanan bu gelişmelerin ışığında Honda Motor Co. Ltd. daha güçlü bir konuma sahip olmak amacı ile hammadde tedarikini yeni bir yol planı oluşturarak merkezi satınalma yönetimini uygulamaya koymuştur.

Bu çerçevede Japonya'daki tüm Honda Motor Co.Ltd.'in tüm üretim tesislerinin satınalma faaliyetlerini beraber gerçekleştirilmeye başlanmıştır. İlk etapta, tüm üretim tesislerinin sorumlu gruplarının çalışmasıyla ortak hammadde spesifikasyonları hazırlanmış, ardından üretim tesislerin 5 yıllık hammadde ve yardımcı malzeme ihtiyacı belirlenerek tedarik projeksiyonları oluşturulmuştur. Tedarik yöntemi olarak uzun vadeli anlaşmalar yapmak suretiyle, dinamik satınalma stratejileri geliştirilmiştir. Bu durum, Honda Motor Co.Ltd.'in spot alımlara göre daha iyi ekonomik şartlar ve tedarik emniyeti elde etmesini sağlamıştır. Ayrıca Honda Motor Co.Ltd.'de daha hassas stok optimizasyonu çalışmaları sürdürülmekte ve bunun neticesinde stok maliyetlerini düşürmektedir. Uygulanan yeni satınalma strateji ve stok optimizasyonu çalışmalarının yarattığı fayda otomotiv yedek parça malzeme tedariklerini de yansıtmıştır. İhalelere verilen teklif sayısının ihale sayısına oranı 2005 yılında 3,55 iken, 2006 yılında %15 artışla 4,09 olmuştur. İhalelere katılan firma sayısının artması, daha fazla teklifi mukayese olanağı sağlayarak, daha iyi şartlara malzeme temin imkanları yaratmış ve tedarik emniyetini artırmıştır.

Honda Motor Co. Ltd.- Japonya'nın yaklaşık yıllık 250.000 araç üretim kapasitesi bulunmaktadır, 2008 yılından itibaren bu rakamın 350.000 adetli rakamlara ulaşma hedefleri var. 2005 yılına kadar üretim, ağırlıklı olarak Honda Civic modelinde olmakla beraber 2005'den itibaren Civic ve City modellerini diğer modellere göre daha fazla üretilmektedir. Honda City modelinin üretimi 2008 yılında Japonya'da sona erecektir. Üretim aşamaları aşağıdaki aşamalarda gerçekleşmektedir. Temelde yedek parçalar Japonya içinden temin edildiği gibi yakın bölgedeki ülkelerden de sağlanmaktadır (Tayvan, Çin). Yerlileştirme oranı adette %80'lerde, maliyette %15'ler civarındadır. Üretim aşamasında önce arabanın saçlarını satın alınmakta ve üretim bandlarına gönderilmektedir. Bu saçları birbirine kaynak yapılarak arabanın şase gövdesi meydana gelmektedir. Bu işlemler üretim tesislerinin kaynakhane bölümünde gerçekleştirilmektedir. Ardından araba boya bölümüne sevk edilir. Boyama bölümünde önce astar boyası, bir sonraki aşamada fırınlama ve son aşamada ise cila işlemleri gerçekleştirilmektedir. Ardından araç montaj bölümüne sevk edilmektedir. Burada teker teker

ilgili parçaları takılmaktadır. Bu istasyonların sonunda araba motaj işlemi tamamlanır ve kalite kontrol departmanına gönderilir. Araçlar orada kalite açısından değerlendirip testten geçirilir ve test aşamasından sonra sevkiyata teslim edilmektedir.

45434. Satış Faaliyetleri

Japonya içi satışlar yetkili bayiler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Yurt içi satışlarda bayiler aracılığı ile yapılmayan satışlar filo satışları, kamuya yapılan ihaleli satışlar, personel satışlarıdır. Japonya’da araçların satış fiyatları piyasaya şartlarına göre belirlenmektedir. Satışın bir diğer gözönünde tutulması gereken hususuda satış sonrası servis olarak değerlendirilebilir. Servis departmanı bayi servisleri ilede ilgilenmektedir. Japonya Honda Motor Co. Ltd. bünyesindeki servisler eğitim amaçlıda kullanılmaktadır. Sevkiyatta zarar gören araçların tamir ve bakımlarında servislerde gerçekleştirilmektedir.

45435. Belge ve Kayıt Düzeni

İşletmenin gerçekleştirdiği mali nitelikteki işlemleri ile muhasebe arasında bağlantıyı sağlayan araca “belge” denilmektedir. Muhasebede kayıtlara alınan her mali nitelikteki işlem bir belgeye dayanmalıdır. İşletmelerde muhasebe sisteminin organizasyonunda belge düzeninin kurulması, kullanılacak doğal ve yapay belgelerin belirlenmesi, belge akış düzeninin yönergeye bağlanması gerek genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, gerek yasal düzenlemeler nedeniyle organizasyonun temel zorunluluğunu oluşturmaktadır.

Mali nitelikteki işlemlerin ticari defterlere kayıt edilmesi belli ilkelere göre yapılmaktadır. Devlet de işletmelerin muhasebe verileri ile yakından ilgilendiğinden belgeler ile ilgili düzenlemeleri de işletme muhasebe hukuku mevzuatıyla saptamıştır. Bu bağlamda işletme muhasebe hukuku mevzuatının birer bölümü olan ticaret kanunu ile vergi kanunlarında muhasebe kayıtları için esas alınacak belgeler belirtilmiştir.

Muhasebe finansal bilgi üreten bir sistem olduğundan, üretilen bilgilerin güvenilir olması temel koşuldur. Finansal bilgilerin güvenilirliği , mali nitelikteki işlemlerin objektif belgelere dayandırılarak ticari defterlere kayıt edilmesiyle sağlanmaktadır. Bu nedenle

muhasebe uygulamalarında kayıt araçları olarak adlandırılan belgelerin ve üzerinde kayıtların yapıldığı defterlerin önemi büyüktür.

Japon vergi kanunlarına göre gelir, kurumlar ve diğer mükellefiyetlerde verginin doğuşunun bağlandığı olay ve hukuki durumlarla ilgili her türlü muamelelerin, prensip olarak belgeye bağlanması gerekir. Anılan mükellefiyetlerde, vergi matrahı mükellef tarafından tutulan kayıt ve hesaplara dayanılarak tespit ve beyan olunur. Bu kayıtların geçerliliği, kanunda belirtilen belgelerle tevsik belgelendirilmesi şartına bağlıdır. Belgeler, mükellef yönünden beyanın doğruluğunu gösteren bir ispat aracıdır. Vergi İdaresi bakımından ise, vergi denetiminin aracını ve bazını oluşturur. Üçüncü kişilerle yapılan işlemlerin uygun belgelerle ispatı yanında işletme içi muamelelerin de belgeye bağlanmasına ihtiyaç vardır.

- Üçüncü şahıslarla olan muamelelerin belgelenmesi
- İç işlemlerle ilgili kayıtların belgelenmesi; örneğin envanter kayıtları, amortisman kayıtları, emsal bedelinin hesaplanması ile ilgili kayıtların geçerli dokümanlarla belgelenmesi gerekir.

Kanıtlanması zorunlu olmayan kayıtlar; üçüncü şahıslarla olan münasebetler ve muamelelerin belge ile ispat edilmesi prensibinin bazı gider unsurları bakımından istisnası vardır. Japon vergi kanunlarında kullanılan belge çeşitleri: fatura, sevk irsaliyesi, ücret bordrosu, yolcu ve taşıma listleri, günlük müşteri listeleri ve diğer muhasebe vesikalardır. Hondo Motor Co. Ltd'de muhasebe kayıtları muhasebe vesikaları aracılığı ile kayıtlara alınmaktadır.

45436. Raporlama

Japon Sermaye Piyasası Kanunu'na göre hisse senetleri borsada işlem gören şirketler bilanço ve kar zarar cetvellerini, yıllık denetim ve yönetim kurulu raporlarını kurul tarafından tespit edilen esaslar dahilinde düzenlemek zorundadırlar. Ortaklık yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunu ve bağımsız denetim raporunu genel kurul toplantısını izleyen 30 gün içerisinde kurula (FSA – Financial Service Agency) vermek zorundadır. Japonya'da tüm halka açık şirketler olduğu gibi Honda Motor Co.Ltd.'de 3'er aylık periyotlar halinde mali

tablolarını kurula gönderirler ve yıl sonu faaliyetlerini faaliyet raporları ile kamuoyunu bilgilendirirler. Faaliyet raporu içeriğinde şu bilgiler yer alır:

Firmayı tanıtıcı bilgiler, yönetim kurulu başkanının döneme ilişkin mesajı , dönem faaliyet sonuçları, bir önceki faaliyet dönemi ile karşılaştırılmalı üretim, satış ve yatırım bilgileri, gelecek faaliyet dönemi hedefleri, dönem finansal bilgiler: finansal tablolar ve dipnotları, finansal analiz rasyo bilgileri, bağımsız denetim raporu.

45437. Finansal Faaliyetler

Özet Mali Tablolar

Bilanço;

Japon Yeni (Milyon)	31 Mart 2006	30 Haziran 2006	30 Haziran 2005
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri	773.538	725.568	654.931
Ticari Alacaklar ve Alacak Senetleri	791.195	707.150	621.774
İştiraklerden Alacaklar–Net	1.021.116	1.133.552	1.011.680
Stoklar	862.370	928.871	756.169
Ertelenmiş Gelir Vergileri	214.059	200.999	196.026
Diğer Dönen Varlıklar	346.464	354.138	335.739
Toplam Dönen Varlıklar	4.008.742	4.050.278	3.576.319
Duran varlıklar			
Finansal Duran Varlıklar – Alacaklar, Net	2.623.909	2.729.969	2.259.152
İştiraklere Verilen Avanslar:			
İştirakler ve Bağlı Ortaklıklara			
Verilen Avanslar	349.664	373.791	309.009
Diğer	264.926	264.315	255.610
Toplam Finansal Duran Varlıklar	614.590	638.106	564.619
Arazi - Arsa, Bina, Makine, Maliyet:			
Arsa- Arazi	365.217	366.898	355.628
Binalar	1.030.998	1.041.197	978.705
Makine ve Ekipmanlar	2.260.826	2.283.632	2.103.455
Yapılmakta Olan Yatırımlar	96.047	120.485	73.001
	3.753.088	3.812.212	3.510.789

Birikmiş Amortismanlar(-)	<u>2.168.836</u>	<u>2.214.438</u>	<u>2.053.115</u>
Net Bina Arazi-Arsa, Bina, Makine	<u>1.584.252</u>	<u>1.597.774</u>	<u>1.457.674</u>
Diğer Duran Varlıklar	485.477	483.417	444.116
Toplam Duran Varlıklar	5.308.228	5.449.266	4.725.561
Toplam Varlıklar	9.316.970	9499.544	8.301.880

Bu özet konsolide ara dönem mali tablolar, 7 Aralık 2006 tarihinde Yönetim Kurulu tarafından onaylanmıştır. Takip eden notlar, özet konsolide ara dönem mali tabloların tamamlayıcı parçasını oluştururlar.

Japon Yeni (Milyon)	31 Mart 2006	30 Haziran 2006	30 Haziran 2005
YÜKÜMLÜKLER, ÖZSERMAYE			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Kısa Vadeli Borçlar	769.314	719.020	564.432
Uzun Vadeli Borç ve Kredilerin			
Ana Para Ödemeleri	535.105	559.298	527.946
Ticari Borçlar			
Satıcılar	987.045	928.184	787.276
Borç Senetleri	26.727	26.410	26.613
Gider Tahakkukları	913.721	894.876	783.822
Ödenecek Vergi Borçları	65.029	74.327	31.254
Diğer Kısa Vadeli Borçlar	<u>451.623</u>	<u>466.552</u>	<u>391.320</u>
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	3.748.564	3.668.577	3.112.763
Uzun Vadeli Borçlar	1.559.500	1.698.201	1.480.329
Diğer Uzun Vadeli Borçlar	<u>719.612</u>	<u>717.163</u>	<u>720.935</u>
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler	2.279.112	2.415.364	2.201.264
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	6.027.676	6.083.941	5.314.027
Öz sermaye			
Sermaye	86.067	86.067	86.067
Sermaye Fazlası	172.531	172.531	172.719
Yasal Yedekler	34.688	35.516	34.597
Dağıtılmamış Karlar	3.809.383	3.885.001	3.679.876
Birikmiş Diğer Kapsamlı			

Kar (Zarar):			
Yabancı Para Çevirim Düzenlemesi	(624.937)	(571.454)	(633.769)
Hisse Senetleri Üzerinde Gerçekleşmemiş			
Kazançlar (Net)	33.744	35.438	35.312
Minimum Emeklilik Fon Yük. Düzelt.	(202.741)	(202.713)	(223.939)
Toplam Birikmiş Diğer Kapsamlı			
Kar (Zarar)	(793.934)	(738.729)	(822.396)
Hisse Senetleri Portföyü	(19.441)	(24.783)	(163.010)
TOPLAM ÖZSERMAYE	3.289.294	3.415.603	2.987.853
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER			
ÖZSERMAYE	9.316.970	9.499.544	8.301.880

Takip eden notlar, özet konsolide ara dönem mali tabloların tamamlayıcı parçasını oluştururlar.

Gelir Tablosu;

Japon Yeni (Milyon)	30 Haziran 2005	30 Haziran 2006
	Dönemi İtibariyle	Dönemi İtibariyle
Net satışlar ve Diğer Faaliyet Gelirleri	2.073.153	2.264.579
Faaliyet Giderleri ve Maliyetler		
Satışların Maliyeti	1.441.910	1.591.130
Satış ve Genel Yönetim Giderleri	363.055	380.476
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	108.195	122.580
Faaliyet Gelir ve Karları	159.993	170.393
Diğer Gelirler		
Faiz Gelirleri	2.505	5.361
Diğer	29.303	900
Diğer Giderler		
Faiz Giderleri	3.049	3.734
Diğer	14.672	28.612
Vergi Öncesi Kar	174.080	144.308
Vergi Giderleri		
Cari Dönem	43.055	61.221

Ertelenmiş Vergiler	<u>35.592</u>	<u>(6.436)</u>
İştiraklerden Net İşletme Geliri Öncesi Kar	95.433	89.523
İştiraklerden Net İşletme Geliri	<u>18.829</u>	<u>21.143</u>
Net Kar	114.262	110.666
Dağıtılmamış Karlar		
Dönem Başı Dağıtılmamış Karlar	3.589.434	3.809.383
Ödenen Temettüleri	21.641	34.220
Yasal Yedeklere Transfer	<u>2.179</u>	<u>828</u>
Dönem Sonu Dağıtılmamış Karlar	<u>3.679.876</u>	<u>3.885.001</u>

Takip eden notlar, özet konsolide ara dönem mali tabloların tamamlayıcı parçasını oluştururlar.

Mali Tabloların Özet Dip Notları

Konsolide Edilmiş Finansal Rapor Hazırlamanın Temeli;

Şirket ve ana ülkedeki yan kuruluşları muhasebe defterlerini Japon muhasebe standartlarına göre tutar. Yabancı ülkelerdeki yan kuruluşlar da genellikle kendi ülkelerine uygun şekilde tutar. Burada sunulan mali raporlar Japon muhasebe prensiplerine uyması maksadı taşıdığından buna uygun düzenlemeleri yansıtmaktadır.

Konsolidasyon Politikası;

Konsolide edilmiş mali raporlar Şirket ve yan kuruluşlarının hesaplarını içerir. Konsolidasyonda anlamlı bütün şirketler arası bilançolar ve hareketler çıkartılmıştır. Şirket'in %20'den %50'ye kadar sahibi olduğu, faizlerini kontrol etmediği ama faaliyetlerini ve finansal politikalarını kontrol ettiği bağlı şirketler öz varlık yöntemi (equity method) için hesaplanmıştır.

Finansal Rapor Standartları Kurulu Ocak 2003'te, 46 nolu standardı yayınlamıştır. "ARB No 51'in yorumu olarak değişken faizli varlıkların konsolidasyonu". Bu standart Aralık 2003'te yeniden gözden geçirilmiştir (FIN 45R). FIN 45R bir işletmenin bir varlığın faizleri

üzerinde genel oy hakkı dışında söz sahibi olup olmadığının ve buna bağlı olarak konsolidasyona tabi tutup tutmamasının gerekip gerekmediğinin nasıl değerlendirileceğini anlatmaktadır. Honda 31 Mart 2004'ten itibaren FIN 45R şartlarını benimsemiştir. FIN 45R'in uygulanması Honda'nın konsolide edilmiş finansal raporlarında anlamlı bir değişiklik yaratmamıştır.

Net varlıklar ve gelirdeki azınlık payları (minority interests) makul ve anlamlı olmadığından konsolide edilmiş bütçe ve kazanç raporlarından ayrı olarak gösterilmemiştir. Kazançlar içindeki azınlık paylarının miktarı "diğer" başlığı altında diğer masraflara eklenmiştir. 31 Mart 2006'te sona eren üç yıllık süre içinde sırasıyla 9.658 milyon ¥, 11.753 milyon ¥, ve 11.559 milyon ¥ olmuştur.

Tahminlerin Kullanımı;

Honda yönetimi, Japonya'da genel kabul gören muhasebe prensiplerine uygun konsolide edilmiş mali tablo hazırlarken; varlıklar, borçlar, gelirler ve giderler raporuna, ve buna bağlı aktif ve pasif yayınlanmasına ilişkin tahmin ve varsayımlarda bulunmaktadır. Bu tahmin ve varsayımlar borç zararları için karşılığı, artık değerlerin kira zararı için ödeneği, envanter ve ertelenmiş vergi varlıkları için değerlendirme ödeneğini, uzun vadeli varlıkların yıpranma payını, ürün garantisini, ve çalışan haklarına ilişkin varlık ve mecburiyetleri içerir; ama bunlarla sınırlı değildir. Gerçek sonuçlar tahminlerden farklı olabilir.

Gelir Tanıma ;

Üretilen malların satışı, anlaşmanın varlığına dair ikna edici delil olduğunda, teslimat gerçekleştiğinde, zarar riski müşteriye geçtiğinde, satış fiyatı sabit veya belirlenebilir olduğunda ve tahsilat mümkün olduğunda kabul edilir. Honda bayilerine son kullanıcıya geçirmek üzere genellikle piyasa faizlerinin altında borçlandırma veya kiralama olanağıyla özendirme sağlar. Ödenen faiz ya da kiralama sübvansiyonu perakende müşteriye sunulanla piyasada geçerli olan faiz veya kiralama oranı arasındaki farktır. Honda ayrıca genellikle bayinin kendisi için indirim olanağıyla bayiye özendirme sağlar. Bu özendirmeler satış gelirinde azalma olarak sınıflandırılır, zira bunun bedeli nakit olarak ödenir ve Honda böyle

bir değişimden tanımlanabilir bir kazanç elde etmez. Tahmini maliyet ürün satıcıya satıldığı zaman meydana gelir.

Alacakların faiz borcu faiz yöntemi kullanılarak tanımlanır. Finansal borç oluşum ücreti ve belirli doğrudan masraflar ertelenir, ve net ücret veya masraf finansal alacağın sözleşme süresi üzerinden faiz yöntemiyle amorti edilmektedir.

Şirket'in finansal yan kuruluşları düzenli olarak finans alacağı satar. Kar ve zarar, geri dönen nakit para ve satışın meydana geldiği dönem içinde kaydedilen alacak satışı arasındaki fark olarak kabul edilir. Honda yatırım olarak kaydedilen finansal alacaklara satılan ve geri dönen kısımların arasında bu kısımların satıldığı tarihteki piyasa değerini esas alarak yer ayırır. Honda kar ve zararı, tahmini piyasa değerine göre kaydedilen ve ticari kıymet olarak hesaplanan faizin piyasa değerindeki değişimine göre tanımlar. Honda geri dönen faizin değerini gelecekteki nakit akıştan düşerek belirler. Bu nakit akış ön ödemelere, kredi zararlarına, ve mevcut diğer verilere bakılarak tahmin edilir ve Honda'nın uygun olduğunu düşündüğü risksiz oran artı belirli bir risk oranına göre indirilir. Hizmetsel varlıklar ya da hizmetsel borçlar tahmin edilen net hizmet kazancına oranlanarak amorti edilir. 31 Mart 2005 ve 2006'te hizmet alacakları ve borçları yeterince büyük değildir.

Nakit Eşdeğeri;

Honda üç ay ve daha kısa vadeli bütün likit borç araçlarını nakit eşdeğeri olarak kabul eder.

Envanter;

Stoklar genellikle ilk giren ilk çıkan metoduna veya pazara göre maliyeti üzerinden kaydedilir.

Menkul Kıymetlere Yapılan Yatırım;

Honda borç ve öz varlık senetlerini (hisse senedi ve tahviller) şu üç kategoriden birine göre sınıflandırır: satışa uygun, ticari veya vadesine kadar tutulan. "vadesine kadar tutulan" kategorisindeki borç senetleri amorti edilmiş maliyetten kayıtlara alınmaktadır. "Ticari" varlık olarak sınıflandırılan tahvil ve hisse senetleri gerçekleşmemiş kazanç ve zarar da dahil edilerek piyasa değeri üzerinden kaydedilir. Diğer tahvil ve hisse senetleri gerçekleşmemiş

kazanç ve zararı da içerecek şekilde, vergiler düşülerek, konsolide edilmiş bilançoda ortakların varlıkları bölümünde toplam alacaklar (zararlar) içinde “satışa uygun” kategorisine girer.

Honda 31 Mart 2005 ve 2006’te, finansal alacakların satılmışlar havuzu içindekiler hariç hiç “satışa uygun” menkul kıymet bulundurmamıştır. Bunlar da finansal yan şirketlerin ticari kıymetler kısmında yer almıştır. Honda yatırım senetlerinin piyasa değerini düzenli olarak gözden geçirir. Bir yatırım senedinin değeri maliyetin altına düşerse ve bu düşüşün geçici olmadığına karar verilirse Honda aradaki noksanı gelirden düşerek kabul eder. Bir düşüşün geçici olup olmadığına her bir yatırım aracının kendine göre şartlarına bakılarak karar verilir. Honda bu etkenleri ve borç sahibinin finansal ve işletme durumuna, borç sahibinin hangi endüstride olduğuna, piyasa değerindeki düşüşün derecesine ve dönemine, ve ilgili diğer etkenlere bakarak değerlendirir.

Şerefiye;

Şerefiye amorti edilmez ama değeri yılda en az bir kere sınanır. Şerefiyenin tahmini piyasa değeri ortaya çıkış değerinden (carrying value) azsa, düşmüş olarak kabul edilir. Honda mali yılın sona erdiği 31 Mart 2004, 2005, ve 2006 tarihlerinde yıllık testini tamamlayarak şerefiye değerinde kayda değer bir azama olmadığına karar vermiştir. 31 Mart 2005 ve 2006 tarihlerinde piyasa değeri sırasıyla 17,66 milyon ¥ ve 17,887 milyon ¥ (167 milyon \$) olmuştur.

Amortisman;

Mülk, tesis, ve malzemedeki amortisman temel olarak söz konusu değerlerin tahmini ekonomik ömrü yaşı ve hurda bedeli üzerinden azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplanır. Mülk, tesis, ve malzemenin amortisman payı hesaplanırken kullanılan tahmini ekonomik ömür , binalarda 50 yıl, makine ve ekipmanlarda 2 ile 20 yıl arasındadır.

Uzun Vadeli Varlıklarda Bozulma ve Elden Çıkartılacak Uzun Vadeli Varlıklar;

Honda’nın sonsuz kullanım ömrüne sahip uzun vadeli varlıkları ve belirli maddi olamayan varlıkları, olaylar ya da durumdaki değişiklikler o varlığın değerindeki düşmenin

telafi edilemeyeceğini gösterdiğinde gözden geçirilir. Tutulacak ve kullanılacak varlıkların kurtarılabilirliği varlığın meydana getireceği beklenen gelecekteki net nakit akış miktarı (indirimsiz ve faiz hariç) kıyaslanarak ölçülür. Bu varlıkların değerinin düştüğü varsayılırsa, noksanlık o varlığın mevcut değerinin tahmini piyasa değerini aşan miktarıyla ölçülmektedir. Satılarak elden çıkarılacak olan varlıklar taşıyan değer ve tahmini piyasa değerinin altından rapor edilir.

Gelir Vergisi;

Gelir vergisi varlıklar ve borçlar yöntemine göre hesaplanır. Ertelenen vergi varlık ve borçları, mevcut varlık ve borçların taşıyan miktarları ve bunların vergi oranlarıyla, işletme zararı ve vergi borcu ötelemesi arasındaki farka uygulanan gelecekteki vergiler olarak kabul edilmektedir. Ertelenmiş vergi varlık ve borçları, bu geçici farkların temizleneceği ya da kemikleşeceği gelecek yıllardaki uygulaması beklenen yasal vergi oranlarıyla ölçülür. Vergi oranlarındaki değişimin ertelenmiş vergi varlık ve borçları üzerindeki etkisi yasa tarihini içeren dönem sırasındaki kazançlar içinde kabul edilir.

Ürünle İlişki Masraflar;

Reklam ve satış promosyon masrafları meydana geldiklerinde gider yazılmaktadır. 31 Mart 2006'te sona eren üç yıllık dönem için reklam masrafları sırasıyla 234,670 milyon ₺, 239,332 milyon ₺, ve 246,997 milyon ₺ olmuştur. Ürünler müşteriye satıldığında veya yeni satış sonrası garanti programları başladığında ürün garantisine ilişkin masraflar için karşılık ayrılmaktadır. Satış sonrası garanti masrafları kaydedilmiş garanti taleplerine bakılarak, gelecekteki beklenen garanti masrafları ve mevcut tamir masrafi bilgileri göz önüne alınarak tahmin edilmektedir. Büyüyen garanti masrafları kapsamına Honda'nın sattığı araçların genel garantisi, ürün geri alımları ve genel garanti dışında kalan hizmetler dahildir.

Hisse Senedi Başına Net Gelir;

Hisse senedi başına net gelir, hissedarlara ayrılan net gelirin her yılki mevcut hisse sayısının ağırlıklı ortalamasına bölünmesiyle elde edilir. 31 Mart 2004, 2005 ve 2006

tarikhlerinde sona eren yıllar için mevcut hisse senetlerinin ağırlıklı ortalaması sırasıyla 970.952.677, 953.638.262, ve 933.767.978 olmuştur.

Yabancı Paranın Çevrilmesi;

Tablolardaki yabancı para miktarları bütün varlık ve borçların yıl sonundaki değışim değeri üzerinden, bütün gelir ve masraflar o yılın ağırlıklı ortalama değeri üzerinden Japon yenine çevrilir. Çevrimden kaynaklanan ayarlamalar konsolide edilmiş bilançonun hissedar varlıkları kısmında “diğer birikimli gelir (zarar) başlığı” altında belirtilir. 31 Mart 2006 tarihinde sona eren üç yıllık dönem için diğer gelirler (masraflar) kısmında yer alan yabancı para çevrim karı (zararı) 2004 yılı için 520 milyon ¥, 2005 yılı için 13.668 ¥ ve 2006 yılı için (17.146) milyon ¥ dir.

Türevsel Finansal Araçlar;

Şirket ve bazı yan kuruluşları karşılaştıkları yabancı para ve faizleri yönetmek için yabancı para ve faiz gelecek anlaşması yapmıştır. Bu araçlar gelecekteki döviz anlaşması (foreign currency forward contract), para swapı, opsiyon kontratları ve faiz swap anlaşmalarını içermektedir.

Honda konsolide edilmiş bilançosunda bütün türev araçların piyasa değerine yer verir. Honda dolaylı muhasebe uygulamadığından türevsel finansal araçların piyasa değerindeki değışim o yıl içindeki kazançlar içinde gösterilir. 31 Mart 2004, 2005, ve 2006 tarihlerinde sona eren yıllar için diğer gelirler (masraflar) olarak gelirler içinde gösterilen miktar sırasıyla

19.910 milyon ¥ zarar, 122.583 ¥ kâr, ve 44.905 milyon ¥ (418 milyon \$) kar olmuştur. Şirket, 31 Mart 2004, 2005, ve 2006 tarihlerinde sona eren yıllar için finansal yan kuruluşlara ait borçların döviz kuru üzerinden kar ve zararlarını 12.778 milyon ¥ zarar, 36.410 milyon ¥ zarar ve 10.667 milyon ¥ (99 milyon \$) kar olarak diğer gelirler (giderler) kaleminde göstermiştir. Ayrıca finansal yan kuruluşların faiz oranı swap sözleşmesinden elde ettiği kâr ve zararlar 31 Mart 2004, 2005, ve 2006 tarihlerinde sona eren yıllar için sırasıyla 45.988 milyon ¥ zarar, 38.894 milyon ¥ zarar ve 28.000 milyon ¥ (261 milyon \$) zarar olarak diğer gelirler (giderler) kaleminde gösterilmiştir. Bu kar ve zararlar net miktar olarak sunulmuştur.

Nakliye ve İşlem Maliyetleri;

31 Mart 2006 tarihinde sona eren üç yıl süre için, satış, genel ve yönetsel masraflar içinde yer alan nakliye ve işlem masrafları 31 Mart 2004, 2005 ve 2006 tarihlerinde 144.791 milyon ¥, 146.698 milyon ¥ ve 159.472 milyon ¥ olarak gerçekleşmiştir.

Henüz Uygulanmamış Yeni Muhasebe Kararları;

Kasım 2004'te Muhasebe Standartları Kurulu, Muhasebe Standartları, Muhasebe Standartları Beyannamesi (SFAS) No 151'i yayınladı: "Demirbaş Masrafları, Muhasebe Araştırma Bülteni (ARB) No 141, Bölüm 4'e düzeltme", SFAS No 151, ARB No 43'te yer alan aşırı miktarda atıl tesis masraflarının, taşımanın, işlem masraflarının ve atık maddenin mevcut dönem içindeki masraf olarak kabul edilmesini gerektiren "Demirbaş Fiyatlandırması"na düzenleme getirmiştir. Madde ayrıca sabit üretim masraflarının dönüşümü için ayrılan sabit üretim giderleri için üretim tesislerini kapasitesi baz alınmasını gerektirmektedir. Bu madde Haziran 2005'ten sonra başlayan mali dönem için geçerli olmaktadır. Honda yönetimi bu maddenin Honda'nın konsolide edilmiş finansal pozisyonuna veya işletme sonuçlarına bir etkisi olmayacağını düşünmektedir.

Çevrilen Mali Tabloların Temeli;

Konsolide edilmiş mali tablolar Japon yenisiyle ifade edilmektedir. Ancak 31 Mart 2006 yılında sona eren mali yıl için hazırlanan finansal tablolar 31 Mart 2006 tarihinde Tokyo Döviz Çapraz Kuru piyasasında geçerli olan 1 \$ = 107,39 ¥ hesabına göre Amerikan dolarına çevrilmiştir. Konsolide edilmiş finansal tablolar ve ilgili notlardaki dolar cinsinden ifadeler sadece okuyucu için verilmiştir. Bu çevirme işlemi, gösterilen bütün miktarların ABD dolarına çevrilerek gösterilebileceği anlamına gelmemektedir.

Konsolide Edilmiş Nakit Akış Tablosunda İştiraklerden Alacaklar;

Önceki dönemlerde Honda bütün finansal iştirakler alacakları konsolide edilmiş nakit akış tablosuna koymak için yatırım aktivitesi olarak göstermiştir. Bu yaklaşım demirbaşların başka araçlara satıldığı toptan satış alacaklarına uygulandığında, konsolide edilmiş bir nakit

akış olmamasına rağmen gösterim olarak yatırım nakit akışında fazlalık ve işletme nakit akışında noksanlık etkisi yaratıyordu.

Bu yıl Honda yönetimi Menkul Kıymetler ve Takas komisyonunun tavsiyesiyle, demirbaş satışına ilişkin finansal iştirak alacakların etkisini işletme aktivitesi olarak gösterme, ayrıca ilgili finansal iştirak alacakları ticari alacaklar olarak yeniden sınıflandırma kararı almıştır. Bu gösterimin sonucu olarak şirketler içi hareketler elenmiş, ve demirbaşların satışına ilişkin alacakların tahsilatı işletme hareketi olarak sınıflandırılmıştır.

Bazı finansal kuruluşlar, konsolide araçlardan menkul kıymet alan müşterilere perakende finansman sağlar. Bu perakende finansmanın oluşturduğu nakit akış önceki dönemlerde yatırım nakit akışı olarak gösteriliyordu. Bu yıl Honda yönetimi Menkul Kıymetler ve Takas komisyonunun tavsiyesiyle, menkul kıymet satışıyla ilgili finansal iştirak alacakların nakit akış üzerindeki etkisini konsolide bilançoda işletme aktivitesi olarak gösterme, ilgili iştirak alacakları ticari alacak olarak yeniden sınıflandırma kararı almıştır. Ardından, Honda yönetimi burada sunulan bütün tabloların karşılaştırılabilmesi için 31 Mart

2005, ve 2006 tarihlerinde sona eren mali yıllardaki konsolide nakit akış tablolarını ve 31 Mart 2006 bilançosunu yeniden düzenlemiştir. Perakendenin, doğrudan finansal kiralamanın (leasing), toptan satışın, ve bayilere verilen demirbaş satışıyla ilgili olmayan dönemsel borçların finansal iştirak alacaklar üzerindeki etkisi konsolide nakit akış tablosunda yatırım aktivitesi olarak gösterilmeye devam etmiştir. İlgili maddeleri yeniden sınıflandırmanın 31 Mart 2004, 2005 ve 2006 tarihlerinde sona eren yıllardaki konsolide tablolar, ve 31 Mart 2006 bilançosu üzerindeki etkisi aşağıdaki gibidir.

Finansal İştirakler – Gelirler ve Menkul Kıymetleştirme;

Finansal iştirakler-gelirler iştiraklerin meydana getirdiği alacakları temsil eder. Satışla ilişkili iştirak gelirleri konsolide bilançoda ticari alacaklar ve diğer varlıklar olarak sınıflandırılmıştır. Finansal alacaklar bayilere sağlanan toptan satış finansmanını ve tüketicilere sağlanan perakende finansman ve doğrudan finansmanı içerir. Yönetimin tahmini finansal zararı karşılamak için yeterli olacağına karar verdiği karşılık kredi zararları için ayrılır. Bu tahsisat mevcut ekonomik eğilim, sektörde tecrübe, portföyden devralınan risk ve

borçlunun ödeme gücü gibi etkenler değerlendirilerek belirlenmektedir. Şirket'in finansal iştirak kuruluşları müşterilere kiralanan (leasing) araçların tahmini hurda-artık değerinin büyük bölümünü karşılamak için sigorta satın alır. Yönetimin araçların kira (lease) artık değerlerinin sigortalanmamış kısmındaki tahmini zararı karşılamak için uygun gördüğü miktar kira (lease) artık değerleri için ayrılır. Tahsisat ayrıca mevcut ekonomik koşullar, sektördeki tecrübe, ve finansal yan şirketlerin kayıtlı tecrübesi gibi etkenlerin değerlendirilmesine bağlıdır.

Yatırımlar ve Avanslar-İştirakler;

31 Mart 2005 ve 2006'te öz varlık yöntemine göre ciddi anlamda yatırım yapılan iş ortakları Showa Corp.(%33,5), Keihin Copr (%42,2), Guangzhou Honda Automobile Co. Ltd. (%50.0), Dongfeng Honda Engine Co. Ltd (%50.0) ve P.T. Astra Honda Motor (%50.0) olmuştur. 31 Mart 2005 ve 2006 tarihlerinde, ve 31 Mart 2006 tarihinde sona eren üç yıllık dönem içinde bazı birleşik bilgiler aşağıdaki gibidir:

	Yen (Milyon)		AB
	2005	2006	D Doları
			200
			6
Dönen Varlıklar	¥	¥ 876.559	\$ 8.162
Diğer Varlıklar – Arsa, Bina,	713.957	830.827	7.737
Makine Teçhizatlar	796.967		
Toplam Aktifler	1.51	1.707.386	15.
	0.924		899
Kısa Vadeli Borçlar	584.	629.578	5.8
Diğer Borçlar	466	146.554	62
	146.		1.3
	039		65
Toplam Borçlar	694.	776.132	7.2
	505		27
Öz sermaye	816.	931.254	8.6
	505		72

Şirket ve iştiraklerin iş ortaklarına yaptığı satışlar ve iş ortaklarının kendi arasındaki satışlar iş ortağı olmayan taraflara yapılan satışlarla aynı mantığa sahiptir.

Honda'nın 31 Mart 2005 ve 2006'teki dağıtılmamış karının içinde yer alan iş ortaklarının dağıtılmamış kârı içindeki hissesi sırasıyla 194,417 milyon ¥ ve 224,047 milyon ¥ (2,086 milyon \$) olmuştur.

Ticari alacaklar ve ticari ödemeler 31 Mart 2005 ve 2006 tarihlerinde aşağıdaki iştiraklerinin bilançolarını ve 31 Mart 2006'te sona eren üç yıllık dönemde alımlar ve satışlar iş ortaklarıyla aşağıdaki hesapları içermektedir.

	Yen (Milyon)		ABD Doları
	2005	2006	2006
Ticari Alacaklar	¥ 26.487	¥ 25.421	\$ 237
Ticari Borçlar	106.831	106.543	992

Şirket'in yöneticilerinden Bay Minekawa, Çin'deki iş ortaklarından biri olan Guangzhou Honda Automobile Co. Ltd.'nin başkanlığını yaptı. 2006 mali yılında Honda iş ortağı şirketlere 37,023 milyon ¥ değerinde otomobil parçası, ekipman, ve hizmet sattı. 23 Haziran 2006'te emekli olması ve şirkete işletim müdürü olması bekleniyor. Yatırımlar ve avanslar 31 Mart 2005 ve 2006 itibariyle aşağıda belirtilmiştir.

	Yen (Milyon)		ABD Doları
	2005	2006	2006
Cari Olmayan			
Pazarlanabilir Hisse Senedi	¥ 98.300	¥ 93.004	\$ 866
Pazarlanamayan İmtiyazlı Hisse Senedi	16.200	11.100	103
Konvertibl İmtiyazlı Hisse Senedi	18.73 9	27.476	256
Konvertibl Kağıtlar	49.75	65.920	614
Devlet Tahvili	9 -	3.000	28
U.S.A. Devlet Borçlanma Tahvilleri	13.21 1	20.347 31.076	189 289
Garanti Depozitosu	31.04	3.915	37
Avanslar	0	9.088	85
Diğer	4.064 11.51 1		
Özsermaye	¥ 242.824	¥ 264.926	\$ 2.467

Kısa Vadeli ve Uzun Vadeli Borçlar;

Kısa vadeli borçlar 31 Mart 2005 ve 2006 itibariyle aşağıda belirtilmiştir.

	Yen (Milyon)		ABD Doları
	2005	2006	2006
Kısa Vadeli Banka Kredileri	¥ 258.556	¥ 279.696	\$ 2.605
Orta Vadeli Borçlanma	85.979	85.373	794
Kağıtları	389.736	404.345	3.765
Ticari Kağıtlar			
	¥ 734.271	¥ 769.314	\$ 7.164

Uzun vadeli borçlar 31 Mart 2005 ve 2006 itibariyle aşağıda belirtilmiştir.

	Yen (Milyon)		ABD Doları
	2005	2006	2006
Honda Motor Co., Ltd: Krediler , vadesi 2031 Teminatsız, Genellikle Bankalardan Kullanılan	¥ 253	¥ 238	\$ 2
	253	238	2
Bağlı Ortaklıklar :			
Ticari Kağıtlar	184.958	187.932	1.750
Krediler , vadesi 2031 Teminatl, Genellikle Bankalardan Kullanılan	20.571	30.147	281
Teminatsız, Genellikle Bankalardan Kullanılan	71.603	65.892	614
Teminatsız, Genellikle Bankalardan Kullanılan	30.000	-	-
%1,31 Japon Yeni teminatsız tahvil 2005 vadeli	60.000	60.000	559
%0,69 Japon Yeni teminatsız tahvil 2006 vadeli	1.000	1.000	9
%0,81 Japon Yeni teminatsız tahvil 2006 vadeli	50.000	50.000	466
%0,47 Japon Yeni teminatsız tahvil 2007 vadeli	30.000	30.000	279
(-) İtfa Olmayan iskonto ,net	-	30.000	279
TOPLAM	1.881.484	2.094.367	19.503
Toplam Uzun Vadeli Borç	1.881.737	2.094.605	19.503
(-) Cari Kısım	487.125	535.105	4.983
	¥ 1.394.612	¥ 1.559.500	\$ 14.522

2031 ve 2029 yılında vadesi gelen kredi borçları borçlar ya mülk, tesis, ve ekipmanla teminat altına alınmış veya istek üzerine vadelenmiştir. Faiz oranları 31 Mart 2006'te yıllık %0,69'dan %22,37'ye kadar değişmektedir. 31 mart 2005 ve 2006'te toplan uzun vadeli

borçların ağırlıklı faiz ortalaması sırasıyla %2,55 ve % 4.05 olmuştur. 31 Mart 2005 ve 2006'te sırasıyla yaklaşık 11,425 milyon ¥ ve 12,881 milyon ¥ defter değeri olan mülk, tesis, ve ekipmanlara borcu teminat altına alan belirli ipotekler (mortgage) uygulanmıştır. Ayrıca 31 Mart 2005 ve 2006'te sırasıyla yaklaşık 14,314 milyon ¥ ve 22,597 milyon ¥ (210 milyon \$) olan iştirak alacakları iştirakler tarafından çeşitli borçlarla teminat altına alınmıştır.

31 Mart 2005 ve 2006'te sırasıyla 184,958 milyon ¥ ve 187,932 milyon ¥ (1,750 milyon \$) miktarlık ticari kağıt borçları uzun vadeli olarak sınıflandırılmıştır. Bu borçları uzun vadede finanse etmek ilgili iştiraklerin görevidir ve bunun için gerekli tesis kurulmuştur. Ticari kağıtların 31 Mart 2005 ve 2006 tarihlerindeki ağırlıklı faiz ortalaması sırasıyla %1.04 ve % 2.71 olmuştur.

Orta vadeli borçlar teminat altına alınmamıştır ve faiz oranları 31 Mart 2005'te %0.53 - %8.95 arasında, 31 Mart 2006'te %0.6 - %3.17 arasında değişmektedir.

Şirket'in iştirakleri uzun vadeli borç emisyonundan kaynaklanan döviz ve yabancı faiz swap oranlarını hesaplayabilmek için döviz takası ve faiz takası anlaşmaları yapmıştır. Döviz ve faiz takaslarıyla ilgili sözleşmelerin değerleri konsolide bilançonun "diğer varlıklar/borçlar" ve/veya "cari varlıklar/borçlar" bölümlerinde uygun olan yerde yer almıştır. Aksine bir hak doğmadıkça varlık ve borçların başlangıç değeri (offsetting) konsolide bilançoda yer almamıştır.

Japonya'da adet olduğu üzere, uzun kısa ve uzun vadeli banka borçlar, şimdiki ve gelecekteki borçları için teminat sağlayan genel anlaşma kurallarına göre verilir. Banka vadesi gelen borçlara karşılık, veya bankaya karlı bütün borçlara karşılık nakit depozitoyu kullanır. Borç için belirli güven anlaşmaları, Honda'nın yediyemine fazladan güvence vermesini gerektirebilir.

Gelir Vergisi;

31 Mart 2006'te sona eren üç yıllık dönem için gelir vergileri aşağıdaki gibidir.

	Yen (Milyon)		ABD Doları
	2005	2006	2006
Kar	¥ 252.740	¥ 266.665	\$ 2.483
Öz sermaye – Birikmiş Diğer Kapsamlı Kar (Zarar)	43.620	12.718	118
	¥ 296.360	¥279.383	\$ 2.601

31 Mart 2006'te sona eren üç yıllık dönem için gelir vergisinden önceki vergiler, yerli ve yabancı yan şirketlerin geliri içindeki hisse ve vergi masrafı aşağıdaki gibidir.

	Vergi Öncesi Kar	Cari Dönem Vergi	Ertelenmiş Vergi
2004:			
Japonya	¥ 176.515	¥ 114.809	¥ (33.664)
Japonya Dışı	433.240	61.823	102.097
	¥ 609.755	¥176.632	¥ 68.433
2005:			
Japonya	¥ 204.695	¥ 106.672	¥ (16.448)
Japonya Dışı	437.232	32.646	129.870
	¥ 641.927	¥139.318	¥ 113.422
2006:			
Japonya	¥ 147.455	¥ 57.066	¥ 24.134
Japonya Dışı	509.350	94.080	91.385
	¥ 656.805	¥151.146	¥ 115.519

31 Mart 2006'te sona eren üç yıllık dönem için ertelenmiş gelir vergisi masrafının belirli bileşikleri aşağıdaki gibidir.

	Yen (Milyon)		ABD Doları
	2005	2006	2006
Ertelenmiş Vergi Gideri	¥ 109.931	¥ 115.519	\$ 1.076
Vergi Kanunlarındaki ve Oranlarındaki Değişikliklerden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi Aktif ve Pasiflerindeki Düzeltmeler	3.491	-	-
	¥ 113.422	¥ 115.519	\$ 1.076

Şirket, 31 Mart 2005 ve 2006 tarihlerinde sona eren yıllar için toplamda %41 eden kanuni gelir vergisi kapsamında %30 ulusal şirket vergisine (national corporate tax), %5,19'la %6,21 arası yerleşim vergisine (inhabitant tax) ve %9,60'la %10,08 arası indirilebilir işletme vergisine (deductible business tax) tabidir. Japonya 24 Mart 2003'te, standart işletme vergisi oranını %9,60'tan %7,68'e indiren ve şirketin büyüklüğüne göre ek vergi getiren yerel vergi kanunundaki düzeltmeyi kabul etmiştir. Vergi oranındaki değişiklik 1 Nisan 2004'te başlayan mali yılla birlikte etkin olmuştur. Bunun sonucunda, 1 Nisan 2004'ten sonra realize edilmesi beklenen gecikmeli vergi varlık ve borçları için kanuni gelir vergisi yaklaşık %40'a çekilmiş oldu. Yabancı iştirakler %16 - %40 arasında değişen oranda gelir vergisine tabidir.

31 Mart 2006'te sona eren üç yıllık süre için Honda'nın efektif vergi oranı aşağıdaki sebeplerden dolayı Japonya kanuni gelir vergisinden farklı olmuştur.

	2004	2005	2006
Yasal gelir vergisi oranı	%41,0	%41,0	%40,0
Yan kuruluşların mevcut yıldaki işletme zararları için ayrılan miktar	0,8	2,6	0,5
Yabancı yan kuruluşların vergi oranlarındaki farklar	(2,1)	(1,4)	(0,5)
İşletme zararının kullanılması dolayısıyla ayrılan ödeneğin kaldırılması	(0,6)	(1,6)	(1,1)
Ar-Ge borcu	(1,6)	(3,8)	(2,3)
Vergi kanun ve oranlarındaki yasal değişmeden dolayı yapılan düzeltmeler	(0,4)	(0,5)	--
Önceki yol gelir vergisi*	--	--	1,8
Diğer	3,1	2,1	3,6
Etkin Vergi Oranı	%40,2	%39,4	%40,6

* 2005 yılı için önceki yıl vergisi Japonya'daki yetkililerin Şirket'in Brezilya'daki motosiklet ticarına biçtikleri kıymete bağlıdır.

Geçici farklılıkların 31 Mart 2005 ve 2006 tarihlerindeki ertelenmiş gelir vergisi yükümlülükleri aşağıdaki gibidir:

	Yen (Milyon)		ABD Doları
	2005	2006	2006
Ertelenmiş Vergi Aktifi :			
Stok Değerlemesi	¥ 24.051	¥ 24.475	\$ 228
Müşteri Karşılıkları	130.541	131.262	1.222
Yurt Dışı Vergi Alacakları	10.166	11.565	108
Faaliyet Zararları – İleriye Taşınan	73.772	58.697	546
Minimum Emeklilik Fonları Düzeltmesi	167.224	152.036	1.416
Diğer Tahakkuk Etmiş Emeklilik Yükümlülükleri	89.263	99.471	926
Diğer	141.723	131.233	1.222
Toplam Ertelenmiş Vergi Aktifi (Brüt)	¥636.713	¥608.739	\$ 5.668
Değerleme Karşılıkları (-)	71.726	59.737	556
Net Ertelenmiş Vergi Aktifi	564.987	549.002	5.112
Ertelenmiş Vergi Pasifi :			
Stok Değerlemesi	(13.658)	(14.322)	(133)
Amortisman ve İtfa Payları (Kiralama İşlemleri Hariç)	(50.100)	(63.614)	(592)
Kiralama İşlemleri	(268.461)	(328.554)	(3.060)
İştiraklerin ve Bağlı Ortaklıkların Dağıtılmamış Karları	(22.737)	(34.252)	(319)
İştiraklerin ve Bağlı Ortaklıkların Dağıtılmamış Karları	(26.934)	(25.666)	(235)
Hisse Senetleri Üzerinde Gerçekleşmemiş Karlar	(53.995)	(82.189)	(765)
Diğer			
Toplam Ertelenmiş Vergi Pasifi (Brüt)	(435.885)	(548.137)	(5.104)
Net Ertelenmiş Vergi Aktifi	¥129.102	¥ 865	\$ 8

31 Mart 2005 ve 2006 tarihlerindeki ertelenmiş gelir vergisi konsolide bilançoya şu şekilde yansımıştır:

	Yen (Milyon)		ABD
	2005	2006	Doları
Dönen Varlıklar – Ertelenmiş Vergi	¥ 222.179	¥ 214.059	\$ 1.993
Diğer Aktifler	162.323	129.162	1.203
Diğer Kısa Vadeli Borçlar	(210.944)	(273.795)	(2.550)
Diğer Pasifler	(44.456)	(68.561)	(638)
Net Ertelenmiş Vergi Aktifi	¥ 129.102	¥ 865	\$ 8

Ertelenmiş vergi varlıklarını realize ederken yönetim ertelenmiş verginin tamamının mı yoksa bir kısmının mı realize edileceğini düşünmektedir. Ertelenmiş vergi varlıklarının realize edilmesi, gelecekteki geçici farkların hesaptan düşülebilir olduğu ve işletme zararlarının kullanıldığı dönemler için vergilendirilir gelirin meydana gelmesine bağlıdır. Yönetim böyle bir değerlendirme yaparken ertelenmiş vergi borçlarının geri alınması takvimini gelecekte beklenen vergilendirilebilir gelir miktarını ve vergi planlama stratejilerini göz önünde tutmuştur. Ertelenmiş vergi varlıklarının düşülebilir olduğu dönemler için kaydedilmiş vergilendirilir gelir ve gelecekteki vergilendirilir gelir tahmininin derecesini göz önüne alan yönetim hesaptan düşülebilir farkları ve işletme zararlarını realize etmeye karar vermiştir.

Karşılık ayırma temel olarak, yabancı iştiraklerde meydana gelen net işletme zararlarıyla ilgili ertelenmiş vergi varlıklarına ayrılan ödeneğe başlıdır. Şirket bu iştiraklerin her birinin ertelenmiş vergi varlığını realize etme yeteneğini, gelecekteki vergilendirilir gelir tahminini, kaydedilmiş performansı, vergi planlama stratejilerin, piyasa durumunu ve başka etkenleri hesaba katarak analiz etmiştir. Bu etkenleri göz önüne alan şirket bu kuruluşların kendi ertelenmiş vergi varlıklarını realize etmesine karar vermiştir.

Temettü ve Yasal Yedekler;

Japon Ticaret Yasası, kazancın en az %10'u nakit olarak ödendiği takdirde, toplam sermaye fazlası ve yedek akçe beyan edilen sermayenin %25'ine ulaşana kadar yasal yedek olarak ayrılabilceğini belirtmiştir. Belirli yabancı iştiraklerinde kendi ülkelerindeki kanunlara göre kazançlarını yedek olarak ayırmaları istenmektedir.

31 Mart 2006'te sona eren üç yıllık dönemde nakit temettüler ve yasal yedekler o yıllar içinde ödenen kar paylarını ve yedek olarak ayrılan parayı temsil etmektedir. 31 Mart 2006'te sona eren üç yıllık süre içinde hisse başına ödenen kar payı sırasıyla 31 ¥, 35 ¥, ve 51 ¥ (0,47 \$) olmuştur.

Emeklilik ve Emeklilik Sonrası Haklar;

Şirket ve iştiraklerin Japonya ve belirli yabancı ülkelerdeki hemen hemen bütün çalışanlarını kapsayan çeşitli emeklilik planları bulunmaktadır. Plana dahilindeki haklar temel olarak çalışılan yılların ve tazminatın birleşimidir. Fon politikası, çeşitli düzenlemelerin gerektiği üzere periyodik bağışlamalardan oluşmaktadır.

Yöneticilerin emeklilik hakları, belirli haklar hariç yönetimin politikasıyla uyumludur. Yönetici olmayan memurların emeklilikte toplu para aldığı durumlar mevcuttur.

46. TÜRK VE JAPON MUHASEBE SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Türk ve Japon muhasebe sistemlerinin karşılaştırılması Honda Motor Co. Ltd.'in (Japonya) faaliyet raporunun incelenmesi sonucunda;

- Vergi Kanunları bakımından, GV ve KV kanunları açısından iki ülke vergi kanunlarının parallellik gösterdiği, her iki ülkede GV'nin artan oranlı, kurumlar vergisi kanununun sabit oranlı olduğu tespit edilmiştir.
- Her iki ülkede Ticaret Kanunlarının uzun yıllardır yürürlükte olduğu, Sermaye Piyasası kanunları açısından her iki ülkede etkin uygulanan kanunların var olduğu tespit edilmiştir.

- Uygulanan tek düzen hesap çerçevesi açısından Türk ve Japon uygulamalarında ifade edilmiş farklılıkların olduğu, TDHP açısından Japonya’da hazırlanan finansal tabloların ülkemizde TDHP göre düzenlenen mali tablolardan farklı bir yapıya sahip olmaktadır. Japon muhasebe sisteminde yapılan incelemeler ve araştırmalar neticesinde standart bir tek düzen hesap planı olmadığı tespit edilmiştir. Genellikle Japonya’da firmalar FASBE göre uluslararası finansal raporlama standartlarına göre finansal tablolarını hazırlamaktadır. Ülkemizdeki tüm işletmelerde kullanılacak hesap planında yer alan hesaplar ve açıklamaları Maliye Bakanlığı tarafından açıklamaları ile belirlenmiş ve uygulanma zorunluluğu getirilmiştir.
- Muhasebe bilgi sistemi açısından Japon Muhasebe Sisteminde bilgi sisteminin ülke gelişmişliğine paralel olarak daha etkin kullanıldığı, Türkiye’de ise son yıllardan itibaren etkin ve verimli kullanılmaktadır.
- Muhasebe standartları açısından Japonya’da FASBE finansal rapor hazırlanmasında önemli standartlar olarak onaylanmış ve benimsenmiştir. Kanun yerinde olmasa da her ticari işletmenin bunlara uyması gerekmektedir. Ancak bazı işletmeler kanunla mecburi tutulmadıkça bu standartlarla ilgilenmemiştir. Bundan dolayı FASBE ve diğer standartların büyük kısmına Japon Ticaret Kanunu’nda yer verilmiştir.

FASBE Amerika Birleşik Devletleri’ndeki “Genel kabul görmüş muhasebe standartları”nın Japonya’daki karşılığıdır. FASBE 1949 yılında Japonya ticari muhasebesini modernize etmek için Menkul kıymetler ve takas kanunu SEL gereğince geliştirilmiştir.

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür.

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir.

5. SONUÇ

Uluslararası sermaye hareketlerinin artması, ekonomik ve siyasi birliklerin oluşması ile ulusal muhasebe hukuklarında farklılıkların ortadan kaldırılmasına yönelik uyumlaştırma çalışmaları önem kazanmıştır. Finansal raporların, diğer bir ülkenin lisanına çevrilmesiyle uluslararası bir uyumun sağlanamayacağı açıktır, çünkü farklı yasalar, farklı bilanço hazırlama yöntemleri ve farklı tablolar kullanılabilir. Muhasebe terminolojisinde ve ilkelerinde uluslararası bir tekdüzeliğe ulaşılması büyük bir gereklilik haline gelmiştir. Bu amaç doğrultusunda IASC ve IFAC Uluslararası Muhasebe Standartlarını tün dünyada uygularken, Avrupa Birliği de üye ülkelerin bilanço hukuklarının uyumlaştırılması çalışmalarını yürütmüş, bu doğrultuda yönergeler hazırlamıştır.

Günümüz iktisadi hayatında işletme adı verilen iktisadi birimlerin sürekli büyüme eğilimi göstermesi, sermaye piyasalarının gelişmesi ve kompleks yapıdaki yasal düzenlemeler muhasebenin fonksiyon ve faaliyetlerini daha da karmaşık bir hale getirmiştir. Uluslar arası ticaretin gelişmesi, sermaye hareketlerinin boyut ve hacimlerinin artması muhasebe uygulamalarının belirli uluslararası standartlara ihtiyaç duyulmasına neden olmuştur. Muhasebenin işletme eylemlerinin kontrolünü mümkün hale getirmesi, geleceğe ilişkin faaliyetlerin planlaması, işletme içi ve dışı ilgililere etkin kararlar alabilmeleri için gerekli veri akışını sağlaması, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması gibi pek çok farklı görev ve fonksiyonu bir arada bulundurması ilerleyen zaman içinde sayısız problemleri de beraberinde getirmiştir. Uluslararası niteliğe haiz işletmelerin verilerinin sınıflandırılması, karşılaştırılabilir bir yapı içinde bir arada değerlendirilmesi ihtiyacı giderek artmıştır. Ülkelerin farklı muhasebe ve iktisadi kültürlere sahip olmaları farklı muhasebe sistemlerinin kullanımını ortaya çıkarmıştır.

Japon muhasebe uygulamalarının genel olarak Anglo Sakson muhasebe uygulamaları içinde değerlendirildiği zaman gelişmiş mesleki organizasyon yapılarının varlığı dikkat çekmektedir. Genel olarak hukuk sistemine ve yasal düzenlemelerine yoğun olarak etkide bulunan bu organizasyonlar Türkiye örneği ile karşılaştırıldığında çok daha fazla geniş siyasi etkiye sahip toplum örgütleridir. Gerek vergi sistemi gerekse sermaye piyasalarının düzenlenmesine yönelik yasal mevzuat düzenlemelerinde bu çok etkin bir unsur olarak öne çıkmaktadır. Türkiye uygulamasına bakıldığında ise devletin yada bir başka ifade ile kanun

koyucunun muhasebe-hukuk sistemi ilişkilerindeki kurucu düzenleyici etkisi dikkat çekmektedir. Bu durum çoğunlukla Kıta Avrupasında'da görülen, ekonomik değişimlere hızlı ve etkin reaksiyon gösterememe sıkıntısına yol açmaktadır. Japonya uygulamalarında ileri düzeyde liberal düşünce yapısı ve gelişmiş, köklü sermaye piyasalarının varlığı finansal tabloların belirgin olarak menkul kıymet kültüründen etkileri görülmektedir. Pek çok akademisyen ve yazarın Türkiye'de muhasebeyi vergi ve yasal mevzuat eksenli görmesinin temel nedeni de bu farklılıklardır. Türk muhasebe ve sermaye piyasaları sistemi temelde vergi düzenlemelerinden bağımsız olarak oluşturulmuştur. Mükelleflerin üzerindeki kümülatif vergi yükünün büyüklüğü, kayıt dışı ekonomi, sermaye birikiminin uluslararası ölçeklerle değerlendirildiğinde küçüklüğü, aile şirketi olarak belirginleşen şirket kültürü ve sermaye piyasalarının derinliği gibi çeşitli nedenlerle Türkiye'de muhasebenin temel amacının vergisel zorunlulukları yerine getirmek olduğu söylenmektedir. Türkiye'nin Avrupa ile tarihsel ve ekonomik bağları muhasebe ve hukuk sistemi üzerinde de etkilerini göstermiştir. Muhasebe ve hukuk sistemi incelendiğinde Türkiye'nin yoğun olarak Almanya başta olmak üzere Kıta Avrupasıyla büyük benzerlikler taşıdığı ve Japonya'nın bu konuda Türkiye'yi daha az etkilediği söylenebilir. Özellikle Enron gibi şirket skandallarından sonra başta Amerika Birleşik Devletleri'nde olmak üzere genel kabul görmüş muhasebe standartları ve yasal düzenlemeler yeniden tartışılmaya başlanmış, başlangıçta pek de rağbet görmeyen ve Kıta Avrupası menşeyli olduğu kabul edilen Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS/IFRS) yeniden ele alınmasına neden olmuştur. Globalleşen ekonominin tüm dünyada etkilerinin giderek artması ve uluslararası sermaye hareketlerinin hızlarının buna paralel olarak hızlanması muhasebe uygulamalarının yönünü ortak bir noktaya çekmektedir.

Japonya'da yasal hükümler gerçek ve adil bakış açısının önüne geçmiştir. Bu öncelik, ticari ve vergi bilançolarının birbirlerine dayalı kalmasını sağlamak için gereklidir. Muhafazakar ve ihtiyatlı bir muhasebe sistemine sahip olduğunu söyleyebileceğimiz Japonya'da; küreselleşme ve uluslararası sermaye piyasalarındaki gelişmelere paralel uyumlaştırma çalışmaları gelişmeye devam etmektedir.

Türk ve Japon muhasebe sistemini karşılaştırdığımızda; ihtiyatlılık açısından benzerlikler bulunmaktadır. Mesleğin uygulanması açısından da mali müşavir ve yeminli mali müşavirlik kurumlarının daha gelişmiş olarak Japonya'da uygulandığı söylenebilir. Şirketlerin

ölçeklerine göre değişen yapılar, kurallar Türkiye muhasebe sisteminde rastlanan bir durum değildir. Ancak genel olarak muhasebe sistemlerin birbirine yakın olduğu söylenebilir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Kitaplar

1. Akdoğan Nalan , **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi** , S.M.M.M. Odası Yayınları,Ankara,1994
2. Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 11.Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi, 2003
3. Akdoğan Nalan , Tenker Nejat, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 8.Baskı, Ankara: Ankara Gazi Kitapevi, 2003
4. Akgüç Öztin, **Kredi Taleplerinin Değerlendirilmesi**, Avcıol Basım Yayım, 5.Baskı, İstanbul
5. Alhashim Dhia D., Jeffrey S. Arpan, **International Dimensions of Accounting**, 2nd edition, USA: PWS- Kent Publishing Company, 1988
6. Altındağ Mehmet, **Vergi ve Revizyon Rehberi** , Yaklaşım Yayınları, Eylül 2002
7. Altuğ Osman, **Kayıtdışı Ekonomi**, 2.Baskı, İstanbul : Türkmen Kitabevi, 1999
8. Altuğ Osman, **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, 1. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999
9. Altuğ Osman, **Holding Şirketlerde Muhasebe Düzeni**, Marmara Üniv. Yayın No:34, İstanbul 1986
10. Arat Mehmet Emin , Durmuş Ahmet Hayri, **Mali Tablolar Tahlili**, M.Ü. Nihat Sayar Yardım ve Eğitim Vakfı Yayınları No: 482/7154, İstanbul, 1998
11. Argun Doğan, İbiş Cemal, **Mali Tablolar Analizi Uygulamaları**, Tesmer Temel Eğitim Staj Merkezi Yayını No: 42, İstanbul,2004
12. Arpan Jeffrey S., Radebaugh Lee H., **International Accounting and Multinational Enterprises**, USA: Warren, Gorham & Lamont, Inc.,1981
13. Ataman Başak Akgül, Akay Hüseyin, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, 1. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003
14. Ataman Ümit, **Şirketler Muhasebesi**, 2.Baskı, İstanbul : Türkmen Kitabevi, 2000
15. Ataman Ümit, Hacırüstemoğlu Rüstem, **Yöneticiler İçin Muhasebe Finans Bilgileri**, Türkmen Kitabevi No:141, İstanbul 1999

16. Atrill P., Mc Laney Eddie, **Accounting and Finance for Non Specialist**, Prentice Hall, UK, 1998
17. Bektöre Sabri, Sözbilir Halim, Banar Kerim, **Genel Muhasebe**, Eskişehir, 2001
18. Benligiray Yılmaz, Kepekçi Celal, **Muhasebe Kavram ve İlkelerinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi**, T.C. Anadolu Üniversitesi, 1985
19. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2004
20. Bilginoğlu Fahir, **Muhasebe Organizasyonu**, 1. Baskı, İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Yayını, 1988
21. Bilginoğlu Fahir, Burgazlıoğlu Ertuğrul, **Muhasebe Organizasyonu Ders Notları**, İstanbul Üniversitesi, 2003
22. Blake John, Amat Oriol, **European Accounting, England**, Pitman Publishing A Division of Longman Group UK Limited, 1993
23. Bozkurt Nejat, **Muhasebe Denetimi**, 1.Baskı, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 1999
24. Burçkin Emre, **Temel ve Ek Mali Tabloların Düzenlenmesi**, M.Ü. Muhasebe Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 1995/4, İstanbul, 1995
25. Cemalcılar Özgül , Erdoğan Nurten , **Genel Muhasebe**, Beta Basım 5. Baskı, İstanbul, 2000
26. Cemalcılar Özgür , Önce Sabahat, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F.Yayınları, Eskişehir, 1999
27. Choi Frederick D.S., Frost Carol Ann ve Meek Gary G., **International Accounting**, 3rd edition, USA: Prentice Hall International, Inc., 1999
28. Choi Frederick D.S., Mueller Gerhard G., **International Accounting**, 2nd edition, USA: Prentice Hall, Inc., 1992
29. Compare J. Solomon A.P., **Introduction to Financial Management** , Mc. Grow – Hill Book Company, New York, 1983
30. **Coopers & Lybrand (International), International Accounting Summaries A Guide for Interpretation and Comparison**, 2nd edition, USA: John Wiley & Sons, Inc., 1993, s.J-3.
31. Dokur Şükrü, Kaygusuz Sait, **Amortismanlar**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2004
32. Doyrangöl Nuran Cömert, Gökçen Gürbüz ve İbiş Cemal, **Genel Muhasebe Defter Tutma Uygulamaları**, Der Yayınları, İstanbul 1999

33. Dubois D.A, Someya K., **Accounting Development in Japan**, The Convergence Theory, Accountant, 1977
34. Durmuş Ahmet Hayri, **Muhasebe Kuramları ve Uygulamaları**, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, İstanbul, 1986
35. Durmuş Ahmet Hayri, **Mali Tablolar Tahlili**, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, İstanbul 1986
36. Durmuş Ahmet Hayri, **Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)**, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını No: 7, İstanbul, 1992
37. **Economic Stabilization Board- (ESB 1949)**, Investigation Committee on Business Accounting System in Japan, **Kigyo Kaikeigensoku** (Financial Accounting Standards for Business Enterprise
38. Edizdoğan Nihat, Taş Metin, **Türk Vergi Hukuku**, Ekin Yayınevi, Bursa 1998
39. Eiichi Shiratori, **Kokusai Kaiki Kijun (International Accounting Standards)** Tokyo, 1998, Nikkei BP
40. Erdamar Cengiz, Basık Feryal Orhon, **Finansal Muhasebe**, Dönence Basım ve Yayım Hizmetleri, İstanbul, 1999
41. Evans Thomas G., Taylor Martin E.ve Holzmann, **International Accounting & Reporting**, 2nd edition, USA: College Division South-Western Publishing Co.,1994
42. Genç Süleyman, Tanrıvermiş Emin, **Tek Düzen Hesap Planına Göre Örneklerle Genel Muhasebe**, Sürekli Yayınlar Yayını, Sayı:15, 1998
43. Gomi Yuji, **Guide to Japanese Taxes**, 2003 -2004 , Zaikei Shoho Sha, 2003 Tokyo
44. Gürbüz Hasan, **Muhasebe Denetimi**, 3.Baskı,İstanbul 1990
45. Güredin Ersin, **Denetim**, Muasebe Enstitüsü Yayın No:62, İstanbul
46. Güvemli Oktay, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi**, Bulak Yayınevi, İstanbul 1998
47. Güvemli Oktay; **Muhasebe Tarihi**, M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayını, Cilt 1, İstanbul 2002
48. Güvemli Oktay, **Muhasebe Tarihi**, M.Ü. Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayını, Cilt 4, İstanbul 2002
49. Hacırüstemoğlu Rüstem, **Maliyet Muhasebesi**, 2.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000

50. Hacırüstemoğlu Rüstem, **Vergi Uygulamaları ve Muhasebesi**, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1990
51. Hacırüstemoğlu Rüstem, Pekdemir Recep ve Türker Masum, **Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar** , TÜRMOB Yayınları, 2. baskı, Ankara 1996
52. Haskins Mark E., Ferris Kenneth R.ve Selling Thomas I., **International Financial Reporting and Analysis A Contextual Emphasis**, 2nd edition, Singapore: Irwin McGraw-Hill, Inc., 2000
53. Hideki Shibata, **Kansa fudo no kakushin (Changes in auditing climate)**, Tokyo, 1999 Seibunsha,
54. Hiroshi Tanaka, **Nihongata Kaikei Disukuroja No Rinen Tu Jissai (Ideal and Reality Of Japanese- Style Accounting Disclosure)**, Kaikei 154(6), 1998
55. Iwata I, **Dotekitaishohyo no Genkin-Komaku (Cash on the Dynamic Balance Sheet)**, Kaikei, 59/5, 1998
56. James I. Benjamin , Francia, Arthur J. Strawser, Robert H., **Principles of Accounting**, Fourth Edition, Dame Publications Inc., Houston, 1988
57. **Japanase Institute f Certifed Public Accountants (JICPA)**, Auditing Standarts Committe Report No:2 , Tokki –Jikou – 1991b, (Special Explanation Paragraphs), 2002
58. Kahya Mehmet, **Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Finansal Analiz**, Sentez Reklam ve Danışmanlık, İstanbul 2001
59. Karakoç Yusuf , **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 3.Baskı, Ankara 2004
60. Karayalçın Yaşar, **Muhasebe Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1988
61. Karslı Muharrem, **Sermaye Piyasası, Borsa, Menkul Kıymetler**, 4.Baskı, İstanbul 1994
62. Kepekçi Celal, **Bağımsız Denetim**, Ankara 1996
63. Keys, J. Bernard; Luther Trey Denton and Thomas R. Miller; **“The Japanese Management Theory Jungle- Revisited”**, **Journal of Management**, Vol.20, No.2, 1994
64. Kızıl Ahmet, **Genel Muhasebe, Dönem İçi ve Dönem Sonu İşlemleri**, 2. Baskı, Der Yayınları, İstanbul
65. Koike Kazuo, **Skill Formation System in the U.S. and Japan: Comparative Study**, in Aoki, Op.Cit

66. Kozeki Isamu, **Wagakuni Kansahojin no Jisshouteki Kenkyuu** (Empirical Study of Audit Corporations in Japan, Tokyo, Zeimukieri Kyoukai, 1991
67. Kroucke O. Charles, **Managerial Finance Essentials**, New York West Publishing Company, 1998
68. Kurosawa Kiyoshi, **Kansa Kijun- Chuou – keizai-sha** (Auditing Standarts), 1982
69. Kurosawa Kiyoshi, **Keidanren no Kaikeigensoku no Kaisei ni Kansuru Iken nitsuite (A Comment on Opinions of Fedaration of Economic Organization on Revision of Accounting Principles**, Kaikei, 58/3
70. Kyojiro Someya, **Japanese Accounting: A Historical Approach**, Oxford, 1996, Clarendon Press
71. Lalik Ömer, **Şirketler Muhasebesi**, Ankara, 1992
72. Larson, Kermt D.; **Financial Accounting**, Fourth Edition, IRWIN, Homewood, Boston, 1989, ISBN: 0.256-06781
73. Lazol İbrahim, **Mali Analiz ve Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, Ekin Kitapevi, Bursa 2000
74. Masaaki Imai, **Kaizen: TheKey to Japan’s Competitive Success**, New York Mc Graw Hill, 1986
75. Mehtibay Yaşar, Avrupa **Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Ankara: Turhan Kitabevi,1996,s.67. Aktaran: Abdurrahman AKDOĞAN, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ankara: Gazi Kitabevi, 1998
76. Miyagami K, **Kaisyu Tokashihon Toshiteno Shisan (Assets as Rocovered Invested Capital**, Kigyokaikai, 1987, 59/5
77. Morihiro Katoh , **Accounting Principles and Accounting Policy**, Tokyo , 1990
78. Mueller Gerhard G., **Accounting Principles Generally Accepted in the United States versus Those Generally Accepted Elsewhere**, *International Journal of Accounting*, Spring 1968, pp.91-103’ten aktaran Choi ve Mueller
79. Nishikawa K, **The Early History of Double – Entry Book Keeping in Japan**, in A.C Littleton and B.S Yamey, *Studies in the History of Accounting*
80. Nobes Christopher, Parker Robert, **Comparative International Accounting**, 6th edition, Great Britain:Pearson Education Limited, 2000
81. Odagiri Hiroyuki, **Kigyo Shuundan no Riron- Kigyo Shuundan no Kantenkara** (Theory of Corparate Grups) , *The Economic Studies Quarterly* 26, No:2, 1975

82. Okuna Itami, **Consolidated Financial Statements**, Tokyo Keizai, 1990
83. Örten Remzi, **Genel Muhasebe**, Üçüncü Baskı, Ankara: G.Ü. İ.İ.B.F. Yayınları, 2003
84. Özel Hakkı, Şenyüz Doğan, **Türk Vergi Sistemi – Gelir Vergisi**, 3.Baskı, Bursa: Ata Ofset Matbaacılık, 1990
85. Özer Mevlüt , **Vergi Kanunları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Kapsamında Mali Tablolar ve Finansal Analiz Cilt 2**, 2.Baskı, Ankara : Özkan Matbaacılık, 1997
86. Özer Mevlüt, **Vergisel ve Teknik Boyutuyla Muhasebe**,1.Baskı, Ankara: Özkan Matbaacılık, 1998
87. Özkan Mehmet, **Sigorta İşlemleri ve Muhasebesi**, 1.Baskı, İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1998
88. Özyer Mehmet Ali, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanı Derneği Yayınları, 2004
89. Pekdemir Recep, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Mali Tablolar**, İSMMMO Yayını,İstanbul 1994
90. Pekdemir Recep, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Mali Tablolar El kitabı**, 3.Baskı,İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları,1996
91. Peker Alpaslan, **Modern Yönetim Muhasebesi**, Genişletilmiş 3. Baskı, 1,2, ve 3. Kitap, Fatih Yayınevi Matbaası, İstanbul, 1983
92. Pekiner Kamuran, **İşletme Denetimi**, Filiz Yayınevi,İstanbul 1998
93. **PWC Corporate Tax Worldwide**, PricewaterhouseCoopers,2002
94. Radebaugh Lee H., Gray Sidney J., **International Accounting and Multinational Enterprises**, 3rd edition, USA: John Wiley & Sons, Inc., 1993
95. Rouyama Syouichi , **Nihon no Kinyuu Sisutemu (Financial Sysyem in Japan)**, Tokyo: Touyoukeizai, 1982
96. Sakamoto Y, **Taishakutaishohyo niyuru Son-eki no Keisan (Income Determination by Means of the Balance Sheet**, Kigyokaikei, 1990, 58/4
97. Satoh Y, **Methods of Accounting Interest on Borrowed Funds**, Tokyo Keizai Zasshi no:1634, 2002

98. Schall D., Charles Haley Lawrence, **Introduction to Accounting**, Mc. Grow – Hill Book, New York,1983
99. Selek A.Seha; **Muhasebenin Temel Verileri**, Kaçkar Ofset, 1991, İzmir
100. Sevilengül Orhan, **Genel Muhasebe**, Setma Matbaacılık, Ankara 1996
101. Shayam Sunder, Yamaji Hidetoshi, **The Japanese Style of Business Accounting**, 1st edition, Quorum Books, 1999
102. Shimme S, **Introduction to Japanese Accounting System**, Accounting Review, 1988, 12
103. Someya Kyojiro , **Japanese Accounting – A Historical Approach**, 2nd edition, Oxford University Press,1999
104. Steinmo Sven, **The Political Economy of Taxes and Redistribution in Japan**, Social Science Japan ,Journal. 2002
105. Şirin Şerafettin, **Ticaret Hukukunda Faiz ve Uygulaması**,Evrin Basım Yayın Dağıtım,İstanbul 1991
106. Sümer Ayşe, **Türk Sermaye Piyasası Hukuku ve Seçilmiş Mevzuatı**, İstanbul , 3. Baskı 2002
107. Takareta S. , Swabe N., **Time and Space in Income Accounting** , Accounting Organization and Society, 1994
108. Takeda Ruyuji, **Fund Flow Theory**, Doubunkan Tokyo, 1997
109. Takita Terumi, **Kansa Kinou Ron** (Chikura –shobou) (The Function of Auditing: Sociological Consideration of Japanese Audit) Tokyo,1996
110. Tetsuzo Ohta , **Concerning the Cost-like Features of Capital Interest**, Sango Keiri, Osaka, 1988, 28/10
111. Toshihiro Ihori , **International Cooperation Behind National Borders: Country Case Study on Japan**, Office of Development Studies, 2005, s.235 UNDP. New York.
112. Toyo Keizai Shinposha, **Kigyo Keirutsu Souran 95**, (Yearbook: Corporate Series in Japanese), Tokyo, 1995
113. Yalkın Yüksel Koç, **Genel Muhasebe**, Turhan Kitapevi, 8. Baskı, Ankara 1994
114. Yamashita K, **Ohta Gakusetsu no Ginmi (A Critical Examination of Balance Sheet)** Kaikei, 1998, 58/4

115. Yazıcı Mehmet, **Kurumsal Muhasebe Denetimi**, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul 2003
116. Yılmaz Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, 8.Bask, yetkin Yayınları, Ankara2004
117. Yılmaz Kazım, **Değerleme**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 1997
118. Yoshikawa K, **Ginko Boki Seiho (Japanese Bookkeeping Methods)**, 2 vols, Tokyo, 1992
119. Yoshitaka Fukui , **Three Essays on Accounting and Reality**, Carneige Mellon University, 1998

Makaleler

1. Akdoğan Nalan , **TMS-5 Konsolide Finansal Tablolar Standardının İncelenmesi ve Bir Örnek Uygulama**, Muhasebe ve Denetime BAKIŞ, Yıl:2, Sayı:5, Ekim 2001
2. Aoki Nakano, **The Economic Analysis and Consolidation Principles of Japanese Firms**, New York, 1984
3. Ayboğa Hanifi, **İşletmelerde Muhasebe Hukuku ve Belge Organizasyonu**, İSMMMO Mali Çözüm, Sayı:56
4. Ayboğa Hanifi , **Mali Durum Tablosu ve Kurumsal Yapısı - Teori ve Türk Ticaret Kanunu Açısından İrdelenmesi – İSMMMO Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 57
5. Ayboğa Hanifi , **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı :68
6. Biçer Hüsametdin, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Dikkati Çeken Bazı Hususlar**, Vergi Dünyası, Hesap Uzmanları Kurulu Yayınları, Eylül 2006, Sayı:301
7. Bilginoğlu Fahir, **Türk Muhasebe Hukuku'nun Kavramsal Çerçevesi**, Sosyal Bilimler Dergisi, II, İstanbul, 1996
8. Bilginoğlu Fahir, **Muhasebe Hukukumuzun Uluslar arası Muhasebe Standartlarına Uyumunda Ulaşılan Düzey ve Ertelenmiş Vergiler**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C.23, S.2, Kasım 1994
9. Burçkin Emre, **Adi Ortaklıklarda Muhasebe Düzeni**, T.C. Marmara Üniversitesi Muhasebe Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayın No: 90/1, İstanbul 1990
10. Büyükbalkan, Uğur; **Türk Muhasebe Tarihinde Yeni Bir Adım**, Bilanço, TÜRMOB Yayın Organı, Yıl: 1, Sayı: 11–12, Şubat-Mart 5

11. Civan Mehmet, Kara Ekrem, **Muhasebe Standartlarının Muhasebe Mesleğinin Uygulanmasına Yönelik Bir Araştırma**, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:14, Nisan 2002
12. Değer Aslı, **Damga Vergisinde Zaman Aşımı**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 76
13. Değer, Nuri, **Damga Vergisinin Temel Özellikleri**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 49
14. Doğrusöz Bumin, **Örtülü Sermaye Faizinde Yeni Düzenleme**, 29.06.2006 Dünya Gazetesi
15. Gray S.J., **Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally**, Abacus, 24, No.1 (1988), 12-13'ten aktaran Choi ve Mueller
16. Günay Ayşe, **Japonya'nın Genel Ekonomik Yapısı ve Japon Vergi Sistemi**, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 25 Sayı: 162, Mart 2002
17. Güngör Tunç, **Japon İşletmecilik Uygulamaları**, Banka ve Ekonomik Yorumlar, Eylül, Yıl 32, 1995
18. Huber Z.E. Rebmann, **The Influence of Various Groups on Accounting Standard-Setting in Sixteen Developed Countries: Model and Empirical Investigations**, unpublished Ph.D. dissertation, University of Washington, 1988, p.105'ten aktaran Choi ve Mueller
19. Japanese Institute of Certified Public Accountants (1994), **Corporate Disclosure in Japan, Accounting**, JICPA, Tokyo, s.35'ten aktaran Nobes ve Parker
20. Kavak Ahmet, **Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulması ve Sonuçların Değerlendirilmesi**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:40
21. Kavak Ahmet, **Kurumlar Vergisi ve Stopaj Matrahının Hesaplanması Beyanı İle Kar Dağıtımı**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, sayı:62
22. Kazıcı Sami, **Japonya'da Yeminli Mali Müşavirlik ve Denetim**, Vergi Dünyası, Ekim 1989, Sayı:99
23. Koyuncu Mesut, **Zarar İndirimi Şekline Bürünmüş İstisnaların İndirimi Esnasında Hesaplanacak Stopaja İlişkin Sorunlar ve Bu Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri**, Vergi Dünyası, Sayı 243
24. Odak Sabri, **İşletmelerde Birleşme, Devir ve Bölünme**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı:70

25. Özel Salih, **Muhasebe Kayıt Defterlerin Kanıtlama Gücü**, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2006 , Sayı 161
26. Öztrürk Bünyamin, **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Mali Pusula Dergisi, Aralık 2005
27. Perçin Necati, **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemlerinde Dikkat Edilmesi Gereken Konular**, Mali Yaklaşım Dergisi, Sayı 165
28. Sakai Kuniyasu, **Japon Sanayisinin Feodal Dünyası, Küresel Rekabet**, İz Yayıncılık, İstanbul, 1994
29. Selvi Yakup, Yılmaz Fatih, **SPK Konsolidasyon Tebliğinin İncelenmesi ve Örnek Bir Uygulama**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı 59
30. Tadashi Yokoyama, **Consolidated Financial Statements in Japan**, OECD Economics Department Working Paper: No:416,2005
31. Takamatzu Kazuo, **Three Flow Concept of Cash Flow Statement**, Kaikei, 101/1,1998
32. Tezsezen Cafer, **Özsermaye Hesaplama ve Özkaynaklar Değişim Tablosu Düzenlenmesi**, İSMMMO Mali Çözüm , Sayı: 30
33. The Wall Street Journal, June 27,1989'dan aktaran Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso ve Walter G. Kell, **Accounting Principles**, 3rd edition, USA: John Wiley & Sons, Inc., 1993
34. Topalhocaoglu Erdoğan, **Değişik Ülkelerin Vergi Sisteminde Amortisman Uygulamaları**, Vergi Dünyası, Ağustos 1997, Sayı:192
35. Türker Masum, **Muhasebe Mesleğinin Bugünkü Konumu ve Geleceği**, İSMMMO Yayın Organı, Sayı 32
36. Türkmen Nedim, **Banka Sigorta Muameleleri Vergisinden İstisna Edilen İşlemler**, İSMMMO Mali Çözüm, Sayı:36
37. Uzay Şaban , **Konsolide Mali Tablolar**, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:10 Kayseri
38. Üstündağ Saim , **Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci**, Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi, TURMOB Yayınları, Nisan 2000, Sayı 1
39. **Waseda Business and Economic Studies**, No: 15, 1979
40. Yıldırım Hakkı, **Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinde Son Durum**, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı 81

41. Yokoyama Tadashi, **Getting The Most Out Of Public Sector Desantralisation in Japan**, OECD Economics Department Working Paper: No:416, ECO/WKP (2005)3, 27 January

Tezler

1. Akbulut Yıldız, **Yabancı Paralı Finansal Tabloların Milli Paraya Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemlerin Konsolide Finansal Tablolar Açısından İncelenmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994
2. Mert Hakan, **Muhasebede Belge ve Belgelendirme Düzeni**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı , Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1992
3. Samur Muharrem, **Türkiye’ de Enflasyonun Mali Tablolara Yansıyan Etkisinin İncelenmesi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1998
4. Selek A. Seha; **İşletmelerde Bilgi Sağlama İşlevi Açısından Muhasebenin Örgütlenmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ege Üniversitesi İşletme Fakültesi, 1978, İzmir
5. Uludağ Dilek Türker ,**Aracı Kurumların Mali Yapılarını Güçlendirmeye Yönelik Bir Yöntem , Sermeye Yeterliliği** , SPK Yayını No:134

Kanunlar

1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Kanunu
4. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
5. 6802 Sayılı Gider Vergisi Kanunu
6. 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
7. 4389 Sayılı Bankalar Kanunu
8. 7397 Sayılı Sigorta Murakabe Kanunu
9. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

Tebliğ ve Yönergeler

1. Akdoğan Nalan, **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Türkiye’deki Mali Tablo Düzenleme Uygulamalarına Etkileri**, Türkiye XIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 20-22 Mayıs 1993 Çeşme-İzmir
2. **Avrupa Topluluğu: Dördüncü Yönerge, Yedinci Yönerge, Sekizinci Yönerge**, Çevirenler: Yüksel Koç Yalkın ve Nalan Akdoğan , TÜRMOB, Yayın No:9, Ankara, 1994
3. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, **Bankaların Konsolide Mali Tablolar Düzenlemesine ve Konsolide Mali Tabloların İlanına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ**, 10.5.1997 tarih ve 22985 sayılı Resmi Gazete
4. **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türmob Eğitim Programı** , 4-6 ağustos 1993, Pamukkale

İnternet Siteleri

1. **Accounting and Disclosure System in Japan**, www.jicpa.or.jp/n_eng/e-account.html, Japanese Institute of Certified Public Accountants official web site,(23.10.2005)
2. www.bddk.org.tr
3. www.bddk.org.tr/turkce/mevzuat/mevzuat.htm#1
4. Gorgın Bill Gordon, (November 1999) ‘‘A Critical Evaluation of Japanese Accounting Changes Since 1997’’, Erişim:28.10.2003, Wesleyan Üniversitesi web sitesi: <http://wgordon.web.wesleyan.edu/papers/jaccount.htm>
5. www.jicpa.or.jp/n_eng/e-account.html
6. Kahraman Abdülkadir, **Keiretsu: Japon Usulü Bankacılık ve Şirketleşme**; www.verginet.net
7. Maç Mehmet, **KDV- 5 Uygulamaları**, www.bdodenet.com.tr
8. www.mevbank.com.tr
9. Öz Ersan, Vural Tarık, **Ekonomisi ve Vergi Sistemi İle Japonya**, portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/149/ersan_tarik.pdf
10. www.turmob.org.tr
11. www.turmob.org.tr/tmudesk/tmudesk.html

12. Üstündağ Salim, **Global Muhasebe Standartlarına Doğru**, Şubat 2003,
www.makalem.com
13. Yoshinori Kawamura , **Japanese GAAP: U.S.-Japan Comparison**,
www.2g.biglobe.ne.jp/~ykawamura/gaap.htm, (6 April 1999)'dan aktaran Gordon,
14. www.honda.com
15. www.tmsk.org.tr