

**T.C. EGE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMLERİNDEKİ ÇAKIŞMA VE  
AYRIŞMALAR IŞIĞINDA AMACA YÖNELİK  
MUHASEBE ORGANİZASYONU ÖNERİSİ**

**DOKTORA TEZİ**

**Zülkif YALÇIN**

**DANIŞMANI: Prof. Dr. Türker SUSMUŞ**

**İZMİR 2014**

**T.C. EGE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMLERİNDEKİ ÇAKIŞMA VE  
AYRIŞMALAR IŞIĞINDA AMACA YÖNELİK  
MUHASEBE ORGANİZASYONU ÖNERİSİ**

**DOKTORA TEZİ**

**Zülkif YALÇIN**

**DANIŞMANI: Prof. Dr. Türker SUSMUŞ**

**İZMİR 2014**

Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne sunduğum "**Uluslararası Muhasebe Sistemlerindeki Çakışma Ve Ayrışmalar Işığında Amaca Yönelik Muhasebe Organizasyonu Önerisi**" adlı yüksek lisans/doktora tezinin tarafımdan bilimsel, ahlak ve normlara uygun bir şekilde hazırlandığını, tezimde yararlandığım kaynakları bibliyografyada ve dipnotlarda gösterdiğimi onurumla doğrularım.

İsim-Soyadı  
ZÜLKİF YALÇIN  
İmza





DOKTORA  
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI

**ÖĞRENCİNİN**

Adı Soyadı : ZÜLKİF YALÇIN

Numarası : 92-10-5240

Anabilim Dalı : İŞLETME

Tez Başlığı (Türkçe) : ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMLERİNDEKİ ÇAKIŞMA VE AYRIŞMALAR  
IŞIĞINDA AMACA YÖNELİK MUHASEBE ORGANİZASYONU ÖNERİSİ

Tez Başlığı (İngilizce) : ACCOUNTING ORGANIZATION PROPOSAL FOR THE PURPOSE IN THE LIGHT OF  
OVERLAP AND DECOMPOSITION ON INTERNATIONAL ACCOUNTINGS SYSTEMS

Tez Savunma Tarihi : 16.06.2014

Tez Başlığı Değişikliği Varsa Yeni Başlık:

**JÜRİ ÜYELERİ**

**Jüri Başkanı**

Unvan, Adı, Soyadı : PROF. DR. TÜRKER SUSMUŞ

Karar :  Başarılı  Başarısız  Düzeltme

İmza : .....

**Jüri Üyesi (Tez İzleme Komitesi Üyesi)**

Unvan, Adı, Soyadı : PROF. DR. SÜLEYMAN YÜKÇÜ

Karar :  Başarılı  Başarısız  Düzeltme

İmza : .....

**Jüri Üyesi (Tez İzleme Komitesi Üyesi)**

Unvan, Adı, Soyadı : YRD. DOÇ. DR. AYŞEN KORUKOĞLU

Karar :  Başarılı  Başarısız  Düzeltme

İmza : .....

**Jüri Üyesi**

Unvan, Adı, Soyadı : PROF. DR. GÜLTEN GÜMÜŞTEKİN

Karar :  Başarılı  Başarısız  Düzeltme

İmza : .....

**Jüri Üyesi**

Unvan, Adı, Soyadı : YRD. DOÇ. DR. Ş.SERTAÇ ÇAKI

Karar :  Başarılı  Başarısız  Düzeltme

İmza : .....

**TEZ HAKKINDA JÜRİNİN GENEL GÖRÜŞÜ**

(Jüri Başkanı Tarafından Doldurulacaktır)

Tez savunması sonucunda öğrenci tarafından hazırlanan çalışma;

Oybirliğiyle

Oy çokluğuyla

Başarılıdır

Düzeltilmelidir

Başarısızdır

- Bu tutanak üç (3) işgünü içerisinde jüri üyelerinin raporlarıyla beraber Anabilim Dalı Başkanlığı üst yazısıyla Enstitü Müdürlüğüne gönderilmelidir.
- Doktora programlarında düzeltme alan öğrencinin 6 (altı) ay içerisinde yeniden savunmaya girmesi zorunludur.

**ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMLERİNDEKİ ÇAKIŞMA VE  
AYRIŞMALAR IŞIĞINDA AMACA YÖNELİK  
MUHASEBE ORGANİZASYONU ÖNERİSİ**

	<u>Sayfa No</u>
YEMİN BELGESİ	ii
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar CETVELİ	ix
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
ÖZGEÇMİŞ	xvii
ÖZET	xviii
ABSTRACT	xix

**İÇİNDEKİLER**

GİRİŞ	1
-------	---

**1. BÖLÜM**

**ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMLERİNİN OLUŞMASINDA  
ETKİLİ OLAN UNSURLARIN İNCELENMESİ**

1.1. Muhasebenin Tarihçesi Ve Muhasebe Kavramının Gelişimi	6
1.1.1. Hesap Ve Muhasebe	7
1.1.2. Devlet Muhasebesi Ve Muhasebe	8
1.1.2.1. Devlet Muhasebesi	9
1.1.2.2. Devlet Muhasebesi Sistemleri	10
1.1.3. Muhasebe Tarihi	11
1.1.4. Muhasebenin Kuramsal Gelişimi	19
1.1.4.1. Luca Pacioli Öncesi Ve Sonrasındaki Muhasebe Kuramının Gelişimi	20
1.1.4.2. Muhasebe Okulları Ve Kuramları	21
1.1.4.2.1. Fransız Muhasebe Okulu Ve Kuramları	21
1.1.4.2.2. İtalyan Muhasebe Okulu Ve Kuramları	22

1.1.4.2.3.	Alman Muhasebe Okulu Ve Kuramları	23
1.1.4.2.4.	İngiliz Ve Amerikan Muhasebe Okulu Ve Kuramları	24
1.1.4.3.	Muhasebe Teorileri	24
1.2.	Muhasebe Teorisinde Defter Sistemleri	25
1.2.1.	İtalyan Sistemi	25
1.2.2.	Alman Sistemi Ve Kasa-Mahsup Sistemi	26
1.2.3.	Fransız Sistemi Ve Toplayıcı Sistem	27
1.2.4.	İngiliz Sistemi	27
1.2.5.	Amerikan Sistemi	27
1.2.6.	Kareleştirilmiş Mizan	28
1.2.7.	Kasa Muhasebesi	28
1.2.8.	Kasa Gelir-Gider Sistemi	28
1.2.9.	Türk Sistemi	29
1.3.	Muhasebede Hesap Kavramı Ve Hesap Kayıt Yöntemleri	29
1.3.1.	Hesap Kavramı İle İlgili Temel Kavramlar Ve Hesapların İşleyişi	30
1.3.2.	Hesap Kayıt Yöntemleri	30
1.3.2.1.	Batı Avrupa'da Tek Yanlı Kayıt Düzeninin Gelişimi	30
1.3.2.2.	Tek Yanlı Kayıt Yöntemi	31
1.3.2.3.	Çift Yanlı Kayıt Yöntemi	32
1.4.	Hesap Planları Ve Kodlama Yöntemleri	33
1.4.1.	Hesap Planlarının Tarihsel Gelişimi	34
1.4.2.	Hesap Planı Kodlama Yöntemleri	34
1.5.	Uygulamadaki Muhasebe Sistemleri	35
1.5.1.	Birci (Monist) Muhasebe Sistemi	36
1.5.2.	İkinci (Dualist) Muhasebe Sistemi	37
1.6.	Temel Mali Tablo Düzenleme Tipleri Ve Mali Tablolar	38
1.6.1.	Bilançonun Doğuşu Ve Gelişimi	39
1.6.1.1.	Bilanço Yu Oluşturan Hesapların Oluşum Süreci	39
1.6.1.2.	Bilançonun Oluşum Süreci	41
1.6.2.	Gelir Tablosunun Doğuşu Ve Gelişimi	43

1.6.2.1.	Tek Kayıt Ve Çift Kayıt Yönteminden Kar Zarar Hesaplarının Oluşumu	43
1.6.2.2.	Kar Zarar Hesaplarından Gelir Tablosunun Oluşumu	44
1.6.3.	Günümüzdeki Durum	45
1.7.	Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci	47
1.7.1.	Muhasebe Modelleri Ve Bazı Ülkelerdeki Çalışmalar	49
1.7.2.	Uluslararası Muhasebe Standartlarını Oluşumunda Etkili Olan Uluslararası Örgütler	52

## 2. BÖLÜM

### GELİŞMİŞ ULUSLARARASI BAZI ÜLKELERİN MUHASEBE SİSTEMLERİNDEKİ ÇAKIŞMALAR VE AYRIŞMALAR

2.1.	Sosyalist Muhasebe Sistemi	56
2.1.1.	Sosyalist Muhasebe Sisteminin Gelişimi	58
2.1.2.	Sosyalist Toplumda Sovyet Öncesi ve Sonrası Muhasebe Sistemi	68
2.1.2.1.	Doğu Avrupa Ülkelerinde Muhasebe	69
2.1.2.2.	Sovyet Sonrası Doğu Avrupa ve Rusya'da Muhasebe	72
2.1.3.	Sosyalist Düzendeki Muhasebe Organizasyonu	75
2.2.	Çin Muhasebe Sistemi	79
2.2.1.	Çin Muhasebesinin Gelişimi ve Muhasebe Organizasyonu	80
2.2.1.1.	Çin Muhasebesini Etkileyen Kültürler	81
2.2.1.2.	Çin Muhasebesinin Gelişimi	81
2.2.1.3.	Uluslararası Standartlara Uyum Süreci	87
2.3.	İngiltere Muhasebe Sistemi (Anglo-Sakson)	90
2.3.1.	İngiltere Muhasebe Sisteminin Gelişimi	91
2.3.2.	İngiltere Muhasebe Organizasyonu	98
2.4.	Japonya Muhasebe Sistemi	103
2.4.1.	Japon Muhasebe Sisteminin Gelişimi	104
2.4.2.	Japon Muhasebe Organizasyonu	108
2.5.	Avrupa Birliği Muhasebe Sistemi	114

2.5.1.	Gelişmiş İki Avrupa Ülkesinin Etkisi	116
2.5.1.1.	Almanya Muhasebe Organizasyonu Örneği	117
2.5.1.2.	Fransa Muhasebe Organizasyonu Örneği	124
2.5.2.	Avrupa Birliğinde Muhasebe Yönergeleri Ve Harmonizasyonu	131
2.6.	Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Sistemi	136
2.6.1.	Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Sisteminin Gelişimi, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Kodlama Projesi	137
2.6.2.	Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Organizasyonu	143
2.7.	Türkiye Muhasebe Sistemine Genel Bakış	150
2.8.	İncelenen Muhasebe Sistemlerinin Çakışma ve Ayrışmalarının Belirlenmesi	153

### 3. BÖLÜM

#### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) İLE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (TFRS) İNCELENMESİ VE YENİ HESAPLARIN OLUŞTURULMASI

3.1.	TMS'deki Bazı Standartların İncelenmesi ve TDMS'ye Etkileri	156
3.1.1.	TMS 2: Stoklar	159
3.1.2.	TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri	163
3.1.3.	TMS 12: Gelir Vergileri	166
3.1.4.	TMS 16: Maddi Duran Varlıklar	171
3.1.5.	TMS 18: Hasılat	176
3.1.6.	TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	178
3.1.7.	TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	182
3.1.8.	TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri	184
3.1.9.	TMS 23: Borçlanma Maliyetleri	187
3.1.10.	TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	188
3.1.11.	TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	193
3.1.12.	TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	197
3.1.13.	TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı	199



<b>3.2.</b>	TFRS'lerin İncelenmesi ve Muhasebe Raporlarına Etkisi	203
<b>3.3.</b>	TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının İncelenmesi ve TMS Kapsamında Oluşan Yeni Muhasebe Hesaplarının ve Yeni Raporlama Düzeninin Tanımlanması	208
<b>3.3.1.</b>	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı	208
<b>3.3.2.</b>	TMS/TFRS Kapsamında Oluşan Yeni Muhasebe Hesapları	213
<b>3.3.3.</b>	TMS/TFRS Kapsamında Oluşan Yeni Raporlama Düzeni	224

## **4. BÖLÜM**

### **TÜRKİYE'DE UYGULANABİLECEK MUHASEBE ORGANİZASYONU ÖNERİSİ**

<b>4.1.</b>	Çalışmanın Amacı, Önemi ve Uygulanabilirliği	237
<b>4.2.</b>	Oluşturulacak Yeni Muhasebe Organizasyonunda Temel Uygulamalar	239
<b>4.2.1.</b>	Yeni Muhasebe Organizasyonunda Temel Kavramlar	241
<b>4.2.2.</b>	Yeni Muhasebe Organizasyonunda Uygulanabilecek Hesap Planları ve Kodlama Yöntemi	246
<b>4.2.3.</b>	Bilanço Önerisi	267
<b>4.2.4.</b>	Gelir Tablosu Önerisi	273
<b>4.2.5.</b>	Yeni Muhasebe Organizasyonunda Diğer Muhasebe Unsurlarının İncelenmesi	278
	<b>SONUÇ</b>	<b>281</b>
	<b>KAYNAKÇA</b>	<b>293</b>

<b>TABLolar LİSTESİ</b>	<b>Sayfa No</b>
<b>Tablo 1:</b> US GAAP ve UFRS'nin Karşılaştırılması	150
<b>Tablo 2:</b> İncelenen Ülkelerin Muhasebe Organizasyonlarının Karşılaştırılması	154
<b>Tablo 3:</b> Ertelenmiş Vergi Varlığı/Yükümlülüğü Ortaya Çıkış Nedenleri	169
<b>Tablo 4:</b> Tarımsal Ürünlerin Belirlenmesi	200
<b>Tablo 5:</b> Önerilen Tek Düzen Hesap Planı	213
<b>Tablo 6:</b> VUK Ve TMS/TFRS Kapsamında Varlıkların Değerleme Ölçüleri	223
<b>Tablo 7:</b> Finansal Durum Tablosu (Bilanço)	226
<b>Tablo 8:</b> Kâr Veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu 1	228
<b>Tablo 9:</b> Kâr Veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu 2	230
<b>Tablo 10:</b> Dipnotlar	232
<b>Tablo 11:</b> Literatürde Önerilen Bilanço Örneği	234
<b>Tablo 12:</b> Literatürde Önerilen Gelir Tablosu Örneği	235
<b>Tablo 13:</b> Muhasebenin Temel Kavram ve İlkelerinin Ülkeler Boyutunun İncelenmesi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği	242
<b>Tablo 14:</b> ABD, Almanya, Fransa Hesap Planlarının Karşılaştırılması	248
<b>Tablo 15:</b> Seçenekli Stok Hesapları	253
<b>Tablo 16:</b> 8 Grubu Maliyet Hesaplarının Gösterimi	256
<b>Tablo 17:</b> Gelir ve Gider Hesaplarının Gösterimi	258
<b>Tablo 18:</b> Hesap Planı Önerisinin Gösterimi	263

<b>Tablo 19:</b> Bilanço Önerisi 1	268
<b>Tablo 20:</b> Bilanço Önerisi 2	271
<b>Tablo 21:</b> Gelir-Gider Tablosu Önerisi	274
<b>Tablo 22:</b> Kar-Zarar Tablosu Önerisi	277

## **KISALTMALAR**

<b>A.B.</b>	:Avrupa Birliği
<b>A.B.D.</b>	:Amerika Birleşik Devletleri
<b>A.Ş.</b>	:Anonim Şirket
<b>AB</b>	:Avrupa Birliği
<b>AET</b>	:Avrupa Ekonomik Topluluğu
<b>AICPA</b>	:American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
<b>AMM</b>	:Alansal Merkezci Muhasebe
<b>APB</b>	:Accounting Principles Board (Muhasebe Prensipleri Kurulu)
<b>ARC</b>	:Muhasebe Düzenleme Komitesine
<b>ASB</b>	:Accounting Standards Board (Muhasebe Standartları Kurulu)
<b>ASBE</b>	:Accounting Standards for Business Enterprises (Ticari Teşebbüsler için Muhasebe Standartları)
<b>ASBJ</b>	:Japan Accounting Standards Boards (Japonya Muhasebe Standartları Kurulu)
<b>ASC</b>	:Accounting Standards Committee (Muhasebe Standartları Komitesi)
<b>ASSC</b>	:Accounting Standards Steering Committee (Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi)
<b>AT</b>	:Avrupa Topluluğu
<b>BAC</b>	:İş Muhasebe Konseyi
<b>Br.</b>	:Birim
<b>CAP</b>	:Committee on Accounting Procedure (Muhasebe Prosedürleri Komitesi)
<b>CCAB</b>	:Consultative Committee of Accountancy Bodies (Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesinin)
<b>CGAA</b>	:Co-ordinating Group on Accounting and Audit Issues (Muhasebe ve Denetim Koordinasyon Kurulu)

<b>CICA</b>	The Canadian Institute Of Charter Accountants (Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü)
<b>CLRSG</b>	:Company Low Rewiev Steering Group (Şirketler Hukuku Gözden Geçirme Grubu)
<b>CMA</b>	:Certified Management Accountants (Yönetim Muhasebe Sertifikası)
<b>CPA AOB</b>	:CPA Soruşturma ve Sınav Kurulu
<b>Doç.</b>	:Doçent
<b>Dr.</b>	:Doktor
<b>DTI</b>	:Department of Trade and Industry (Sanayi ve Ticaret Bakanlığı)
<b>EC</b>	:Avrupa Komisyonu
<b>EEC</b>	:European Economic Community (Avrupa Ekonomik Topluluğu)
<b>EFRAG</b>	:European Financial Reporting Advisory Group (Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu)
<b>EITF</b>	:Yeni Gelişen Konular Birimi
<b>ESCS</b>	:European Coal and Steel Community (Avrupa Çelik ve Kömür Topluluğu)
<b>FAS</b>	:Financial Accounting Standarts (Finansal Muhasebe Standartları)
<b>FASB</b>	:Financial Accounting Standarts Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
<b>FASBE</b>	:Financial Accounting Standards for Business Enterprises (Ticari Teşebbüsler için Finansal Muhasebe Standartları)
<b>FEE</b>	:Federation Des Experts Comptables Europeens (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)
<b>FIFO</b>	:First Input First Output (İlk Giren İlk Çıkar)
<b>FRC</b>	:Financial Reprotng Council (Finansal Raporlama Konseyi)
<b>FRED</b>	:Financial Reporting Exposure Draft (Finansal Raporlama Taslağı)
<b>FRRP</b>	:Financial Reporting Review Panel (Finansal Raporlama Gözetim Heyeti)
<b>FRS</b>	:Financial Reporting Standars (Finansal Raporlama Standartları)

<b>FRSSE</b>	:Financial Reporting Standard for Smaller Enstities (Bağımsız işletmeler için Finansal Raporlama Standartları)
<b>GASC</b>	:German Accounting Standards Committee (Almanya Muhasebe Standartları Komitesi)
<b>Gel.</b>	:Gelir
<b>Gid.</b>	:Gider
<b>GKGMİ</b>	:Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
<b>IAS</b>	:Internatinal Accounting Standarts (Uluslararası Muhasebe Standartları)
<b>IASB</b>	:Internatinal Accounting Standarts Boards (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
<b>IASC</b>	:Internatinal Accounting Standarts Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
<b>ICAEW</b>	:The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü)
<b>IFAC</b>	:Internatinal Federation of Account (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
<b>IFRS</b>	:International Financial Accounting Standarts (Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları)
<b>IMA</b>	:Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebe Enstitüsü)
<b>IMF</b>	:International Money Foundation
<b>JGAAP</b>	:Japan Generally Accepted Accounting Principles (Japon Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini)
<b>JICPA</b>	:Japan Institute of Certified Public Accountants (Japonya Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
<b>Kay.</b>	:Kaynaklar
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetim Kurumu
<b>KHK</b>	:Kanun Hükmünde Kararname, Kanun Hükmünde Kanun
<b>LIFO</b>	:Last Input First Output (Son Giren İlk Çıkar)
<b>Ltd.</b>	:Limited

<b>M.Ö.</b>	:Milattan Önce
<b>M.S.</b>	:Milattan Sonra
<b>Mal.</b>	:Maliyet
<b>MDV</b>	:Maddi Duran Varlıklar
<b>MODV</b>	:Maddi Olmayan Duran Varlıklar
<b>MSUGT</b>	:Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>MSUGT</b>	:Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği
<b>NGD</b>	: Net Gerçekleşebilir Değer
<b>Ort.</b>	:Ortalama
<b>PB</b>	:Uygulama Bültenlerini
<b>RRRAP</b>	:Review of the Regulatory Regime of the Accountancy Profession (Muhasebe Uygulamaları Rejimi)
<b>SAC</b>	:Standart Advisory Council (Standart Danışma Konseyi)
<b>SEC</b>	:Stock Exchange Commission (Menkul Kıymetler Komisyonu)
<b>SF</b>	: Satış Fiyatı
<b>SIC</b>	:Standards Interpretation Committee (Standart Yorumlama Komitesi)
<b>SM</b>	:Serbest Muhasebeci
<b>SMMM</b>	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SORP</b>	:Statements of Recommended Practice (Tavsiye Edilen Pratik Uygulamalar)
<b>SPK</b>	:Sermaye Piyasaları Kanunu, Sermaye Piyasaları Kurumu
<b>SSAP</b>	:Statements of Standard Accounting Practice (Muhasebe Standartları Uygulamaları )
<b>SSCB</b>	:Sovyet Sosyalist Cumhuriyetleri Birliği
<b>SSE</b>	:Shenzen Stock Exchange
<b>SZSE</b>	:Shanghai and Shenzen Stock Exchange

<b>TDHP</b>	: Tek Düzen Hesap Planı
<b>TDMS</b>	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TIS</b>	: Teknik Sorğu Hizmetleri
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>TMM</b>	: Tahmini Tamamlanma Maliyeti
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TSG</b>	: Tahmini Satış Giderleri
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜDESK</b>	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Muhasebeciler, Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odası
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UITF</b>	: Urgent Issue Task Force (Acil Konular Görev Grubu)
<b>UK GAAP</b>	: United Kingdom Generally Accepted Accounting Principles (Birleşik Krallık-Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>US GAAP</b>	: United States Generally Accepted Accounting Principles (Birleşik Devletler-Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
<b>Vb.</b>	: Ve Benzeri
<b>Vd.</b>	: Ve Diğerleri
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu



**XBRL** :Extensible Business Reporting Language (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili)

**Y.Y.** :Yüzyıl

**YMM** :Yeminli Mali Müşavir

## GİRİŞ

Eski çağlardan beri hızla gelişen iktisadi kurumlar ve buna bağlı olarak gelişen ve değişen işletmeler tüm toplum için vazgeçilmez bir unsur olarak öne çıkmaktadır. İşletmelerin bu hızlı değişimi ve gelişimi özellikle uluslararası düzeyde faaliyet göstermelerinden dolayı iş hacimleri ve faaliyetleri de artmaktadır. Artan bu faaliyetlerin kontrolünde de işletmeler çok fazla zorluk çekmektedir.

Yöneticiler için vazgeçilmez kontrol aracı ve planlamaya yardımcı olan muhasebe bu zorluğu gidermek için önemli bir fonksiyon ve denetleme aracıdır. İşletme faaliyetlerinin parasal olarak ifade edilmesini sağlayan muhasebe bilimi bu faaliyetleri kayıt altına alarak ve bu kayıtları düzenleyip raporlayarak işletme faaliyetlerini hem geçmişe yönelik denetlemesini kolaylaştırmakta hem de geleceğe yönelik planlamasına yardımcı olmaktadır.

İşletmelerin tarihsel gelişimine paralel olarak muhasebe bilimi de hızla değişim göstermektedir. Özellikle işletmelerin uluslararasılaşması ve buna bağlı olarak faaliyetlerinin hızla artması muhasebeye olan ihtiyacı da artırmaktadır. İşletmelerin faaliyetlerinin artması işletme ile ilgili olan tarafların bu faaliyetleri ve sonuçlarını anlamasını da zorlaştırmaktadır. Daha şeffaf, anlaşılır ve güvenilir raporların sunulması hem işletme için hem de işletme ile ilgili taraflar için büyük önem arz etmektedir. Özellikle bu faaliyetlerin parasal sonucunun raporlanması işletme karlılığının ne düzeyde olduğunu bilmemize yardımcı olmakta aynı zamanda işletmenin varlık ve kaynaklarının güvenilirliğinin derecesini de bize göstermektedir. Muhasebe bilimi işte bu ihtiyaçları en iyi şekilde karşılamak için sürekli bir değişim içerisinde.

İşletmelerin uluslararasılaşması muhasebe kayıtlarının ve raporlarının da uluslararası düzeyde anlaşılması gerektiğini öne çıkarmaktadır. Bu bağlamda özellikle uluslararası düzeyde gelişmiş bazı ülkelerde ve uluslararası muhasebe örgütlerinde bu değişimin sağlanması için birçok çalışma yapılmıştır. Özellikle Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee) (IASC), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Account) (IFAC),

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (International Accounting Standards Boards) (IASB) katkıları ile düzenlenen Uluslararası Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartlarına paralel olarak Türkiye'de de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) belirlenmiştir.

Çalışmamızın amacı muhasebenin tarihsel gelişimini dikkate alıp muhasebe sistemlerinin oluşumunda etkili olan unsurların incelenerek uluslararası düzeyde gelişmiş bazı ülkelerin muhasebe sistemlerinin irdelenip çakışmalarını belirlemek ve günümüzde geliştirilen Türkiye Muhasebe Standartlarına ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun muhasebe kayıtlarının nasıl tutulması gerektiğini incelemek ve raporların nasıl sunulması gerektiğinin literatür taramasının yapılarak Türkiye'ye uygun yeni muhasebe organizasyonunun ve yeni raporlama düzeninin alternatif olarak belirlenmesini sağlamaktır.

Çalışmamızın birinci bölümünde uluslararası muhasebe sistemlerinin oluşmasında etkili olan unsurlar incelenecektir. Bu konu başlığı altında öncelikle çalışmamızın temellendirilmesinde önemli olan muhasebe tarihi ve muhasebe kavramının gelişimi incelenecek olup; Hesap ve muhasebe kavramı, devlet muhasebesi, muhasebe tarihi, muhasebenin kuramsal gelişimi ve muhasebe teorileri bu konu başlığı altında incelenecektir. Aynı zamanda muhasebede sıkça kullanılan muhasebe, borç-alacak kavramı ve muhasebenin temel kavram ve ilkeleri de ayrıca ikinci konu başlığında incelenecektir. Üçüncü konu başlığı olan defter sistemlerinde de; defter tutma kavramı ve muhasebe teorisinde defter sistemleri incelenecektir. Dördüncü konu başlığında hesap kavramı ve hesap kayıt yöntemleri incelendikten sonra beşinci konu başlığında hesap planları ve hesap kodlama yöntemleri incelenecektir. Altıncı konu başlığında uygulamadaki muhasebe sistemleri incelendikten sonra yedinci konu başlığında özellikle bilanço ve gelir tablosunun gelişimini içeren temel mali tabloların düzenleme biçimleri incelenecektir. Sekizinci konu başlığında Uluslararası muhasebe standartlarının oluşum süreci incelenip dokuzuncu bölümde Türkiye'deki muhasebe sistemi incelenecek ve genel bir değerlendirme yapılacaktır.

İkinci bölümde ise araştırmamıza yardımcı olacak ve oluşacak yeni muhasebe organizasyonun nasıl olması gerektiğine yönelik bir görüş sunması için gelişmiş bazı ülkelerin muhasebe sistemleri incelenecektir. Özellikle dünyanın gelişim ve değişimine yön veren, diğer ülkelerde kültür değişimlerine sebep olan bu ülkelerde kullanılan muhasebe sistemleri; Sosyalist muhasebe sistemi, Amerika muhasebe sistemi, İngiltere muhasebe sistemi, Japon muhasebe sistemi, Avrupa Birliği muhasebe sistemi, Çin muhasebe sistemi incelenecektir. Bu sistemlerde kullanılan defterler, hesaplar, hesap kayıtları ve mali tabloları üzerinde durulacak, aralarındaki farklılıklar ve benzerlikler incelenerek çakışmaları belirlenecektir. Bu sistemlerin yeni oluşturulacak muhasebe organizasyonuna katkısı irdelenecektir.

Üçüncü bölümde Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları ele alınacaktır. Literatürde bu standartlara yönelik ne tür uygulamalar mevcut olduğu belirlenecek ve özellikle TMS 2: Stoklar, TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri, TMS 12: Gelir Vergileri, TMS 16: Maddi Duran Varlıklar, TMS 18: Hasılat, TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri, TMS 23: Borçlanma Maliyetleri, TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü, TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar, TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, TMS 41: Tarımsal Faaliyetler standartları incelenecek olup uygulamalarının nasıl olması gerektiği belirlenecektir. Raporlama standartlarında da yine literatürde ki uygulamalara bakılarak raporlamaların nasıl olması gerektiği incelenecektir. TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ayrıca incelenecek olup TMS Kapsamında Oluşan Yeni Muhasebe Hesaplarının Ve Yeni Raporlama Düzeninin Tanımlanması ayrıca yapılacaktır.

Dördüncü bölümde üç konu başlığında incelenecek olup birinci konu başlığında çalışmamızın amacı, önemi ve uygulanabilirliği tartışılacaktır. İkinci konu başlığında oluşturulacak yeni muhasebe organizasyonunda temel oluşturabilecek uygulamalardan, muhasebenin temel kavramları, defter sistemleri, hesap planları ve kodlama yöntemleri irdelenerek önerilerde bulunulacaktır. Ayrıca aynı konu başlığında birinci ve ikinci muhasebe sistemleri ile muhasebe kuramlarının yeni muhasebe organizasyondaki

etkileri incelenecektir. Üçüncü konu başlığında da uluslararası muhasebe sistemlerinin ayrışma ve çakışmaları doğrultusunda oluşabilecek temel mali tablo örnekleri önerilecektir. Aynı zamanda bu örneklerin TMS ve TFRS'ye uygunluğu da denetlenecektir.

Bu çalışmanın amacına uygun yapılan araştırma neticesinde esnek muhasebe modelleri ve organizasyonu kurulacak olup yeni getirilen TMS ve TFRS uygulamalarına uygun alternatif olabilecek hesaplar ve raporlama modelleri geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda yapılan araştırmanın Türkiye'mize uygun olabilecek yeni bir muhasebe sisteminin kurulmasına katkı sağlayacağı görüşüdeyiz.

# 1. BÖLÜM

## ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMLERİNİN OLUŞMASINDA ETKİLİ OLAN UNSURLARIN İNCELENMESİ

İşletmelerin sürekli değişimi ve gelişimi ve özellikle uluslararasılaşması ile faaliyetlerin kontrolünün kolaylaşması açısından muhasebeye olan ihtiyaçta artmaktadır. Muhasebenin de bu değişim ve gelişime kayıtsız kalmayıp hızla gelişimi ve günümüzde bu gelişimin ve değişimin yetersiz kalması ile uluslararası düzeyde birçok örgüt ve ülkelerin yeni muhasebe standartlarının oluşumu için çalışma yapmalarına sebep olmuştur. Çalışmamızda bu değişim ve gelişime paralel olarak yeni bir muhasebe organizasyonu ve uygun mali tablo modelleri sunacaktır.

Muhasebenin günümüzdeki değişim ve gelişimini belirlemek için muhasebe gelişiminin tarihsel olarak incelenmesi gerekmektedir. Aynı zamanda muhasebenin tarihsel gelişiminden sonra muhasebe için önemli olan bazı kavramların, muhasebenin kuramsal gelişiminin ve tarihsel olarak bazı muhasebe sistemlerinin incelenmesi çalışmamıza katkı sunacaktır.

Çalışmamızın temellendirilmesinde önemli olan bu bölüm dokuz konu başlığı altında incelenecektir. Birinci konu başlığı altında özellikle muhasebe tarihi ve muhasebe kavramının gelişiminde hesap ve muhasebe kavramlarının nasıl geliştiği, devlet muhasebesi ve muhasebenin gelişim süreci, eski tarihlerde muhasebenin gelişimi ve Türk cumhuriyetlerindeki gelişimi, muhasebenin kuramsal gelişimi incelenecektir. İkinci konu başlığında muhasebedeki temel kavramların nasıl geliştiği ve bu kavramların günümüz yansımalarının ne olduğu belirlenecektir. Üçüncü konu başlığında defter kavramı ve defter sistemlerinin dünyadaki tarihsel gelişimi ve günümüz yansımaları incelenecektir. Dördüncü konu başlığında da muhasebedeki hesap ve hesap kayıt yöntemleri incelendikten sonra beşinci konu başlığında hesap planları ve hesap kodlama yöntemleri incelenecektir. Altıncı konu başlığında uygulamadaki muhasebe sistemleri incelenip yedinci konu başlığında mali tabloların özellikle bilanço ve gelir tablosunun tarihsel gelişimi ve günümüz yansımaları incelenecek ve sekizinci

konu başlığında da nihai olarak muhasebe standartlarının oluşum süreci incelenecektir. Son bölümde de Türkiye’de ki muhasebe sistemine bakılıp genel bir değerlendirme ile birinci bölüm tamamlanacaktır.

### **1.1. Muhasebenin Tarihçesi ve Muhasebe Kavramının Gelişimi**

Muhasebenin genel bir kavram oluşu muhasebenin özel işletmeler ve devlet tarafından da kullanılmasına sebep olmuştur. Türk tarihinden öncede muhasebenin varlığı muhasebenin incelenmesinde bu tarihten önceki ve Türk tarihindeki muhasebenin de incelenmesi gerektiğini ortaya çıkarmaktadır. İnsan varlığında var olan muhasebe, esasında uygulama ile tanınmış ve daha sonrasında kuramsal olarak gelişmiştir. Bundan dolayı muhasebenin hesap olarak tanınması ve daha sonrasında muhasebe kavramının gelişim süreci başlamıştır. Büyük örgütler olan devletlerin hesap işlerinin tutulması da muhasebe kavramının gelişmesine sebep olmuştur. Özellikle Avrupa’da kurulan devletlerde görülen muhasebe Türk devletlerinin devlet kurma becerilerinin yanında zayıf kalması Türk Cumhuriyetlerinin de muhasebe kavramının incelenmesinin daha doğru olacağı sonucu çıkaracaktır. Özellikle İlhanlılar’da ortaya çıkan devlet muhasebesi öğretisi kitabının batıdan farklı ve gelişmiş oluşu da bu sonucu desteklemektedir. (Güvemli:1995:1)

Hesap tutma usulleri özellikle iktisadi gelişmeler sonucunda ihtiyaçları gidermek amacıyla ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda tacir ve bankerlerin günlük faaliyetlerini zorunlu kayıt altına almaları yine ortaçağdaki ticari gelişmeler ile ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Roma İmparatorluğunun yıkılışının ardından Avrupa’da muhasebe tarihinin de duraksadığını görebilmekteyiz. Yedinci yüzyıla ait bir kısım belgelerin cari hesap, sayım cetveli ve hesap özetlerine rastlanması aslında bu dönemin öncesinde de gizlenmiş bazı muhasebe bilgilerinin olduğunu da ortaya çıkarmaktadır. İslam medeniyetinin bu çağlarda gelişimi de aslında muhasebe devriminin el değiştirdiğini göstermektedir. (Hiçşaşmaz:1970:3-4)

Muhasebenin bu tarihsel gelişimini iyi anlamak için bu konu başlığında öncelikle hesap ve muhasebe kavramının gelişimi işlenecek, daha sonrasında devletlerin kurulması ile muhasebenin gelişimi nasıl bir seyir izlediği belirlenecektir. Bu iki

konunun incelenmesinden sonra muhasebe tarihinin ilkçağlardan başlayarak Türkî Devletlere kadar nasıl bir seyir izlediği incelenecektir. Bu süreçler sonunda muhasebenin kuramsal olarak nasıl geliştiği de ayrıca incelenecektir.

### 1.1.1. Hesap ve Muhasebe

Hesap kelime itibari ile Arapçadan gelmiş bir sözcüktür. Esasında muhasebede ki tanımı ile hesap aynı türden işlerin kayıt altına alındığı çizelge iken muhasebe kavramının doğuşundan öncede hesap kavramının varlığı bilinmektedir. Muhasebe kavramının diğer dillerde de bu sözcükten türediğini görebiliriz. Türkiye’de hesap aritmetik, matematiksel işlem, alacaklı ve borçlu olma durumu gibi anlamlar taşırken (Türk Dil Kurumu:www.tdk.gov.tr) yine diğer dillerde de olduğu gibi İngilizce de account, Fransızca da compte sözcükleri de muhasebe sözcüğünün oluşumunda etkili olmuştur. İngilizce de Accounting account sözcüğünden, Fransızca da Comptabilite compte sözcüğünden türeyerek muhasebe sözcüğünü oluşturmaktadır.(Güvemli:1995:3)

Hesap muhasebenin en küçük bölümünü ihtiva eden (Erlaçin:1968:139), aynı türden ticari işlemlerin kayıt altına alındığı, bunların artış ve azalışlarının gösterildiği (Özgür:1973:139) ve çağdaş anlamıyla da aynı değer ölçüsü birimi ile kayıt altına alınan, denetlemeye uygun çift yanlı kayıt yöntemi (Yazıcı,Durmuş:1975:60-62) olarak tanımlanmış, tarihsel bir devinim ile günümüze kadar gelen bir anlamlar silsilesine sahiptir. Bu tarihsel anlamları ile hesabın bir değer ölçüsü birimi ile işletmelerdeki aynı türden parasal faaliyetlerin artışları bir tarafa, azalışları bir tarafa yazıldığı çift kayıtlı bir çizelgedir diyebiliriz. Her bir çeşit faaliyetin için tutulan hesapların toplu olarak gösterildiği defter de büyük defter olarak tanımlanmaktadır (Erlaçin:1968:139). Tarihsel olarak ortaya çıkan hesap kuramları (Yazıcı,Durmuş:1975:62); belletsel hesap kuramları, biçimsel hesap kuramları, cebirsel hesap kuramları, maddesel hesap kuramları, görevsel hesap kuramları olarak beş gruba ayrılmaktadır. **Belletsel hesap kuramları**; her hesabın bir kişi olarak görüldüğü, kişi olarak görülen bu hesapların kişiler gibi bir borcunun ve alacağının olduğu varsayımdır. **Görevsel hesap kuramları**: doğrudan muhasebenin görevlerini ve işletme veya kurumların iş olguları ve işleri ile ilgili olan hesapların olduğunu söyleyen kuramdır. **Biçimsel hesap**



**kuramları** ise; hesapların teknik boyutunu ele alan ve işleyiş biçimlerini dikkate alan kuramdır. **Cebirsel hesap kuramı** da J.F. Schear tarafından savunulan ve hesapların varlık ile borç ve sermaye olarak iki kümeye ayrılması esasına dayanan hesap kuramıdır. M. Berliner tarafından savunulan **maddesel hesap kuramı** da bilançonun sol yanının varlığı sağ yanının ise tasfiye de varlığı temsil ettiğini bunların nasıl ve kimlere dağıtılması gerektiğini söyleyen kuramdır.

Muhasebe kavramının hesap kavramından türetilmesinde mantıklı olmaktadır. Çünkü muhasebe bu hesap kayıtlarının tutulmasını yapan bir alandır. Yani muhasebe işletmelerdeki aynı türden işlerin kayıt altına alınmasını da sağlayan bir bilimdir. Ancak muhasebe sadece bu kayıtlarla sınırlandırılmamıştır. Muhasebenin sözlük anlamında da “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme” olarak tanımlanmıştır. (T.D.K.:Türkçe sözlük:1983) Ansiklopedik anlamında da “muhasebenin, hesap sistemlerinin rasyonel kullanım aracına yönelik ve teknik olduğu, onunla, varlık ve borçları bulunan, gelir ve giderleri olan bir işletmenin fonksiyonlarını belirli ve hızlı bir biçimde ortaya konulduğu” belirtilmektedir (Güvemli:1995:4). O zaman aslında muhasebe sadece hesap kavramında geçerli olan aynı türden işlerin bir çizelgeye kayıt altına alınmasını değil aynı zamanda işletme ile ilgili olan taraflarla “hesaplaşmayı ve hesap görmeyi”, hesap sistemlerini kurmayı amaçlamakta, işletmenin varlık ile borçlarını belirleyen ve işletmenin fonksiyonlarını dikkate alarak bir faaliyet içerisinde olduğunu da söyleyebiliriz. Muhasebe genel muhasebenin yanında, günümüz itibari ile şirketler muhasebesi, yönetim muhasebesi ve diğer uzmanlık isteyen alanlarda da faaliyet gösterdiğinden muhasebe tanımını da yapmak zorlaşmakta ve bunun yanında özellikle iktisat ile olan ilişkilerinden dolayı da bir yelpaze gibi muhasebenin tanımı da çok fazla şekillenmektedir (Güvemli:1995:4).

### **1.1.2. Devlet Muhasebesi ve Muhasebe**

Kuşkusuz devletler tarihte ilk var oluşlarından itibaren hemen tüm bilimlere ve aynı zamanda tüm sosyal ve toplumsal olgulara ön ayak ve öncülük etmişler ve devlet faaliyetlerini de kayıt altına almışlardır. Örneğin Eski Mısır, Babil, Asur, Hitit ve Pers gibi eski çağlarda ki ülkelerin zaferlerini ve başarılarını anıtsal yazılarla yaşatmışlardır

(Güvemli:1995:9). Devletlerin faaliyetlerini yürütmek için mali nitelikli olan vergileri toplamış ve bu vergileri devlet harcamalarında kullanmıştır. Bu faaliyetleri kayıt altına alarak kimden ne kadar vergi topladıklarını ve ne kadar harcama yaptıklarını görebilmişlerdir (Güvemli:1995:28). Devlet muhasebesinin etkilerinin muhasebe kuramının gelişimine etkisi olduğundan araştırmamıza konu edilmiş ve bu konu başlığı altında devlet muhasebesinin muhasebeye etkileri irdelenecek olup devlet muhasebesine ilişkin görüşler ve devlet muhasebesi sistemleri incelenecektir.

### 1.1.2.1. Devlet Muhasebesi

Devletler tarihten bu yana toplumsal düzenin sağlanması için hukuk ilişkilerini geliştirmiş ve bu hukuk ilişkileri içerisinde egemenlik sağladığı ülke topraklarında yaşayan insanlara da hizmet sunabilmek için mali yönden vergiler toplamıştır. Aynı zamanda ülkeler uluslararası bir kişilik olduklarından diğer ülkelerle de sürekli iktisadi faaliyetler içerisinde bulunmuşlardır (Sur:2010:98-111). Bu yönüyle de bu borçların ve alacaklarında kayıt altına alınması gerekmektedir. En nihayetinde devlet de işletme de birer örgüttür. İşletmenin varlık ve borçları ile gelir ve giderleri var ise devletinde varlık ve borçları ile gelir ve giderleri vardır. Bu yüzden işletmelerde olduğu gibi bu unsurlardaki hareketlerinde kayıt altına alınması gerekir.

Devlet muhasebesi devletin gelir ve giderleri ile varlık ve borçlarının kayıt altına alındığı ve bunlardaki değer hareketlerinin izlenmesinin sağlandığı muhasebedir. Bundan dolayıdır ki işletmeler gibi devletinde varlık ve borçları vardır. Varlıkları; dönen ve duran varlıkları, dönen varlıkları da; yerli ve yabancı paralar, devletin alacakları gibi unsurları kapsadığını görebiliriz (Güvemli:1995:29). Bu durum devlet muhasebesine yönelik iki görüşü ön plana çıkarmaktadır. (Mey,Abram:1956:22)<sup>1</sup>

**a) Klasik görüş:** Devletin gelir ve giderlerini kamu bütçesine uygun olarak ve denetiminin sağlayabilecek şekilde kayıtlarının yapılması ve hareketlerinin izlenmesi gerektiğini gösteren muhasebe görüşüdür. Kamu bütçesi kavramı burada önemlilik kazanmaktadır. Birlik ilkesine dayanan kamu bütçesi kavramı tüm devlet harcama ve

---

<sup>1</sup> Bu kaynağa Güvemli:1995:29-32'den ulaşılmıştır.

gelirlerinin tek bir bütçede toplanmasını söyler. Bütçeler ayrı ayrı düzenlenseler de yine konsolide bütçe ile tek bir bütçede toplanır.

**b) Modern görüş:** Devlet gelir ve giderlerinin yanında devlet varlık ve borçlarının da izlenmesinin gerektiğini söyleyen görüştür. Buna göre devlet de bir kişidir ve varlık ve borçlara sahiptir. Bu görüş klasik görüşe göre daha kapsamlıdır.

Sonuçta devlet muhasebesi, işletme muhasebesinde olduğu gibi belgelerin düzenlenmesi, hesapların tutulup kayıtlarının yapılması, maloluşların belirlenmesi, sonuçlarının çıkarılması ve raporların düzenlenip sunulması görevlerini yerine getirir.

### 1.1.2.2. Devlet Muhasebesi Sistemleri

Devletin hızla gelişimi devlet muhasebesi kavramının da çok farklı bir şekilde yorumlanmasına, açıklanmasına ve farklı sistemlerin oluşmasına sebep olmuş olup devlet muhasebe sistemlerini dört farklı şekilde incelemek mümkündür. (Güvemli:1995:33-36)

**a) Kameral muhasebe sistemi:** Bu sistemin oluşumunda 1768 yılı Avusturya İmparatorluğu muhasebe şefi Puecherberg etkili olmuştur. Bu sistem iki aşamadan oluşur. Eski ve yeni kameral sistem; eski kameral sistemde kasa defteri ile gelir ve gider defterleri tutulmaktadır. Kasa defteri veznedar tarafından belge numaralarına göre ve gelir gider defteri de kayıt sırasına göre tutulmaktadır. Gelir gider ayrıntı defteri ise büyük defter niteliğindedir. Yıl sonunda veznedar gelir gider ayrıntı defterinden sonuçları çıkarır ve yıllık hesabı hazırlar. Yeni kameral sistem de ise kasa ile gelir-gider defterini tutan birimler birbirinden ayrıştırılarak denetleme olanağı sağlanmıştır. Gelir gider defterinde tahakkuk kolonuna da yer verilmiştir. Bu şekilde tahsilat ve ödemeler ile tahakkuk arasındaki farkı görmek olanaklı olmuştur.

**b) Schneider muhasebe sistemi:** Kameral sistemin gelişmiş biçimidir. Üç defter tutulduğu görülmektedir. **Günlük defter;** gelirlerin kayıt edildiği ve giderlerin kayıt edildiği iki ayrı günlük defter vardır. **Büyük defter;** sol tarafa gelirlerin, sağ tarafa

giderlerin kayıt edildiği defterdir. **Gelir ve gider defteri**; bütçenin denetiminin sağlanması için tutulmaktadır.

c) **Constante muhasebe sistemi**: Bu sistemde bütçe gelir ve giderler ile varlıklara yer verilmektedir. Gelir ve giderde tahsilat ve ödemelerde çift yanlı kayıt yöntemi kullanılmaktadır. İki defter tutulmaktadır; nakit hareketlerini sıralayan kasa defteri ve her hesap için ayrı bir sayfa bulunan gelir gider ayrıntı defteri.

d) **Logismografi muhasebe sistemi**: İtalyan Comendeur Cerboni tarafından kurulmuştur. İşlemleri hem konu itibari ile hem de zamana göre kayıt yapılmasına olanak veren bir sistemdir. Bu sistemde malların sahibi olan devlet ve onları yöneten devlet memurları sorumlu tutulmaktadır. Bundan dolayı devlet ve görevli devlet memurları ayrı ayrı hesaplandırılmıştır. Muhasebe hesap planı mevcut olan bu sistemde müsvette defteri, günlük defter ve büyük defter veya tabloların yer aldığı defter vardır. **Müsvette defteri**; her işlemin ayrıntılı bir şekilde kayıt edildiği defterdir. **Günlük defter**; bütçe gelir ve giderleri ile varlıkları ayrı bir hesapta gösterilir. Bütçe, gelir ve giderler ile varlıklar hesabı iki grup olan devlet ve devlet memur hesaplarına ayrılmıştır. Tahmin edilen gelir nedeni ile devlet alacaklı görevli memur borçlu olarak kayıt altına alınır. Tahsil işleminde ise ters kayıt yapılır. **Büyük defter, tahlili defter ya da tablolarında** ise; devlet geliri hesabı, görevli memur hesapları, devlet gider hesapları, görevli memur gider hesapları, devlet varlıkları hesabı, görevli memur varlıklar hesabı gibi hesaplar bulunmaktadır. Günlük defter kayıtlarına uygun olarak tutulur.

### 1.1.3. Muhasebe Tarihi

Hesap tutma günlük hayattaki zorunlu faaliyetlerin kontrol edilmesi, özellikle iktisadi özellik taşıyan faaliyetlerde faaliyetlerin kayıt altına alınması zorunluluğu ile yapılmıştır. Bu yüzdendir ki hesap tutmadan önce muhasebe bilimi eski çağlardan beri kendiliğinden gelişmiştir (Hiçşazmaz:1970:3). Muhasebe tarihinin ilk belgelerine M.Ö. 3400 yıllarında Eski Mısırda papirüslere yazılan kayıtlarda rastlamak mümkündür (Güvemli:1995:103). Bu kayıtların sırasıyla Fırat ve Dicle Nehirleri üzerinde bulunan tabletlerle Mezopotamya bölgesinde; Eski Yunan'da İskender'in ölümünden sonra (M.Ö.323) sikke paraların kullanımı ile ve hesap adlarının ilk kez buralarda

kullanılması ile çoğu yazarın muhasebe tarihinin başlangıcı olarak kabul edilen Eski Roma İmparatorluğu'nda (M.S.500) kullanılan envanter defterleri ve nihayetinde İtalya'da Luca Pacioli'nin muhasebe kuramına kadar devam ettiğini görebiliriz. (Güvemli:1995:103)

Eski Mısırda ilk kayıtların M.Ö. 3400 yıllarına ait papirüslere yazılan kayıtların olduğu belirlenmiştir. Bu kayıtlara göre o tarihteki birinci ve ikinci kuşaklarda iki yılda bir taşınır ve taşınmazların papirüslere kayıt edildiğini görebiliriz. Dördüncü kuşaktan itibaren ise envanter ve günlük kayıtların tutulduğu görülmektedir. Bu kayıtlar tarımsal ve ticari ürünlerin hem devlet açısından hem de tüccarlar açısından kayıt altına alındığı ve bu ürünlerin giriş ve çıkışlarının kontrol altına alınması için bu kayıtların yapıldığı görülmektedir. Her akşam bu yapılan kayıtlarda kimlerin mal aldıkları ayrı ayrı yazılır böylece günlük denetim ve günlük envanter yapılırdı. Dördüncü kuşak döneminde muhasebede planlama ve bütçe izlerine rastlanırdı. Destebaşı denilen ustabaşları işin gidişatını denetlerlerdi. Tutulan bu kayıtlar iktisadi değeri olan mallar için yapılırdı. (Güvemli:1995:105-107)

M.Ö 700 ve 400 yıllarında Yunan medeniyeti ile etkileşim içerisinde olan Mısır özellikle günümüzde kullanılan virman (virement) kelimesini hesaptan hesaba para aktarma ile adlandırmışlardır. Günlük işlemlerin defterlere kayıt edildiği bu dönemlerde toplama ve çıkarmalarla sürekli denkleştirmelerin yapıldığı görülmektedir. Tahsiller ve ödemeler günlük, aylık ve yıllık icmallerle hazırlandığı bilinmektedir. Bu kayıtların yapıldığı belgelerde usulsüzlüklere bile rastlanmıştır. Nakit açıklarını kapatmak için ödemesi yapılmayan tahsillerin yapılmış gibi gösterilerek denkleştirilmelere gidildiği görülmektedir. (Hiçşaşmaz:1970:5-7)

Fırat ve Dicle nehirleri boyunca karşılaşılan kilden yapılmış levhalarda çarpım tablolarının ve bileşik faiz hesaplama tablolarının olduğu görülmektedir. Eski Babil'de Eski Mısırdakinin tersine hesap kullanımlarında hem kayıt düzeni hem de kronolojik tarih yazımına eş zamanlı olarak önem verildiği görülmektedir. Bu kil levhalarda özellikle ticari mallarda her eşya için ayrı bir levha tutulduğu ve levhanın arkasını da bu eşya için her kayıttan sonra kayıtların toplam sonucunun yazıldığı görülmüştür.

Özellikle şu dört unsur; eşyanın türü, sayısı, eşyayı veren kişinin adı, alıcının adı ve teslim alma tarihi önem taşımaktadır(Güvemli:1995:108-109).

Tarihte büyük bir önem taşıyan Hamurabi kanunlarında da muhasebeye ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bunlar; **a)** tüccarlar bağımsız muhasebe tutacaklardır, **b)** tapınaklardaki kayıtlar devlet muhasebesi niteliğindedir, **c)** paranın belge alınmadan verilmesi hükümsüzdür gibi hükümlerdir. (Güvemli:1995:108-109) Bu kanunlarda ödünç verme, satış, kira, emanet ve komisyon sözleşmeleri gibi unsurlara ilişkin hükümlerin olduğu da görülmüştür(Hiçşaşmaz:1970:4). Babil muhasebesinde iki yön ön plana çıkmaktadır; İlki tarımla ilgili muhasebe gelişimi diğeri iş emirleri ile ilgili gelişimdir(Güvemli:1995:108-109). Bunların yanında ürünlerin tutulduğu tabletlerde kolonların mevcudiyeti ve sayım cetvelleri, ibraname, makbuz gibi belgelerin de olduğu görülmüştür. Bunlarda hasılatın hesaplanması, iş vasıtalarına ilişkin hareketler ve işçiliklerin gösterildiği görülmüştür. Kazı çalışmalarında bulunan bazı belgelerin ise günümüz bankacılık sistemine benzer nitelik taşıdığı da anlaşılmaktadır. Kazılarda bankacılık işlemlerine ilişkin muhasebe belgeleri, sözleşmeler, kasa defterleri, servet durumunu gösteren bilgilere de rastlanmıştır(Hiçşaşmaz:1970:4).

Dini kitaplardan olan Tevrat'ta da "kiminle ticari alışveriş yaparsan yap, daima alıp verdiğini say ve değerlendir ve ne verirsen, ne alırsan mutlaka yaz" denilerek muhasebenin önemi vurgulanmıştır. (Güvemli:1995:108-109)

Eski İran'da ücretlerin kısmen para veya tarımsal ürünle ödenmesi bu kayıtların tutulması zorunluluğunu öne çıkarmıştır. İşçiler ödemeye ait belgeyi veznedardan alırken veznedar aldığı parasal tutarı ve aldığı ürünleri ayrı cetvellerde kayıt altına alırdı. İmparator Darius'un "onlar benim gözlerim ve kulaklarımdır" dediği muhasebecileri savaş sırasında ve veya savaşa giderken gerekli olan ihtiyaçların belirlenmesini veya tedarikinde kullandığı bilinmektedir. Bu yüzden kayıtları tutan muhasebeciler yanlış yaptıklarında gözlerinden ve kulaklarından olduğu<sup>2</sup> da söylenmiştir. (Güvemli:1995:110)

---

<sup>2</sup> Kaynakta bu sözlerin muhasebe tarihçilerinden Yoroslav tarafından aktarıldığı söylenmiştir.

Hitit İmparatorluğunun arşivlerinde bulunan kil tabletler de muhasebe belgesi niteliği taşıdığı söylenmektedir. Bu dönemde özellikle kralın çeşitli kentlerdeki eşyalarının korunması için mühürlü depoları olduğu ve bu depoları koruyan memurların bu eşyaların kaydını da tuttuğu belirtilmiştir. Yine tarımsal ürünlerde kanunların varlığı, işgücünün kiralanması ve kiralama sözleşmelerinin düzenlendiği, bunun yanında kiralanmış bu işçilere ücretlerinin ve kira sürelerinin ne olduğu da bu tabletlerde yazıldığı görülmektedir. Aynı zamanda ambardaki mal hareketlerinin ve ücret ödemelerinin yanında mal alım satım işlemlerinin de kayıtları yapıldığı görülmektedir. (Trak,Selçuk:1973:36-37)

Eski Yunanlıların deniz ticaretinin yaygın olarak kullanılmasından dolayı iktisadi olarak geliştiği bilinmektedir. Bundan dolayı Eski Yunanlıların muhasebeye özellikle iki önemli katkısı olmuştur. İlki tartışmalı olarak yürütülen ilk sikke paranın kullanılması<sup>3</sup>, diğeri ise envanter amaçlı muhasebede sağladığı gelişmedir. Envanter işlemlerinde maddi yükümlülükleri olan kişilerin bu yükümlülüklerini düzenledikleri raporlarla ortaya koymuşlardır. Bunlara envanter çizelgeleri de denilmiştir. Bu çizelge onaylandığında envanter tamamlanmış olurdu. (Güvemli:1995:121)

M.Ö. 339 yılında Delf Mabedi'nde tutulan kayıtlarda kronolojik bir sıra ile gelir ve harcamaların sayıma tabi tutulduğu, bunun yanı sıra tapınaktaki bankaların dışında özel bankaların kurulduğu ve bu bankalarda günümüzde kullanılan çek ve virman işlemlerinin yapıldığı görülmüştür. Örneğin Atina bankacılığında yevmiye defterlerinin, çeşitli hesapları kapsayan muhasebe defterlerinin olduğu da görülmüştür. Devlet işlerinde de “divanı muhasebat”ın varlığı da bilinmektedir. (Hiçşamaz:1970:7)

Eski Roma'da daha iyi düzenlenmiş muhasebe kayıtları mevcuttur. Yine o dönemde de zirai faaliyetlerin ön planda olması ve çalışanların daha fazla olmasından dolayı da kayıtların daha düzenli tutulması gerektiği tutulan o döneme ait “**De re rustica**” denilen ziraat el kitabından anlaşılmaktadır. “**Adversaria**” denilen el ve

---

<sup>3</sup> Kaynakta yunanlı tarihçi Herodot tarafından bu görüşün ileri sürüldüğü, ancak bazı yazarlarda da Anadolu'daki Hititler ve Lidyalılar tarafından kullanıldığıdır. Ancak her ne kadar burada kullanılmış olsa da ticari faaliyetle uğraşan Yunanlıların özellikle sikke paranın basımına ilişkin madenlerin değerlerinin kıyaslanmasına önem verdikleri söylenmiştir.

yevmiye defterleri tutulmuş ve bu defterde Kayıtlı olan bilgiler daha sonra “codex” denilen deftere giriş ve çıkış şeklinde aktararak muhasebe kayıtlarını yaptığı anlaşılmaktadır. Romalı bankerlerin çift kolonlu kayıtları yaptıkları, günümüz muhasebesinin tersine borç kolonu ödemelere, alacak kolonuna da tahsiller yazdıkları da görülmüştür. Aynı zamanda defteri kebir, matlup ve zimmet defteri, müsvette defteri, yevmiye defteri gibi terimlerin kullanılması çift kolonlu muhasebe kayıtlarının tutulması günümüz muhasebesinin bu dönemdeki Romalı ve Yunanlılar tarafından bilindiği de iddia edilmiştir. (Hiçşaşmaz:1970:8-9)

Eski Roma’da kayıtlar mumla kaplanmış tahtalara, bakır levhalara, deri üzerine daha sonra da parşömen ve papirüslere yapılmıştır. Bu dönemde devletin gelişimi devlet yönetiminin bütçe muhasebesi ve denetim muhasebesi gibi kavramları da ortaya çıkarmıştır. Aynı zamanda ilk eskime payı (amortisman) hesaplamalarına da rastlanmaktadır. Özellikle kentin duvarlarına eskime payının 1/80 olarak saptandığı da görülmektedir. Muhasebe defterlerine devletin ve ticari kesimin verdiği önem muhasebenin denetim aracı olarak kullanıldığını bize göstermektedir. (Güvemli:1995:126-127)

Eski Türk Devletlerinde muhasebe tarihini 12. YY’a kadar olan ve 12.-13. YY’ları olarak iki döneme ayırarak incelemek daha yararlı olacaktır. 12. YY’a kadar olan dönemde özellikle Hun İmparatorluğu, Batı Hun İmparatorluğu, Göktürk Devleti, Uygur Devleti, Karahanlılar Devleti, Gazneliler Devleti ve Selçuklu Devleti, Samaniler yaşamış ve 12. YY’dan sonra ise Moğol İmparatorluğu, Altınordu Devleti, İlhanlı Devleti, Memlükler dönemi ve Osmanlı İmparatorluğudur. (Güvemli:1995:151-152) Bu devletlerin muhasebeye katkılarını bu iki dönemde incelemek Türk devletlerinde muhasebe gelişiminin kırılma noktasının tarihini belirtmek açısından önemlidir. Eski Türk devletleri bazında devletlerin muhasebe tarihi derinliğine incelenmeden sadece muhasebeye katkılarını aşağıdaki gibi incelemek mümkündür (Güvemli:1995:151-378).

a) 12. YY öncesi devletlerinden **Göktürkler** dönemine baktığımızda özellikle Orhun yazıtlarının ilk belge niteliği taşıması ilk Türk alfabesinin de bu devlette kullanıldığını göstermektedir. Göktürklerde paranın kullanılması iktisadi gelişmelerin



varlığını ve iktisadi gelişmelerin varlığının da hesapların tutulması gerektiğini ortaya çıkarmıştır. Hesaplaşmanın kayıt düzenine fazla rastlanmaktadır. Yapılan kazılarda bulunan el yazmalarında vergi memurlarının olduğu anlaşılmaktadır.

**b) Uygurlar** döneminde ise bozkır yaşamı, avcılık, çobanlık, hayvan ve besiciliğini zorunlu hale getirmiştir. Savaşan bir millet olması silah malzemelerine sahip olmayı ve bundan dolayı da kayıtlarda ticaret anlaşmalarının olduğu da görülmektedir. Burada da madeni para kullanılmıştır. Daha sonraları yerleşik yaşama geçen Uygurlar ticareti de bu sayede öğrenmek zorunda kalmışlardır. Özellikle kervansaraylar kurarak ticaret ile uğraşmışlardır. En fazla Çin ile ticari ilişki içerisinde oldukları bilinmektedir. Koruma ve geçit vermek için “tamga” adında vergi topladıkları görülmüştür. Uygurlarda hukuk düzeninin gelişmiş olduğundan dolayı bazı belgelerde anlaşmaların olduğu ve bu anlaşmalarda “borçlu kaybolduğu” takdirde”, “bedelin geri ödeme yöntemleri”, “anlaşma konusu ve bedelin tutarı” şeklinde kavramların olduğu da görülmüştür. Aynı zamanda kira sözleşmeleri, satış sözleşmeleri, kölelik anlaşmaları da yapılmıştır. Tüccarların özel cari hesap tuttukları da bilinmektedir. Vergi sicil defterlerinde de ticari malların kayıtları tutulmuştur.

**c) Karahanlılar** döneminde ticaretle uğraşma fazlalaşmıştır. En önemli kaynak Kaşgarlı Mahmud’un Divanı Lügat-it Türk’tür. Bu kaynakta kayıt düzeni olmasa da ticari yaşamdan bahsedilmiştir. Ticari hayatta mal mübadelesi yerine para kullandıkları da görülmüştür. Ancak bu kaynakta bugün dahi kullandığımız birçok muhasebe terimi kullanıldığı görülmüştür. Örneğin tacir, satıcı, alacak, alıcı, borç ve borçlu gibi.

**d) Gazneliler** dönemini anlatan en önemli kaynak ta Nizamü’l Mülk’ün Siyasetnamesidir. Burada vergi toplanmasına ve mali ilişkilere ilişkin kayıtlar mevcuttur. Mali işlere ilişkin bir divanın var olduğu da bilinmektedir.

**e) Samaniler** döneminde de özellikle devlet muhasebesi ve mali örgütlenmesine ilişkin kayıtlar bulmak mümkündür. Özellikle devlete borcu olanların tutulduğu “evaric” defteri, günlük defter denilen “ruznamç” defteri, devletin gelir ve masraflarının günlük kayıt edildiği “hatme” defteri ve yıllık olarak işlenen “hatmetül camia” defteri yine bu defterdeki yıllık toplamalarının gösterildiği “taric” defteri, ayrıntı defteri olan

“arıza” defteri, devlet hazinesinden ödenen ücretlerin kayıt edildiği “sak” defteri, devlet hazinesinin sağlamlasını gösteren “istikrar” defteri, hesapların esasa geçirilmesinde kullanılan “düstur” defteri gibi devlet muhasebesine ilişkin kullanılan defterlerin olduğu da bilinmektedir.

12. ve 13 YY’lardaki devletlerde ise bu döneme ait üç önemli özelliğin etkisini görmek mümkündür. Arap ve Fars uygarlıklarının benimsenmesi, İslam dinine geçilmesi, Bizans ve Avrupa devletleri ile ilişki içerisine girmiş olması bu dönemdeki Türk devletlerini oldukça etkilemiştir.

**f) Moğolların** en önemli kaynağı Cengiz Han döneminde ortaya çıkan kaynaklardır. Büyük bir ordusu olan Cengiz Han’ın askeri masrafları da kayıt altına alınmasını ve bu masrafları vergilerle toplanılması ile hesapların tutulması sağlanmıştır. Cengiz Han’ın çıkardığı yasalarda da ticari ve mali işlerde de kullanılan yasaların mevcut olduğu görülmektedir.

**g) Altınordu devletinde** ise İbna Batuta’nın Seyahatnamesi önemli bir kaynaktır. Bu kaynakta vergi ödeme yükümlülükleri, tüccarların faaliyetleri, vergi oranları hakkında bilgiler ve ticari faaliyetler mevcuttur. Ancak bu faaliyetlerin kayıt altına alındığına dair bilgiler yoktur.

**h) İlhanlılar devletine** ait birçok bilgiye birçok kaynaktan ulaşmak mümkündür. Özellikle mali yönetiminde haraç alındığından, devlet gelir ve giderlerinin varlığından, vergi oranlarından, kaç kişinin vergi yükümlüsü olduğundan bahsedilmektedir. Ticari faaliyet de gösteren İlhanlılar özellikle Çin ve Hindistan’la ticaret yapmışlardır. İlhanlılar döneminde yazılan dört temel muhasebe öğreti kitabı vardır. Bunlar; “saadetname”, “kanunu saadet”, “camiü-l hesab”, “risale-i felekkiye-kitab-us siyakat”<sup>4</sup>’tır. **Saadetnamede**, günlük olarak devlet mali işlerinin tutulduğu

---

<sup>4</sup> Kaynakta “saadetname”nin tam anlamı yazılmamıştır. “Kanunu saadet” ise saadet kanunu olarak adlandırılmıştır. “Camiü-l hesab”ın Türkçe anlamı yapılmamıştır. Eserin kütüphane kayıtlarına bu isimde kayıt edildiği ve eserin sahibinin “İmad Es Seravi” olduğu söylenmiştir. Kaynakta “risale-i felekkiye-kitab-us siyakat” için kitabın zamanın ünlü devlet adamından ismini alan bu eserin Felek adı bu devlet adamının adı olarak yazıldığı söylenmiştir. Bu uzun cümlenin anlamı ise “Felek için hazırlanan kitap”tır. Kaynakta yine bu dört esere hangi kaynaklardan yararlanılarak ulaşıldığı açık bir şekilde sayfa 225, 261 ve 276’da yazılmıştır.

“Daftar-e ruznamçe” olan günlük defter, günlük defterde yer alan tüm tutarların ayrıntılı bir şekilde kayıt edildiği “daftar-e touğihat” olan tediyat defteri, devlet vergi normları ve oranlarının yer aldığı “daftar-e qanun” olarak anılan devlet vergi defteri, masrafların onaylandığı “daftar-e harğ’e moqarrar” olan masraf onay defteri, devletin topladığı vergilerin kayıt edildiği “Daftar-e awarge” olan kasa durum defteri, devletin yaptığı bütçelere ilişkin tutulan “daftar-e mofrad” olarak anılan bütçe kalemleri defteri ve tüm bütçelerin yer aldığı “daftar-e game” olan tüm bütçe defteri yer almaktadır. **Kanunu saadette** ise defterlerin bölümlerine ilişkin bilgiler yer alırken birinci bölümde kayıtların nasıl yapılması gerektiği, ikinci bölümde yazışma usulleri, üçüncü bölümde hangi defterlerin kullanılması gerektiği, dördüncü bölümde ise rakamların tanıtımı yapılmıştır. **Camiü-l hesab**’ta ise üç bölüm ve bu bölümlerde siyakat rakamları, muhasebe kayıt kaideleri, defterlere ilişkin bilgiler ve kayıt düzeni gibi açıklayıcı bilgiler yer almaktadır. **Risale-i felekkiye-kitab-us siyakat** ise bu dört kitap içerisinde en gelişmiş olanıdır. Bu kitabın birinci bölümünde siyakat<sup>5</sup> rakamları, ikinci bölümünde sayma ölçme birimleri, üçüncü bölümünde sayıların tanımlanması (birler, onlar, yüzler gibi), dördüncü bölümünde defter kayıtlarında kullanılan usul ve esaslar, beşinci bölümünde “doldurma” ve “ortaya çıkarma”<sup>6</sup>, altıncı bölümünde usuller ve kaideler, yedinci bölümünde mali işlerin yürütülmesi, sekizinci bölümünde devlet muhasebesi defterleri<sup>7</sup> tanıtılmıştır.

ı) **Memlûkler** döneminde özellikle tarım, sanayi, ve ticaret alanlarındaki gelişmeler vergi düzeninin, hesap tutmaların ve muhasebe kayıtlarının da gelişmesini sağlamıştır. Ancak bu kayıtlara ilişkin belli bir kaynak mevcut değildir.

i) **Selçuklular** döneminde de özellikle Selçuklu İmparatorluğu’nda ticaretin çok fazla gelişmesi buna yönelik kaidelerin ve yasaların oluşmasına sebep olmuştur. Bu

---

<sup>5</sup> Siyakat kelimesi kaynakta para ve eşyanın sayısal olarak miktarını ve insan hayvan gibi canlıların sayılarını belirtmede kullanılan bir kelime olarak anlatılmıştır. Örneğin; miskal, dirhem, aded, zira, tak, res gibi terimleri anlatan bir kavramdır. Yine örnek olarak verilecekse 48/96 % 50 olarak alınması gerekli olduğu anlatılmıştır.

<sup>6</sup> “Bariz” olarak anılan bu kelime, kaydın ilk bakışta anlaşılması ve gerçeği yansıtması olarak tanımlanmıştır.

<sup>7</sup> Genel defterler; Ruznamçe, evarece, tevcihat, tahvilat, müfredat, camiü-l hesab ve devlet vergi kanunu defterleridir. Uzlanım defterleri ise; inşaat muhasebesi, çeltik muhasebesi, ambar muhasebesi, darphane muhasebesi, koyun muhasebesi, hazine muhasebesi defterleridir.

kaidelerde özellikle muhasebeye ilişkin olan “satıcının uyması gereken kurallar”, “aşırı kara kaçmama”, “karşılıksız mali menfaat” gibi kelimeler kullanılmıştır. Yine bu döneme ait eser Gazneliler dönemini de anlatan Nizamü-l Mülk’ün siyasetnamesidir. Kirman Selçuklularında ve Anadolu Selçukluları’nda yine devlet muhasebesi ve mali yönden gelişmeler olduğu görülmektedir. Muhasebeye katkılarına bakıldığında “defterlerin denetlenmesi”, defterlerin düzeltilmesi kavramları mevcuttur. Aynı zamanda Anadolu Selçukluları’nın İlhanlılar egemenliğinde yaşayan Aksaraylı adında bir kişinin yazdığı kitapta “Defterlerden sorumlu kişi korku ile ne yapacağını düşünürken, kasırga çıktı, çadırlar havaya uçtu, defter ve evraklarda havaya uçup, dağıldı. Borçlu ve alacaklılar arasındaki bağıntıda maalesef koptu, gitti” diyerek aslında o dönemde de muhasebe evraklarının olduğu, muhasebe defterlerinin tutulduğu ve borçlu ile alacaklı kavramlarının varlığının mevcut olduğu söylenebilir. Muhasebeye en büyük katkıyı da vakıfların kayıtlarında ortaya çıktığı görülmektedir. Bu kayıtlarda malların var olması belli bir amaca tahsis olunması gibi kavramlarla vakıf muhasebesi tutulmaktadır.

#### 1.1.4. Muhasebenin Kuramsal Gelişimi

Muhasebenin kuramsal olarak 12. ve 13 YY dönemlerinden sonra geliştiğini söyleyebiliriz. Muhasebe kuramının gelişimine en fazla katkıyı kuşkusuz yazılı bir eser bırakan Luca Pacioli’dır (Güvemli:2007:227-228). Muhasebe kuramının gelişimini yazarlar bakımından selefler, öncüler, geliştiriciler ve reformcular olarak ayırma tabi tutmak muhasebe kuramının gelişiminin izlenmesini kolaylaştıracaktır. **Selefler** Luca Pacioli’dan önceki yazarları, **öncüler** Luca Pacioli ve çift kayıt yönteminin gelişimine katkı sunanları, **geliştiricileri** de bu kayıt yöntemini geliştirip devam ettirenleri, son olarak **reformcuları** da özellikle reformun öncülerinden kabul edilen İngiliz Edwards Thomas Jones ve sonrasındaki muhasebeye katkı sunan yazarları temsil edecektir (Güvemli:1998:85-86).

Muhasebe kuramlarının gelişimini incelememizde Luca Pacioli dönemini esas almak yanlış bir tercih olmaz. Öncelikle bu konu başlığı altında Luca Pacioli dönemi, öncesi ve sonrasında muhasebe kuramının gelişimine katkı sunanları ele almak gerekir

ve daha sonrasında da bu kuramların hangi ülkelerde daha fazla gelişim gösterdiğini anlamak için bazı okullar ve kuramları incelememiz gerekir.

#### **1.1.4.1. Luca Pacioli Öncesi ve Sonrasındaki Muhasebe Kuramının Gelişimi**

İtalyan olan Luca Pacioli 1445-1450 yıllarında doğan ve 1494 yılında yayınladığı “Suma De Arithmetica, Geometria, Proportion e Proportionalita”<sup>8</sup> eseri ile muhasebenin gelişimine en önemli katkıyı sunmuştur. Bu eser otuzaltı kısma ayrılmıştır. Otuzaltıncı kısımda “defterleri tutma kural ve yöntemlerinin özeti” başlığında muhasebe kayıtlarından bahsedilmiştir (Güvemli:1998:87). Venedik’te ikiyüz yıldan beri kullanılan yöntemin anlatıldığı bu eserde daha önceki yazarların düşüncelerinin bir toplamı düzenli bir biçimde bir araya getirilmiştir (Hiçşaşmaz:1970:26). Ancak bu eserin bir toplama ve derleme olduğunu kabul ettiğimizde muhasebenin gelişimine bu eserle başladığını söylemekte yanlış olmaz.

Luca Pacioli yayınlamış olduğu eserin üçüncü bölümünde ilk olarak muhasebe konularına değinmiştir. Bu bölümde tek şahıs işletmelerindeki hesap ve kayıtların tutuluşu ile ilgili kaideler anlatılmıştır. Ayrıca büyük defterlerin nasıl tutulması gerektiği, mizanın düzenlenmesi, borç ve alacak kalemlerinin iki satır halinde yazılma şeklini, günlük defter ve büyük defter arasındaki bağıntının nasıl kurulacağı üzerinde durulmuş ve bölümün sonunda da tüm hesapların gösterildiği liste bulunmaktadır (Hiçşaşmaz:1970:27). Bu eserde defter tutma kural ve yöntemi ondört madde halinde sıralanmıştır (Güvemli1998:88-89).

Luca Pacioli’nin muhasebe tekniğinde de özellikle “hayatını idame ettirmek amacıyla ticaretten kâr sağlamak isteyen bir kimsenin ilk yapacağı iş, malik olduğu menkul ve gayri menkullerin en kıymetlilerinden ve kaybolma ihtimali en çok olanlardan başlamak suretiyle bütün mevcutlarını bir kağıda geçirmektir” sözü ile envanter işleminin önemine vurgu yapmış ve “işe başlama envanteri”ni tutmanın önemini anlatmıştır. Bunun yanında Luca Pacioli “işlemlerin aralıksız akışı sırasında

---

<sup>8</sup> Kaynakta bu eserin çevirisi “Aritmetik, geometrik oranlar, ve orantılılık” olarak yapılmıştır.

kimi, nedeni, nasılı, neredeni hususlarında hiçbir şey unutulmaksızın” kayıtların yapıldığı “**el defteri**”ni, el defterinin bir kopyası olan, “Per” borç kaydını “A” alacak kaydını gösteren ve her sayfanın başında sene, her maddenin başında da günün gösterildiği “**yevmiye defteri**”ni, “yevmiye defterine kaydedeceğin bütün işlemleri, bir borç ve bir de alacak olmak üzere defteri kebire iki kere kaydedecek, borç hesabı için “Per” alacak hesabı için “A” terimlerini kullanacaksın” dediği “**büyük defterin**” de kullanımını muhasebe tekniğinde anlatmıştır (Hiçşaşmaz:1970:27-33).

#### **1.1.4.2. Muhasebe Okulları ve Kuramları**

Luca Pacioli’dan sonra muhasebe kuramının gelişimi günümüze kadar çok farklı ülkede çok farklı biçimlerde ele alınarak hemen hemen her yönüyle incelenmiş ve günümüz muhasebe sistemi geliştirilmiştir. Muhasebe kuramının gelişiminde Avrupa’daki gelişmelerin etkisi daha fazla olmaktadır. Özellikle İtalya’daki gelişmeler diğer okulları çok fazla etkilemiştir. Bu bakımdan Fransız muhasebe okulu, İtalyan muhasebe okulu, Alman muhasebe okulu, İngiliz-Amerikan muhasebe okulu bu gelişime en fazla öncüllük eden okullardır.

##### **1.1.4.2.1. Fransız Muhasebe Okulu ve Kuramları**

Fransız okulunda kişilikçilik kuramı, birleştirici kuram, değer dörd kuramı, matematik kuramları gelişmiştir. Bu kuramlar sonucunda yirminci yüzyılda geliştirilen muhasebe organizasyonunun altı ilkesi de mevcuttur. Yirminci YY.’da ortaya çıkan bu ilkeler de şunlardır; muhasebenin makineleştirilmesi, zaman tasarrufu, emek tasarrufu, süre kısaltılması, güvenlik ve açıklık ilkesidir(Güvemli:2007:405).

Fransız muhasebe kuramlarından ilki **kişilikçilik kuramıdır**. Bu kuramda tarihte her hesap bir kişi adına açıldığından dolayı hesapların bir kişiyi temsil ettiğini, hesaba girişlerin kişinin borcunu, çıkışlarda da alacaklı olanları temsil ettiğini söyleyen kuramdır. Bu kurama göre tüccarlar ya borçludur yada alacaklıdır. Dumarchey “ticaret evi acayip bir kişiliktir, o daima sağ eliyle veriyor, sol eliyle alıyor, tekrar sol eliyle veriyor, sağ eliyle alıyor, yani ne zenginleşiyor, ne fakirleşiyor” diyerek bu kuramı anlamamıza yardımcı olmaktadır. **Birleştirici kuramında** ise Courcelle ve Seneuil adlı

yazarlar önemli eserler vermiştir. Bu kurama göre işletmenin ve sahiplerinin birbirinden ayrılması açısından hesapların ele alınmasını söyleyen bir kuramdır. Bu kuramda ticarete ahlak kuramını ve işletme sahibinin işletmenin ekonomik kişiliğinden farklı bir kişiliğe sahip olduğunu savunmuştur. Bu kuramcılara göre kar pasif yada negatiftir, zararlar aktif yada pozitiftir. Yani “işletme sahibinin tersine işletmenin borcu yada alacağı vardır” denilmiştir. Henri Lefèvre'nin **değerin dört kuramı** da iş bölümünü esas alan muhasebe kavramını ele almıştır. Teorisini muhasebenin fonksiyonu üzerine yada basit tanımı üzerine kurar. Bu kurama göre *basit muhasebe* işletme çalışmalarının muhasebesidir, *bileşik muhasebe* ise sahibinin muhasebesidir. Ticari değerlerin sınıflandırılmasında ise memurların gördüğü işlemlere göre memurların ismini alan sınıflandırmaya gitmiştir. Buna göre kasiyer borçlu ve alacaklıdır. Bu kuram muhasebeci ile muhasebeyi birbirinden ayırarak teorisini oluşturmuştur. Yine kasiyer muhasebecisi, mağaza muhasebecisi, ticari senetler muhasebecisi, alacaklar ve borçlar muhasebecisi gibi dört muhasebeci tanımı yapmıştır. **Matematik kuramlarında** da E. Leautey ve A. Guilbault'un eserleri kuramın oluşumunda etkili olmuştur. Bu kuram hesap teorileri ve kayıt teknikleri üzerinde durmuştur. Muhasebede hesap hareketlerini incelemek için matematiksel sembol, rakamlardan yararlanmışlardır. Yine bu kurama göre sermaye hesabı ile bütün materyal değer hesapları tüccarı temsil ediyor. Kabul eden hesap “doit” veren hesap “A” gibi semboller ve  $R=V-X$  ile  $V=R+X$  (R: maloluşu, V: satış fiyatını, X: aradaki farkı temsil etmektedir) denilerek “mal oluş bedeli bulunabilir” gibi formüller kullanılmıştır(Güvemli:2007:387-405).

#### 1.1.4.2.2. İtalyan Muhasebe Okulu ve Kuramları

İtalyan muhasebe okulunda İtalyan muhasebesinin babası sayılan (Hiçşaşmaz:1970:46) Francesco Villa'nın “manuel defter tutma” eseri ile muhasebe kuramının gelişimine katkı sunan **Lombardiya Okulu** ilk kuramcılardır. Bu okula göre muhasebe üç grupta ele alınmıştır; iktisadi ve idari alan muhasebe kuramı, defter tutma kuralları ve onların pratikte kullanımı ve yönetim organizasyonu ve hesapların denetimi. Bu kurama göre ise hesaplar üç grupta toplanmaktadır; varlık hesapları, şahıs hesapları ve sonuç hesapları (Güvemli:2007:406-407). Bir diğer önemli okul ise Francesco Marchi ve Giuseppe Cerboni'nin öncülük ettiği **Toskano okuludur**. Bu okulda kamu

muhasebesi ile kuram geliştirilmiştir. Bu okulda hesapların kişileştirme teorisi esas olmuştur. Özellikle Cerboni tarafından Logismografi<sup>9</sup> kavramı geliştirilmiştir. Bu kavrama göre; hesapların kişileştirilmesi kuramının modern şeklidir. Yani borçlu ve alacaklı kişilerin, işletmeye borçlu ve alacaklı olan tüm şahıs hesaplarını içerdiğini anlatmaktadır. Bu kavrama göre defterler ise; günlük defter, gelişmeler defteri, küçük hesaplar defteri ve muhasebe çerçevesi defteridir (Güvemli:2007:408-413). **Venedik okulunda** ise Fabio Besta ve Emanuella Pisani öncülük etmişlerdir. 19. yy. yazarlarından olan Besta maddeci görüşü savunarak hesapların konusunu “kıymet” olduğunu savunmuştur. Yazara göre hesaplar ölçülebilir ve para birimiyle belirtilebilen bir maddi büyüklüğü göstermelidir. Sermaye hesabının soyut bir kavram olduğunu ve borç= alacak, aktif=pasif denklemlerini kurmuştur (Hiçşaşmaz:1970:49). Pisani ise; Statmografi<sup>10</sup> muhasebe sistemini kurmuştur. Yazara göre statmografi sistemi; ikili, üçlü, dörtlü kayıt sistemidir. Bir yandan statik diğer yandan dinamik olayları dengeler. Yani statik işlemler, dinamik işlemler ve bunlar arasındaki denge bu kuramın temelidir. Birde bu okulun bir diğer savunucusu olan Pietro d’Alvize de doğruluk, zamanında yapma, nisbi kapsam, belgeye dayanma, tarih sırasına uyulması, uyumluluk ve eşgüdüm, kendine özgü olmak ve türdeşlik ile sekiz muhasebe ilkesi belirlemiştir (Güvemli:2007:414-419).

#### 1.1.4.2.3. Alman Muhasebe Okulu ve Kuramları

Alman muhasebe okulunda üç kuram ele alınmıştır; statik bilanço kuramı, dinamik bilanço kuramı ve organik bilanço kuramıdır. İ.F. Sher etkisi ile oluşan **Statik bilanço kuramı**; Kalmes (1920) tarafından “her hesap, bu hesaba olan bilanço kaleminin önemi ve yeri ile açıklanır”, Grassman (1927) tarafından “her hesap bilanço içindeki değişimleri yansıttığından geçerlidir, bilanço dışında hesap yoktur” denilerek statik ve dinamik bilanço üzerinde tartışma yaratılmış nihayetinde Le Coutre “bilanço, işletmenin aktif ve pasifini durgunluk anında gösterir, bu nedenle kendi doğasında statiktir” şeklinde tanımlamasıyla açıklanmıştır. **Dinamik bilanço kuramı** da;

<sup>9</sup> Kaynakta “Logos” akıl anlamındadır, “Grafı” ise tasvir anlamındadır. Logismografi ise “muhasebenin hukuksal eğilimli öğretimi anlamına gelmektedir” denilmiştir.

<sup>10</sup> Kaynakta “Statmo” denge-bilanço-balance olarak, “grafı” ise tasvir etmek olarak tanımlanmış. “Statmografi”de bilanço düzenleme anlamına gelmektedir.



bilançonun süreklilik arz ettiğini yılların aslında ara dönem bilançoların hazırlanması olduğunu ve ömür boyu bir bilanço denkleğinin olmadığı aksine sürekli işleyen maddi hareketler sonucunda ve bilanço denkleğinden dolayı bilançonun dinamik olarak denk olduğunu savunmuşlardır. **Organik bilanço kuramı** ise; dinamik bilançonun işletme varlıklarını düzenli dolanım süreci olarak değerlendirip statik bilançoğu da bu dinamizmin anlık fotoğrafı olarak değerlendirmiş ve “muhasebenin dinamik, bilançonun statik olduğunu ve buna bağılı olarak bilanço analizinin de statik olduğunu” savunmuştur. Yani bilançonun varlıkların yansıtılması (statik kuram) ve sonuçların yansıtılması (dinamik kuram) gibi iki temel amacının olduğu öne sürülmektedir. Aynı zamanda “net muhasebe eğilimi okulu”, “matematiko-istatistik eğilimi” ve “planlı (bütçe) eğilimi” de bu kuramda muhasebe düzeninin de geçen bazı eğilimlerdir (Güvemli:2007:420-425).

#### **1.1.4.2.4. İngiliz-Amerikan Muhasebe Okulu ve Kuramları**

Maliyet muhasebesini yaratan okuldur. Sher'in (1880) giderleri değışken ve değışmez olarak ayırması ve kara geçiş noktasının hesaplanması üzerine kurulu bir kuramdır. Carter Garison bu kuramın öncülerindendir. Bu kuramda standart maliyetler, aynı ölçü ile hesaplamaların yapılması (parasal olarak değıl), cari fiyatlarla (bugünkü) bilanço düzenlemesi, tümevarım ile sonuçlara ulaşılması, “farklı mal oluş farklı durumlar içindir” ilkesi, doğrudan maloluş, giderleri sorumluluk yerlerine göre dağıtılması, muhasebenin yönetimin amaçlarına hizmet etmesi ve buna bağılı olarak yönetim muhasebesi kavramları geliştirilerek uygulamaya dönük ve kuramsal gelişmelerin dışında muhasebe sistemi kullanılmıştır (Güvemli:2007:426-430).

#### **1.1.4.3. Muhasebe Teorileri**

Muhasebede tarihsel ve kuramsal gelişimi muhasebeye ilişkin şu teorilerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bunlardan ilki **denklik teorisidir**. Bu teoriye göre “her bir kıymetin üretimi, tüketimi ve alım-satımı nedeniyle oluşan bütün hareketleri dengededir” denilmiştir. Örneğın “depodaki mal çoğaldı (+), mağazadaki mal azaldı(-)”. Bu teoriye göre aktif kıymetlerdeki hareketler maddi hareketler, hukuki hareketler olarak iki kısma ayrılır. *Maddi hareketler*; bir maddenin hareket ettiğini bu durumda bir

yerin azalıp bir diğer yerin çoğaldığını iddia eder. Hareketleri de aktif dahilinde hareketler ve iki aktif arasındaki hareketler olarak ikiye ayırmıştır. Aktif dahilinde hareketler maddenin yer değiştirmesini, iki aktif arasındaki hareketleri ise kıymet sahibinin değişimi mülkiyetin geçişi ile dile getirmektedir. *Hukuki hareketler* ise “bir maddi hareket olmaksızın aktifteki kıymetler üzerinde mülkiyetlerden oluşan her çeşit hukuki değişiklik” olarak tanımlanmıştır. Bu teoride üretimde denge, tüketimde denge ve mübadele dengesi olduğu da savunulmuştur. *Üretimde denge*; üretim faaliyetinin, üretimde kullanılan makine ve aletlerin ve üretimde kullanılan fiziki ve zihinsel güç sahiplerinin dengede olduğunu savunur. *Tüketimde denge*; harcamalardan oluşan dengedir. *Mübadele dengesi* ise “kar ve zarar iki kişi arasında oluştuğunu biri kar elde ederken diğeri zarar elde etmektedir” denilerek denge unsurunu ön plana çıkarmaktadır. **Kıymet birimi ölçüsü teorisi** ise; “her bir kıymetli şeyin bir niceliği ve niteliği olduğunu ve bu kıymetlerin mübadele yeteneği ölçüsünün de fiyat olduğunu ve Bedel = kıymet birimi ölçüsü X miktar” olduğunu savunmuştur. **Kayıt teorisi** ise; “kıymetin birim ölçüleri ile kayıt edilmesi” gerektiğini savunur. **Dönem kuralı teorisi** de faaliyetlerin belli bir dönemde incelenmesi gerektiğini ve kar zararında yine bu dönem de oluşacağını savunan teoridir (Altuğ:1999:44-56).

## 1.2. Muhasebe Teorisinde Defter Sistemleri

Muhasebe teorisinde muhasebe kayıtları defterlerden başlamakta ve tarihte de birçok farklı deftere çeşitli farklı kayıtlar yapılmaktadır. Bu nedenle çeşitlilik arz eden bu sistemler incelenecektir. Merkezîyetçi sistemler olarak adlandırılan Alman Sistemi, Fransız Sistemi, İngiliz Sistemi benzer özellikteki kasa-mahsup sistemi, toplayıcı sistemle birlikte ele alınmıştır.

### 1.2.1. İtalyan Sistemi

Klasik sistem (Hiçşamaz:1970:140) olarak da adlandırılan bu sistemde yevmiye defteri, defteri kebir ve yardımcı defterler kullanılır (Toroslu:2012:155). Tarihsel izlenimde İtalyan Sisteminin tek günlüklü ve çift günlüklü sistem olarak adlandırıldığı da görülmektedir (Selek:1990:79-80). İtalyan sisteminde aşamalar şu şekildedir; öncelikle ispat edici belgeler (Hiçşamaz:1970:140) ve açılış envanteri

(Toroslu:2012:156) birlikte el defterine aktarılır, el defterindeki bilgiler günlük deftere kayıt edilir, günlük defterdeki bu bilgiler sınıflandırılmış bir şekilde büyük deftere aktarılır (istenildiği kadar yardımcı defter kullanılabilir), daha sonra büyük defterdeki sınıflandırılmış hesapların toplamları mizana aktarılır ve devamında mizandaki sonuçlar envanter defterine aktarılır (Hiçşaşmaz:1970:140).

Ayrıca tek günlüklü İtalyan sistemi ve çift günlüklü İtalyan sistemi diye iki sistem mevcuttur. Yaklaşık 500 yıldan beridir kullanılan ve ülkemizde de uygulanan **Tek günlüklü İtalyan sisteminde**; yukarıda anlatılan kanıtlayıcı belgeler, el defteri, günlük defter ve envanterleri kullanılır. Bunu yanında istenildiği kadar da yardımcı defter büyük defter altında kullanılır. **Çift günlüklü İtalyan sistemi**; Yardımcı defterler sistemi de (Hiçşaşmaz:1970:146) denilen bu sistem işletmenin yoğun faaliyetlerinin tek bir kişi değil de iş bölümü ile tutulması gerektiğini savunan ve klasik sistemin sakıncalarını ortadan kaldıran, günler tek sayılı ve çift sayılı günler olarak adlandırılarak iki ayrı günlük tutulmasını sağlayan sistemdir (Selek:1990:79-80).

### **1.2.2. Alman Sistemi ve Kasa-Mahsup Sistemi**

Alman sisteminde açılış envanteri ve kanıtlayıcı belgelerdeki bilgiler kasa yevmiye (günlük) defteri ile Mahsup yevmiye defterine aktarılır. İcmaller aracılığı ile de bu kayıtlardaki bilgiler genel yevmiye defterine aktarılır. Genel yevmiye defterindeki bilgiler defteri kebirine aktarılır. Defteri kebirin toplamları de mizana aktarılarak mizan sonuçları envanter ve bilanço defterine aktarılır (Toroslu:2012:157-158). Kasa-Mahsup sistemi olarak da adlandırılan sistemde ise; çift günlüklü İtalyan sistemine benzemektedir. Aradaki fark ise tek ve çift günler yerine kasa ve mahsup defterleri tutulmaktadır. İşletmenin en yoğun faaliyetlerinin kayıt altına alındığı kasa defteri ve işletme içi faaliyetlerin tutulduğu hesaplara ilişkin mahsup defteri ayrı ayrı tutulmaktadır. Buralarda tutulan kayıtlar büyük deftere aktarılır. (Selek:1990:82). Alman sisteminde icmaller ile kasa ve mahsup günlük defterleri genel yevmiye defterine aktarılırken Kasa-Mahsup sisteminde bu kayıtlar büyük deftere aktarılır. Alman Sistemini Kasa-Mahsup sisteminden ayıran en önemli farklılık ise istenildiği

kadar yardımcı defter kullanılır ancak yardımcı defterler kasa ve mahsup defterleri destekleyecek şekilde düzenlenir (Toroslu:2012:157-158).

### **1.2.3. Fransız Sistemi ve Toplayıcı Sistem**

Bu sistemde esas olan istenildiği kadar günlük defter ve yardımcısı defter kullanılabilir (Selek:1990:89). Fransız sistemi alman sistemine kıyasla iş bölümüne daha fazla ağırlık vermektedir (Toroslu:2012:158). Fransız sisteminde; çok fazla sayıda günlük kullanılır. Her bir işlem birden fazla günlük işleme kanıtlayıcı belgelerle kayıt edilir (Selek:1990:89). Sistemin işleyişinde açılış envanteri ve belgeler çok fazla sayıda günlük deftere (kasa, stoklar, bankalar gibi günlük defterler) aktarılır, icmallerle genel yevmiye defterine, daha sonra defteri kebirle, defteri kebirden çıkarılan mizanın sonuçlarının da envanter bilanço defterine aktarılması sağlanır. Toplayıcı sistemde de aynı şekilde ispat edici belgeler ve yardımcı defterlerdeki bilgiler birçok günlük deftere aktarılır ve bu günlük defterlerin hepsinin adına düzenlenen defteri kebirle aktarılır. Daha sonrasında da yardımcı defteri kebirlerden çıkarılan mizanlar ile günlük defterlerdeki bilgiler genel yevmiye defterine, genel defteri kebirle ve buradan genel mizana aktarılır. Genel mizan sonuçları da envanter defterine aktarılır.

### **1.2.4. İngiliz Sistemi**

Bu sistemde Fransız sistemindeki gibi çok yevmiyeli bir sistemdir (Toroslu:2012:161). Tek ayrımı ise genel günlüğün kullanılmasıdır (Selek:1990:90). Bu sistemde kasa fişlerindeki bilgiler kasa günlüğüne, mahsup fişlerindeki bilgiler diğer hesaplardaki günlüklere aktarılır. Daha sonra icmaller ile bu kayıtlar büyük deftere aktarılır. Burada yardımcı defterler de kullanılır (Selek:1970:91). Daha sonrasında büyük defter de biriken bilgiler mizan aracılığı ile envanter defterine aktarılır (Toroslu:2012:162).

### **1.2.5. Amerikan Sistemi**

Defteri kebirli yevmiye sistemi (Hiçşaşmaz:1990:155) olarak adlandırılan bu sistem zaman ve emek tasarrufu sağlamak amacıyla (Selek:1990:86) kurulmuştur.

Uygulamada iki tip Amerikan sistemi vardır (Selek:1990:86); birinci tipte büyük defterde hesapların borçlu ve alacaklı kolonları yan yanadır, ikinci tipte borç kolonları günlük defterin sol tarafına alacak kolonları ise sağ tarafına yazılır(Selek:1990:86). Sistemin işleyişinde ise; açılış envanteri ve belgeler defter-i kebirli yevmiye defterine aktarılır, daha sonra buradaki bilgiler toplanarak mizana aktarılıp sonuçları envanter defterine aktarılır(Toroslu:2012:164).

#### **1.2.6. Kareleştirilmiş Mizan**

Yevmiyeli mizan da denilen bu sistemde mizan tablosunun “dikey toplamları yardımcı yevmiye toplamlarını, yatay toplamları ise aynı zamanda mizanında düzenlenmesini sağlayan defteri kebirin borç ve alacak toplamlarını” verir. Sistemde yardımcı yevmiyeler dikey olarak tablonun başlangıcında yer alır. Hemen yanında bilanço ve sonuç hesapları bulunur(Hiçşaşmaz:1970:156).

#### **1.2.7. Kasa Muhasebesi**

Özellikle küçük teşebbüslerde kullanılan bu sistem çok basit bir sistemdir. Burada kasa yevmiye defteri bulunur. Kasa yevmiye defterinde biriken bilgiler genel yevmiye ve genel defteri kebirine aktarıldığı da görülmüştür.(Hiçşaşmaz:1970:160)

#### **1.2.8. Kasa Gelir-Gider Sistemi**

Bu sistemde ana günlük kasa günlüğüdür. Kasayı etkileyen ve etkilemeyen tüm işlemler bu günlüğe kaydedilerek peşin olmayan işlemler için iki kolon açılır. Peşin olan işlemlerde ise kasa hesabını borçlandıran işlemler günlüğün gelir tarafına bir defada yazılır. Sistemin işleyişi ise; müsvedde defteri ve fişler aracılığı ile bilgiler kasa gelir-gider günlük defterine aktarılır. Buradan peşin olan ve peşin olmayan işlemler ayrı ayrı tutulur. Günlük defterdeki bilgiler daha sonra yardımcı defterli büyük deftere aktarılır. büyük defterdeki bilgilerde envanter defterine aktarılır (Selek:1990:83-84).

### **1.2.9. Türk Sistemi**

Türk sisteminde ise Alman Sistemine benzer kasa yevmiyesi ile mahsup yevmiyesi olarak iki defter tutulur. Alman sisteminde farklı olarak da Türk sisteminde birde genel yevmiye defteri vardır. Sistemin işleyişi ise açılış envanteri kasa yevmiye defterine ve bu defterdeki bilgiler icmaller aracılığıyla belgelerdeki bilgilerle birlikte mahsup yevmiye defterine, buradan da defter-i kebire, daha sonra mizan aracılığıyla sonuçlar envanter ve bilanço hesaplarına aktarılır. (Toroslu:2012:163)

### **1.3. Muhasebede Hesap Kavramı ve Hesap Kayıt Yöntemleri**

Hesap kavramı tarihsel süreci içerisinde ticari faaliyetlerin zorunlu olarak kayıt altına alınmasından dolayı ortaya çıktığı yukarıda anlatılmıştır. Hesabın öncelerinde bir kişiyi temsil etmesi, daha sonrasında her faaliyet için ayrı olarak tutulması hesap kavramının gelişim süreci hakkında da bize bilgi vermektedir.

Günümüzde hesap tarihsel olarak devinim sonucunda yine tarihsel anlamını yetirmeden günümüze kadar aynı anlamla gelebilmiştir. Çünkü muhasebe sürecine ilk olarak hesaplara kayıt yapılmak suretiyle başlanmaktadır. Bu bağlamda, günümüzde hesap; “işletmelerdeki mali olayların aynı nitelikte olanların aynı başlık altında toplanarak, izlenmesini ve arşivlenmesini sağlayan bir çizelgedir” (Toroslu:2012:29) denilebilir. Bir başka tanımda da “hesap, finansal olaylar nedeni ile varlık ve kaynak unsurlarının her birinde ortaya çıkan değer artış ve azalışlarını gösteren tablodur” (Yıldırım,Tek:2004:66). Buna göre hesap; “aynı nitelikli olan işletme faaliyetlerinin aynı başlık altında gösterilmesi ile oluşan çizelgelerin varlık ve kaynak unsurları olarak ayrıştırılmasının yapılıp bu hesaplardaki değer artış ve azalışlarını ilgili hesaba göre yapılması gerekir” denilerek daha geniş bir tanım yapabiliriz.

Yukarıda hesap kavramının tarihsel süreci hakkında bilgiler verildiğinden bu konu başlığında hesap kavramına ilişkin temel kavramlar üzerinde durulmuş ve hesap kayıt yöntemlerinin neler olduğuna yönelik araştırma yapılmıştır.

### 1.3.1. Hesap Kavramı İle İlgili Temel Kavramlar ve Hesapların İşleyişi

Hesap tarihsel boyutuyla bir kişiyi temsil ediyorsa ve bu kişi ticari faaliyetlerinden dolayı bir borç ve alacağa sahip olacaksa, hesabın iki tarafı vardır ve bunların bir tarafına borçlu taraf, diğerine ise alacaklı taraf denilebilir. Muhasebenin tarihsel sürecinde de anlatıldığı gibi kişi olarak adlandırılan hesaplar sadece işletmeyi veya sahibini temsil etmiyor, aksine üçüncü kişileri de temsil ediyorsa o zaman borç ve alacak kavramları bunlar içinde geçerli olur. Günümüzde hesaplar daha modern şekli ile yine işletmenin kişiliği kavramı ve değer, kıymet kavramlarına göre çok farklı şekilde açılmıştır.

Hesap ile ilgili günümüzde; hesabın borç veya alacak tarafına ilk defa bir tutarın kayıt edilmesine **hesap açma**; bu hesabın sol tarafına kayıt yapılarak **hesabın borç kaydı**; hesabın sağ tarafına kayıt yapılarak **hesabın alacak kaydı**; borç ve alacak mahsuplaşmasında borç tarafı bakiye verirse **hesabın borç bakiyesi vermesi**; alacak tarafın bakiye vermesi ile **hesabın alacak bakiyesi vermesi**; borç ve alacak taraflarının eşitlenmesi ile **hesap kapama**; kapama işleminin yapılması için borç bakiyesi veren hesabın alacağına, alacak bakiyesi veren hesabın borç tarafına kayıt yapılarak **ters kayıt** gibi temel kavramlar gelişmiş ve hesap tutulması belli bir düzen ile yapılmaya başlanmıştır (Toroslu:2012:33-35).

### 1.3.2. Hesap Kayıt Yöntemleri

Hesabın tarihsel boyutunda 15. Y.Y.'dan çok farklı şekilde tutulması aslında günümüzde bunun temel iki farklı kayıt yöntemine dönüştüğünü görebiliriz (Güvemli:2007:1). Bu nedenle hesaplarda Batı Avrupa'da tek kayıtlı yöntemin nasıl geliştiği üzerine bir araştırma yapmak aslında çift kayıt yöntemi ile tek kayıt yönteminin nasıl olduğunu anlamımıza yardımcı olacaktır.

#### 1.3.2.1. Batı Avrupa'da Tek Yanlı Kayıt Düzeninin Gelişimi

J. H. Wlaemmınck tek yanlı kayıt düzenin gelişiminde şu üç önemli gelişmeyi göstermiştir; vadeli alış ve satışın artıp yaygınlaşması, ticaret şirketlerinin çoğalması,

ticaretin belli bir komisyon ile yapılması (Güvemli:1998:19-20). Tek yanlı kayıt döneminde kullanılan en önemli defter günlük kayıt defteridir. En ilkel kayıt yöntemi olan bu defterlerin kullanımında daha sonraları sadece iki yönlü bir değişimle, kişiye ait işlemler ile alıcı ve satıcılara ait işlemlere ait defterler ayrıştırılarak günlük işlemler işlem tarihine göre yapılmaya başlandı. Ayrıca kişi adına hesap kayıtlarının düzenlenmesi ile de çok fazla defter ve farklı kayıt düzenleri ortaya çıkmaya başladı. 14. YY.'da defter tutma şekilleri daha fazla gelişerek envanter, alacak-borç kavramları, mal varlığı fiyatları kavramları kullanılmaya ve defterlerin daha düzenli kullanılmasına başlandı. Aynı şekilde bu gelişmelere paralel olarak da muhasebede kullanılan rakamlarda da gelişmeler yaşandı. Arap dünyasının muhasebede Arap rakamlarını kullanması 14. YY. Avrupa'sının bu yöntemi benimsemesine sebep olmuştur (Güvemli:2007:1-20).

#### **1.3.2.2. Tek Yanlı Kayıt Yöntemi**

Tek yanlı kayıt yönteminin gelişmesinde beş aşama etkili olmuştur. Bunlar (Yıldırım,vd.;1995:68);

- Yalnız maddesel varlıkların kayıt yapıldığı envanter muhasebesi;
- Karşılıklı hesap görmeye olanak veren hesaplaşma gereksinmesine dayalı muhasebe;
- Paranın (sikke) kullanılmaya başlanması;
- Para ve hesaplaşmanın birlikte kullanılması;
- Paranın hesap görme ve envanter gereksinmesinde kullanımı yani tüm muhasebe işlemlerinin parasal olarak kaydının yapılması olarak sıralanmıştır.

Bu aşamalardan sonra para ve hesaplaşmanın tek yanlı kaydın gelişiminde ve evrilmesin de kırılma noktası yarattığını söyleyebiliriz.



Yukarıdaki açıklamalardan sonra tek yanlı kayıt yöntemini; “bir ticari işlem tek taraflı olarak ve sadece bir defa kayıt edilmesi” (Toroslu:2012:38) olarak tanımlayabiliriz. Aynı zamanda gelir ve gider gibi işlemlerinde yalnızca tek tarafı kayıt edilmektedir. Günümüzde işletme hesabı defteri, serbest meslek kazanç defteri buna örnek verilebilir. Yani defterin bir tarafına (sol tarafına) işletmenin giderleri, diğer tarafına (sağ tarafına) işletmenin gelirleri kayıt edilir. Bu yöntemde ödemeler ve tahsilâtlar ile ilgili hareketler kayıt altına alınmaz. Bu yönteme basit kayıt yöntemi de denilir (Toroslu:2012:38). Yani işletmenin ekonomik durumunu etkileyen ticari işlemlere ilişkin gelir ve gider kalemlerini temsil eden mal alış ve satışları tek yönlü olarak kayıt edilir (Selek:1990:53).

### 1.3.2.3. Çift Yanlı Kayıt Yöntemi

Günümüzde özellikle orta ve büyük işletmelerde kullanılan bir yöntemdir (Selek:1990:55). Çift kayıt yöntemi olarak adlandırılan muhasebe kayıt tekniğinin de tarihsel olarak beş aşamadan geçtiğini söyleyebiliriz. Bunları (Yıldırım, vd.;1995:68); 1- Çift yanlı kayıt düzeninin kayıt yöntemlerinin gelişmesi sonucunda en basit biçimi ile uygulanmaya başlanması; 2- Ticari işlemlerin toplam olarak düzgün bir biçimde yapılması gereksinmesinin artması ile otomatik denetime olanak sağlayan teknik bir yöntem olarak kullanılması, 3- Muhasebenin tek ve kapalı bir sistem olarak ve tek ölçü birimi ile kullanılır duruma gelmesi; 4-Hesap sisteminin yalnız bilanço unsurları biçiminde değil gelir-gider ve kar hesapları biçiminde gelişim göstermesi, 5- Muhasebenin uygulama alanlarının artması ve gelişmesi olarak sıralamak mümkündür.

Çift yanlı kayıt yöntemi, “mali nitelikli her işlemin en az iki hesaba kayıt edilmesi” olarak tanımlanmıştır. Yani bir hesap alacaklanırken diğeri borçlanmak zorundadır. Böylelikle her bir ticari işlemin çift yönünün olduğunu ve iki tarafı ilgilendirdiğini söyleyebiliriz(Toroslu:2012:38-39). Bu sistemin temel denklemi “VARLIKLAR=HAKLAR”dır. Yani “VARLIKLAR=ÖZSERMAYE+BORÇLAR” ise özsermaye, varlıklar ile borçlar arasındaki farktır(Selek:1990:56-58). Bu sistemde kullanılan defterler; bu yöntemin ana kayıt unsuru olan ve her ticari işlemin kayıt edildiği **günlük defter**; günlük defter de kullanılan her bir hesabın izlendiği **büyük**

**defter**; büyük defterdeki sonuçlarla varlık ve hakların dökümünün kayıt edildiği **envanter defteri** ve **günlük kasa defteridir**(Selek:1990:60-61)

#### **1.4. Hesap Planları ve Kodlama Yöntemleri**

Muhasebenin tarihsel olarak incelenip hesap kavramının günümüze kadar evrilmesinden sonra yapılan çalışmalar artık hesapların hangi düzende ve nasıl kodlanması yönünde olmuştur. Hesapların kişileri temsil etmesi, kıymetleri ve değerleri temsil etmesi, üçüncü kişileri ve işletme sahibini temsil etmesi bu temsiliyetlerin belli bir düzende sıralanmasını da zorunlu kılmıştır. O zaman hesapların oluşumu belli bir plan dahilinde olması gerektiği konusu önemlilik kazanmıştır. Hesapların planlanırken özellikle tarihsel devinimle şu ana hesaplar oluşmuştur; Kapital hesapları, Değer hesapları, Kişisel hesaplar, Sonuç hesapları ve Düzenleyici hesaplar (Selek:1990:40). Aynı zamanda günümüzde de bilanço hesapları varlık ve kaynak hesabı olarak ikiye ayrılmış, gelir-gider hesaplarının yanında maliyet hesapları ve işletenin serbest kullanım için nazım hesapları ayrımı yapılmıştır (Yıldırım,Tek:2004:70).

Hesap planları yapısı itibariyle şu fonksiyonlara sahiptir diyebiliriz (Toroslu:2012:234-235); Uygulandığı ülkelerde iktisadi bütünlüğü ve işletmeler arasında hesap birliği sağlamak; İşletme iktisadı ve muhasebe bilimlerinde terim birliğini sağlamak; Hesaplaşma işlerinde görev alacak kişilerin eğitimini kolaylaştırmak; Sonuca varmayı ve karşılaştırmayı kolaylaştırmak; Araştırmacı ve denetleyici uzmanların işlerini kolaylaştırmak; Hesap işlerinde örgütlemeyi kolaylaştırmak.

Konunun daha iyi anlaşılması için hesap planının oluşumunun tarihsel boyutu ele alınması ve günümüz dünyasında hesap planları çalışmaları incelenmesi ile hesap planı kodlama yöntemlerinin incelenmesi çalışması destekleyici verilere ulaşmamızı sağlayacaktır.

#### 1.4.1. Hesap Planlarının Tarihsel Gelişimi

1494 yılında Luca Pacioli'nin çift yanlı muhasebe sisteminden sonra birçok yazar düşünür ve okul tarafından hesapların gruplandırılması ile ilgili görüşler ileri sürülmüş ancak tarihte ilk ve anlamlı plan 1911 yılında Schear tarafından geliştirilmiş ve 1927 yılında da Schmalenbach günümüz hesap planlarının temelini atmıştır. Schear hesapları; para, mallar, maliyetler, alacaklar ve borçlar, sabit kıymet değerleri, sermaye ve kapanış hesabı, yan işletmeler ve özel gelirler olarak sekiz sektöre ayırmıştır. Schmalenbach ise “dinamik bilanço anlayışına dayalı kapalı bir muhasebe sistemini kendi hesap planında uygulama olanağı”(Toroslu:2012:233) bulmuştur. Bu düşünürün ana teması gelir ve maliyetler arasındaki kesin ayrımı yaparak nötr ayırım hesapları üzerine kuruludur. Yani genel muhasebe ile maliyet muhasebesi bir bütün içerisinde değerlendirilmekte ve bunun sonucunda kayıtlardan birim maliyetleri bulma olanaklı hale gelmektedir. Bu oluşumdan sonra Avrupa ve dünyadaki birçok ülke bu sisteme geçmiştir (Toroslu:2012:233).

#### 1.4.2. Hesap Planı Kodlama Yöntemleri

Hesap planları listelenmesinde hangi aşamalardan geçilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur. Şimdi de bu listelemenin nasıl yapılacağı üzerinde durulacaktır. Tarihsel gelişimi ile dört farklı hesap planına rastlanmaktadır. Bunlar; harfli hesap planları, sayısal hesap planları, karma hesap planları, ondalıklı hesap planlarıdır (Selek:1990:44). Bir diğer gruplandırma ise (Toroslu:2012:237-241); **Harfli kodlama sistemi**; baş harfli düzenleme, harf bellekli düzenleme, alfabetik sırada düzenleme olarak üçe ayrılmaktadır, **Numaralı kodlama sistemi**; numara sırasına göre düzenleme, numara bloklarına göre düzenleme, desimal sistem olarak üçe ayrılmakta ve son olarak **harfli ve numaralı kodlama sistemi** olarak üçe ayrılmıştır.

Harfli hesap planlarından **baş harfli hesap planları** aktif veya pasifteki temsil ettiği grubun baş harflerini alarak kodlama yöntemidir. Örneğin; Cari Aktifler “CA” ve bunun alt grubu olan Kasa için “K”, Bankalar için “B” gibi(Toroslu:2012:238). Sıra harfli olarak adlandırılan(Selek:1990:44) **Harf bellekli kodlama yöntemi** ise harflerin alfabetik sırasından yararlanarak yapılan kodlamadır. Örneğin Aktifler için “A” ve alt

grubundaki Binalar için “AA” ve tesisler için “AB” gibi. Aynı zamanda Binaların alt grubu olan Fabrika Binası için “AAA” harfleri sırayla kullanılır. **Alfabetik sırada düzenleme** ise aktif ve pasifteki tüm hesap grupları alfabetik sıraya göre kodlanır. Örneğin; Aktif hesaplar için “A” para ve bankalar, “B” stoklar, “C” duran varlıklar, “D” diğer aktifler gibi. Pasif hesaplar içinde sıralamaya devam edilir; “E” kısa vadeli borçlar, “F” uzun vadeli borçlar gibi (Toroslu:2012:238).

Numaralı kodlama sisteminde ise harflerin yerini sayılar alır. Bunlardan Numaralı kodlama sistemi olarak anılan **sıra sayılı hesap planları** düzenleme de hesaplar “1”den başlanarak kodlanmaya başlanır. Örneğin “1” kasa, “2” bankalar, “3” Ticarete ilişkin mallar, “4” alacaklar gibi ana hesaplar kodlanır(Selek:1990:45). **Numara bloklarına göre sıralamada** ise belli bir numara bloğuna bir hesap grubunun adı verilir ve bu hesap grubunun alt hesapları (ana hesaplar) bu bloklar içerisindeki numaralarla kodlanır. Örneğin; “100-199” dönen varlıklar, “200-299” duran varlıklar gibi ve dönen varlıklardaki ana hesaplardan kasa “100” ile, alınan çekler “101” ile kodlanır. Kütüphanelerden örnek alınarak yapılan ve hemen Tüm Avrupa’da kullanılan **Desimal kodlama sistemi** ise; on sınıfa ayrılan hesap grupları kendi içlerinde de ana hesap gruplarına göre ikinci bir ayrıma tabi tutulur ve son olarak üçüncü alt ayrımda ana hesaplar kodlanır. Örneğin “0” duran varlıklar, “00” arsalar ve binalar, “000”arsalar, “001” binalar gibi(Toroslu:2012:238-239).

Karma olarak adlandırılan **harfli ve numaralı kodlama sistemi** ise; öncelikle ana hesap grupları baş harfleri ile kodlanır ve bunun altındaki ana hesaplar ise numara ile kodlanır. Örneğin; Cari Aktifler “CA” ile kodlanır ve bunun alt ana hesapları olan kasa “CA-1” ile, bankalar “CA-2” ile kodlanır.

### 1.5. Uygulamadaki Muhasebe Sistemleri

Dünyada muhasebe sistemleri kullanılırken genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbirinden ayrılması veya iki muhasebenin de birlikte incelenmesi gerektiği noktasında her zaman tartışmalar olmuştur. Bu tartışmalar da birbirine zıt iki görüşü de beraberinde getirmiştir (Toroslu:2012:267). Bunlardan ilki genel muhasebe ile maliyet muhasebesini bütün olarak gören ve birleştiren birci (monist) sistem, diğeri

ise bu iki muhasebe alanının birbirinden farklı olduğu ve ilgili hesapların birlikte alınmaması gerektiğini öne süren ikinci (dualist) sistemdir.

### **1.5.1. Birici (Monist) Muhasebe Sistemi**

Birici muhasebe sistemi genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin birbiri ile ilişki içerisinde olduğunu söyleyen görüş olarak bu birlikteliğin şiddetine yönelik "aşırı birici" ve "ölçülü birici" olarak ikiye ayrılmıştır (Yazıcı:1990:168).

**Aşırı birici muhasebe sistemi** “bir ülkenin hesap çerçevesinde, dolayısıyla kurum ve işletmelerin hesap planlarında, finansal muhasebenin varlık, sermaye, masraf ve hasılat hesapları ile maliyet muhasebesinin gider türleri, gider yerleri ve gider taşıyıcıları hesaplarına aynı ölçüde yer veren, böylece bu iki muhasebe arasında uyum ve bağlantı sağlayan, bu iki muhasebeyi bir çatı altında toplayan tümlük” (Yazıcı:1990:168) olarak tanımlanmıştır. Sistemi tanımlamada yukarıda da anlatıldığı gibi hesap planlarının ilk düzenleyicilerinden Schmalenbach’in hesap sınıfı en iyi örnektir (Toroslu:2012:268); 0-Duran varlıklar ve uzun vadeli sermaye hesapları, 1-Döner varlıklar ve kısa vadeli borç hesapları, 2-Faaliyet dışı gider ve gelir hesapları, 3-Stoklar, 4-Doğal niteliklerine göre gider türü hesapları, 5-Fonksiyonlarına göre gider türü hesapları, 6-Gider yerleri hesapları, 7-Gider taşıyıcı hesapları, 8-Gelir hesapları, 9-Kapanış hesapları örneği bu durumu açıklayıcı niteliktedir. Bu örnekte de görüldüğü gibi iki muhasebe arasındaki uyum ve bağıntı doğrudan hesap planları ile sağlanmıştır (Yazıcı:1990:168-169).

**Ölçülü birici sistem** ise; “bir ülkenin hesap çerçevesinde, dolayısıyla kurum ve işletmelerin hesap planlarında, finansal muhasebenin varlık, sermaye, masraf ve hasılat hesapları ile maliyet muhasebesinin gider türleri, gider yerleri ve gider taşıyıcıları hesaplarına aynı ölçüde yer veren, böylece bu iki muhasebe arasında uyum ve bağlantı sağlayan, bu iki muhasebeyi **belirli ölçüde** bir çatı altında toplayan tümlüktür” (Yazıcı:1990:182) diye tanımlanmıştır. Aşırı birici sistemden farkı iki muhasebe sisteminin tamamen bir çatı altında toplanmaması sadece belirli bir ölçü de toplanmasıdır. Yani maliyet muhasebesinin tüm akışı genel muhasebe hesaplarında gösterilmesine gerek yoktur. Hesap planlarında maliyet muhasebesini ilgilendiren tüm

hesaplara yer verilmez. İlgili olan hesaplar “üretim işleri toplayıcı” hesabında yer alır (Toroslu:2012:269). Bu sisteme en iyi örnek Alman İktisadilik Divanının hesap çerçevesidir; 0-Duran varlıklar ve uzun vadeli sermaye hesapları, 1-Döner varlıklar ve kısa vadeli borç hesapları, 2-Ücretler, madde ve malzeme hesapları, 3-Ortak gider türü hesapları, 4-Fonksiyonlarına göre gider türü hesapları, 5-Üretim işleri hesapları, 6-Gider taşıyıcı hesapları, 7-Gelir hesapları, 8-Özel ayırık maliyet hesapları, 9-Kapanış hesapları (Toroslu:2012:269-270). Özellikle hesap planı işletmenin iç alanındaki faaliyetlerinden çok bilançodaki bölümlenmesine göre düzenlenmektedir (Yazıcı:1990:182-183).

### 1.5.2. İkinci (Dualist) Muhasebe Sistemi

Aynı şekilde ikinci muhasebe sistemi de ölçülü ve aşırı ikinci muhasebe sistemi olarak ikiye ayrılmaktadır.

**Aşırı ikinci muhasebe sistemi;** “bir ülkenin hesap çerçevesinde, dolayısıyla kurum ve işletmelerin hesap planlarında **sadece** finansal muhasebenin varlık, sermaye, masraf ve hasılat hesaplarına **yer veren, finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında, masraf hesapları ve yarı, ara, yan ve mamul stok değişim hesaplarıyla uyum ve bağlantı sağlayan, özellik ve görevlerinden ötürü, bu iki muhasebeyi ayrı ayrı yürüten tümlüktür**” (Yazıcı:1990:182) diye tanımlanmıştır. Buradan da anlaşılacağı üzere maliyet ile bağlantısı sadece ara, yan ve yarı mamul stoklarının bağlantısı kurularak sadece genel muhasebe hesapları hesap planında yer almaktadır (Toroslu:2012:270). Buna en iyi hesap planı örneği de; 1-Para, alacaklar, aktif dönen ayrımı, 2-Madde, gereç, mal ve ürettikleri, 3-Temel yatırım sabitleri, 4-Borçlar, pasif dönen ayrımı, 5-Özsermaye, 6-Madde, gereç ve mal sarfları, 7-Emek masrafları, 8-Dışedim, sermaye ve masrafları ve başka masraflar, 9-Satış hasılatı ve başka hasılat, 0-Boş ya da koşullu bağlantı, açılış ve kapanış hesapları (Toroslu:2012:270-271) verilebilir.

**Ölçülü ikinci muhasebe sistemi** ise; “bir ülkenin hesap çerçevesinde, dolayısıyla kurum ve işletmelerin hesap planlarında finansal muhasebenin varlık, sermaye, masraf ve hasılat hesaplarına büyük ölçüde, işletme muhasebesi ile ilgili hesaplara da çok az ölçüde yer veren, maliyet muhasebesi ile uyum ve bağlantıyı üretim stok tutarlarına da

*dayanarak genel işletme sonuçları hesabıyla; finansal muhasebe ile uyum ve bağıntıyı stok ve masraf hesaplarına dayanarak, yansıtma hesapları ile sağlayan, bu iki muhasebeyi, uyumlu ve bağıntılı olarak, bir arada ya da ayrı ayrı yürüten tümlük'*(Yazıcı:1990:188) olarak tanımlanmıştır. Tanımdan da finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi birbirinden ayrı yürütülür ancak sisteme uygun olarak da maliyet muhasebesi hesaplarına az da olsa yer verilir(Toroslulu:271-272). Buna verilecek en iyi örnek ise 1947 yılındaki Fransız Genel Hesap Planıdır; 1-Sürekli sermaye hesapları, 2-Sabit değer hesapları, 3-Stok hesapları, 4-Üçüncü kişi hesapları, 5-Finansal hesaplar, 6-Doğal niteliklerine göre gider türleri, 7-Doğal niteliklerine göre gelir türleri, 8-Sonuç hesapları, 9-Çözümsel maliyet muhasebesi hesapları, 0-Nazım hesapları.

#### **1.6. Temel Mali Tablo Düzenleme Tipleri ve Mali Tablolar**

Hesap kelimesinin ve muhasebe ile olan bağlantısını yukarıda tartışmıştık. Hesap yapma sayılarla hesap yapma iken hesap tutma sayıları düzenli bir şekilde bir araya getirilmez. Hesapların tarih boyunca sürekli gelişimi günümüzde hesap tutma, defter tutma, hesap planı gibi terimlerin de gelişmesini sağlamıştır. Bu hesaplar en nihayetinde işletme ile ilgili taraflara sonuçları bildirmek için toplu olarak gösterilmesi görevini de yerine getirir. Bu sonuçların gösterilmesinde yine hesapların önceleri kişi adına düzenlenmesi ve sonrasında işletmenin kişiliği kavramı gereği işletme adına düzenlenmesi ve daha sonrasında işletme faaliyetlerine uygun, işletmeyi, işletme sahiplerini ve üçüncü kişileri temsil eden hesapların düzenlenmesi ile devam etmiştir. Burada işletmeyi bir kişi olarak temsil etmek işletmenin varlıklarının ve bu varlıkları temin eden kaynaklarının da olduğunu kabul etmek anlamına gelmektedir. İşte işletme varlık ve kaynaklarını temsil eden çizelgeye ve ya tabloya bilanço denilerek işletme varlıkları ve kaynakları toplu halde gösterilmesi olanağı da sağlanmış olmaktadır.

Günümüzde işletmelerin ikincil amacı (birincisi sosyal sorumluluğu yerine getirmek) olan kar elde etmesi de işletme faaliyetlerinin ne düzeyde olduğunu görmemize olanak sağlamaktadır. İşte bu karında gösterilmesi için işletmenin gelir ve giderlerini karşılaştıran bir tabloya yani gelir tablosuna ihtiyaç duyulmaktadır. Tarihsel süreçte ve yukarıdaki anlatılara göre çıkarılacak bu sonuca göre çalışmamızın ana

konusunu oluşturan tablolarında tarihsel boyutunun incelenmesi ve günümüze kadar nasıl evrildiğini bilinmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır. İşte bu konu başlığında iki temel tablo olan bilanço ve gelir tablosunun tarihsel boyutu incelenecek olup yukarıda anlatılan muhasebe kuram ve teorileri tekrar anlatılmaksızın sadece bilanço ve mali tablolara ilişkin kısımlara değinilerek günümüzdeki oluşumu irdelenecektir. Bu konu başlığı bu konuyu derinlemesine irdeleyen değerli hocamız Prof. Dr. Oktay Güvemli'nin (2007) Mali Tabloların Evrimi adlı eserinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

### **1.6.1. Bilançonun Doğuşu ve Gelişimi**

Tarihsel olarak bilançonun oluşumu tümevarım yöntemiyle oluşmuştur. Yani önce hesaplar sonra hesapların tutulduğu defterler ve daha sonra sonuç tabloları ortaya çıkmıştır. O zaman bu konu başlığında da bu kurala uyularak öncelikle bilançonun veya gelir tablosunun oluşumunda etkili olan hesaplar ve daha sonrasında bunların oluşum sürecinin incelenmesi doğru olacaktır.

#### **1.6.1.1. Bilanço Oluşturan Hesapların Oluşum Süreci**

Hesap sözcüğünün kullanılması, hesap tutma ve defter tutma kavramları ile birlikte bu hesapların tutulmasında rakamların kullanılmaya başlanması bilançonun oluşumuna temel teşkil eden “Kasa” hesabının doğuşunu da etkilemiştir. Bir hesap kaydında gelir ve giderlerin rakamsal değerleri karşılaştırıldığında ortaya çıkan sonuç elimizdeki nakdi değer yani **kasa hesabındaki** nakdi artığa eşit olmaktadır. Kasa hesabının kullanımına Eski Roma'da hesabın iki yanına isim verilerek “accepta” gelirleri, “expensa” giderleri ifade edilerek ilk “kasa hesabı”nın oluşumu sağlanmıştır. Yani kasa hesabı ilk olarak gelir ve giderlerin izlendiği bir tablo olarak önümüze çıkmaktadır. Bu haliyle bilanço Oluşturan hesapların ilki “kasa hesabı”dır diyebiliriz. Kasa hesabının gelir ve gider hesabı olarak kullanılmasından sonra orta çağdan itibaren “borç ve alacak” terimleri de bu hesap için kullanılmaya başlanmıştır. Bu şekli ile çift yanlı kayıt yönteminin de temelleri yine bu hesap kullanım tekniği ile de atılmış olacaktır. Alacak hesapları ile borç hesapları aslında sadece gelir ve giderler için değil tahsilatlar ve harcamalar içinde kullanılması biçiminde de ortaya çıkmıştır. Bu durum



diğer hesapların oluşumunda yani kasa hesabının dışında farklı hesaplarında tutulmasına temel teşkil eden gelişmelerdir (Güvemli:2007:21-32).

Bu gelişmelerden ilki kuşkusuz tarihsel boyutunu incelediğimiz muhasebenin gelişiminde değinilen değer kavramının oluşumu ve buna paralel olarak **değer hesaplarının** oluşumudur. Yani hesapların kişileri temsil etmesi ve buna bağlı olarak bu kişilerin alacak ve borca katlanması ile hesaplarında buna paralel olarak şekillenmesi yine bu kişilerin birer varlık ve kaynak unsurunu yaratan kişiler olmasını da beraberinde getirmiştir. Çift kayıtlı yöntem de aslında kişilerin bir varlığa ve kaynağa sahip olduklarını da bize gösterir. Bu yanılla bu varlık ve kaynaklar birer değeri ifade etmektedir. 14. Y.Y.'da değer hesapları yani malların, duran varlıkların ve öteki borçların kayıtları hangi değerle kayıt altına alınmalıdır sorusuna bu tarihlerde verilen cevap genelde alış fiyatı veya cari piyasa fiyatıdır. Kasa hesabının dışında kalan bu değer hesaplarının değerlendirilmesi de yine bu iki fiyat unsuru dikkate alınarak yapılmıştır (Güvemli:2007:33-36).

Değer hesaplarının oluşumu beraberinde işletmelerin varlık ve kaynaklarının oluşumunu, bu gelişim de **kar ve zarar hesapların** oluşumunu etkilemiştir. Yani işletme bir kişi ve bu kişinin sermayesi varsa bu sermayenin dışında sermayeyi etkileyen kar ve zarar hesapları da mevcut olacaktır. Çünkü sermaye ortakların koyduğu ve karşılığında kar (zarar) bekledikleri bir unsurdur. Sermayeyi işletmenin varlıklarını oluşturan bir kaynak hesabı olarak değerlendirmesi, bu sermayenin elde edeceği kar veya zararı gösteren farklı hesaplarında oluşması gerektiğini zorunlu kılmıştır. (Güvemli:2007:36-39)

Bu hesapların oluşumu yine bilançonun değerlerinin oluşumunda gerekli olan hesapların sonuç dökümünü yani **envanterini** de zorunlu kılmıştır. İşletme karını veya zararını hesaplamak için varlıkları ve kaynakları arasındaki farkı veya gelir ve giderleri arasındaki farkı görebilmesi gerekmektedir. Eski Mısır, Eski Yunan, Eski Roma'daki muhasebe gelişmelerinde envanter sayımlarına sıkça rastlanmaktadır. Özellikle tarımsal ve hayvansal ürünlerin kil tabletlerde yapılan sayımlarla değerlendirildiğine

rastlanmıştır. Bu bir değerlendirme işlemidir ve bilançonun oluşumunu temellendiren tarihsel bir süreçtir (Güvemli:2007:39-45).

Envanter işlemi sonunda yani varlık ve borçlarını karşılaştırdıklarında işletmeler ellerinde bir artık değerle karşılaşır. İşte bu artık değer **sermaye** olmaktadır. Yani elde ettiği kar sermayesini artırıyor zarar ise sermayesini azaltıyordu. Bu azalmalar varlıklarındaki azalmalar veya borçlarındaki artışlardı. Veya tam tersi varlıklarındaki artışlar veya borçlarındaki azalışlardı. 15. Y.Y.'dan sonra bu durum fark edilince sermaye hesabı sıkça kullanılmaya başlandı. Özellikle Luca Pacioli'nin eserinin 12. bölümünde de yukarıda da değinildiği gibi "büyük deftere ve günlük deftere envanterin bu maddesini (para türünden envanter tutarını ilk madde olarak yazılması) yazabilmek için iki sözcükten yararlanmak gerekirdi. Bunlardan birisinin adı kasa, ötekinin sermayedir. Kasa ile "paranızı ve menkul değerinizi", sermaye ile "sahip olduğunuz değerleri ve o an sahip olduğunuz bütün varlıklar" anlaşılır. Buna göre bilançoda hesapların oluşumunda kasa hesabından sermaye hesabına kadar geçen süreçte nasıl bir evrim geçirdiği anlaşılabilir (Güvemli:2007:49-50).

#### **1.6.1.2. Bilançonun Oluşum Süreci**

Bilanço sözcüğü, denge, muvazene anlamına gelen İtalyanca "bilancia" sözcüğünden geldiği ve terazi anlamına gelen "bilank" sözcüğünden türediği belirtilmektedir. Bilançodaki hesapların doğuşu her hesabın bir diğer hesaba bağlılığından dolayı ortaya çıktığı da söylenmektedir. Kasa hesabında gelir-giderlerin tutulması ile değer hesaplarının ortaya çıkması ve bunların envanteri ile de sermaye hesabının ortaya çıkması bu bağlılığı göstermektedir. Bilanço kavramından önce iki gelişim bilançonun ortaya çıkmasına yardımcı olmuştur. Bunlardan ilki, hesap kalanlarının bulunması yani borç veya alacak kalanlarını bulunması, diğeri de bu kalanların alt alta toplanarak genel toplamın bulunmasıdır (Güvemli:2007:59-64).

16. Y.Y.'da bu hesapların kapanışlarının tarihsel süreçte yılsonunda yapılması fikrinin ortaya çıkışı bu yüzyılda hesapların doğruluğunu hesaplamak için sağlama yani **mizanın** ortaya çıkışını sağlamıştır. İtalya'daki çift kayıtlı yönteminin gelişimi açılış ve kapanış işlemlerinin yapılmasına ve buna bağlı olarak da açılış bilançolarının ve kapanış

bilançolarının hazırlanmasına sebep olmuştur. Bu şekilde hesaplar da sınıflandırılmaya başlanmıştır. Bu sınıflandırma aslında bilançonun doğuşunu sağlamaktaydı. İspanya'daki gelişmelerle bilanço devlet muhasebesi ile hukuksal boyutu ile biraz daha şekillenirken, Almanya'da bilançonun iktisadi boyutu ele alınmıştır. Hollanda'da da düşünürler hesapların kümeler halinde ayrıştırılması (hesaplar üç gruba ayrıştırılıyor) ile bilançoya katkı sunarken aslında bilançonun ana denkleminin de temellerini atmışlardır. Bilanço aktifler "A", sermaye "K" ve borçlardan "D" oluşur<sup>11</sup>. O zaman  $A-K=D$  sonucunu bulmuşlardır. İngiltere'de Dafforne 1634 yılında öğretici ders kitabında dokuz defterden birine "envanter defteri" diyerek bilançonun kayıt sürecine geçişini hazırlamış ve Fransa'da da "sentetik" ve "analitik"<sup>12</sup> muhasebenin ayrımı yapılarak bilanço şu üç görüşle anlatılmıştır; etimolojik olarak bilanço iki kefeli terazidir, çift yanlı kayıt yönteminin hesaplarla ilgili sembolüdür, mali sonucu belirleyen belgedir. Bunu izleyen süreçte yine Fransa'da Colbert'in adını taşıyan ticaret kararnamesinde bilançoyu anlatmayan ancak envanter yöntemine atıf yapılan on maddesi ile bilançonun oluşumuna adeta hukuksal ve mali bir boyut kazandırmıştır (Güvemli:2007:64-82).

19. Y.Y.'da muhasebenin bilim oluşu ile bilanço artık gerçek anlamda kullanılmaya başlanmıştır. Özellikle Claperon yapmış olduğu envanterin, defterlerin bir sonucunu yansıtan bir tablo olduğunu bilerek bilançonun oluşumunu bilimsel anlamda temellendirmiştir. Bu tabloda karın sermayeye eklenmeden ayrı gösterilmesi o dönemde çok fazla gelişen işletmelere büyük bir anlam kazandırmıştır. 20. Y.Y.'da artık bilanço gerçek anlamıyla kullanılmaya başlanabilirdi. Çünkü artık bilançonun ilkeleri ve düzenleme biçimleri belirlenmiştir. Bilançoda aktif ve pasif hesaplar ayrımı yapılmakta, bilançonun aktif işletmenin varlıklarını ve pasifi ise işletmenin kaynaklarını temsil etmekte, kaynaklar da sermaye ve borçlar olarak ayrıştırılmakta ve yine kar veya zarar sermayeye eklenmemektedir (Güvemli:2007:82-89).

---

<sup>11</sup> Kaynakta neden "A", "K" ve "D" olarak yazıldığı söylenmemiştir sadece Türkçe çevirimleri söylenmiştir. Ancak tarihsel olarak muhasebe incelendiğinde bu harflerin A=Active, K=Kapital ve D=Debt'i simgelediğini söyleyebiliriz.

<sup>12</sup> "analitik" yardımcı hesapları, "sentetik" ana hesaplar için verilen isimdir. Ve tüm analitik hesapların borç ve kalanlarının sentetik borç ve alacak kalanlarına eşit olması gerektiğini savunmuşlardır.

## **1.6.2. Gelir Tablosunun Doğuşu ve Gelişimi**

Bilançonun gelişimi sağlanmadan gelir tablosunun gelişimi sağlanamayacağı için gelir tablosundaki gelişimin gecikmesi bilançonun gelişimine bağlı olarak gerçekleşmiştir. Ancak gelir tablosu yıllarca kar ve zararın gösterilmesi olarak adlandırıldığından bu ismi de bu sebeple gecikmiş olarak aldığını söyleyebiliriz. Kar-zarar kavramından kar-zarar hesabına, buradan kar-zarar tablosuna, daha sonraları gelir hesabına ve nihayetinde gelir tablosuna uzanan bir gelişme ile sürecini tamamlamıştır. O zaman bu konuyu öncelikle tek yanlı ve çift yanlı kayıt sisteminde oluşan kar zarar hesabından başlayarak gelir tablosunun oluşumunu incelemekte yarar vardır.

### **1.6.2.1. Tek Kayıt ve Çift Kayıt Yönteminden Kar Zarar Hesaplarının Oluşumu**

Tarihsel olarak muhasebede gelir tablosuna gelen süreçte öncelikle kar- zarar oluşumu ortaya çıkmıştır. Tüccarlar mal alım ve satımında öncelikle karını ve zararını bulmaya çalışmışlardır. Ancak yine tarihsel süreçte işletme olgusu ve işletmelerin faaliyet hacmi veya işletmelerin deniz ötesi ticarete başlamaları önceleri bir iki malın karı ve zararının hesaplanması gerekirken, sonraları bir geminin veya bir filonun karı veya zararının hesaplanması gerektiği ortaya çıkmıştır. Bundan dolayı kar veya zararın hesaplanması için kar zarar hesabının tutulması gereksinimi de böylece artmış oldu. Bu nedenle gerek işletme faaliyetlerinin artması, gerekse işlem sayılarının artması sayesinde dönemseller kar veya zararın hesaplarına geçiş zorunlu olmuştur. Hatırlanacağı üzere tek yanlı kayıt yönteminde genellikle üç defter kullanıldığını söylemiştik. Bunlar; müsvette defteri, günlük defter ve büyük defterdi (Güvemli:2007:172-179).

Tek yanlı kayıt yönteminde kar zarar tablosu yoktu, kar zarar hesabı vardı. Ancak kar ve zarar, dönem sonu ile dönem başı sermaye arasındaki fark ile bulunurdu. Ancak 14. ve 15. Y.Y.'larda ortaya çıkan çift yanlı kayıt yönteminde tüccarlar bilanço ve kar zararını birlikte ele alarak bilançonun varlıkları ve borçları ile sermayesini karşılaştırarak aradaki farkı kar olarak bulurlardı. Bu sistemin işleyişinde Dantini'nin eserinde görülen örnekler açıklayıcı nitelik taşımaktadır. Eserde "bilancio" adı ile anılan mali tablo düzenlemesi kar ve zararın belirlenmesine dönük bir yapı taşıdığı

anlaşılmıştır. Bu durum kar ve zararın çift kayıt yönteminde nasıl ele alınmasına yönelik ilk çalışmalardandır. Daha sonrasında ki gelişmelerde özellikle 16. ve 17. Y.Y.'larda Pietra ve Flori'nin yazdıkları eserlerde büyük defter de ayrıntılı olarak düzenlenen üç ayrı hesap olan kar zarar hesabı, bilanço hesabı ve sermaye hesabı oluşturularak aslında kar zarar tablosu ile bilançonun ayrılmasına öncülük edecek bir çalışmayı yapmışlardır. (Güvemli:2007:179-184). Kar zarar hesabı anlayışı 19. Y.Y.'a kadar devam etmiştir.

### **1.6.2.2. Kar Zarar Hesaplarından Gelir Tablosunun Oluşumu**

Fransa'da 1867 yılında yayınlanan yasa ile kar ve zarar hesabındaki bilgilerin de sunulması zorunluluğu getirilmiştir. Bu şu demektir; artık işletmeler için kar ve zarar hesabı artık önemlilik kazanmıştır ve bu hesaptaki bilgiler doğru şekillenmelidir. İşte 1948'de yayınlanan yeni bir yasayla da "b-işletme içi faaliyetlerden elde olunan kar veya zarar; olağandışı kar veya zarar, olağan dışı karşılık hesapları ve işletme karı üzerinden vergi" unsurlarını içermesi gerektiği vurgulanmıştır. Almanya'da ise bunun biraz daha gelişmiş ve ayrıntılı olarak düzenlenmesi 1931 yılında çıkarılan Ticaret kanunu ile kar ve zarar hesabındaki unsurların neler olması gerektiği üzerine olmuştur. Bu kanuna göre; "I-Masraflar tarafında; ücretler ve ekleri, sosyal masraflar, duran varlıkların amortismanları, öteki amortismanlar, faizler, şirket varlıkları üzerinden vergiler, öteki masraflar; II-Hasılat tarafında; hasılat tutarı, iştirak gelirleri, faizler ve olağandışı gelirler" olarak sıralanarak aslında hemen hemen hepsi günümüzde gelir tablosunda kullanılan hesaplara benzer şekilde şekillendiği görülmüştür (Güvemli:2007:192-194).

Günümüz gelir tablosunun düzenlenmesinin temelleri ise 1917 yılında Amerika'da uygulanan ve dikey olarak düzenlenen gelir tablosu ile atılmıştır. Bu tablo; "Brüt gelirler, net satışlar, satış üzerinden brüt kar, satış üzerinden net kar, brüt kar, net kar ve dönem karı (ya da zararı)" ana başlıkları ve altındaki "gider unsurları"ndan (örneğin; brüt gelirlerin alt başlığı "iade ve fiyat indirimi" ve net satışların alt başlıkları "tüketilen ilk maddeler, direkt işçilik, işletme masraflarından oluşan -satılan malın mal oluşu- başlığı" idi) oluşarak dikey pozisyonda düzenlenmiştir. Bu örnek tablodan sonra

Kara Avrupa'sının birçok ülkesinde gelir tablosu düzenleme biçimleri ve örnekleri oluşmuştur (Güvemli:2007:194-207).

### 1.6.3. Günümüzdeki Durum

Bilançonun oluşumunda özellikle Alman Okulu ve Kuramları başlığında anlatılan statik, dinamik ve organik bilanço kavramları anlatılmıştır. Bu kuramlar ve statik, dinamik ile organik bilanço teorileri üzerinde pek fazla durulmayacaktır. Ancak günümüzde bilançonun oluşumu özellikle bu kuram ve teoriler üzerinden düzenlenmiştir. Statik bilanço teorisinde şu ilkelerle bilançonun düzenlenmesi gerektiği söylenmiştir; “bilanço, işletmenin durumu hakkında bilgi verecek ve denetimi sağlayacaktır; bilanço, esas görevlerine, hak ilişkilerine ve rizikolara göre bölümlenmelidir; bilanço yasa hükmüne göre ayrılmış yedek akçeleri kapsmalı, gizli yedekleri kapsamamalıdır; değerlemede tedarik değeri ya da en düşük değer esas alınmalıdır; kar zarar bir sermaye hesabıdır” (Güvemli:1979:81) denilmiştir. Dinamik bilanço ise esasında bilançoların sadece bir yılı değil tüm işletme ömründe işletme faaliyetlerini yansıttığını savunan teoridir. Organik bilanço da ise; işletmenin belli bir andaki finansal durumu statiktir denilmiş ancak iktisadi gelişmeler ve ülke ekonomisinin durumundan cari fiyatlar ve piyasa hareketleri etkilendiğinden bilançoda bundan etkilenecek dinamik bir hal kazanmaktadır (Arzova:2009:78-82).

Aynı şekilde kar ve zarar da günümüzde birçok kişi tarafından farklı olarak yorumlanmıştır. **Muhasebeci bakış açısı** ile kar veya zarar “özsermaye karşılaştırması yolu ile” hesaplanır. Bu görüşe göre kar veya zarar “dönem sonu özsermaye tutarı ile dönem başı özsermaye arasındaki farktan oluşur” veya “dönem sonu özsermaye ve dönem başı özsermaye farkından ortaklarca eklenen değer çıkarılıp, ortaklarca çekilen değer eklenerek bulunur” denilmiştir. Aynı zamanda bu görüşte ticari kar ve mali kar kavramları da mevcuttur. Ticari kar işletme ortaklarına dağıtılan kardır. Yani vergi kanunları kabul etsin veya etmesin döneme ait bütün giderler dönem gelirinden düşülerek ticari kar bulunur. Mali kar ise; vergi kanunları dikkate alınarak yapılır. Yani bazı giderler gelirden düşülürken bazı giderler gelire eklenerek bulunan vergi matrahıdır. **Pazarlamacı bakış açısı** ile kar; “satış tutarı ile maliyet karşılaştırılması” ile

bulunan kardır. Yani öncelikle ürünün maliyeti hesaplanır ve bu maliyete belli oranda bir kar eklenerek kar bulunmuş olur. Bu görüşte maliyet artı yöntemi, tam maliyet esası, değişken maliyet esası ve sabit kar hedefli fiyatlandırma kavramları oluşmuştur. Bir de **üretimci-maliyetçi ve pazarlamacı görüşü** ile karın hesaplanması vardır. Bu görüşe göre ise; “hedeflenen maliyet yoluyla karın hesaplanması” gerekmektedir. Yani gelecekteki mamullerin maliyetlerini yöneterek, mevcut mamullerin maliyetlerini yöneterek, işgücünün girişimci ruhundan yararlanarak satış fiyatından arzulanan kar çıkarılıp hedef maliyet belirlenir (Arzova:2009:82-86).

Günümüzde Türkiye’de bu görüşler geliştirilerek mali tablolar ana mali tablolar ve yardımcı tablolar olarak ayrıştırılmış, ana mali tablolar; bilanço ve gelir tablosu olarak, Yardımcı mali tablolar ise; satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynaklar tablosu olarak sınıflandırılmıştır (Yıldırım,Tek:2004:110). Bilanço ve gelir tablosu araştırmamızın ana temasını oluşturduğundan bu tabloların günümüz tanımlaması ve işleyişine yönelik araştırma yapılmıştır. Diğer tablolar üzerinde pek fazla durulmamıştır.

Gelir tablosunu oluşturan hesaplar da günümüzde ayrı bir hesap grubunda izlenmiş ve bu gruptaki hesapların oluşturduğu liste de gelir tablosunun oluşumunda etkili olmuştur. Gelir tablosu hesaplarında yapılan gruplandırmada öncelikle gelir hesapları; brüt satışlar, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar, olağandışı gelir ve karlar olarak sınıflandırılmış ve gider hesapları da; satışlardan indirimler, satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar, finansman giderleri olağandışı gider ve zararlar olarak sınıflandırılmıştır. Birde gelir ve gider kalemlerinin karşılaştırılmasını sağlayan sonuç hesabı olan dönem net karı ve zararı hesap grubu mevcuttur. Gelir tablosunda brüt satışlardan indirimler düşüldüğünde “**net satışların**”, net satışlardan satışların maliyeti düşüldükten sonra “**brüt karın**”, brüt kardan faaliyet giderlerin çıkarılması ile “**faaliyet karının**”, faaliyet karına diğer faaliyet gelirleri eklenip diğer faaliyet giderlerinin ve finansman giderlerinin çıkarılması ile oluşan “**olağan karın**”, ve nihayetinde olağandışı gelir ve giderlerin eklenip çıkarılması ile “**dönem karının**” bulunacağı şekilde bir sıralamaya tabi tutularak tablo düzenlenmiştir. Tablo, bulunan dönem karından hesaplanan verginin kardan çıkarılması

ve bilançooya eklenecek **dönem net karının** bulunması ile sonuçlanan bir süreç olarak düzenlenmiştir (MSUGT:1992:1.sıra)<sup>13</sup>.

### 1.7. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci

Muhasebe sistemi her ülke için belli kurallara göre şekillenir. Örneğin devlet yapısı, insanların kültür yapısı, ticari faaliyetlerin kültürel yapısı, iktisadi değerler, ülkenin ekonomik yapısı, ülkenin hukuki yapısı gibi öğeler muhasebe sistemlerinin gelişimine yön veren unsurlardır. Bu unsurları yukarıda yapılan incelemeleri örnek verebiliriz. Muhasebenin gelişimine tarihin ilk başlarında en fazla devlet ve iktisadi gelişimler yön verirken, günümüzde bu sistemin gelişimine artık küresel boyutta bakılmakta ve ülkelerin kültürleri de tekdüze düşünülerek özellikle uluslararası gelişmiş firmaların ve gelişen teknolojinin muhasebe sistemlerinin gelişimine yön verdiğini görebiliriz.

Muhasebe sistemlerinin oluşturulmasında elde edilen verilerin bilgi kullanıcılarına aktarılmasında işletme faaliyetlerine ilişkin bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gereğe uygun, karşılaştırılabilir olması gerekir. Çünkü muhasebe sistemleri özellikle işletmeler için ayrı bir önemi vardır. Bundan dolayı günümüzde küreselleşmenin etkisi ve teknolojinin etkisi ile uluslararasılaşan işletmelerin yine işletmelerin faaliyet sonuçlarının uluslararası düzeyde önemlilik kazanması muhasebenin de belli standartlarda sistemleşmesi gerekliliğini öne çıkarmaktadır (Toroslu:2012:172).

Muhasebe standartlarının geliştirme modellerinde de üç görüş ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki **muhasebe standartlarının yasama yoluyla belirlenmesi** gerektiği görüşüdür. Bu görüşe göre standartlar kanunla, yönetmeliklerle belirlenmelidir. Ancak bu görüşe yapılan eleştiri, yasama yoluyla oluşturulan standartların bazı gruplara belli maliyetler yüklerken bazı gruplara da fayda sağlayacağı noktasında yoğunlaşmaktadır. Devletin rolü önem kazandığından cezalarda caydırıcı

---

<sup>13</sup> “MSUGT” Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 26.12.1992 tarihinde yayımlanmış ve “muhasebenin temel kavramları”, “muhasebe politikalarının açıklanması”, “mali tablolar ilkeleri”, “mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması”, “tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi” konularını anlatan bir tebliğdir. Bu kaynağın anlatılışına Yıldırım,Tek:2004:101-119’dan ulaşılmıştır.



nitelik kazanacaktır. Bir diğerk görüş ise **standartların özel kesim düzenleyici kuruluşlarca belirlenmesi** gerektiği görüşüdür. Bu görüş aslında yasama yolu ile devletin rolünü azaltarak ilgili tüm grupların standartların oluşumunda yer elması gerektiği noktasında yoğunlaşmaktadır. Ancak bu görüşe yapılan eleştiride bu kuruluşların yaptırım gücüne sahip olamayacakları üzerinedir. Son görüş ise **kamu kesiminin standartları belirleme yetkisini özerk bir kuruluşa devretmesi** görüşüdür. Bu görüşte özel kuruluşların özelliklerini taşıyan ve devletinde bu kuruluşa yaptırım yetkisini vermesi gerektiği üzerine kuruludur. Bu son görüş daha fazla benimsenen bir görüştür (Bayazıtlı, vd:2006:3-6).

Muhasebe standartlarının harmonizasyonu; sermaye piyasalarının uluslararasılaşması, çok uluslu şirketlerin oluşması, bağımsız denetim firmalarının oluşması, ekonomik birlik oluşturma hedefleri, uluslararası düzenlemelerdeki gelişmeler ve gelişmekte olan ülkelerin elde edecekleri faydalar noktasında da önemli faydalar sağlayacaktır (Bayazıtlı, vd.:2006:33-34).

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında şu faydalar öne çıkmaktadır; en büyük yararı uluslararası bilgilerin karşılaştırılabilir olmasını sağlamasıdır, diğerkleri ise farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinde zaman ve para israfını engeller, bütün dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi en yüksek düzeye çıkarma ve tutarlı hale getirmeyi amaçlamasıdır. Bir diğerk faydaları ise gelişmemiş ülkelerde de bu standartların yol gösterici olması, ülkeler arası farklılığı kaldırması, mali raporlamanın maliyetini azaltması ve yatırımcıların yabancı sermaye piyasalarına yatırım yapmalarını özendirme olarak sıralayabiliriz (Toroslu:2012:176-177).

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşumunda da bazı sorunlarla karşılaşmaktadır. Bunlar (Toroslu:2012:178); uluslararası düzeyde yaptırım günce sahip bir otoritenin bulunmayışı, değişime karşı engelleyici muhasebe sistemlerinin varlığı, standartların ülkelere getirdiği farklı ekonomik sonuçlar ve bazı ülkelerdeki meslek kuruluşlarının etkili olmamasıdır.

O zaman aslında küreselleşen dünyanın aynı sektörde faaliyet gösteren ve birçok ülkede çalışma yapan firmalarında karşılaştırılabilir olması gerekliliği öne çıkacaktır.

Bundan dolayı bu çalışmanın ana konusuna yardımcı olan uluslararası standartların nasıl geliştiği üzerine araştırma yapmamız doğru olacaktır. Bu konu aynı zamanda uluslararası muhasebe sistemlerinin nasıl oluştuğu yönünde de bize fikir verecektir. O zaman bu konu başlığı altında öncelikle uluslararası muhasebe standartlarına yön veren uygulama modellerini ve bu standartların bazı ülkelerde nasıl oluştuğunu ve uluslararası kuruluşların tanıtılması ile Türkiye boyutunun incelenmesi doğru olacaktır.

### 1.7.1. Muhasebe Modelleri ve Bazı Ülkelerdeki Çalışmalar

Muhasebe modellerini üç ana grupta toplayabiliriz (Bayazıtlı, vd.:2006:9); İngiliz-Amerikan modeli, Kıta Avrupa'sı modeli ve Güney Amerika modeli. **İngiliz-Amerikan modeli**, özellikle büyük ve gelişmiş sermaye piyasaları olan İngiltere, Amerika ve Hollanda'daki ülkelerde yatırımcılar ile kredi veren kuruluşların karar vermelerine ve kamunun aydınlatılmasına hizmet etmeye yönelik bir modeldir. Bu ülkelerde çokuluslu şirketlerin varlığı bu modelin uygulanmasına sebep olmaktadır. **Kıta Avrupa'sı modeli** ise; iş dünyasının sermayelerini oluşturan bankalarla olan ilişkilerinden doğan bu model büyük ölçüde Avrupa ülkeleri ve Japonya'da uygulama alanı bulmuştur. Son olarak **Güney Amerika modeli** de; Güney Amerika'daki hemen hemen tüm ülkelerdeki kronik enflasyon sorununun olması sebebiyle enflasyonun etkilerini de yansıtan, enflasyona göre düzeltilmiş muhasebe modeli olmuştur (Bayazıtlı, vd.:2006:9-10).

Bu bağlamda standartlarının özellikle Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Almanya, Kanada, Japonya, Çin Halk Cumhuriyeti ve Rusya'da gelişimlerini incelemek yerinde olacaktır. **A.B.D'lerinde** 1929 finansal krizden sonra 1933 yılında yayınlanan "menkul kıymetler yasası" ve "menkul kıymetler borsası yasası" gibi yasaların çıkmasına sebep olmuştur. Bu yasaların uygulanması için de Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC:Stock Exchange Comission) kurulmuştur. Bu komisyon genel olarak muhasebe standartlarını denetim fonksiyonuyla sınırlandırmış ve muhasebe ve bağımsız denetim için özel sektör düzenleyici kuruluşların etkinliğini arttırmıştır. Bu kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsüdür (AICPA:American Institute of Certified Public Accountants). Daha sonrasında da 1939-

1959 yıllarında AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (AICPA-CAP:Commitee on Accounting Procedure) ve 1959-1973 yıllarında Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB:Accounting Principles Board) kuruldu. ACP yerine kurulan APB' ye yapılan "bu kurulların ülkenin sekiz büyük firmasının eline geçtiğine yönelik" eleştiriler 1973 yılında Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun (FASB: Financial Accounting Standarts Board) kurulmasına sebep olmuştur. SEC FASB'ın faaliyetlerini düzenli olarak kontrol etmektedir (Bayazıtlı,vd.:2006:11-14).

**İngiltere**'de ise 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW:The Institute of Chartered Accountants in England and Wales) etkiliydi. Daha sonra muhasebe uygulamalarındaki farklılığı kaldırmak için Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC:Accounting Standarts Steering Committee) kuruldu. Bu kuruluş 1976'da altı muhasebe kuruluşundan oluşan Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesinin (CCAB:Consultative Committee of Accountancy Bodies) desteğini alarak Muhasebe Standartları Komitesi(ASC:Accounting Standards Committee) adını almıştır. ASC'nin yaptırım gücünün olmaması, CCAB'deki üyelerinin onaylarının gerekmesi, faaliyetlerin yavaşlamasına ve sonunda 1989 yılında şirketler kanununun getirilmesi ile Finansal Raporlama Konseyi (FRC:Financial Reprotng Council) standart oluşturma sürecinden sorumlu kuruluş olarak kurulmuş oldu. Daha sonra ise Muhasebe Standartları Kurulu (ASB:Accounting Standards Board) kurularak standartların geliştirilmesi ve yayımlanması sağlanmıştır. Birde ASB ve FRC'ye bağlı olarak Finansal raporlama Gözetim Heyeti (FRRP:Financial Reporting Review Panel) kurulmuştur (Bayazıtlı,vd.:2006:14-16).

**Almanya**'da muhasebe uygulamaları tekdüzen muhasebe sistemi ile yürümüştür. Tarihsel olarak da Almanya'nın köklü muhasebe deneyimi mevcut olduğundan bu sistem uygulanmıştır. Bu sisteme sahip olmaları son zamanlara kadar sadece bu standartların oluşumunda ve düzenlenmesinde bir kurul oluşturulmamış sadece Alman Muhasebeciler Enstitüsü bu konular üzerinde yorumlar ve açıklamalar yapmıştır. Ancak 1998 yılında muhasebe standartlarını oluşturmak ile görevli Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (GASC:German Accounting Standards Committee)

kurulmuştur. GASC İngiliz-Amerikan modelinde olduğu gibi bağımsız bir kuruluş olarak yapılandırılmıştır (Bayazıtlı, vd.:2006:16-17).

**Kanada**'da da Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (CICA:The Canadian Institute Of Charter Accountants) muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulmasına ilişkin ulusal kuruluştur. CICA altında Muhasebe Standartları Kurulu, Denetim Standartları Kurulu, Kontrol Kriterleri Kurulu, Kamu Sektörü Muhasebe Kurulu, Araştırma Departmanı ve Muhasebe Standartları Gözetim Konseyi gibi kuruluşlar görev yapmaktadır. Burada en önemli kuruluş Muhasebe Standartları Gözetim Konseyi oluşturmaktadır (Bayazıtlı, vd.:2006:17-19).

**Japonya** ise ancak 2001 yılında uluslararası gelişmelere uyum sağlamak amacıyla hem kamu tarafından desteklenmiş Japonya Muhasebe Standartları Kurulu(ASB of Japan) hem de özel sektör kuruluş olan Finansal Muhasebe Standartları Vakfı'nı (FAS Foundation) kurmuştur. Bu gelişme hem devlet hem de özel sektörün Standartların oluşumunda etkili olacağını da bize gösteren yeni bir gelişmedir (Bayazıtlı, vd.:2006:19-20).

**Çin Halk Cumhuriyeti** gerek nüfusu ve gerekse hızla gelişen ekonomisi ile dünyada önemlilik kazanan bir ülke olmuştur. Shanghai ve Shenzen borsaları mevcut olan Çin 1992 yılında Halka Arz Yapmış İşletmeler İçin Muhasebe Düzenlemesini yayımlayarak ilk çalışmalarını yapmıştır. Sovyet Muhasebe sistemini yansıtan birçok muhasebe uygulamasını Uluslararası Muhasebe Standartlarına (IAS:International Accounting Standards) uygun olarak düzenleme zorunluluğu getirmiştir. Ve IAS borsaya kote olan şirketler için zorunlu hale gelmiştir. Ayrıca 2007 yılında 16 adet Çin Muhasebe Standardı da yayımlanarak gelişim devam etmiştir (Toroslu:2012:201-202).

**Rusya**'da da 1998 yılında kendi Ulusal Muhasebe Standartlarını IAS ve IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı:International Financial Reporting Standards) ile uyumlaştırma programı dahilinde 20 yeni standart yayımlamış ve Rusya Muhasebe Standartları kurulmuştur (Toroslu:2012:202).

### **1.7.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarını Oluşumunda Etkili Olan Uluslararası Örgütler**

Uluslar arası muhasebe standartlarının oluşumunda etkili olan uluslararası örgütleri aşağıdaki gibi inceleyebiliriz (Toroslu:2012:180-189);

**a) Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC: International Accounting Standards Committee):** 1972 yılında Sidney’de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde muhasebe standartlarının bir komite tarafından yürütülmesi gerektiği fikri ile yapılan çalışmalar sonucunda 1973 yılında Kanada, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika’daki profesyonel muhasebe kurumlarının yaptığı bir anlaşma ile kurulmuştur. Komitenin temel amacı “denetlenmiş hesapların ve finansal raporların sunulmasında dikkate alınması gerekli temel standartları belirleyip, bunları kamuya açık bir şekilde yayımlamak ve böylece bu hesapların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını artırmaktır” diye açıklanmıştır.

**b) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC:International Federation of Accountants):** Münih’te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde 45 ülkeden 63 muhasebe örgütün katılımıyla kurulmuştur. IFAC’ın başlıca amacı “uyumlaştırılmış muhasebe standartları ile dünyada eşgüdümü sağlanmış bir muhasebe mesleği geliştirmek” olarak açıklanmıştır. Türkiye’den Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği bu kuruluşa kurucu üye olarak katılmıştır. Daha sonrasında 1994 yılında TÜRMOB’ DA üye olmuştur.

**c) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB:IAS Board):** 1973 yılından beri finansal raporlama uygulamalarını uyumlaştırmak üzere standartlar yayımlayan IASC komitesi 24 Mayıs 2000 yılında IFAC’ında katılımıyla IASB ismini alarak yeniden yapılanmıştır. Amacı “IAS ve IFRS’yi dünya çapında geçerlilik kazandırmak (eski amaca paralel olarak) ve uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartları üretmek” olan bu örgüt aynı zamanda “finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi” amaçlamaktadır. En önemli görevi; “ortaya

çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli gördüğü değişiklikleri yapmak” olarak belirlenmiştir. 2001 yılında bağımsız bir komite haline gelmiştir.

**d) Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation):** 06.02.2001 tarihinde IASCF olan ve kamu yararına hizmet veren, bağımsız ve kar amacı gütmeyen özel sektör kuruluşu olarak kurulan bu örgüt 01.07.2010 tarihinde adını IFRS Foundation olarak değiştirmiştir. Vakfın temel görevi; “IASB’nin stratejilerini ve bütçesini belirlemek ve çalışmalarını denetlemektir” olarak belirlenmiştir. Vakıfta 6 tanesi Kuzey Amerika, 6 tanesi Avrupa, 6 tanesi Asya ve Okyanusya, 1 tanesi Afrika, 2 Güney Amerika ve 2 tanesi de coğrafi dengeyi dikkate alarak 22 üyesi bulunmaktadır.

**e) IFRS Danışma Konseyi (IFRS Advisory Council):** ilk isimi Standart Danışma Konseyi (Standart Advisory Council:SAC) olan bu örgüt 01.07.2010 tarihinde yeni ismini almıştır. Bu örgüt yüksek kaliteli standartlar oluşturabilmek amacıyla IASB’nin çalışmalarından etkilenecek kişi ve kuruluşların görüşlerinin alındığı bir tartışma platformudur. 50 üyesi bulunan bu örgüt ilgili kişi ve kuruluşların görüşlerini IASB’a bildirir.

**f) IFRS Yorumlama Komitesi (IFRS Interpretation Committee):** eski adı Standart Yorumlama Komitesi (Standards Interpretation Committee:SIC) olan bu örgüt IASB’nin hazırladığı standartları doğru bir şekilde yorumlanmasını sağlayarak bir rehberlik görevi görmektedir.

## 2. BÖLÜM

### GELİŞMİŞ ULUSLARARASI BAZI ÜLKELERİN MUHASEBE SİSTEMLERİNDEKİ ÇAKIŞMALAR VE AYRIŞMALAR

Küreselleşmenin etkisi ile faaliyet yetenekleri ve faaliyet işlemleri hızla artan ve birçok ülkede faaliyet gösteren firmalar, gerek faaliyetlerin bütünleştirilmesi noktasında gerekse bu faaliyetlerin parasal olarak kontrolü ve raporlanması noktasında da hızlı gelişmeler yaşamışlardır. Bu durum muhasebenin daha etkin bir şekilde kullanılmasına ve muhasebe bilgisine sahip uzman kişilere olan ihtiyacı da arttırmıştır. Bu firmaların yaşadığı zorluklar hukuksal boyutta da kendini göstermiştir. Aslında uyum süreci küresel dünyada küreselleşen muhasebe sistemlerinin yani tüm dünyada anlaşılabilir muhasebe raporlarının geliştirilmesini sağlamıştır. Buna yönelik standartların geliştirilmesi de bu uyum sürecinin bir aşamasıdır.

Bazı ülkeler dünyadaki diğer ülkeleri kültürel, ekonomik, hukuksal ve diğer alanlarda etkilemektedir. Bu ülkeler küreselleşmenin öncüleri niteliğini taşımaktadır. Bu ülkelerin diğer ülkelerle etkileşimi birçok alanda ortak çalışmalar ve faaliyetleri de beraberinde getirmiştir. Çokuluslu firmalara yatırım yapmak isteyen dünya insanları bu faaliyetlerin bir parçasıdır. Bir firmanın iki farklı ülkede iki farklı mali rapor sunması yatırımcıların güvenini sağlama ve mali raporların anlaşılması noktasında zorlukları da beraberinde getirmiştir (Bayazıt, vd.;2006;1)

Dünyanın gelişimine ve değişimine birçok ülke sebep olmakta ancak 20.YY.'ın başlarında sosyalist düzen getiren ve özellikle doğu Avrupa ülkeleri ile orta Asya ülkelerini etkileyen **Sovyetler Birliği**, süper güç olarak nitelendirilen **Amerika Birleşik Devletleri**, tarihte tüm dünyada kültürel boyutu ile etkili olan ve halen etkisi devam eden **İngiltere**, teknolojisi ile dünyayı etkileyen ve üretim süreçlerindeki yaratıcılığı ile **Japonya**, büyük ülke nüfusu ve hızlı ekonomik büyümesi ile dünya ekonomisini etkileyen **Çin Halk Cumhuriyeti** ve demokrasisi ile dünyayı etkileyen Avrupa ülkelerinin birleşimiyle oluşan **Avrupa Birliği** dünyadaki gelişim ve değişime etkileri daha fazla olmaktadır. Bu ülkelerin çalışma konusu yapılması bu sebeplerden dolayı isabetli olacaktır.

Bu ülkelerdeki muhasebe sistemlerinin incelenmesi, özellikle muhasebe konusunu ilgilendiren ve birinci bölümde bahsettiğimiz; muhasebe sistemlerinin gelişimi nasıl olmakta, defter tutma ve yöntemleri ne şekilde yapılmakta, muhasebe kavramları nasıl irdelenmekte, hesap kavramı ne anlama gelmekte ve hesap kayıt yöntemleri ne olmakta, hangi hesap planı ve hesap kodlama yöntemini kullanmakta, hangi muhasebe sistemine tabi olmakta, temel mali tabloları nelerdir ve nasıl düzenlenmekte, muhasebe standartlarına geçişleri ne şekilde olmakta gibi sorulara cevap arama ile sınırlandırılmıştır. Yani bu ülkelerin vergisel gelişimi ve iktisadi boyutları pek fazla irdelenmemiştir. Ancak bu konuların muhasebeye etkileri elbette incelenecektir. Bundan dolayı bir ülkenin muhasebe sisteminin incelenmesi sadece muhasebe boyutuyla değil aynı zamanda vergi boyutu, hukuksal boyutu, matematiksel boyutu, kültürel boyutlarını da içerecek şekilde yapılmalıdır. Ancak bu kadar detaylı bir inceleme araştırmamızın özünden kopacağından bu bölümde sadece bu ülkelerin muhasebe boyutu incelenmiştir.

Sekiz konu başlığında incelenecek olan bu bölümde sırası ile;

- Sosyalist Muhasebe Sistemi,
- Amerika Muhasebe Sistemi,
- İngiltere Muhasebe Sistemi,
- Japonya Muhasebe Sistemi,
- Avrupa Birliği Muhasebe Sistemi,
- Çin Muhasebe Sistemi
- Son olarak Türkiye'deki Muhasebe Sistemi

incelenecek olup bu ülkelerin muhasebe sistemleri karşılaştırılarak çakışma ve ayrışmalar incelenecektir. Bu ülkelerin muhasebe sistemleri incelenirken öncelikle bu ülkelerdeki muhasebe gelişimi ve varsa bazı unsurların etkisi incelenecek daha sonra bu



Ülkelerin muhasebe organizasyonu hakkında bilgi verilecektir. Bu kapsamda literatür taraması ve bu ülkelerdeki meslek kuruluşların internet siteleri incelenerek çalışma yürütülecektir. Ülkemizde bu ülkelerin muhasebe organizasyonuna ilişkin kaynakların azlığı bu bölümün hazırlanmasında karşılaştığımız zorluklardandır. Kaynakların darlığı bazı konu başlıklarının sadece bir veya birkaç kaynaktan incelememize sebep olmaktadır. Ancak bu sorunu aşmak için yabancı kaynaklardan da faydalanılmıştır.

### 2.1. Sosyalist Muhasebe Sistemi

Sosyalist düzenin gelişimine katkı sunan V.I. Lenin, K. Marx, ve F.Engels sadece bu düzenin gelişimine değil aynı zamanda sosyalist düzen muhasebesinin de gelişimine katkı sunmuştur. Lenin “sosyalizm muhasebedir” derken aslında sosyalist düzenin bir hesaplaşma olduğunu da bize göstermektedir. Özellikle Marx’ın Engels’ten ikili muhasebenin temelini anlatmasını istemesi aslında sosyalist düzenin muhasebe kuramında geçerli olan denge üzerine kurulu olduğu üzerine yorumu da kaçınılmaz kılmaktadır (Güvemli;2001;623). Kapitalizme karşı tek siyasi düzen olan sosyalizm aslında **planlı sosyalist düzen ekonomileri** ile **kapitalist serbest piyasa ekonomileri** arasındaki farklılıkları da görmemize yardımcı olmuştur. Bu durum muhasebede de etkisini göstermiş ve sosyalist düzendeki planlı ekonomiler ile kapitalist ülkelerdeki serbest piyasa ekonomilerinin muhasebe organizasyonunu da etkilemiştir. Merkezileşmiş planlı ekonomilerde muhasebe, ülke kaynaklarına ilişkin bilgileri devlete sunarken serbest piyasa ekonomilerinde ise, işletme faaliyetlerine ilişkin bilgileri ilgili kişi ve kurumlara iletmek amacı taşımıştır. (Mackevicius;2005:38).

1917 Ekim devriminden sonra daha önce Rusya’da da uygulanan **ift yanlı kayıt yönteminin** sosyalist düzende de benimsenmesi muhasebenin sosyalist düzendeki denge noktasını da ön plana çıkarmaktadır. Yani ift taraflı kayıt yöntemi sadece kapitalist düzene değil sosyalist düzene de hizmet edecektir. Planlanmış ekonominin denge noktası ülke kaynakları üzerine kuruludur. Bu dengeyi en iyi sağlayacak olan muhasebenin çift kayıt yöntemi de benimsenmiş olacaktır (Güvemli;2008;92).

Bu düzende yapılan muhasebe kavramını “Gıda sektöründe muhasebe” eserini yayınlayan Doç. Dr. Pankov, tek düzen muhasebe sistemini **Operativ teknik, istatistik**

**ve genel muhasebe** ayırımına tabi tutmuştur. Buna göre; “Operativ ve teknik muhasebe sistemi, yönetim tarafından işletmenin çalışmalarının ve üretiminin anında veya hemen yapıldıktan sonraki denetimi için kullanılmaktadır” demiştir. İstatistik muhasebesi ise “kitlesele, sosyal ve ekonomik süreçlerin araştırılmasında kullanıldığını” söylemiştir. Genel muhasebe de “işletmenin varlıkları, bunların oluşum ve kaynakları, maddi varlıkların izlenmesi, üretim ve satış hakkında ayrıntılı bilgi verdiğini” söylemiştir. Sosyalist düzende bu üç tür muhasebe birbiri ile bağlantılıdır (Güvemli:2001:626).

Aynı kaynakta **muhasebenin en önemli amacının** “devlet planının gerçekleştirilmesinin denetimi için yapılan zamanında gözetim, işlemlerin ölçülmesi ve kaydı, sosyalist mülkiyetin korunması, emek ve tüketimin ölçülmesi, ekonomi politikalarının sürdürülmesi konularında yardımcı olmasıdır” denilmiştir. Aynı zamanda “halkın refah düzeyinin artmasını ve toplumun gereksinimlerine en iyi şekilde karşılanmasını sağlamaktır” denilmiştir(Güvemli:2001:627). **İşletmenin varlıkları ve bunların oluşum kaynaklarına** baktığımızda; “duran varlıklar”, “dönen varlıklar” ve “kullanımdan çekilen varlıklar”dan oluşan **işletme varlıkları**, işletmelerin yaptıkları işin niteliğine ve hacmine göre devlet tarafından donatılan kısmı oluşturmaktadır. **İşletme varlıklarının kaynakları** ise; “Kendi kaynakları”, “ödünç veya geçici alınmış kaynaklar” ve “milli gelirin dağıtımından alınan kaynak”lardan oluşuyordu.

Marx’ın “muhasebe kayıtlarının tutulması, zirai ve zanaatkâr üretimden ziyade kapitalist üretimde, kapitalist üretimden ziyade toplumsal üretimde daha fazla gereklidir” sözü ile de muhasebenin her şeyden önce sosyalist düzende yapılan faaliyetlerin kayıt altına alınmasında önemli olduğunu söylemiştir. (Güvemli:2001:630)

Bundan dolayı bu konu başlığında sosyalist muhasebe düzeninin gelişimini sosyalist düzeninin başlangıcındaki muhasebe ve sonrasındaki muhasebe gelişimi olarak ikiye ayırmamız uygun olacaktır. Bu düzendeki muhasebe kültürünün oluşumunda nelerin etkili olduğunu da bilmemiz gerekir. Bu incelemelerden sonra sosyalist düzendeki muhasebe organizasyonu hakkında da bilgi verilecektir. Yine bu kültürün gelişimi sosyalist toplumlarda etkisinin olup olmadığı noktasında bize yardımcı

olacaktır. Özellikle doğu Avrupa ülkeleri ve Sovyet sonrası Rusya'nın da bu kültürün etkisinde kalıp kalmadığı noktasında da bize fikir verecektir.

### 2.1.1. Sosyalist Muhasebe Sisteminin Gelişimi

Sosyalist muhasebe düzeninde özellikle iki dönem göze çarpmaktadır. Bu dönemler sosyalizmin başlangıcından 1953 yılına kadar olan dönem ve 1953 yılından sonraki dönem. Bu iki dönem muhasebenin benimsenmesi ve yerleşmesi dönemleridir (Güvemli:2001:711), (Güvemli:2008:92)<sup>14</sup>.

Muhasebe sosyalist düzende etkin bir denetim aracı olarak kullanılıyordu. Muhasebenin bu şekilde kullanımı aslında kapitalist düzenden farklı olmalıydı. Ancak kapitalist düzenin kullandığı muhasebe düzeni aslında sosyalist düzende de etkili bir araç olacağı noktasında Sosyalist düşünürlerin ortak bir fikirde bulduklarını da görmekteyiz. Ancak bazı düşünürlerde kapitalist muhasebe düzeninin kar amacı güttüğünü söyleyerek bu konuda eleştiri de getirmişlerdir (Güvemli:2001:626-630).

Ünlü düşünür Sokolov Lenin için söylediği “sosyalist muhasebe ve denetim öğretisinin kurucusu” sözü sosyalizm ve muhasebenin ne kadar özdeşleştiğini bize göstermektedir. Aynı düşünür Marx'ın “gerçek iktisadi süreçleri ideal bir suretle yansıtan muhasebe verilerini sembolik karakteri”, “toplumun gelişmesiyle muhasebeye artan ihtiyaç hakkında ve muhasebenin değer oluşturmadığı ve muhasebenin tutulmasında”, “giderlerin katma değeri olan ürün ile karşılandığı hakkındaki” tezleri ile muhasebe kuramına eklemeler yaptığını söylemiştir (Güvemli:2001:712).

Lenin ise bu tezleri ve düşünceleri geliştirerek sosyalist düzende muhasebe ilkelerini belirlemiştir. Bunlar; muhasebeye “ülkenin tüm muktedir, işgören halkı katılmalıdır” sözü ile **Kütlelilik ilkesi**, yasaların kötüye kullanılmasını engellemek için **açıklık ilkesi**, sadece varlıkların ve onların oluşum ve hareket süreçlerinin değil onlardan sorumlu kişilerinde denetlenmesini gerektiren **sorumluluk ilkesi**,

---

<sup>14</sup> Bu konu başlığı; Güvemli:2001:711-778 ile Güvemli:2008:92-141 adlı kaynaklardan faydalanılarak hazırlanmıştır. Bu iki kaynağın dışındaki kaynaklarda yine bu kaynaklar referans alınarak yazılmıştır. Bu iki kaynağın referans kaynakları da benzerlik göstermektedir. Öyle ki bu iki kaynak birbirine benzer nitelikte anlatımlara da sahiptir. Bundan dolayı bazen aynı cümle her iki kaynaktan da geçmekte ancak bu kaynaklardan daha önceki kaynak referans alınmıştır.

sosyalizmdeki muhasebenin daha sade olmasını anlatan **sadelik ilkesidir** (Güvemli:2001:712).

“Sosyalizm muhasebedir” sözünün sahibi Lenin’in muhasebeye yönelik metodolojik temellerinden yansıma teorisi, “muhasebe bilgileri, yansıma olarak iktisadi yaşam olaylarının kaydedilmesidir” savı üzerine kuruludur. Lenin, muhasebe denetim mekanizmasını yönetim mekanizması içinde görmek istediği gibi muhasebe sisteminin organizasyonunu da bu doğrultuda yorumluyordu(Güvemli:2008;94). Yine Lenin’e göre; Envanter, borç, öz sermaye ve kar kapitalist düzende ortaya çıkan muhasebe kavramları iken sosyalist düzende muhasebe, insanın adalet duygusuna ve kolektivizm anlayışının egemen olduğu bir sistemdir (Sokolov:1991:28).

Sovyet Sosyalist Cumhuriyetleri Birliği’nin (SSCB) Kuruluş evresinde muhasebe gelişimine baktığımızda; Lenin Millileştirmenin muhasebe düzeni ile gerçekleşebileceğini ve işe envanter ile başlanması gerektiğini söylemiştir. Eski Rusya’nın çift kayıt yönteminin izlerini taşıyan ve sadece çift kayıt yönteminin benimsendiği Sovyetlerin ilk yıllarında Lenin yeni muhasebe düzeninin kanunlarla ve yönetmeliklerle değişmesi gerektiğini vurguluyordu. Bundan dolayı Gorbaçev, Prokofyev ve Rudonovsky’nin bulunduğu bir kurul ilk direktifleri yürürlüğe koymuştur. Bu direktiflerde sosyalist muhasebe düzeninin ilkeleri, işletmenin gelir-gider bütçelerinin hazırlanması gibi konular bulunuyordu. Bu dönemdeki enflasyon muhasebe düzeninde yeni sorunlar ortaya çıkarıyordu. Bu sorunlara çözüm arayan üç uzman gruptan bir olan “*romantikler*” olarak anılan iktisatçılardı. Bunlar paranın ölçü biriminin devrimden sonra anlamını kaybettiğini, paranın yerine; maddi varlıkların ölçülmesinin emek-saati olduğunu savunanlar için **emeksel**, ölçünün temelinde enerji olduğunu savunanlar için **enerjisel** ve nesne içinde yer alan ilk madde miktarının ölçüsü olan **nesnesel** ölçü birimlerinin kullanılması öneriliyordu. Bu şekilde emek-saati kavramı gelişmiş oldu ve 1920 Ocak ayındaki Milli Ekonomi Kurulu’nun III . kongresinde muhasebe ölçüsü birimi olarak emek (iş) birimi kabul edildi. Diğer grup ise “*Natüralist*”lerdi; bu grup muhasebeyi, daha sonraları devlet muhasebesinde ve raporlanmasında kullanılan **maddi** ve **ayni** muhasebe olarak görüyorlardı. Ölçü birimi olarak parayı kabul etmiyorlar ancak başka bir ölçü birimini de sunmuyorlardı. Üçüncü

grup ise “*realistler*”di; muhasebeyi tutulabildiği şekilde tutan gruptu. Ancak enflasyon bu grubu zor durumda bırakmış ve sorundan kurtulmak için ise fiyat endeksleri ile yeniden değerlendirilmesi yapılmasını önermişlerdir. 24.11.1922 tarihindeki kararıyla bu görüşün savunucularından Glebov bu sistemin uygulanması gerektiğini savunmuştur. Rudanovsky “iktisadi yaşam, olayların gerçekleştiği fiyattan gösterilmelidir” diyerek buna karşı çıkıyordu. Yani bilançonun aktifinin ve pasifinin yeniden değerlendirilmesi gerektiğini söyleyen görüşe karşı işletmenin aktifinin giderler, pasifinin ise gelirler olduğunu ve bilanço gelir-gider karşılaştırması olduğunu söyleyen görüş bulunmaktaydı (Sokolov:1991:30).

Sokolov yapıtında SSCB'nin ilk oluşum evrelerinde muhasebenin çift kayıt yönteminin de tartışıldığını, bu tartışmalara göre muhasebeyi nesnel olarak görenler muhasebeyi iktisadi ve hukuki açıdan değerlendirmeyip muhasebeyi tüm olarak ele alıyordu. Bu görüşe göre daha sonraları muhasebenin kuramlarına da etki edecek “muhasebenin konusu varlıklar değil, bu nesnelardan sorumlu olan kişilerin hak ve sorumluluklarının oluşturulması” gerektiği yönündeki görüş niteliğinde idi. bu görüşe göre “Aktif”, gerçek ve tüzel kişilerin idaresindeki varlıkların üzerindeki işletmenin “hak”larıydı. “Pasif” ise sahiplere karşı işletmenin “sorumluluk”uydu. Sosyalist düzende bu görüşe göre; işletmenin özkaynakları, işletmenin sahibi olan devlet karşısında işletmenin borcuydu. Bu sonuca göre de çift yanlı kayıt yöntemi bu hak ve sorumlulukların değiş-tokuşunu sağlayabilirdi (Güvemli:2001:717).

Blatov'un işletmede “varlıkların akım modeli”, hesapların sınıflandırılmasında kullanıldığını ve bilançonun çift yanlı kaydına dayandığını söylüyor, 1930 yıllarındaki Sovyetlerde, varlık akım modelinin kapitalist düzeni temsil ettiği ve bir katma değer yarattığı, bu katma değerinde kar olduğu üzerine tartışmalar yaratılmıştır. Blatov'un modeline göre **maddi varlıklar**, **para** ve **şartlı varlıklar** şu şekilde ilişkilendirilmektedir; Maddi varlığın para ile değişimi ( mal satımı), Paranın varlıkla değişimi (mal satın alınması), Maddi varlıkların şartlı değişimi (veresiye mal satımı), Şartlı varlıkların maddi varlıklarla değişimi (alacağın devri ile ya da borçla mal alınması), Paranın şartlı varlıkla değişimi (satın alma ön ödemesinde bulunulması), Şartlı varlıkların para ile değişimi (alacağın tahsili), Bir maddi varlığın bir başka maddi varlıkla değişimi (bir

binanın bir başka bina ile değişimi, bir malın bir başka mal ile değişimi), Bir şartlı varlığın bir başka şartlı varlıkla değişimi ile ilişkilendirilmektedir (Güvemli:2008:99). Bu modelin getirdiği bir diğer tartışmada Sokolov, Balatov'un modelinin Toplayıcı-dağıtıcı ve ayarlayıcı hesapları dikkate almadığını söylemiştir (Güvemli:2001:718).

Sokolov'un bilançoya ilişkin 1930 yıllarındaki Sovyetlerdeki düşünceleri de şöyle açıklamıştır; muhasebe bilimi ile bilanço biliminin eş olarak anıldığı bu dönemde, bilançonun işletmenin statüsünü (Aktif ve pasifi) içerdiği kadar dinamiğini de (Sonuç hesapları) içermekte ve bilanço analizinde, "hesaplar arası ilişkilerini öngören **deneysel**, mali sonuçların oluşum mekanizmasını öngören **karşılaştırılmalı**, muhasebe verilerinin doğruluğunu gösteren **teknik** ve son olarak muhasebenin metodolojisinin anlamını açıklayan **teoriksel** olan dört yöntemin kullanılmasının gerektiğini söylemiştir. Bu anlamları ile bilanço bilimi görüşü SSCB'de kabul gördüğünü söylemiştir (Güvemli:2001:719-720).

1940'lı yıllarda da kapitalist muhasebe görüşü ile sosyalist muhasebe anlayışının birbirinden farklılıkları belirtilmiştir. Yine Sokolov bu farklılıkların<sup>15</sup>;

— *Kapitalizmde muhasebe şahsi mülkiyete dayanan üretim sürecini yansıtmaktadır. Sosyalizmde ise, bu süreç genel sosyalist mülkiyet şartları çerçevesinde ele alınmaktadır.*

— *Kapitalizmde muhasebe işletmeler ile sınırlıdır. Sosyalizmde ise, muhasebe milli ekonominin bir parçası olarak görülmektedir.*

— *Kapitalizmde muhasebe iş sahiplerinin her birinin özel işidir. Sosyalizmde muhasebe ulusal ekonominin her bölümü için ayrı ayrı belirlenmiş hesap planına göre tutulmaktadır.*

---

<sup>15</sup> Güvemli:2001:720 yıllarında Sokolov'un Laskin, Gleg ve Gegeçkori adlı düşünürlerin başlattığı tartışmalar sonucunda bu farklılıkların ortaya çıktığını söylemekte, ancak Güvemli:2008:100 kaynağında ise Mihaev:1975:14 kaynağından alıntı yapılarak bu farklılıklar anlatılmıştır.

— *Kapitalizmde muhasebenin öncelikli amacı karı tespit etmektir. Sosyalizmde ise muhasebenin amacı, bir işletmeye verilen iktisadi plan, hedefler, bütçe çerçevesinde çalışmaların yansıtılmasıdır.*

— *Kapitalizmde muhasebede ticari sırrın egemenliği söz konusudur ve raporlamada zaman zaman hileli davranışlarla karşılaşılır. Sosyalizmde ise, muhasebeye gerçeklerin doğru yansıtılması için gerek duyulmaktadır.*

Bu tartışmalar sonucunda Sokolov'un "Muhasebe Tarihi Üzerine Röportajlar" adlı eserinde şu üç temel sonucun ortaya çıktığını söylemiştir (Güvemli:2001:720);

1. *Muhasebenin kullanım alanı tüm ulusal ekonomiyi kapsayacak biçimde belirlenmiştir. Muhasebenin tek tek işletmeler için sınırlanması görüşü terkedilmiştir,*

2. *Muhasebe teorisi ve muhasebe uygulamaları biçiminde iki ayrı disiplin halinde ortaya çıkan görüş benimsenmemiştir. Bu görüş amaca uygun bulunmamıştır. Muhasebenin bilimsel uygulama disiplini olarak benimsenmesi kabul görmüştür.*

3. *Çift yanlı kayıt yönteminin yadsınamaz olarak ortaya konulmasından kaçınılmış, bu yöntemin objektif olarak mevcudiyeti kabul edilen bir usul olduğu benimsenmiştir.*

Bu sonuçlardan sonra çift kayıt yöntemi 1940'lı yıllarda muhasebe yöntemi olarak benimsenmiş ve bilanço teorisinin bir zaferi olarak görülmüştür. Bu tartışmalardan sonra bilanço aktifi önceleri "üretim aşamasında olan varlıklar" ile "dolanım aşamasında olan varlıklar" olarak ayrılmış daha, sonra a-Duran Varlıklar, b-Dönmekte olan varlıklar, c-Dolanım dışı varlıklar olarak üçe ayrılmıştır. Bilançonun pasifi ise; a-Fonlar, b-Krediler, c- Ayarlayıcı kalemler ve d-Sonuçlar olarak dörde ayrılmıştır.

Sovyetlerin ilk döneminde muhasebenin biçimlenmesine ilişkin gelişmesine baktığımızda ise (Güvemli:2001:723-725);

- 1913 yılında sosyalizm öncesi hesap planının basitleştirildiği ve 13 ana hesaptan yedisinin terk edildiği ve hesap sayılarının ise 44 hesaptan 31 hesaba indirildiği görülmüştür.
- 27.7.1918 tarihinde Halk Komiserleri Meclisi ticari defterler hakkındaki kararında özel ticari ve sınai kuruluşların defter tutmaları gerektiği vurgulanmıştır.
- 14.2.1920 tarihinde “devlet muhasebesi ve raporlama” hakkında kanun yayınlanmasıyla “tek sosyalist muhasebe” 1930 yıllarında doğmuştur.
- 23.1.1930 tarihinde muhasebe işleri Devlet Planlama Komitesine bağlanmıştır.
- 29.9.1932 yılında “kamu sektörü muhasebe şefleri ve muhasebe müdürlerinin **hak** ve **sorumlulukları**” yasayla belirlenmiştir.
- 1940’lı yıllarda hesap planında 124 hesap ve 80 alt hesap mevcut iken 1954 yıllarında 79 hesap ve 142 alt hesap olmuştur.

1991 yılında aslında ikinci döneme denk gelen bu dönemde Maliye Bakanlığı 19 hesabı ortadan kaldırmış ve yerine piyasa ekonomisine uygun onyediyi hesap getirmiştir. Bu yeniliğin bazıları şunlardı (Güvemli:2001:723-725);

1-Kimi durumlarda varlıkların değerlendirilmesi ortaklar tarafından yapılması,

2-Aşınma ve amortisman biçimindeki tekrarlamanın ortadan kaldırılması,

3-Şüpheli ticari alacaklara karşı karşılık ayrılması,

4-Genel giderlerin ya mamul hesabına ya da doğrudan giderler hesabına kaydının yazılması,

5-Yeni muhasebe objelerinin; maddi olmayan duran varlıklar, menkul değerler, uzun süreli bağlantılar olarak belirlenmesi,



6-Duran varlık değerlemesinin satış değeri olarak kabul edilmesi vb idi.

Eski hesap planı aynı şekilde gruplandırılması ve kodlanması bazı sorunları beraberinde getirdiğinden böyle bir değişikliğe ihtiyaç duyulmuştur.

Aynı şekilde **maloluş muhasebesi** ise; yüzyılın başında devrim öncesi satın alma ve nakliye giderlerinden oluşan “**satın alma**”, satın alma ve satış giderlerinden oluşan “**satış**” ve mamul üretme giderleri ve dolaylı giderlerden oluşan “**öz değer**” gibi maliyetleme teknikleri mevcuttu. 1930 ve 1950 yıllarında ise, 1934 yılında **maliyetleme** muhasebe defterlerinin verilerine göre yapılmaya başlandı, ardından 1938-1940 yıllarında sıkı bir maliyetleme muhasebesinin kabul edilmesiyle üretim ile ilgili tüm giderlerin normlar şeklinde ve daha önceden tahminlenmesine dayanan “**normatif (standart) muhasebe**” terimi geliştirildi. Sonrasında bu gelişmeye paralel şekilde “**planlı (öngörülen) muhasebe**” terimi türemiş oldu (Güvemli:2001:726-730). Stoskiy tarafından giderler; dolaylı, dolaysız ve genel, özel ayrımına tabi tutulurken, Blatov ise üretim (maliyet) muhasebesinin (Güvemli:2001:726-730);

*"1-Ürünün gerçek maliyetini oluşturan faktörleri incelediğini,*

*2-Maliyetleri aşağıya çekmek için öngörülen hedeflerin yerine getirilmesine yönelik sistematik kontrolun yapıldığı,*

*3-Maliyetlemenin planlanmasına yönelik çalışma sonuçlarını ortaya koyduğunu,*

*4-Satış fiyatlarının belirlenmesi için tüm verileri sağladığını,*

*5-Atelye, departman ve genel olarak işletenin çalışma sonuçlarını ortaya koyduğunu,*

*6-İşletme yönetiminde ve üretim sürecinin dar boğazların ortaya çıkarılmasını ve yok edilmesini temin ettiğini"* ileri sürerek maliyet muhasebesinin de ilkelerini ve amaçlarını belirtmiştir. Aynı zamanda bu amaç ve ilkeler doğrultusunda maliyet muhasebesinin hesapları da belirlenmiş oluyordu.

1960'lı yıllarda muhasebenin merkezileşmesinin (**santralizasyon**) yararları ortaya çıkınca 1964 yılında SSCB Bakanlar Kurulu “muhasebe organizasyonunda ciddi kusurların ortadan kaldırılmasındaki çareler ve muhasebenin milli ekonomideki rolünün artırılması” konusunda bir karar yayımladı. Bu karar muhasebenin merkezileşmesi noktasında kesin bir karardı. Muhasebenin santralizasyonu, “işletme içi birimlerin bağımsızlıklarının korunması ile beraber bu birimlerin muhasebenin tamamını yöneten muhasebe departmanının oluşumunu öngörüyordu. Ivaskeeviç Merkezi muhasebenin “bağımsız yapısal birim” ve “üst makam muhasebesi” sınıflandırılmasını yaparak “alansal merkezci muhasebe (AMM)” kavramını ortaya çıkarıyordu. AMM “sermaye açısından bağımsız birçok işletmenin muhasebelerini tutan muhasebe departmanının oluşturulmasını” öngörüyor ve AMM müdürünün fonksiyonlarını zorlaştırıyordu. Muhasebenin merkezileştirilmesi şunları sağlamaktadır; “1-Çalışanlar arasındaki sorumlulukları daha iyi dağıtır, 2-Çalışanların sayısını azaltır, 3-Onların çalışma üretkenliğini artırır, 4-Mali tabloların düzenleme sürelerini azaltır, 5-İç kayıt hesaplaşmalarını ortadan kaldırır, 6-Enformasyon teknikleri daha iyi kullanılır, 7-Maddi sorumlu şahısların faaliyetlerinin denetimi kuvvetlendirilir” olarak sıralanmıştır. Enformasyon tekniğinin kullanılmasında Naribayev üç temel birim içeren **fonksiyonel yapı** versiyonunu önermiştir; bilgi sistemi, data bank hizmeti, kontrol sistemi. Naribayev “muhasebe devri kavramını geliştirerek bu kavramı belli bir prosedüre bağlamıştır. Bu prosedürler; “birincil bilgilerin ölçülmesi ve toplanması”, “onların sınıflandırılması ve defterlere kayıt edilmesi”, “karşılaştırılmalı verilerin elde olunması ve işlenmesi”, “mali tabloların düzenlenmesi” olarak sıralanmıştır. Burada muhasebe süreci de ortaya çıkmıştır. Bu şekilde iki muhasebe dönemi de belirlenmiş oluyordu. 1964 yılına kadar desantralizasyon uygulaması var iken bu tarihten sonra santralizasyon uygulamaları devreye girdi. Bundan dolayı Naribayev, santralizasyon ve desantralizasyon optimum düzeyde birleştirilmesi ile doğru bir uygulama sonucunun ortaya çıkacağını da savunmuştur (Güvemli:2001:735-736). Bu kavram birçok kavramı da beraberinde getirmiştir. Sokolov’a göre şu iki kavramın tanımı ile yine bu iki kavrama bağlı diğer kavramlar ortaya çıkmaktadır (Güvemli:2001:736-739);

- **Santralizasyon (Merkezcilik):** sahibin (operativ olarak yöneten şahıs) adına organize edilmiş muhasebe sistemidir. Bu sistemde iktisadi sürecin her katılımcısı ona tabidir. (bu kavram muhasebenin birincil objesi olan “kişilik” ortaya çıkıyor.
- **Desantralizasyon (Adem-i merkeziyetçilik):** muhasebe işletmeye dahil olan her objeye göre organize edilir, mali tablolar (raporlar) ise üst makamın direktiflerine göre oluşturulur.

Bu iki muhasebe yapısı karşılaştırıldığında da şu sonuçlar oluşmaktadır;

- **Metodolojik yön:** metodoloji muhasebe organizasyonun doğruluğunu dikte eden ilkedir. Muhasebenin kişilik kavramına göre yönetici varlıkları sahibi adına kontrol etmede sorumludur ve iktisadi olarak onları dağıtır. Birinci durumda muhasebe birimi üste karşı sorumlu, ikinci durumda her bağlı kişi muhasebe sorumlusuna karşı sorumludur.
- **Teknolojik yön:** verileri işleme teknolojisi metodolojiye bağlıdır. Birinci durumda tüm raporlar trafiğe göre muhasebeye teslim edilir ve kronolojik ilkelere uyulur yani kronolojik kayıt ilkesi kabul edilir, ikinci durumda ise, ayrı ayrı bilançoların düzenlenmesi ve iç hesaplaşmalarla ilgili büyük çalışmaları gerektirir yani kronolojik kayıt ilkesine enformasyon tekniğinde gerek yoktur.
- **Denetim yönü:** denetim tek başına amaç olmaz. Onunla ilgili giderler kendini karşılamalıdır. Bu şekli ile desantralizasyon santralizasyondan iyidir.

Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, birim muhasebecileri desantralizasyonu, “merkezden uzaklaşmış muhasebeci kendini daha iyi hisseder”, “muhasebeci görevini

istediği şekilde kullanma imkanını elde eder” ve “mağazada çalışan muhasebeci muhasebe müdürü unvanını alır ve daha iyi maaş alır” gibi nedenlerden dolayı daha fazla tercih ederler. Ancak santralizasyon sadece hilekârları korkutmaz aynı zamanda işletmenin muhasebe müdürünün bir denetimci gibi sorumluluğunu artırmakta ve muhasebe departmanını ortaya çıkacak sorunlara karşıda sorumlu tutarak bir korku uyandırır (Güvemli:2001:736-739).

**Muhasebenin entegrasyonu** sürecinde muhasebecileri, muhasebenin dışında istatistik ve operativ muhasebenin olması; “mali tabloların sunulacağı merciler farklı amaçlar ile”, “muhasebe verilerinin tesirli olmalarının farklılıkları ile”, “bilgileri sağlama süreleri ile”, “doğruluk ve ayrıntılı olma derecelerinden dolayı farklı metodolojilerin olması ile” zorluk çıkaracağından dolayı rahatsız ediyordu. Tam entegrasyona karşı olanlara karşı tek bir sistemde üç muhasebenin bütünleştirilmesini isteyen bir grup vardı. Ancak “muhasebenin gelişmesi onun birleşmesine değil ayrılmasına neden olur” diyen görüşler de mevcuttu. Yani her yeni muhasebe çeşidi muhasebenin ilerlemesine sebep olacak ve nitekim günümüzde yönetim, vergi ve uluslararası standartlara sahip muhasebeler ortaya çıkmıştır (Güvemli:2001:739-741).

Muhasebenin makineleşmesi süreci delikli kart kullanan makinelerle başlamış ve muhasebenin merkezileşmesi “Otomatikleşmiş Yönetim Sistemini” ortaya çıkarmış, Adem-i Merkezileşmesi ise “Otomatikleşmiş İşyerini” ortaya çıkarmıştır. Makineler, toplayıcı nitelik taşıyan “verilerin elle işlendiği makineler” ile hesaplayıcı nitelik taşıyan “verilerin otomatik olarak işlendiği makineler” olarak ikiye ayrılıyordu. Toplayıcı makineler “muhasebe makinesi” adını, hesaplayıcı makineler ise “fatura makineleri” adını alıyordu. Muhasebe ve fatura makineleri ise “hesap tablolu makineler” olarak adlandırılıyordu. Fatura makineleri birincil belgeleri düzenlemede kullanılırdı. Sokolov’a göre çoğu düşünürün gözünden kaçan ve birçok muhasebe sorununa çözüm bulacak makineleşme sürecindeki **ilkeleri** şu şekilde sıralamıştır; **1-Esneklik:** enformasyon teknolojisinin bireysel bilgisayar rejiminde olduğu kadar operatör rejiminde de kullanma imkanının olduğunu söyleyen ilkedir, **2-Komünikasyon:** verilerin işlenmesi ile uğraşan şahıstan iktisadi sürece katılan diğer şahıslara bilgileri iletme olanağını sunan ilkedir, **3-Karşılaştırma:** hakların sorumluluklara eşit olduğunu

gösteren ilkedir, **4-Bilgi temini**: mümkün olduğu kadar enformasyon teknolojisinden dolayı bilgilerin artmamasını ve birincil verilerin hacminin azaltılmasını söyleyen ilkedir, **5-Artış (ogmantasyon)**: sonuç bilgilerin hacminin başlangıç bilgilerinden fazla olmasını anlatan ilkedir, **6-Piramit**: bilgi kitlelerinin oluşturulmasında proje mühendisleri, yönetim düzeyi ne kadar yüksekte ise alt düzeyler hakkında bilgilerin o kadar az olduğunu yani bilgi piramitlerinin oluştuğunu iddia eden ilkedir, **7-Farklılık ve çeşitlilik**: iyi düzenlenen her program ayrıntılı tek bir hedefe yönelik olmalıdır, standart prosedürlerle genel amacın parçası olarak algılanması gerektiğini anlatan ilkedir, **8-Esas halka**: verilerin makineli işlenmesi açısından, kitlevî ve kitlevî olmayan işlemleri ayırt etmemize yarayan ilkedir, bunu da günlük defter incelemesi ile sağlayabiliriz, **9-Süreklilik**: oluşan hataların düzeltilmesi (sürekliliği), makinelerin muhasebe defterinin düzeltilmesini değil olduğu gibi muhafaza edilmesini öngörülmesi gerektiğini anlatan ilkedir (Güvemli:2001:741-744).

### **2.1.2. Sosyalist Toplumda Sovyet Öncesi ve Sonrası Muhasebe Sistemi**

Sosyalist muhasebe düzeni sadece Sovyetlerde uygulanmıyordu. Sovyetlerin ortaya çıkardığı sosyalizm akımının etkisinde olan ülkelerde de bu düzen oturtulmaya çalışılıyordu. Ancak bu düzen farklı ülkelerin farklı kültürlerine ve farklı iktisadi anlayışlarına takılıyordu. Bunun için bir uyumlaşma ve entegrasyon çalışması yapılmış olsa da çoğu zaman sorunlarla karşılaşmış ve başarılı da olamamıştır. Zaten uyumlaştırmanın son süreçlerinde Sovyet iktidarının yıkılması ve sosyalizm düşüncesinin çöküşü bu ülkeleri yeniden dünya ya entegrasyonu ile sonuçlanacak çalışmalara itecekti.

Bu bağlamda özellikle Sovyet iktidarındaki doğu Avrupa ülkeleri ve Sovyet sonrası Rusya'nın irdelenmesi ve mali tablolarının incelenmesi sosyalist toplumlarda sosyalist muhasebe düzeninin nasıl geliştiğini görmemize de yardımcı olacaktır. Bu konu başlığı incelendiğinde yine kaynaklardan sadece muhasebe ile ilgili olan kısımlar incelemeye tabi tutulmuştur. Muhasebeyi etkileyen diğer konu başlıkları da ayrıca incelenerek muhasebe etkileri irdelenmiştir.

### 2.1.2.1. Doğu Avrupa Ülkelerinde Muhasebe

Bunlardan en önemli ülke kuşkusuz **Doğu Almanya**'dır. Sokolov'a göre Doğu Almanya'da uyumlaşma sürecinde sistemin şunlarla sağlandığı görülmektedir; "1-Tüm sınıflandırılmaların ahenkleştirilmesi, 2-Yıl içinde muhasebede metodolojik değişikliklerin yasaklanması, 3-Bilgi sisteminin tüm parçalarında değişikliğin aynı zamanda yapılması, 4-Üretim için olduğu kadar ülke yönetimi için gerekli olan tüm bilgilerin birincil belgelerde sunulması, 5-Uzun süre kullanılan kavramların içeriğinin değişmezliği" (Güvemli:2001:747).

1963'ten 1980 yılına kadar muhasebeye ilişkin tüm metodolojik değişimler Devlet İstatistik Genel Müdürlüğüne verilmişti. Bu kurum "tek muhasebe ve istatistik sistemini" oluşturdu. 1980 yılında ise bu geliştirilen bu sistemin dört ilkesi vardı. Bunlar; "1-Bilgilerin elde edilmesinde ulusal ekonominin aynisi olarak işletmelerin hedeflerinin öncülüğü ilkesi, 2-İktisadi süreçlerin tek sınıflamada gösterilmesi, 3-Aynı, değersel ve zamansal ölçülerin bütünlüğü, 4-İşletme, bölge ve farklı ürün çeşitleri çerçevesinde bilgilerin bütünlüğü" ilkeleridir. Helmund ve Klanke "bilgi sisteminin bütünlüğü, birincil belgelerin bütünlüğü ile sağlanır" görüşünü savunmuş ve belgelerin mutlak olarak yanıtlanması gereken onbir ilkeyi belirlemişlerdir. Bunlar; "1-Bir iktisadi olay sadece bir kez ve bir belgede kaydedilmelidir, 2-Kaydedilen olayın sadece bir anlamı olmalıdır, 3-Çok amaçlı analiz için kullanılan tüm bulgular muhasebede muhafaza edilmelidir, 4-Belgeler mümkün olduğu kadar şekil açısından, tek düzen format açısından "standart" olmalıdır, 5-Muhasebe şekillerinin sayısı minimum olmalıdır, 6-Onların içeriği sade ve yalın olmalıdır, 7-Bağlantılı süreçler için tek belge şekli gereklidir, 8-Belgenin sonradan da işlenmesi için kâğıtta olan bırakılmalıdır, 9-Enformasyon tekniği kullanıldığında veriler kodlanmalıdır, 10-Belgeler, enformasyon tekniği kullanıldığında işlenecek sıraya konulmalıdır, 11-Makine işlemesine tabi olacak verileri ayrılmalıdır" olarak sıralanmıştır (Güvemli:2001:748).

**Çekoslovakya** ise mikro iktisadi teoriyi ortaya koyarken muhasebeyi "fonksiyonel sibermatik sistem olarak tanımlayıp muhasebenin üç alt sistemini ortaya koyuyordu; "birincil bilgileri işleme", "verilerin gruplandırılması" ve "raporlama". (Güvemli:2001:748) **Polonya** ise entegrasyon için üç olayı değerlendirmeye almıştır;

“mevcut durumun envanteri”, “hesap planında entegrasyonun gerektirdiği bölümlerin oluşturulması” ve “iktisadi çalışmalarda kullanılan temel göstergelerin içeriğinin uyumu”. Doğu Almanya ve Çekoslovakya örnekleri entegrasyonu hızlandırırken Polonya örneği entegrasyonda belli başarıları sağlıyordu. Stepnevsky iktisadi süreçte tüm olayları “gerçek (iktisadi)” ve “bilgisel (muhasabe)” olarak ikiye ayırıyor ve şunları söylüyordu; “mağazaya malların gelmesi bir gerçek olaydır. Bu gerçek olaya üç bilgisel olay denk gelir; 1-malların teslim alınması, 2-hesabın gelmesi, 3-hesabın ödenmesi” diyerek bilgi vakalarının muhasabe konusu olacağını ve muhasabe “maddi”, “parasal” olarak iki akımı yansıttığını söylüyordu (Güvemli:2001:748-749).

Entegrasyon sürecinde Doğu Avrupa ülkelerinde **muhasabenin amaçları ve görevleri de** belirleniyordu. Muhasabenin amaçları; “1-Kabul ve kaydetme (verilerin kontrolü ve işlenmesi, saklanması, bağlantı kanalları ile iletilmesi) , 2-Yönetimsel (palana dayalı organizasyonel kontrol), 3-Belgesel ve araçsal, 4-Kontrol ve bilgisel, 5-temel (bilgisel ve kontrol) ve üretimsel (tahminsel ve terbiye edici), 6-İktisadi ve kaydedici, idraki kontrol edici, analitik bilgisel, organizasyonel, plana dayalı ve öğretici” amaçlarının olduğu belirleniyordu. Burada “amaçsal” ve “gerçekleşmeye dayalı” konular tartışılmış ve birinci durumun hukuki, ikinci durumun ise kontrol ve organizasyonel fonksiyonları oluşturacağı tartışılıyordu (Güvemli:2001:749-750).

**Bilanço kavramı** ise çok farklı yönlerden tanımlanmıştır. Bunlardan beş tanesi üzerinde fazlaca durulmuştur. Soyuttan somuta doğru değişmeyi sağlayan bir çok idraki aşamalardan geçerek ele alınan “**epistemolojik bilanço**”, emek ürünlerinin yer aldığı ve onların tüketim değerlerinin bütünlüğü olarak ele alınan “**iktisadi bilanço**”, sadece emek unsurları değil kaynaklarında gösterildiği “**fonksiyonel bilanço**”, bilanço kalemlerinin değerlemesine dayanan ve bilançoda sunulan bilgilerin rölatif (izafi, bağlantılı) ve nisbi karakterde olduğunu söyleyen “**rölatif (izafi) bilanço**” ve son olarak geleneksel bilanço yaklaşımı olan ve belirli zaman dilimi için duran ve dönen varlıkların ve onların kaynaklarının mevcudiyetini, ayrıca cari dönem için elde edilen sonuçları gösteren genelleştirici raporsal belge olan “**pragmatik bilanço**” üzerinde çok fazla durulmuştur. Macaristan, doğu Almanya ve Çekoslovakya’da bilanço kalemleri ayırma tabi değildi. Ancak bu bölümlendirmelerin olmaması bilançoda dengenin de

yakalanmasını zorlaştırıyordu. Örneğin Polonya’da ürün maliyetine genel giderler yüklenmiyordu (Güvemli:2001:751-752).

**Hesaplar** konusunda da çok farklı tartışmalar olmuştur. Bilanço ile hesaplara arasında bağlantı çok farklı şekilde değerlendirenler olmuştur. Hesaplar ile bilançonun uyum içerisinde olması gerektiğini söyleyen yazarlara karşı, bilançonun az sayıda kalemden oluşması gerektiğini savunuyorlardı. Hesap planları Macaristan’da 11, doğu Almanya’da 10, Polonya’da 12, Çekoslovakya’da 14’e bölünüyordu. Ancak en radikal gelişme Polonya’da gerçekleşmiştir. Bu ülkede hesaplar “hesaplaşmalar”, “maddi varlıklar”, “parasal varlıklar”, “fonlar” ve “sonuçlar” olarak beşe ayrılıyordu. Bulgaristan da ise çift kayıt yönetimi kabul edilmiyor her kayda “+” ve “-” konularak tek taraflı da hesaplar işleyebilir görüşü hakimdi (Güvemli:2001:753-754).

**Duran varlıkların izlenmesi** ise Almanya’da 10, Macaristan’da 9 adet alt hesapta inceleniyordu. Polonya ve Bulgaristan’da ise hesap planları duran varlıkların tavsiyesi hesabını da içeriyordu. Amortisman tüm ülkelerde kullanılıyor ancak ayırma oranları farklı idi. Örneğin ortalama amortisman oranı Bulgaristan’da %7,4, Çekoslovakya’da %3,5 idi. Amortisman hemen hemen tüm Doğu Avrupa ülkelerinde ürünün maliyetine ekleniyordu ve Bulgaristan ve Romanya’da doğrudan doğruya intikal ediliyordu. Diğer ülkelerde ise amortisman giderleri özel toplayıcı-dağıtıcı hesaplar kullanılıyordu. Bakım onarım giderleri ise “bütçe-dağıtıcı” hesapları aracılığı ile dağıtılıyordu. Ancak Bulgaristan ve Romanya’da bu giderler amortismanlar aracılığı ile yok ediliyordu. Ayrılan fonlar ise sosyalist ülkelerde kardan değil maliyetlerden yapılırdı (Güvemli:2001:754-755).

**Maliyetleme ve maliyetlerin izlenmesinde** ise “maksimum ayrıntılı maliyetleme” ve “yönetim için minimum gerekli bilgilerle sınırlı” maliyetleme teknikleri kullanılıyordu. Ancak Sovyet Normatif Muhasebe Sistemi hemen hemen tüm ülkelerde etkisini gösterdiği gibi maliyetleme konusunda da göstermiştir. Yani “standart maliyetleme” “plana dayalı maliyetleme” ile özdeşleşmemeli sadece planın yerine getirilmesi için kullanılmalıydı. Ancak Macaristan’da “dolaysız giderler”in kontrolü



farklı olduğundan “değişen giderler”in kontrolü kolaylık kazanıyordu. Yani dolaylı ve dolaysız gider ayrımı vardı (Güvemli:2001:755-757).

Bu açıklamalardan sonra Doğu Avrupa’da muhasebe entegrasyonu ülkelerin farklılığı ve farklı kültür ve iktisadi anlayışa sahip olduklarından sağlanamadığı söylenebilir (Güvemli:2001:760). Varşova Pakt’ındaki ülkelerin entegrasyonundaki zorlukları Parizinsky şöyle sıralamıştır; *1-Çok fazla ve karışık kuramsal çalışmalar yapılması gerekmektedir, 2-Kuramsal kavramların oluşturulması ve uygulanması uzun süre gerektirmektedir, 3-Entegrasyon sonrasında her zaman ülkelerin mevcut başarılı durumlarını yitirmeleri korkuları bulunmaktadır, 4-Muhasebe entegrasyonu her zaman çok fazla mali kaynaklara ihtiyaç gösterir* (Güvemli:2008:122).

#### **2.1.2.2. Sovyet Sonrası Doğu Avrupa ve Rusya’da Muhasebe**

Sovyet iktidarından sonraki döneme baktığımızda ilk ülke olarak karşımıza **Rusya** çıkmaktadır. Rusya’daki değişimi anlamak için yine Sokolov’un şu sözlerine yer vermekte yarar var (Sokolov:1996:70)<sup>16</sup>:

*"1991 Yılında yürürlüğe giren hesap planında on dokuz hesabın kaldırıldığı, piyasa ekonomisinin özelliklerine uygun on yedi hesabın eklendiği görülmektedir. Yapılan önemli değişikliklerden bazıları aşağıdaki gibidir.*

- 1. Varlıkların değerlemesinin kimi durumlarda ortakların karar vermesine izin verilmesi,*
- 2. Amortisman ve aşınma payı biçimindeki ikili anlayış ortadan kaldırılmış ve amortismanlar korunmuştur.*
- 3. Şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılması kabul edilmiştir.*
- 4. Genel giderlerin ya doğrudan gider yazılması ya da maliyete eklenmesi mümkün duruma getirilmiştir.*

---

<sup>16</sup> Bu konu başlığının tamamı Güvemli:2008:130-140 kaynağından faydalanılarak hazırlanmıştır. Bazı cümlelere esas kaynağın dipnotu düşülmüştür. Dipnot düşülen kaynağa da yine bu kaynaktan ulaşılmıştır.

5. Maddi olmayan duran varlıklar, menkul değerler muhasebenin kayıt konusu olarak değerlendirilmiştir.

6. Duran varlıkların değerlemesinde piyasa değeri kabul edilmiştir.”

Yukarıdaki açıklamalarda Yeni Rusya’da eski “hesap planının gruplandırılması ve kodlanmasının aynen korunduğu”, “değişiklerin yalnız hesaplarda yapıldığı”, “işletme sahipleri, ortakları ile ilgili hesap planına yeni hesaplar konulduğu” görülmüştür. Ancak Sokolov yaptığı değerlendirmede; yeni muhasebe düzeninin ortakların çıkarlarına doğru yöneldiğini ve İngiliz-Amerikan okulunun ilkelerinin reçete olarak kabul edilerek geleneksel Rus muhasebe ilkelerinin göz ardı edilip muhasebenin deformasyona uğrayacağını da dile getirmiştir (Güvemli:2008:131).

**Polonya**’daki gelişime bakıldığında ise; özellikle Jaruga, Sochaka ve Malo’nun anlatımlarına göre (Jaruga:1987:15),(Renata,Malo:1996:28-42)<sup>17</sup>; değişim 1988 yılı sonlarında başlamış ve hızlı bir gelişim göstermiş ve 1988 yılı son ayında özel kesim işletmelerinin kuruluşuna izin verilmesine ve bunun mevcut işletmeler için de geçerli olmasına izin veren yasal düzenlemeler yapılmıştır. 1990 yılı ortalarında devlet elindeki işletmelerin özelleştirilmesini öngören yasal düzenleme yürürlüğe girerek 1991 yılında yeni tekdüzen hesap planı yürürlüğe girmiştir. Varşova Menkul Kıymetler Borsası açılmıştır. 1992 yılında muhasebe denetiminin örgütlendiği, finansal raporlamanın yeni mali tablolara göre yapılması esaslarının belirlendiği görülmüş, 1993 yılında da işletmelerin ve bankaların finansal açıdan yeniden yapılandırılması çalışmaları yapılmıştır. Polonya değişimlerde en hızlı değişen ülkedir. Bunun nedeni kapitalist düzenin burada faaliyet göstermesi ve Polonya’nın sosyalist düzene entegrasyonunda çok fazla zorlanmasıdır.

**Çek ve Slovak Cumhuriyetleri** ayrılımlarından önce değişim başlamış, ilk değişim Ticaret Kanunu’nda yapılmış ve girişimcilerin çift yanlı kayıt yöntemini kullanmaları, işletmelerin mali tablolarını denetimden geçirmeleri ve sermaye piyasasına kayıtlı şirketlerin mali tablolarını yayınlamaları konularında zorunluluk

---

<sup>17</sup> Bu kaynaklara Güvemli:2008:132-134 kaynağından ulaşılmıştır.

getirilmesi ile devam etmiştir. 1992 yılındaki değişiklikle bankalar kapitalist anlayış çerçevesinde yapılandırılarak yeni muhasebe düzenlemeleri gelmiş ve Avrupa Birliği'nin dördüncü direktifine uygun mali tabloların düzenlenmesi benimsenmiştir. 1992 ve 1993 yıllarında hesap planı Anglo-Amerikan vergileme esaslarına göre hazırlanmıştır. "Muhasebe uzmanı" adı altında sınavlara dayalı bir muhasebe mesleği oluşturulmuş yasal düzenleme 1997 yılında yürürlüğe sokulmuştur. Bu ülkelerin 1990'da Avrupa Birliği'nin muhasebe uygulamaları ve standartları benimsenmiş ve uluslararası muhasebe standartları konusunda girişimlere başlanmıştır. 1 Ocak 1993 tarihinde Çekoslovakya'nın ikiye ayrılmasından sonra oluşan Slovak Cumhuriyeti'nde aynı değişimler devam etmiş ve Muhasebecilik yasasının da Avrupa Birliği'nin Dördüncü ve Yedinci Direktifleri doğrultusunda yürürlüğe girdiği görülmüştür (Güvemli:2008:135-136).

**Macaristan**'daki değişim 1989 yılında başlamış ve ilk yasal düzenlemeler özelleştirme ve ortak yatırımlar (joint venture) konularında yapılmıştır. 1991 yılında Macaristan Ulusal Bankası ve Menkul Kıymetler Borsası oluşturulmuştur. Muhasebe yasasının 1992 yılı başında yürürlüğe girmiş ve yeni finansal raporlama sisteminin ABD, Büyük Britanya ve Hollanda uygulamalarından yararlanılarak oluşturulmuştur. 1996 ve 1998 yıllarında Avrupa Birliği'nin Dördüncü ve Yedinci Direktifleri'ne uygulanarak uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlanmıştır. Mali tabloların bilanço ve gelir tablosu ile eklerinden meydana gelmiş ve denetlenen mali tabloların Mayıs ayında ilgili bakanlığa teslimi kararlaştırılmıştır. Çift yanlı kayıt yöntemine dayalı muhasebe düzenine geçişi tarihi birikiminden dolayı kolay olmuştur.

**Litvanya**'daki gelişim Moskova'dan kontrol edilen 600 dolayında devlet işletmesinin 1992 Yılı ortalarından itibaren özelleştirilmesi ile başlamıştır. 1990 yılında pazar ekonomisi çerçevesinde muhasebe ilkelerinin belirlenmesi sağlanmış ve muhasebenin ihtiyaç duyduğu yasal düzenlemeler yapılmıştır. 1991 yılında kabul edilen yasal düzenleme ile işletmelerin tutacakları muhasebe defterleri, hazırlayacakları mali tabloları ile ilgili ilkeleri ortaya konulmuş ve devletin vergileme rejiminin esasları belirlenmiştir (Mackevicius,vd.:1996:43-60). Muhasebe ile ilgili düzenlemelerin uluslararası muhasebe standartlarına göre yapılmasına geçilmiş ve mali tabloların

bilanço ve kar-zarar hesabından oluşacağı belirleneceği, finansal yapı değişikliğine ilişkin bir mali tablonun buna eklenmesi gerektiği ve mali tabloların açıklayıcı notlarının eklenmesi gerektiği belirtilmiştir (Güvemli:2008:138).

Son olarak **Slovenya'daki Gelişime** baktığımızda; 1989 yılından itibaren batı ülkelerinin muhasebe kültürünün ülkede hâkim olmaya başladığı görülmüş ve ilk yapılan iş, Avrupa Birliği'nin Dördüncü Direktifinin benimsenmesi ve uygulamaya konulması olmuştur. 1993 yılından itibaren uluslararası muhasebe standartlarının kullanımına geçilmiş ve Slovenya Muhasebe Standartları oluşturulmuştur. (Güvemli:2008:139)

Genel olarak Sovyet iktidarından kurtulan Doğu Avrupa ülkelerinin ilk yaptığı iş Avrupa Birliği'ne entegrasyon sürecine dair gelişmeler içerisinde olduğu ve buna paralel olarak da Avrupa Birliği Dördüncü ve Yedinci direktifleri doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum sürecini başlatarak kendi ülkelerine uygun Muhasebe Standartları belirlediğini söyleyebiliriz.

### 2.1.3. Sosyalist Düzendeki Muhasebe Organizasyonu

Yukarıdaki anlatımlarla özdeş bir biçimde, Sovyet iktidarı dönemindeki muhasebe gelişmelerinin sonuçlarını ve Doğu Avrupa ülkeleri ile entegrasyonunu da dikkate alarak Sosyalist Muhasebe Organizasyonunu şu şekilde anlatabiliriz. Bu bölümü de yine ünlü Muhasebe Düşünürü Sokolov'un düşünceleri ile anlatacağız.

Geleneksel Rus muhasebesi **Sovyet muhasebesinin** gelişimi ile son bulmuştur (Güvemli:2001:745-746). Sovyet muhasebesinde; Ayrıntılı muhasebe kavramları oluştu (Yukarıda bu kavramlardan ve oluşum sürecinden ayrıntılı bir şekilde bahsedilmiştir), **Hesap planı** ve mali tablolar tek düzen haline getirildi, **Bilançonun** normlandırılması öğretisi geliştirildi, **Yeni muhasebe şekilleri** oluştu ve uygulandı, bunlar, memorial-ordino (kontrol-satranç) ve jurnal-ordino idi, **Muhasebenin yeni kategorilerini** ortaya çıkaran teknolojiler sunuldu (duran varlıklar, çekilen varlıklar, kalıcı pasifler gibi), **Amortisman** ve duran varlıkların aşınması arasındaki prensip farkı ortaya konuldu, **Maliyetleme** ve giderlerin izlenmesi öğretisi kabul gördü ve normatif (standart)

muhasebe uygulamaya konuldu, Enformasyon teknolojileri geniş uygulama buldu, İktisadi faaliyet analizi gelişme gösterdi, Muhasebe tarihinde görülmemiş geniş kadro yetiştirme ağı oluşturuldu, Mesleki bir dergi olan “muhasebe” dergisi yayınlanma uzunluğu, etkileme ve tirajı açısından ülkede tüm rekorları kırdı.

**Sovyetlerde hesap planları:** sosyalist düzeninden önce Rusya’da 13 ana hesap bulunmakta idi. Sosyalist düzenin ilk yıllarında, bu sayı önce 44’e çıktı daha sonra 31’e indi. 1931 Yılında Devlet Planlama Komitesi içinde *Milli Ekonomi Muhasebesini Merkezden Yönetme Birimi* oluşturuldu ve bu kurumun etkileri ile hesap planında yer alan hesapların sürekli değiştiği ve sayısal olarak artış ve azalışların olduğu bilinmektedir. 1940 Yılına gelindiğinde 124 hesap ve 80 alt hesap bulunmaktadır. 1953 yılında hesap planında 79 hesap ve 142 alt hesap olduğu görülmüştür (Güvemli:2008:106). Hesap planları maddi varlıklar, para ve şartlı varlıkların ilişkilendirilmesinden oluşan varyanslara göre belirleniyordu.

**Sovyetlerde defter ve belgeler:** 1930 – 1940 Yıllarında muhasebe defterleri, jurnal - ordino ve büyük defter biçiminde idi. Günlük defter de mevcuttu. “Önce bilgiler hazırlanıyor, sonra kronolojik kayıtların yapıldığı ordinolar, günlük defter niteliği taşıyacak biçimde düzenleniyor ve daha sonra bu kayıtlar büyük deftere yazılıyordu”. 1950’li yıllarda makinelerin gelmesi ile defterlerin kaldırılıp kaldırılmayacağı tartışması başlamıştır (Güvemli:2008:107-108).

**Ölçü birimleri** olarak emeksel, enerjisel ve nesnel olarak ayırma tabi olurken zaman birimi pek kullanılmıyordu.

**Dönemin son günü** 31.12 olarak belirlenmiştir (Güvemli:2001:747). Raporlar üç aylık, altı aylık ve yıllık olarak hazırlanıyordu. Üç aylık rapor ve bilançolar izleyen ayın 12. gününe, yıllık raporlar ve bilançolar ise Ocak ayının 20. gününe kadar teslim ediliyordu. Bu kurallar *Muhasebe Raporları ve Bilanço Hakkında Nizamname* ile sağlanmıştır (Güvemli:2008:125).

**Mali tabloları;** bilanço esas olarak kullanılmış ve daha sonraları gelir tablosu eklenmiştir. Mali tabloların analizi ise; deneysel, karşılaştırılmalı, teorik ve teknik

olarak yapılıyordu. Raporlar muhasebe sorumlusu tarafından imzalanır ve ayrıca iç denetçi tarafından da onaylanırdı. “Raporları üst kuruluşun muhasebe müdürü ya da onun emri üzerine yardımcısı teslim alırdı. Raporların daha sonra merkezi üst kuruluşun muhasebe ve finans departmanlarında, emek ve ücret departmanlarında kontrol ediliyordu. Raporları, bu departmanların kronolojik, aritmetik ve ekonomik açıdan onaylamaları gerekiyordu. Raporların 15 gün içinde bilanço komisyonu tarafından onaylanmaları gerekiyordu” (Güvemli:2008:126).

İşletmenin muhasebe müdürlerinin görevleri **muhasebe işleyişi** açısından santralizasyonun olduğu sosyalist sistemde muhasebe kültürünün anlaşılması için önemlidir. Sokolov bu görevleri şöyle sıralamıştır (Güvemli:2008:126-127);

- *"Parasal varlıkların, stokların ve değerli kâğıtların korunması ve izlenmesi,*
- *Kasa ve hesaplaşma disiplinine uyulmasının temini, kaynakların yerinde ve doğru kullanılması,*
- *Ekonomik olay ve işlemlerin doğru ve zamanında kayıtlara geçirilmesi, üretilen ürün maloluşunun hesaplanması,*
- *Devlet bütçesine yapılacak vergi ve öteki ödemelerin zamanında ve doğru olarak tahakkuk ettirilmesi ve ödenmesi, banka kredilerinin zamanında ödenmesi,*
- *Kredi işlemlerinin ve karşılıklı hesaplaşmaların doğru olarak kayıtlara geçirilmesi, banka, alıcılar ve borçlular ile zamanında hesaplaşma yapılması,*
- *Envanter sonuçlarının zamanında ve doğru olarak ortaya çıkarılması, sayımında tespit edilen eksikliklerin tutanaklara geçirilip, adli makamlara bildirilmesi,*
- *Öteki birimler ile birlikte işletme içi rezervlerin ortaya çıkarılması, üretim dışı gider ve kayıpların muhasebe bilgileri çerçevesinde mali ve ekonomik analizinin yapılması,*
- *Alt çalışanlar için muhasebe ve mali tablolar konularında genelgeler yayınlanması,*

— Tüm muhasebe belgelerinin korunmalarını sağlamak üzere arşive kaldırılmalarının sağlanması,

— Satıcı ve taşımacı kuruluşlara malların eksik gönderilmesi ya da istenilen kalitede olmaması durumunda zamanında itirazda bulunulması,

— Hükümet kararlarına, yasalara aykırı talimat aldığıında işletme yöneticisinin dikkatinin çekilmesi,

— Yönetim konusundan kendi işletmesinin yöneticisine, muhasebe ve mali raporlar ile tablolar konusunda merkezi üst kuruluşun muhasebe yetkilisine karşı sorumlu olması."

**Muhasebe bilgi sistemi;** "muhasebe bilgisi iktisadi bilginin kalbidir", "muhasebe bilgisi iktisadi etkinlikte hakların ve sorumlulukların ayrılmasına neden olur" denilerek muhasebede iktisadi bilgilerin gerçek verileri oluşturduğu anlatılmaktadır. **Sosyalist düzende muhasebe kültürü;** işletmelerde muhasebecinin sorumluluğu üzerine kurulmuştur. Maliyet, muhasebenin merkezi noktasındadır. Merkezci muhasebe kültürü sosyalist düzenin doğasında vardır. **Genel Muhasebe İlkeleri** ise yine Lenin'in ortaya koyduğu; kütlelilik, açıklık sadelik ve sorumluluk ilkeleridir. **Maliyetler**, satın alma, satış ve öz değerler üzerine kurulu bir teknikle hesaplanıyordu. **Muhasebe fonksiyonları;** "birincil bilgileri işleme", "verilerin gruplandırılması" ve "raporlama" olarak belirlenmiştir.

**Muhasebenin amaçları ve görevleri;** 1-Kabul ve kaydetme (verilerin kontrolü ve işlenmesi, saklanması, bağlantı kanalları ile iletilmesi), 2-Yönetimsel (palana dayalı organizasyonel kontrol), 3-Belgesel ve araçsal, 4-Kontrol ve bilgisayar, 5-Temel (bilgisel ve kontrol) ve üretimsel (tahminsel ve terbiye edici), 6-İktisadi ve kaydedici, idraki kontrol edici, analitik bilgisayar, organizasyonel, plana dayalı ve öğretici" olarak belirlenmiştir.

**Bilanço kavramı** ise; "epistemolojik bilanço", "iktisadi bilanço", "fonksiyonel bilanço", "rölatif (izafi) bilanço" ve "pragmatik bilanço" olarak çeşitli şekilde

irdelenerek uygulama alanı bulmuştur. **Hesaplar** genelde “hesaplaşmalar”, “maddi varlıklar”, “parasal varlıklar”, “fonlar” ve “sonuçlar” olarak beşe ayrılarak ve her ülkede farklı şekillerde uygulama alanı bulmuştur. **Duran varlıkların izlenmesi** amortisman uygulaması görülüyor ve her ülkede farklı oranlarda uygulanıyordu. Aynı zamanda bakım onarım giderleri ise “bütçe-dağıtıcı” hesapları aracılığı ile dağıtılıyordu. **Maliyetleme ve maliyetlerin izlenmesinde** ise “maksimum ayrıntılı maliyetleme” ve “yönetim için minimum gerekli bilgilerle sınırlı” maliyetleme teknikleri kullanılıyordu. Standart maliyetleme, plana dayalı maliyetleme teknikleri kullanıldığı gibi dolaysız gider ve değişen gider ayrımı mevcuttu.

## 2.2. Çin Muhasebe Sistemi

Çin geniş coğrafi yapısı, yüksek nüfusa sahip olması sürekli gelişen ekonomisi ile hem orta Asya’daki ülkeleri hem de dünyada iktisadi, kültürel ve daha birçok yönde etkide bulunabilmektedir.

Küreselleşmenin etkisi ile oluşan deniz aşırı ticaret ve bu ülkelerin buna paralel olarak ekonomik gelişim göstermeleri ve birçok firma için gerek nüfus çokluğu ve gerekse ucuz işgücü sayesinde buraları tercih etmeleri, bu ülkelerin bünyesinde yapılan faaliyetlerin sonuçlarının da yine uluslararası düzeyde düzenlenmesini zorunlu kılmıştır (Charias,Radianto:2001:2)<sup>18</sup>. Bu gelişmeler Çin’de 90’lı yılların başlarında Shanghai ve Shenzen borsalarının (Shanghai and Shenzen Stock Exchange=SSE and SZSE) kuruluşuna sebep olmuştur. Bu durum Çin’deki muhasebe anlayışının da temelden değişimini gerekli kılmıştır. Borsaların gelişmesi Çin hükümetinin 1992 yılında Halka Arz Yapmış İşletmeler İçin Muhasebe Düzenlemesini (Accounting Regulation for Experimental Listed Companies) yayınlamasına sebep olmuştur. Çin’in de etkisinde kaldığı Sovyet iktidarından sonra özellikle uluslararası düzeydeki gelişmelere ayak uydurabilmek için IAS IFRS’lere uyum süreci başladı (Chen,vd.,2002:184)<sup>19</sup>.

Çin muhasebesinin tarihi derinliği çok fazla geniştir. Özellikle Çin’in birçok kültürün etkisinde kalması muhasebe sürecinin de bu kültürün etkisi ile gelişimini

---

<sup>18</sup> Bu kaynağa “Çankaya:2007:127-148” kaynağı referans alınarak ulaşılmıştır.

<sup>19</sup> Bu kaynağa “Çankaya:2007:127-148” kaynağı referans alınarak ulaşılmıştır.



zorunlu kılmıştır. Çin muhasebesinin gelişimini incelerken bu kültürlere de değinmek gerekmektedir. Bu konu başlığında Çin Muhasebe gelişimini incelerken öncelikle hangi kültürlerin Çin muhasebesini etkilemiştir sorusunu cevaplamamız, sonrasında Çin muhasebe sistemini incelememiz ve uluslararası uyum sürecini irdelememiz gerekmektedir.

### 2.2.1. Çin Muhasebesinin Gelişimi ve Muhasebe Organizasyonu

Gray'in muhasebe kültürlerini incelerken Çin Vakasına yönelik tespitleri şöyledir: “Çin muhasebesi, devlet yasal kontrolü altında olan, tekdüzenlik derecesi yüksek, tutuculuk ve gizlilik eğilimi olan bir muhasebe karakteri üzerinde seyretmektedir.” Eski Çin’de “üzerinde muhasebe amaçlı sikkelerin bulunduğu çivi yazısında kullanılan zarf biçimli tabletlerin” mevcudiyeti bilinmektedir. Bu tabletlerdeki yazılarda o dönemde muhasebe işlemlerine yönelik olduğu söylenmektedir (Lu,Aiken:2004:web)<sup>20</sup>. Çin muhasebesi M.Ö. 2206-1766 yıllarında Xia Hanedanlığından başlayarak günümüze kadar süren bir ortak kültürle gelişmiştir. M.Ö. 1500-1000 yıllarında ise Shang Hanedanlığının etkisi başlamıştır. Bu dönemde ilk muhasebe kayıt şekilleri oluşmuştur. Çin muhasebe gelişiminin *feodal bir toplumda ve sadakat kültürü üzerine* gerçekleştiği söylenebilir (Solaş,Ayhan:2007:189).

Çin’de, Luca Pacioli zamanına (1368-1644) denk gelen Ming Hanedanı dönemine baktığımızda ise; Çin, dünyanın en güçlü ülkesi olmasına rağmen kapitalizmin etkisi ile iktisadi gelişmeler ve buna paralel olarak muhasebedeki gelişmeler etkilenmiştir. *Tripod* kayıt yönteminin (*sanjiaozhang*), *muvaakkat*, *standart olmayan ve yerli bir çift taraflı kayıt yöntemi* kullanıldığı ve *Longmenzhang* (ejder geçidi kayıt yöntemi) ile gelişimine devam etmiş, *Sijiaozhang* (dört ayaklı kayıt yöntemi) ile olgunlaşma evresini tamamladıktan sonra batının etkisi ile yok olmuştur. (Limeng:2011:179)

Çin muhasebe tarihinin derinliği birçok muhasebe tarihçilerinin de ilgisini çekmiştir. Bundan dolayı Çin muhasebesini etkileyen kültürlerini öncelikli incelemek bu konu başlığını zenginleştirecektir. Sonrasında muhasebe gelişimini yakın tarihler

<sup>20</sup> Bu kaynağa “Solaş,Ayhan:2007:189-197” kaynağı referans alınarak ulaşılmıştır.

itibari ile incelemek Çin muhasebe tarihinin derinliğinde kaybolmamıza engel olacaktır. Sonrasında günümüzde Çin muhasebesinin nasıl gelişim gösterdiğini ve özellikle standartlara geçişini incelemek Çin muhasebe organizasyonu hakkında bize ön bilgiler sunacaktır.

#### 2.2.1.1. Çin Muhasebesini Etkileyen Kültürler

Çin kültürü ağırlıklı olarak *Konfüçyüsçülüğü, Feng Shui'yi ve Budizmi ruhunda, dilinde ve terbiyesinde* muhafaza etmiştir. Örneğin bir bakıma Çin uygulamacıların, Konfüçyüsçülüğün “ortayol” anlayışı “muhasebede belirsiz olaylar karşısında tutucu davranış sergilemesi”ni ortaya koyduğu söylenmektedir. “Semboller, kahramanlar, törensel alışkanlıklar ve değerlerin tabakalaştırılması” Konfüçyüs ve Tao öğretilerin Çin ortak aklını oluşturduğu söylenmektedir. Çin düşüncesinin dört büyük okulu Dao Jia “Yol”dur; Bing Jia “Ordu”dur; Fa Jia “Kanun”dur; Ru Jia “Konfüçyüs” olarak sıralanmaktadır. Konfüçyüs’ün gençlik yıllarından itibaren devlet kademelerinde orta düzey olarak çalışması ve özellikle stok departmanlarında görev alması, kayıtların, harcamaların tam ve gerçek bir şekilde tutması, Konfüçyüs’ün bir muhasebe kişiliğine sahip olduğunu da bize gösterir. Konfüçyüs ılımlılıktan yana olması Çin muhasebesi anlayışını güven dolu ve basiretli bir yere getirmiştir. “*Konfüçyüs, risk karşısında belirsizlik anlamına gelen durumu orta bir yol veya bir makul ölçü tutturarak yok etmektedir*” (Solaş,Ayhan:2007:189-197).

#### 2.2.1.2. Çin Muhasebesinin Gelişimi

Çin’de tek taraflı girdi-çıkıtı kaydı metodu Zhou zamanında (M.Ö. 1066-M.Ö 771) devlet muhasebesinde kullanılmış ve bu metot ondokuzuncu yüzyılın ortasına kadar devam etmiştir. Bu Metodun özellikleri; “*kayıt sembolü olarak **girdi** anlamına gelen ‘Ru’ ve **çıkıtı** anlamına gelen ‘Chu’ Çince karakterlerinin kullanılması*”, “*hesapların **günlük defterde**(Cao Liu) ve **büyük defterde**(Zong Qing) sınıflanması*”, “*hesapların **üç kolonda kontrol edilmesi (cari olarak teslim alınanlar-ödemeler=denge)***” olarak sıralanabilir. Bu üç kolon metodu dört kolon olarak geliştirilerek ilk defa Tang hanedanlığı döneminde (M.S.618-907) kullanılmıştır. Dört kolonun esası şuna dayanır: (Solaş,Ayhan:2007:193)

**(Bilanço Periyodu)+(Cari Olarak Teslim Alınanlar)-(Ödemeler)=Denge**

Çin'in Qing Tarihinde ise muhasebeye ilişkin şu metodolojiler vardı; Shizufa ile adlandırılan “dört kolon metodu”, sanjiao zhang ile adlandırılan “üç kademeli defter kayıt sistemi”, longmen zhang olarak adlandırılan “ejderha kapısı defter kayıt sistemi” ve shijiao zhang olarak adlandırılan “dört kademeli defter-kayıt sistemi”. Dört sütun dengeleme metodu “tek taraflı kayıt sistemine” göre çalışan bir defter kayıt sistemidir ve alttaki şu eşitliğe dayanır.(Auyeng,Ivory:2003:10)<sup>21</sup>

$$J+X-K=S$$

*J= Jinguang (Bir önceki sütun işleminden veya periyottan alınan karşılık)*

*X= Xinshou (Şimdiki sütun işleminin veya periyodun yeni alındı kaydı)*

*K=Kaichu (Şimdiki sütun işleminin veya periyodun harcama kaydı)*

*S=Shizai (Cari dönemin sonunda hesabın kapatılması ve dengenin sağlanması)*

*Bu dört kolon ve dört temel değişken sanki bir binanın dört sütunu gibidir. Burada muhasebenin esas fonksiyonu kâr ölçümü olarak görülmektedir; esas olan varlığın korunmasıdır ve hesaplamadaki dengenin varlıklar yönünde olması önemlidir.*

Ming ve Qing Hanedanlıkları döneminde ise; “üç kademeli defter kayıt” sistemi ile birlikte “dragongate bookkeeping” olarak adlandırılan “ejderha kapısı defter kayıt sistemi” kullanılmaya başlanmıştır. *Ana özellik olarak şu denge eşitliği esasına dayanır(Auyeng,Ivory:2003:10):*

$$Jin(\text{Gelirler})-Jiao(\text{Harcamalar-Yin})=Cun(\text{Varlıklar-Yang})-Gai(\text{Özsermaye ve Yükümlülükler})$$

*“Bütün kayıtlar; jin, jiao, cun ve gai ana başlıklarına göre sınıflandırılarak yapılmış, bütün işlemler büyük deftere çift taraflılık esasına göre kaydedilmiş ve büyük defterden Jin-Jiao(Gelir-Harcama) ve Cun-Gai (Varlık-Özsermaye-Yükümlülük) raporları olmak üzere iki raporlama şekli ortaya çıkarılmıştır. Kâr zarar rapor*

<sup>21</sup> Bu kaynağa “Solaş,Ayhan:2007:194” kaynağından ulaşılmıştır.

*hazırlayıcısı tarafından bir muhasebe periyodu içinde toplam jin ve toplam jiao karşılaştırılarak bulunmaktadır; keza benzer karşılaştırma toplam cun ve toplam gai için de yapılmaktadır. Kâr göstergeleri eşitliğin iki tarafındaki eşleştirme sürecine bağlı olarak üretilmektedir; bu sürece hesapları kapatmak anlamında “he longmen” denilmektedir. Süreç önemlidir; çünkü **eş zamanlı olarak kayıtların tamlığı ve kesinliği kontrol edilirken özel bir değer olarak kâr zarar durumu ortaya konmaktadır.**”*

Yukarıdaki bu işlemlerden sonra “caixiang” olarak adlandırılan “kâr-zarar tablosu” ve “cungai” olarak adlandırılan “bilânço” raporları ortaya çıkmıştır. Dört kolon denge metodu, şirket ölçeklerine bakılmaksızın tüm ticari şirketlerde uygulanmıştır. Defter kayıt sistemi, ticari kârın belirlenmesinde önemli bir rol oynarken, kâr ve zararın hesaplaması da, nakit esasına göre yapılmıştır. Bundan dolayı “sermaye” ve “yatırım harcamaları” gibi bir ayrıma gidilmemiş ve kârın ölçülmesi için bir çaba sarf edilmemiştir. (Auyeng,Ivory:2003:11)

Eski Sovyetler Birliği’nde olduğu gibi Çin’de de uygulanan “Karma Pazar muhasebe modeli” geleneksel olarak “merkezi planlama sistemine” dayanır. Yani Sosyalist muhasebe sisteminin izlerini taşır. Muhasebe uygulamalarını hükümetler tarafından belirlerken bu tür uygulamaları belirleyen Maliye Bakanı’dır (Bloom,Solotko:2010:6). Batılıların Çin’e gelmesi ile , banka işlemleri, deniz aşırı ulaşım ve taşımacılık, sigorta hizmetleri, kendi iş anlayışlarını ve bunun yanında çift yanlı kayıt düzenini de beraberinde getirmişlerdir (Güvemli:2008:159). Bu gelişme “sermaye özelleştirilmesi”ni ve sermaye özelleştirilmesi de “genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine” olan ihtiyacı beraberinde getirmiştir. Buna bağlı olarak Yıllık raporlar ne kadar açık ve şeffaf olursa, Çin’e yatırımcılar ve kreditorlerin gelmesi de kadar artar.(Bloom,Solotko:2010:7)

Çin Japon savaşları ile birlikte Batı kültürü burada da etkisini göstermiş ve Qing rejimi tarafından 1904-1907 yılları arasında ilk ticaret kanunları yasalaşmıştır. *Lianvan Zhangpu’nun Çift taraflı defter kayıt metodu adlı eserinin ilk çift yanlı kayıt yöntemi kitabı olarak bu yıllarda (1902) yayınlandığını* belirtilmektedir. R.N Bellah’ın (1970:189) açıklamasına göre “Çin’in geleneksel değer sistemi, para ve servetten daha

önemli olarak dayanışmayı görmesi, Çin toplumunun buna tepki olarak gelişmeyi durdurmasına sebep olduğu” denilmektedir (Güvemli:2008:160).

1911 devrimi ile Qing rejimi yıkılmış ve yerine Cumhuriyet kurulmuştur. Mao'nun iki dünya savaşı arasındaki yıllarda başlattığı uzun yürüyüş Cumhuriyet Rejiminin de Sosyalist Rejime doğru kaymış ve nihayetinde Marksist Çin oluşmuştur.(Güvemli:2008:161) Mao Döneminde Çin’de mali raporların esas kullanıcısı olan devlete hesap verme muhasebenin temelini oluşturmaktaydı (Chow,vd.:1995:29)<sup>22</sup>. Bu durum Konfüçyüsçülüğün tersine bir durum oluşturmuyordu. Yani devlet muhasebeye ilişkin kanun ve yönetmelikleri hazırlayan konumdaydı. Buna paralel olarak Hükümet planlamayı kolaylaştırmak için fon muhasebesini geliştirmiştir(Adhikari,Wang:1995:27)<sup>23</sup>. Ancak her ne kadar Çin’de muhasebe düzeni sosyalist düzene göre oluşmuş olsa da Konfüçyüsçülük’ün “küçük iyidir” ilkesine uyularak en az şekilde yasalar çıkarılıyordu.(Bloom,Solotko:2010:7)

Çin Halk Cumhuriyeti 1949’da kuruluşundan 1976<sup>24</sup> Mao’nun ölümüne ve 1978’e kadar Çin’de merkezi planlama ekonomisi geçerli olurken planlamada, bütçelemede ve yönetimde Rus modeli kullanılmış ve “riskten kaçınma” olarak anılan tek biçimcilik yöntemi uygulanmıştır.(Bloom,Solotko:2010:8 )

1978–1992 döneminde Çin’de Marksist sistem olan merkezi planlamadan kapitalizmin etkisi ile sosyalist Pazar modeline geçiş yaşamıştır. Uluslararası ticaretin, özel girişimciliğin ve ortak kapitalist kuruluşların gelişimi ile birlikte aslında muhasebe sistemi de değişime uğramaya başlamıştır(Bloom,Solotko:2010:8)

20. Yüzyılın ikinci yarısında muhasebede “*kara odaklı bir değişimin*” ortaya çıktığı “*Hong Kong’daki muhasebe mesleği uygulamaları ile birlikte muhasebe mesleğinin oluşmaya başladığı*” görülmektedir. Marksist muhasebe anlayışının Çin’de uygulamaya devam etmesi uygun olduğu düşüncesi hakimdi ancak Devlet muhasebesinde fon muhasebesine geçişte zorunlu bir şekilde uygulanmalıydı. Mao’dan

---

<sup>22</sup> Bu kaynağa “Bloom,Solotko:2010:7” kaynağı referans alınarak ulaşılmıştır.

<sup>23</sup> Bu kaynağa “Bloom,Solotko:2010:7” kaynağı referans alınarak ulaşılmıştır.

<sup>24</sup> Bu tarihe Güvemli:2008:165 kaynağından ulaşılmıştır. Referans kaynakta yazmamaktadır.

sonra yönetime gelen Deng, karma ekonomik modelini geliştirmiş ve kapitalist modelin ülkeye girişi ile de muhasebede duyulan yenliği 1985 yılında çıkarılan Çin Halk Cumhuriyeti Muhasebe Yasası ile getirmiştir. Yani “*sosyalist karakterli bir tür kapitalist modeli*” gelişmiştir. Değişime 1988 yılında çıkarılan Yeminli Kamu Muhasebecileri Kurumu ve 1993 yılında Devlet Denetleme Bürosu’nun kurulması ile devam edilmiştir. 1992 yılında “Şirketler ve Yabancı Yatırımlar Hakkındaki Düzenleme” ile “Sermaye Piyasalarına Kote Şirketler Hakkındaki Düzenleme ile Ticari Teşebbüsler için Muhasebe Standartları (ASBE) çıkarılmıştır. 1993 Yılında Finansal Kuruluşlar Muhasebe Sistemi ve 2001 yılında yayımlanan ve “*Bağlı ortaklıklar, Nakit akım tablosu, Bilanço gününden sonraki olaylar, Gelirler, Yatırımlar, Yeniden yapılandırılan borçlar, Sözleşmeler, Muhasebe politikalarındaki değişiklikler, Parasal olmayan işlemler, Beklenmeyen olaylar, Kiralama, Maddi olmayan varlıklar*” gibi konuları barındıran muhasebe standartları yayınlanmıştır. Çin Halk Cumhuriyeti’i Muhasebe Kanunu’nda muhasebecinin görevi “*Muhasebeciler yasalar çerçevesinde, etkin ekonomi ve ekonomi yönetimi doğrultusunda sosyalist piyasa ekonomisini korumada muhasebenin oynayacağı rolü üstlenirler*” olarak tanımlanmıştır. (Güvemli:2008:167-169)

Bu dönemde Muhasebe sisteminde ticari kişilik, piyasa (ekonomik yapı) ve sermaye sahipleri yer almaktadır. Bunun yanında Bağımsız şirketlerin gelişimi ticari kişiliğin değişimine sebep olmakta ve devletin sahip olduğu şirketlerin yanında özel şirketlerde sistemde yerini alıyordu. Ticari kuruluşların gelişimi ulusal muhasebenin yanında ticaret muhasebesinin de gelişmesine sebep olmuştur. Bunun yanında **yönetim muhasebesi, finansal muhasebe** alanlarında da gelişmeler sağlanmıştır. Aynı zamanda finansal raporlama kavramı devlet muhasebesinden ayrı olarak gelişmeye başlamış Maliye Bakanlığı’nın kontrolünde ve Çin Muhasebe Standartları Kurulu tavsiyeleri ile Uluslararası Muhasebe Standartları incelenmeye başlamıştır (Güvemli:2008:169-170).

**Tekdüzen muhasebe sisteminin** “çift yanlı kayıt yöntemi” esaslarına göre Çin’deki şirketler, **Bilanço, Gelir tablosu, Nakit akım tablosu, Kar ve zarar tablosunu** düzenlemek zorundadırlar. Bu tabloların **dipnotları ve şirketlerin finansal performansı konusunda açıklama raporları** yayınlamaları da gerekmektedir. Birde

Çin'deki Amerika Birleşik Devletleri sermaye piyasalarına kote olan şirketlerin mali tablolarını; **Çin Muhasebe Standartları, Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları, Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine** göre üç set halinde hazırlamak zorundadırlar. 2006 yılında Ticari Teşebbüsler İçin Muhasebe Standartları'nı (Accounting Standards for Business Enterprises – ASBEs) resmi olarak yayınlanmış ve bu standartlar Temel ASBE ve 38 Özel ASBE'den oluşmuştur(www.chinaorbit.com). Yeni ASBE'ler, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun düzenlenmiştir. (Güvemli:2008:171)

Çin'de **Defter değeri**, “varlıklar ve borçlar” için halen ana değerlendirme yöntemi olarak uygulanmış ancak Çin finansal raporlamasında Pazar değerleri belirsiz olarak öngörülmüştür. Yani defter değeri daha güvenilir bir yöntem olarak kabul edilmiştir (Konfüçyüsçülüğün etkisi). Konfüçyüsçü öğretisinde geçerli olan **temkinlilik** ve **ihtiyatlılık** anlayışı Çin muhasebe sistemine sınırlı olarak yansımış ve **Fon muhasebesi**, “iş muhasebesi” olarak yeni bir şekil almaya başlamıştır. Çin'de **hala vergi düzenlemeleri mevcut değilken** 1993'te Çin'de muhasebe ve gelir vergisi benzer düzenleme ile birbirine yaklaştırılmıştır.(Bloom,Solotko:2010:7-8)

Çin'deki **envanter muhasebesinde** “LIFO (son giren ilk çıkar)” ve “ortalama maliyet” kabul edilip uygulanırken “maliyet düşüşü” veya “net gerçekleşebilir değer” envantere uygulanmaktadır. **Duran varlıklar** ise eşit paylı yıpranma payı (amortisman) yöntemi ile itfa edilmekte ve hurda değeri ile kullanım ömürleri vergi kanunları ile düzenlenmiştir. Şartlı zararlar dipnotlarda belirtilmektedir. Dağıtılmayan karlardan ise bu gibi kayıplar ayrılabilir veya mahsup edilebilmektedir. Toprağın doğru kullanımı gayrimenkul olarak bilançoya konuldu ve bu durum Diğer gayrimenkul değerler içinde geçerli olup bilançolara yansıtıldı ve mali raporlardan itfa edildi. Bu arada, Çin'de muhasebe önceleri *öze değil forma dayanmakta iken* günümüzde Anglo-Sakson etkisinde şekillenmiştir(Bloom,Solotko:2010:8).

Son olarak şunu söyleyebiliriz; Çin muhasebe organizasyonu geçmiş gelenekler ve kültürel etkiler çerçevesinde şekillenmiş ve günümüze kadar gelmiştir. Çift yanlı kayıt yöntemi ve kullanılan defter ile kayıt yöntemleri günümüzde uluslararası düzeyde

eşit halde kullanılmıştır. Çin'in hızlı gelişimi ve küresel düzeyde şirketlere sahip olmaya başlaması Uluslararası standartlara uyum sürecini de başlatmış ve yeni muhasebe düzeni ile muhasebe organizasyonu da buna paralel bir şekilde değişmiştir. Yani Çin Muhasebe organizasyonu günümüz muhasebe sistemine Uluslararası Muhasebe Standartları ile birlikte girmiştir. Çin muhasebe organizasyonun da kullanılan defterler ve kayıt yöntemleri yukarıda anlatıldığı gibi gerçekleşmekte ancak raporlama şekli standartlara göre yayınlanmaktadır. Bundan dolayı aşağıdaki başlıkta Uluslararası standartlara uyum süreci anlatılması ve yukarıdaki açıklamalar Çin muhasebe organizasyonunu anlatmakta yeterli olduğundan bu konu başlığında muhasebe organizasyonu ayrıca incelenmemiştir.

### **2.2.1.3. Uluslararası Standartlara Uyum Süreci**

Çin Hükümeti B tipi hisse senedi ihraç eden şirketlerin kazançlarını Uluslararası Muhasebe Standartları'na (IAS) göre yeniden belirlemeleri zorunlu tutması ile aslında sınır ötesi yatırımlarda kolaylık sağlamayı hedeflemiştir. Bu düzenlemelerle iki standart arasında farklılıklar giderilemeyince Çin Genel kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (China GAAP) ile IAS arasındaki uyumsuzlukları ortadan kaldırmak için 1998 yılında yeni Halka Arz Yapmış İşletmeler İçin Muhasebe Düzenlemesini (Accounting Regulation for Experimental Listed Companies) yayınlamıştır. Finans Bakanlığı tarafından IFRS model alınarak hazırlanan 16 adet yeni Çin Muhasebe Standartları (Chinese Accounting Standards) 1 Ocak 2007'den itibaren borsaya kote edilmiş şirketler için geçerli olmuştur (Çankaya:2007:127-148).

Çin Muhasebe Standartları *“işletmelerin finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını, nakit akışlarını doğru ve güvenilir şekilde yansıtarak, yatırımcılar, kreditorler ve diğer kullanıcılar için karar verme sürecinde objektif bilgiler sağlamak amacını”* hedeflemektedir. Çin'in 2001 yılında itibaren Dünya Ticaret Örgütüne tam üye olmasıyla IFRS ile uyumlaştırma çalışmaları başarılı bir şekilde devam etmiş ve borsaya kote edilmiş şirket sayısı 2004 yılı itibariyle 14'ten 1376'ya kadar yükselmiştir. Çin'de *“hükümet merkezli muhasebe uygulamaları yerini piyasa merkezli uygulamalara bırakmaya”* başlamıştır. Bu durum Çin'de *muhasebe reformlarının daha hızlı ve daha*



*az maliyetli* olabilmesi açısından *IFRS*'ye *adaptasyonun gerekli olduğu* sonucunu ortaya çıkarmıştır (Peng:2005:4).<sup>25</sup>

Çin muhasebe standartlarına göre hazırlanan mali tablolar ile *IFRS* ye göre düzenlenen mali tabloların uyumlu olması gerekliliği ile elde edilen sonuçlar büyük oranda başarıya ulaştığını göstermiştir.

Çin'de 1990'lı yıllarında başlatılan *IFRS* ile uyumlaştırma konusunda başarılı çalışmalar yapılmış ve Çin GKMİ konusunda 1998 yılında yapılan reform sonucunda Çin Muhasebe Standartlarının *IFRS* ile uyumlaştırılması sağlanmaya çalışılmış ancak bu durum pratikte pek fazla başarıya ulaşamamıştır. Bunun nedeni altyapı eksikliği olarak öne çıkmaktadır (Chen,Cheng:2007:284)<sup>26</sup>. Çin Hükümetinin ulusal muhasebe uygulamalarını *IFRS* uygulamalarıyla uyumlaştırmak amacıyla 2001 yılında yaptığı reformlar, muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasında yönetimlerin fırsatçı davranışlarının etkisini azaltmak amacıyla yönelik bir uygulama mekanizması yayınlamıştır. Kurumsal yönetim alanında gerçekleşen bu reformlar sonrasında, Çin GAAP ve *IFRS* uygulamaları sonucunda, karlar arasındaki farklılıkların 2002 yılından itibaren azalmaya başladığı görülmüştür (Chen,Cheng:2007:284).

Çin muhasebe standartları esasında *devletin tüm sanayinin tek sahibi olduğu sosyalist bir dönemde oluşmasından* kaynaklanmakta ve batı muhasebe standartlarından farklı olarak *bir işletmeye ait varlıkların toplamından* oluşmaktadır. *Mali tablolarda, kar ve zararı gösteren kalem bulunmamaktadır. Aynı zamanda işletmeler, borç kalemlerini de kullanmayarak muhasebeyi zarar hesaplamaları açısından kontrolünü zorlaştırıcı* bir etki yaratmıştır. Çin Muhasebe Standartları ile uluslararası alanda hazırlanan mali raporların sunumunun kabul edilebilirliği Çin'in büyük oranda uyumlaştırma sürecinde başarılı olduğunu kanıtlamaktadır. (Güvemli:2008:172) Her ne kadar yeni ABSE'ler UMS'ler ile uyum içerisinde olsada ABSE'ler ile UMS'ler arasında şu farklar bulunmaktadır (Güvemli:2008:173).

---

<sup>25</sup> Bu kaynağa "Çankaya:2007:127-148" kaynağı referans alınarak ulaşılmıştır.

<sup>26</sup> Bu kaynağa "Çankaya:2007:127-148" kaynağı referans alınarak ulaşılmıştır.

—Çin muhasebe standartları altında tanımlanan belli ekonomik faaliyetlerle ilgili muhasebe yönergeleri, Çin'deki piyasa ekonomisi çevresinin yeteri kadar gelişmemiş olması nedeniyle **açık sözlülük** ve **ihtiyatlılığa** odaklanacak şekilde tasarlanmıştır. Bir örnek vermek gerekirse, Çin, **Parasal Olmayan İşlemlerle** ilgili Muhasebe Standartları'nı, kote şirketlerin parasal olmayan işlemleri kullanarak finansal raporlarını parlatmalarını önlemek amacıyla çıkarmıştır. UMS'ler içerisinde benzer bir standart bulunmamaktadır.

— Çin, **tarihi maliyetlemeyi** (historical cost), **piyasa değerine** (fair value) tercih etmektedir. Ancak UMS 39 ve UMS 40, sermaye piyasalarına kote şirketlerin varlıklarının esas bölümünü **oluşturan yatırım varlıklarını ve finansal varlıkları piyasa değerlerine** göre ele almaktadır. Çin'de, piyasa değeri bilgisinin elde edilmesi zordur. Sermaye piyasasının küçüklüğü ve emtia piyasalarının gelişmişlik seviyesi buna engeldir.

— Bazı durumlarda, benzer faaliyetlerin mevcut kar üzerinde farklı etkileri olabilmektedir. Bir örnek vermek gerekirse, Bank of Communications'ın Çin muhasebe standartlarına göre hazırlanmış 2004 yılı finansal raporundaki kar, 0,9 Milyar Yuan'dır. Diğer yandan, açıklanan kar, aynı şirketin, aynı yıl için UMS'ye göre hazırlanan finansal raporundaki kardan %57 oranında daha azdır. En çok göze batan farklılık, kredi sözleşmesinde öngörülen şartların yerine getirilmediği anlaşılan bir kredi borcunun Çin'e transferinden kaynaklanmaktadır. Cinda Asset Management Corporation, UMS'ye göre bu durum, karı 1,2 Milyar Yuan seviyesinde artırmıştır.

— Çin sermaye piyasalarına kote olmuş şirketlerdeki hak sahipleri, **doğruluk ve şeffaflık** gibi hususlar nedeniyle kamunun bilgilendirilmesi ile fazla ilgilenmemektedirler. **Performans değerlendirmesi ve denetim açılarından** Çin, yönetmeliklerinde ve yasalarında her zaman **net kara önem** vermiştir.

Çin muhasebe sisteminde birde denetim konusu vardır. Aslında denetim konusu araştırmamızdan biraz farklı olduğundan bu konuya girilmemiştir. Bu konuda daha fazla bilgi için Güvemli:2001:615-618 kaynağı referans gösterilebilir.

### 2.3. İngiltere Muhasebe Sistemi (Anglo-Sakson)

Muhasebenin kavramsal ve teoriksel gelişimi 14. YY'dan itibaren başlamış olsa da aslında 20 YY'da bugünkü muhasebe yapısı gerçek anlamda yapısal gelişimini sağlamıştır. İngiltere muhasebe sistemi de özellikle Sher'in etkisi ile hem Avrupa'daki muhasebe gelişimine hem de Anglo-Sakson ülkelerin muhasebe gelişimine katkı sunduğunu anlatmıştı<sup>27</sup>.

İngiltere'nin profesyonel muhasebeciliğe olan katkısı ile aslında finansal durum ve sonuçların doğru ve tarafsız bir şekilde sunulmasına da katkı sunmuştur. Resmi olarak 1990 yılında kurulan İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu Muhasebe standartları uyum sürecinin de başlangıç tarihi olarak önümüze çıkmaktadır. Bu kurul Uluslararası Muhasebe Standartlarının İngiltere'ye uyumunun sağlanması sürecini başlatmış ve İngiltere'de uygulanan standartları Uluslararası Muhasebe Standartları ile harmanlamıştır. İngiltere Birleşik Krallığın bir parçası olmakla beraber Büyük Britanya olarak adlandırılan bu Krallık; Galler, İskoçya ve bütün İrlanda ile bu ülkelerin çevrelerinden oluşmaktadır. Aslında İngiltere muhasebe sistemini incelerken buna paralel olarak diğer Birleşik Krallıktaki ülkeleri de incelemiş olacağız. İngiltere'de parlamenter sistemin bulunduğu ve Krallıktan dolayı da monarşinin bulunduğu bilinmektedir. Avrupa Birliği ülkelerinden olan İngiltere'de para birimi olarak Euro değil Sterlin kullanılmaktadır. İngiltere'nin Avam Kamarası ve Lordlar Kamarası olarak iki parlamentosu bulunmaktadır. Kanunlar Avam Kamarasında geçmektedir. Özellikle Ticaret Kanunu da bu parlamentoda hazırlanmış ve tüm Krallıkta geçerli hale gelmiştir (Yeşilçimenli:2006:1-5).

İngiltere muhasebesinin yukarıdaki birinci bölümde Luca Pacioli'den başlayarak ve hangi kuramların etkisinde geliştiğine yönelik açıklamalar yapılmıştı. Bundan dolayı İngiltere'nin muhasebe gelişiminin eski tarihlerden başlayarak yapmamız gerekmemektedir. Ancak Edward Thomas Jones'un muhasebeye katkılarını da anlatmakta fayda vardır. Jones İtalyan çift kayıt yöntemini eleştirerek tek kolonlu olan günlük defter kayıtlarına iki kolon daha ekleyerek, ilk kolona borçlu hesap tutarını, son

---

<sup>27</sup> Bu konu başlığı hazırlanırken Yeşilçimenli:2006:1-62 kaynağından faydalanılmıştır. İçerikteki bazı kaynaklara yine bu kaynak referans alınarak ulaşılmıştır.

kolona alacak hesap tutarını ve orta kolona da her ikisinin toplamını vererek “toplamların kontrolünü” sağlamış oluyordu. İtalyan sistemini eleştirmesine karşın pek fazla değişiklik yapmadan “ulusal muhasebe” kavramını ortaya atmıştır (Güvemli:1999:251).

Çalışmamızda İngiltere muhasebe sistemi 20. YY’daki gelişmeler dikkate alınmıştır. Ayrıca İngiltere muhasebe sisteminin Avrupa’daki muhasebe gelişiminin öncülerinden olması ve daha sonrasında Avrupa Birliği entegrasyon sürecinden başlayarak günümüze kadar Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum süreci içerisinde olması günümüz İngiltere muhasebe sisteminin de nasıl uygulandığı noktasında bize fikir verecektir. Kısaca değinilecek olan tarihsel gelişiminden sonra İngiltere muhasebe organizasyonun yapısı incelenecek ve günümüzdeki uygulaması hakkında bilgi verilecektir. Bu bölümde karşılaştığımız en önemli sorunlardan olan ülkemizdeki bu konulardaki kaynak sıkıntısı bu konu başlığı incelendiğinde de yaşanmıştır. Dış kaynaktan alınmış veriler ve İngiltere’deki bazı internet siteleri taranarak bu konu başlığı hazırlanmaya çalışılmıştır.

### **2.3.1. İngiltere Muhasebe Sisteminin Gelişimi**

Ticari şirketler sadece kraliyet fermanı ve Parlamento’daki özel yasalarla kurulabilmiştir. 19.YY’da ortaya çıkan Şirketler Kanunu, firmalara daha fazla haklar tanımış olmasına rağmen hisse sahipleri ve yöneticiler için önemli olan şirketlerin kurallara uyması noktasında pek fazla zorlayıcı olmadığını söylemekte fayda var. Bundan dolayı 20 YY’da yeni yasalar ve yeni yaklaşımlarla bu durum sağlanmaya çalışılmış ve 1948 yılında Şirketler Kanunu’nun çıkması ile “Genel İş Davranışları” hakkında düzenlemeler getirilmiştir. 1967 yılında Avrupa Birliğine Entegrasyon sürecine paralel olarak Avrupa Birliği 4. ve 7. direktifleri doğrultusunda bazı düzenlemelerde meydana getirilmiştir. 1980 ve 1981 yıllarındaki değişiklikler yeterli olmayıp bunu takip eden 1985 yılında Şirketler Kanun’unda büyük değişikliklerle uyum süreci devam etmiştir. 8. Direktife istinaden, 1989 yılında 1985 Şirketler Kanununda yine değişime uğramıştır. İngiltere kanunlarında Ticaret ve Şirketler Kanunlarının dışında iflas, finansal servisler ve borsada ticaret gibi yasal düzenlemeler mevcuttur (Gordon,Gray:1994:22).

İngiltere'nin Kanun ve muhasebe standartları ile desteklenmiş güçlü ve geleneksel bir muhasebe sistemine sahip olması (Roberts, vd.:1988:442), bu sistemin iş uygulamalarına ve ihtiyaçlarına göre bağımsız bir disiplin olarak gelişmesine sebep olmuştur. Profesyonel muhasebeciliğin gelişmesine katkı sunan bu muhasebe sistemi, "finansal durum" ve "sonuçların" doğru ve tarafsız bir şekilde sunulmasına katkı sağlamıştır (Frederick:2002:86). 2005 yılına kadar Şirketler hukuku, Muhasebe Standartları ve Finansal Servisler Kurumu'nun oluşturulması ve 2005 sonrasında ise entegrasyon sürecine paralel olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulması ile muhasebedeki gelişim devam etmiştir (McLaney, Artil:1999:148). İngiltere muhasebe sistemi üzerinde en fazla etki uluslararası, ülke şartları, borsa ve vergileme sistemi tarafından olmuştur (Nobes, Parker:2004:139). Limited Şirketlerin daha çok sayıda olması ve bu şirketlerin düzenlemiş olduğu raporların muhasebe tarafları ve özellikle hisse sahipleri yine muhasebe standartlarının da önemlilik dereceleri belirlenmiş olmaktadır.

Bu firmaların kontrolleri yine hisse sahipleri için hazırlanan dönem sonu raporları ve bu raporların Companies House'a (Şirketler Birliği) kayıtları ile yapılmaktadır. Raporların genellikle Limited şeklinde organize olan büyük bağımsız denetim firmaları tarafından denetimi yapılarak yönetim ve üyeler üzerinde de ayrıca kontrol sağlanmaktadır. İngiltere'deki limited şirketlerinde her ortak ayrı ayrı vergilendirildiğinden bu şirketler kurumlar vergisine tabi olmamaktadır. Kurumlar vergisinin firmalar üzerinde pek fazla etkisi olmadığı için dönem karı vergilendirilecek gelir ile aynı olmamakta ve pratikte ertelenmiş vergiler olmaktadır. Yani vergi kurumu net kara yakın gelir vergisi hesaplama noktasında uygulama yapmaktadır. Bundan dolayı vergi danışmanlığı muhasebe firmaları için büyük bir uygulama alanı bulmaktadır (Yeşilçimenli:2006:6). Enflasyonun pek fazla etkili olmadığı İngiltere'de enflasyon muhasebesi zorunlu olmamakla birlikte ihtiyari olarak uygulanmaktadır. Bundan dolayı enflasyon muhasebesi olarak "cari maliyet muhasebesi" uygulanmaktadır. Bu durum değerlendirme işlemlerinde yine bu maliyet hesaplamasının yapılması esas alınmıştır (Kepez:2001:89-90).

Avrupa Birliğine girene kadar İngiltere Firmalarının finansal raporları pek fazla dışardan etkilenmemiş ancak 1980 ve 1990 yıllarında özellikle Almanya, Fransa, Hollanda ve A.B.D.'lerinin etkileri çok fazla olmuştur. Yani bu ülkelerin oluşturmuş olduğu muhasebe sistemleri ve buna paralel olarak düzenledikleri standartlar İngiltere muhasebe sistemi ve standartları üzerinde çok fazla etki göstermiştir. Bu durum firmaların raporlama sürecini ve rapor içeriklerini de etkilemiştir (Yeşilçimenli:2006:6). Bundan dolayı İngiltere muhasebe sistemi üzerinde etkileri incelemekte fayda vardır.

Bunlardan en önemlisi “**dışsal etki**”dir. Dışsal etkide de iki ayrıma gitmek gerekir; “Anglo-Sakson etkisi” ve “A.B.’ne üyelik etkisi”. **Anglo-Sakson Etkisi** (Alexander, Archer:2000:539); İngiltere, İrlanda, ABD, Kanada, Avustralya ve Yeni Zelanda’dan oluşan Anglo-Sakson Ülkelerinde ortak belli karakteristik özelliklerin olması nedeni ile oluşan etkidir. Bu ortak özellikler “Anglo-Sakson Muhasebesi”nin oluşmasına da etki etmiştir. Anglo-Sakson Muhasebesinin oluşmasına etki eden karakteristik varlıkların “doğru ve adil görüş”, “kavramsal çatı”, “genel hukuk sistemi” ve “muhasebe standartlarının kurulması” olarak belirlenmiş hipotezler olduğu söylenmiştir. Diğer bir dışsal etki ise **Avrupa Birliği’ne Üyeliğin Etkisi**dir (Roberts, vd.:1988:460). Avrupa Birliğine üyelik Şirketler Kanununda birçok değişikliğin meydana gelmesine ve birçok direktifin uygulanmasına sebep olmuştur.

Ancak İngiltere muhasebe sisteminin de Avrupa’daki muhasebe sistemine etkisi ve dolaylı olarak standartlar üzerindeki etkisini de görmek gerekir. Örneğin İngiltere’nin muhasebe konusundaki uzmanlığı Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS) kurucu üyelerinden olmasına sebep olmuştur.

2005 halka açık firmaların finansal raporlarının Uluslararası Muhasebe Standartları uygun olarak düzenlenmesi zorunluluğunu getirilmiştir. Hükümet, halka açık olmayan firmalara, bu tarihten itibaren finansal raporlarının IFRS veya İngiltere’deki Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (Generally Accepted Accounting Principles- UK GAAP)’na uygun bir şekilde uygulama zorunluluğu getirmiştir. 1990’dan itibaren başlayan bu uygulama süreci İngiltere Muhasebe

Standartları Kurulu'nun (Accounting Standards Board-ASB) bazı standartları Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) yayınlamış olduğu standartlara yakınlılaştırarak uyum sürecine zorunluluk getirmiştir (Nobes,Parker:2004:140).

İngiltere'de çok fazla etkiye sahip olan Şirketler Kanunu, İngiltere muhasebe sistemin şekillenmesine de sebep olmuştur. Bu haliyle finansal muhasebenin en önemli ana kaynaklarından biridir. İngiltere, Galler, İskoçya ve Kuzey İrlanda'da uygulanmaktadır Şirketler Kanunu, hisse sahipleri ve alacaklıları korumaya yönelik düzenlemeleri esas almış ancak çok az sayıda çalışanların ihtiyacı ve kamuoyu ilgisi yasalarla belirlenmiştir (Yeşilçimenli:2006:10).

Ticaret Kanunu'nun tarihsel sürecine baktığımızda; firmaların kayıt altına alınma süreci 1844 yılında başlamıştır ancak 19. Y.Y. muhasebe ve denetim standartları açısından büyük zorunluluklar içermemiş fakat 20.yüzyılda bu konuya ilişkin gelişmeler yaşanmış ve buna paralel olarak da karışıklılıklar yaşanmıştır. 1947 yılında Şirketler Kanunu'nda "grup hesaplarının zorunlu hale gelmesi", "rezerv ve provizyonlar arasında net ayrımlar yapılması", "yöneticilerin doğru ve adil olan finansal raporlar hazırlamaları" zorunluluğu getirilmiştir(Nobes,Parker:2004:141). 1967 yılında, yönetim rapor ve notlarında cironun açıklanması mecburi hale getirilmiştir ve 1976, 1980, 1981 yıllarında da başka değişiklikler yapılarak gelişim devam etmiştir. 1976 yılında Şirketler Kanunu denetçinin gücünü arttırmış fakat finansal tabloların sunulması ile ilgili bir değişiklik içermemiştir. 1980 yılında Şirketler Kanunu Avrupa Birliği 2. yönergesi ile yeniden şekillenmiş ve AŞ'ler ile adi ortaklıklar ayrımı meydana gelmiştir. 1981 Şirketler Kanunu, Avrupa Birliği 4. yönergeyi yürürlüğe sokarak bu kanun "**mali tablolar, muhasebe ilke ve esaslarını**" içermiştir. 1985 yılında, "Şirketler Hukuku 1985" olarak, 747 bölüm ve 25 liste olarak düzenlenmiş daha sonra 1989 Hukuku haline getirilmiştir. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı (Department of Trade and Industry-DTI), 1998 yılında Şirketler Hukuku Gözden Geçirme Grubu (Company Law Review Steering Group-CLRSG)'nu kurmuş ve bu grup Şirketler Hukuku'nun yeniden düzenlenmesi yönünde önerilerde bulunmuştur. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, "Şirketler Hukukunun Modernleşmesi" şeklinde 2002 yılında bir rapor hazırlayarak tavsiyelerini yerine getirmiş ve **Beyaz Sayfa** (White Paper)(modernize edilmiş şirket hukuku) adında Şirket

düzenlemelerinin temellerinin düzenleyecek olan bu taslağı oluşturmuştur (Alan:1984:225), (Buzzacott:2004:4-5).

Amerika'daki Enron skandalından sonra, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı birtakım önlemler daha alarak Muhasebe ve Denetim Koordinasyon Kurulunun (Co-ordinating Group on Accounting and Audit Issues-CGAA) kurulmasını sağladı ve Muhasebe Uygulamaları Rejiminin (Review of the Regulatory Regime of the Accountancy Profession-RRRAP) yeniden düzenlenmesi sağlandı. Bu kurul; "Muhasebe ve Denetim Koordinasyon Kurulunun final raporu", "Muhasebe Uygulamaları Rejiminin gözden geçirilmesi", "Şirketler Yönetimi konusunda Higgs Raporu", "Denetim Komiteleri üzerinde Smith raporu" gibi dokümanları yayınlamıştır. Böylece "Şirketler Hukukunun Modernleşmesi" Aralık 2003 yılındaki Şirketler Yasasını oluşturmuştur (Nobes,Parker:2004:141).

Şirketler Hukukundaki içeriğe baktığımızda, bütün şirketlerin 4 ve 4a (grup hesaplarına uygulanan madde) listelerine uygun, "doğru ve tarafsız" bir bilanço ve gelir tablosu hazırlama zorunluluğunda olduklarını ve ana firma veya holding firma bu mali tablolarını (bilanço ve gelir tablosu) dosyalamak zorunda olduklarını görürüz. Bu tablolardaki belli durumlarda ilave bilgilere de yer vermesi gerektiği de söylenmektedir. Avrupa Birliği'nin 4.direktifinden alınan "4" ve "4a" listelerindeki iki ayrı formatta, düzenlenmesi mecburi olan bilanço ve gelir tablosu bulunmaktadır. Ancak Almanya ve İtalya vb. diğer ülkelerde olduğu gibi esnek raporlama sistemine uygun 2 adet bilanço ve 4 adet gelir tablosu formatı hazırlamıştır. Firmalar bu formatlardan herhangi birini kullanabilmektedirler (Nobes,Parker:2004:142).

Şirketler Birliği'ne kayıtlı tüm büyük firmalar hazırlamak zorunda oldukları denetim-finansal raporlamalarını yapmak zorundadırlar ancak detayları görmek istemeyen hisse sahipleri için özet finansal raporlar gönderilebilmektedir. 2002 "beyaz sayfalar" da geçerli olan bu kural Orta Ölçekli Firmaların ortaklarına da bilanço ve özet gelir tablosu gönderilmesine ve bunların dosyalanmasına izin vermiştir. Küçük ölçekli firmalardan ise sadece özet bilanço dosyalanması istenmektedir ancak gelir tablosu hazırlamalarından muaf tutulmaktadır. Yine Küçük ve Orta Ölçekli Guruplar, konsolide



hesaplardan muaf tutulmuşlardır. Hiçbir hesap hareketi olmayan pasif firmalar da bunlardan muaf tutulmuşlardır (Nobes,Parker:2004:143).

İngiltere dünyada özel sektör muhasebesini geliştiren ilk ülke olmuştur. Bu kuruluşlar 1880 yılında kurulan ve halen 124.000 üyesi olan İngiltere/Galler Muhasebeciler Enstitüsü, 1951 yılında kurulan 15.000 üyesi olan İskoçya Muhasebeciler Enstitüsü, 1939 yılında kurulan ve 95.000 üyesi olan Mali Müşavirler Birliği ve son olarak 1888 yılında kurulan 13.000 üyesi olan İrlanda Muhasebeciler Enstitüsüdür. Bu enstitülere ilave olarak denetçi hareket edemeyen Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü ve Kamu Finans ve Muhasebe Enstitüsü de bulunmaktadır. Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü; denizaşırı üyeleri de olan, sanayi ve ticaret sektöründeki yönetim muhasebelerinde çalışan muhasebecilerden oluşmaktadır. Kamu Finans ve Muhasebe Enstitüsü; kamuda görev alan, yerel ve merkezi yönetim çalışanlarından oluşmaktadır (Nobes,Parker:2004:152). Bunun yanında 1974 yılında meslek adına temsilcilik ve danışmanlık için ortak bir taban sağlamak amacı ile, üyeleri “Enstitü ve Yönetim Muhasebecileri” ile “Kamu Maliyeci Enstitüleri” tarafından oluşan “Muhasebe Kuruluşları Danışma Komitesi” kurulmuştur (Nobes,Parker:2004:145).

İngiltere muhasebe standartlarının oluşum sürecine baktığımızda ise; 1942 yılında “İngiltere/Galler Muhasebeciler Enstitüsü” (Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) tarafından yayınlanan “Tavsiyeler ve Muhasebe Prensipleri” raporundan sonra 1970 yılında ICAEW’in imajını kurtarabilmek için önerilen bu prensipler dahilinde yine ICAEW öncülüğünde Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (Accounting Standards Steering Committee- ASSC) kurulmuştur. Bu komite daha sonra Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee- ASC) ismini almıştır. **ASC’nin rolü**, Muhasebe Standartları Uygulamaları (Statements of Standard Accounting Practice-SSAP)’ni geliştirmek ile sınırlanmıştır (Nobes,Parker:2004:146).

1990 yılında ASC, Muhasebe Standartları Kurulu’na (Accounting Standards Board-ASB) dönüştürülmüştür. ASB, Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council-FRC) tarafından yönetilmektedir. ASC’nin tersine, ASB muhasebe

standartları oluşturma yetkisine sahiptir. ASB standartları, Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standards-FRS) olarak adlandırılmıştır. ASB, SSAP'yi de bünyesine katmış ve bu birim FRS tarafından değiştirilene kadar varlığını korumuştur. Bu standartlar **Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri'**ni (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP) oluşturmaktadır (Hill:2003:9).

Birçok standart bütün firmalara uygulanmakta ancak FRS 14 sadece borsada kayıtlı firmalara uygulanmaktadır. Bunun yanında Küçük firmalar ve diğer bağımsız işletmeler sadece Bağımsız işletmeler için Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standard for Smaller Entities- FRSSE) uygulamak zorundadır (Nobes,Parker:2004:147).

ASB'nin ana görevi, İngiltere ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (International Financial Reporting Standards-IFRS) bir noktada birleştirmeye çalışmaktır. 2002 yılında, 8 adet Finansal Raporlama Taslağı (Financial Reporting Exposure Draft-FRED) yayınlanmıştır. Aynı zamanda, zorunlu olmayan Tavsiye Edilen Pratik Uygulamaları (Statements of Recommended Practise-SORP) da, Hayır Kurumları ve Üniversitelerin finansal raporlamaları konularında rol oynamıştır. 1988 yılındaki Dearing Raporu ile muhasebe standartlarının pozisyonu güçlendirilmiştir. ASB'nin dışında 1990 yılında Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel- FRRP) (FRC'nin yan kuruluşu) ve Amerika'daki emsalinden uyarlanan Acil Konular Görev Grubu (Urgent Issue Task Force-UITF) adında iki organ daha kurulmuştur. FRRP'nin görevi, belirlenen standartlara aykırı uygulamalarla mücadele etmektir. Bu heyetin ana görevlerinden bir tanesi, borsada kayıtlı firmaların IFRS ile uygunluğunu denetlemek olmuştur. UITF'nin görevi ise, Muhasebe Standartları ve Şirketler Kanunu'nun ilişkin konularda ASB'ye yardımcı olmaktır. UITF firmalarla muhasebe standartlarına uygunluk konusunda fikir alışverişinde bulunmaktadır (Nobes,Parker:2004:148).

FRS ve SSAP'lerin kanunla uymadığı noktalar mevcuttur. Aşağıda bu konu ile bazı örnekler verilmektedir (Nobes,Parker:2004:150-151);

- *Kanun LIFO'nun kullanılmasına izin verir, ama SSAP 9, LIFO'nun kullanımının doğru ve tarafsız bakış açısına yönlendirmediğini söylemektedir.*
- *SSAP 12 (sonradan FRS 15 bunun yerine geçmiştir) kanunda görünen, yeniden değerlendirilmiş binalar üzerindeki tarihi amortisman maliyeti opsiyonunu kaldırmak için yeniden revize edilmiştir.*
- *SSAP 19, doğru ve tarafsız bir bakış açısı için, yatırım amaçlı gayrimenkullerin amortismanlanmamasını istemekte, buna karşılık kanun bütün sabit varlıkların amortismanının olmasını vurgulamaktadır.*
- *FRS 2, kanunun, bağlı şubelerle alakalı bazı izin verilmiş opsiyonlarına izin vermemektedir.*
- *FRS 5, yardımcı şubelerin, yasal olarak şube kabul edilmese bile, normal şube gibi değerlendirilmesini istemektedir.*
- *FRS 10 avansların amorti edilmemesi ihtimaline izin vermektedir fakat bu SSAP 19'a benzeyen bu konudaki kanunun çiğnenmesini gerektirmektedir.*

### **2.3.2. İngiltere Muhasebe Organizasyonu**

İngiltere muhasebe organizasyonu esnek biçimde düzenlenmiştir. İşletmelerin büyüklük derecelerine göre kullanabilecekleri bilanço ve gelir tabloları formatları mevcuttur. Özellikle FRS ve SSAP kapsamında zorunlu oldukları belli kurallarda mevcuttur. Ancak bu zorunluluklar bir grup geçerli iken bir diğer grup için geçerli değildir.

İngiltere'nin muhasebe organizasyonunu incelerken öncelikle İngiltere'de uygulanan muhasebe kavramlarını (ilkelerini) incelemekte fayda var. Bu kavramları Hem FRS 18, hem de Şirketler Kanunu, firmanın finansal raporlarında muhasebe ilkelerine uygun düzenlenmesini ister. Bu kapsamda İngiltere muhasebesinde hesaplar 6 muhasebe ilkesi dahilinde oluşturulmaktadır. Bunlardan ilk dördü muhasebe politikalarını açıklarken (FRS 18) diğer ikisi muhasebe standartlarında uygulama alanı bulur. Bu ilkeler hesapların oluşturulmasında göz önünde tutulması gereken kurallardır.

Bu ilkeler (Mckenzie:2003:6-8); Dönemsellik/Tahakkuk İlkesi, İhtiyatlılık İlkesi, Tutarlılık İlkesi, İşletmenin Sürekliliği İlkesi, Özün Önceliği İlkesi ve Önemlilik İlkesidir. Bu ilkelerin yanında muhasebe bilgileri; belirgin, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmalıdır (McLaney,Artril:1999:148).

**Dönemsellik/Tahakkuk İlkesi;** dönem içerisinde gerçekleşen gelirlerin ve maliyetlerin karşılaştırılmasını gerektirir. Yani gerçekleşen satışlar ve maliyetleri bu dönemde gerçekleşmiş sayılır. **İhtiyatlılık İlkesi;** kar ve zarar hesabına olası giderleri yazmak ama olası gelirleri yazmamak anlamına gelmektedir. **Tutarlılık İlkesi;** muhasebe uygulamalarının birbirini izleyen dönemlerde de değiştirilmeden uygulanmasını anlatan ilkedir. **İşletmenin Sürekliliği İlkesi;** faaliyetlerin belli bir süreye bağlı olmaksızın devam edeceğini anlatan ilkedir. **Özün Önceliği İlkesi;** hesaplar yasal durumdan ziyade ticari gerçeği yansıtması gerektiğini anlatan ilkedir. Ve son olarak **Önemlilik İlkesi** ise; bir hesap kaleminin değeri mali tabloları etkileyebilecek düzeyde olması gerektiği anlamına gelmektedir (Mckenzie:2003:6-8).

İngiltere'deki muhasebe organizasyonundaki **Muhasebe Kayıtları** ise (Thomas:1992:1); “Herhangi bir zamanda, şirketin finansal gerçek pozisyonunu yansıtılabilmeli”, “Finansal dönem sonunda yayınlanacak bilanço ve gelir tablosunun gerçek ve tarafsız bilgi verebilmesini” sağlamalıdır. Muhasebe kayıtlarının içermesi gereken bilgiler ise (Baker:1992:2); “Günlük para giriş çıkışları”, “Şirketin tüm varlık ve borçlarının hareketleri”, “Şirketin mal alım satımı yapması halinde; şirketin yılsonu stok dökümleri, şirketin mal alım satımıyla ilgili bilgiler ve bunların alıcı-satıcı bilgileri” olmalıdır.

Muhasebe kayıtları şahıs şirketlerinde en az üç yıl, halka açık anonim şirketlerde ise en az altı yıl saklanmalıdır. Ayrıca bütün çekler ve işlemlere kaynak olan belgelerin en az 2 yıl saklanması gereklidir. Şirket, kuruluş tarihinden itibaren 9 ay içinde muhasebe hesap dönemini sicil memurluğuna bildirmelidir. Herhangi bir bildirim yapılmadığı durumda muhasebe hesap döneminin son günü olarak, 1 Nisan 1990'dan sonra kurulan şirketler için kuruluşunun yıldönümüne gelen ayın son günü kabul edilir.

Bir şirketin ilk muhasebe hesap dönemi altı aydan az, onsekiz aydan fazla olamaz (İngiltere Şirketler Kanunu –Md 224)<sup>28</sup>.

**Yevmiye Kayıtları** ise; işletmeler faaliyet hacmine ve konusuna göre her biri için birer yevmiye defteri tutma imkanı veren bir uygulamayı içermektedir. Defter sistemlerinde de anlatıldığı gibi İngiliz sistemi denilen “çok yevmiyeli defter sistemi” denilmektedir. Yani bütün işlemler bir arada toplanır. Tüm yevmiye kayıtları zaman zaman mahsup yevmiyesine aktarılır. Yani mahsup yevmiyesi bir çeşit genel yevmiye olarak kullanılabilir. Bu kayıtlar yevmiyelerden büyük deftere ve oradan da finansal tablolara intikal ettirilir (Erlaçin:1968:182).

**Aktiflere** baktığımızda ASB kapsamında “geçmiş işlemlerin ve faaliyetlerin sonucu olarak, bağımsız bir varlık tarafından kontrol edilen, gelecekteki ekonomik kazanımlar” tanımlama yapılmaktadır. Şirketler Kanununa göre duran varlıklar, “şirketlerin aktivitelerinde, düzenli olarak kullanma niyetinde oldukları varlıklar” olarak tanımlanmıştır. FRS 10, maddi olmayan varlıkları, finansal olmayan sabit varlıklar olarak tanımlar. SSAP 13, araştırma ve geliştirmede, tanınmış şartlar altında, geliştirme maliyetlerinin karşılanmasına izin verir (Nobes,Parker:2004:155).

İngiltere’de enflasyonist ortam olmadığı için **yeniden değerlendirme** mecburi olmamaktadır. Varlık değerindeki artış veya azalışlarla sınırlı kalmaktadır. Firma performansını belirlemek amacıyla “değer artışları şeklinde” yapılan değerlemenin yaygın olduğu gözlenmiştir. Yeniden değerlemenin amacı mali tabloları gerçeğe en yakın şekilde hazırlamaktır. O zaman yeniden değerlemeler sonucunda hem değer artışları hem de değer azalışları mali tablolarda yansıtılmalıdır. FRS 15’e göre tek tek sınıflarında değerlendirme yapılacağını söyler. Bu durum da sınıftaki bütün varlıklar yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir. Yeniden değerlendirme güncel olmalıdır. Yeniden değerlendirme kazanımları, genellikle raporda, toplam kazanım ve kayıplar olarak tanımlanmalıdır. Bütün maddi sabit varlıklar, (yatırım gayrimenkulleri hariç) sistematik bir şekilde değer yitirmeli ve azalmalar periyodik bir biçimde gözden geçirilmelidir. Değer yitirmede kullanılan en önemli metot amortismandır. SSAP 19’a

---

<sup>28</sup> Bu kanun maddesine Yeşilçimenli:2006:52 kaynaktan ulaşılmıştır.

göre ise, yatırım araçlarının değer yitirmemesini, fakat bilançoda açık pazar değerleri ile yer almalarını ister. SSAP 9'a göre stoklar, düşük ve net gerçek değerde değerlendirilmelidir. LIFO metodu, maliyet ölçme olarak kabul edilemez. (Yeşilçimenli:2006:53-54)

**Pasiflere** baktığımızda ASB'ye göre "geçmiş işlemlerin ve faaliyetlerin sonucu olan kazanımların transfer mecburiyeti" olarak tanımlamıştır. FRS 17 ise hesapları, "tanımlanmış fayda planları" şeklinde düzenlemiştir. Planlanan varlıklar, "Pazar değerinde ölçülmeli", "planlanan pasiflere yüksek kalite kurumsal bono faiz oranında indirim yapılmalı", "aktüer kazanç ve kayıplar kar ve zarar hesabına dağıtılma yerine, STRGL içinde hemen tanınmalı" gibi açıklanmıştır. FRS 17 ve SSAP 24 emeklilik maliyetlerinin muhasebesini açıklar. FRS 4 ise "borç, adi hisse senedi ve olmayan hisse senedi arasındaki ayrımı tanımlayarak gerçekçi bilgilerin, finans kaynaklarından ve ortak maliyetlerden, taahhüt ve potansiyel taahhütlerden sağlanmasını" isterken FRS 13 "işletmelerin karşılaşılabilecekleri mümkün risklerin açıklanmasını" ister.

**Bilanço** iki adet format şeklinde ve **Gelir Tablosu** dört adet format şeklinde düzenlenmiştir. Firmalar bu formatlardan herhangi birini kullanabilmektedir. 1985 yılındaki Şirketler kanununda yer alan bu formatlar 1989 yılında değişikliğe uğramıştır. (Yeşilçimenli:2006:55-60). Bilanço formatlarından **Birincisi**, "dikey şekilde olup, mevcut net varlık ve yükümlülüklerle ulaşmak için mevcut varlıklardan mevcut yükümlülüklerin eksiltilmesini" öngörür. **İkincisi** ise, "iki yönlü bilanço yöntemi olup, toplam varlıkları sayfanın solunda veya üzerinde; toplam sermaye, yedekler ve yükümlülükleri ise, sayfanın altında veya sağında gösterilmesini" kapsar. Gelir Tablosu olarak ise, **iki adeti**, "dikey şekildedir ve birincisi; satış maliyetleri ve yönetim harcamaları şeklinde sınıflandırılıp brüt karı gösterirken, diğeri ise daha fazla detaya yer vermektedir". En yaygın olanı, birinci formattır. **Diğer iki adeti** ise, "yatay şekilde olup, bir yanda harcamaları diğer yanda ise gelirleri gösterir". **Nakit akımları**; "İşletme faaliyetleri; iştirak ve bağlı ortaklıklardan alınan temettüleri", "Yatırımların geri dönüşleri ve finans hizmetleri", "Vergi ödemeleri, sermaye harcamaları, finansman ve yatırım maliyetleri", "Satın alımlar ve satışlar ile ödenen eşit temettüleri", "Likit kaynakların yönetimi", "Finansman" gibi başlıkları içermektedir

(Jones,Fauchon:2001:18-21)<sup>29</sup>. Bu formatlardan Bilanço ve gelir tablosu için birinci formatlar en fazla tercih edilen ve kullanılan formatlardır. İngiltere’de finansal raporlamalar; bilanço, kar-zarar tablosu (profit and loss statement) ve nakit akım tabloları ile açıklayıcı dipnotlardan oluşmakta ve bu raporlamalar SSAP ve FRS’lere uygun olarak düzenlenmek zorundadır (Özkan,Terzi:2010:30).

**Vergi sistemini** incelediğimizde (Robert,vd.:1988:445)<sup>30</sup>;

- *Şirketlere, ertelenmiş vergiler pasifleri ve aktifleri üzerinde indirim yapabilme izni verilmiş fakat istenmemiştir.*
- *Şirketler kurumlar vergisi öderken, tüzel kişiliği olmayan işletme sahipleri gelir vergisi ödemektedirler.*
- *Vergi kanunlarına göre raporlanmış muhasebe karı, yapılan satışlardan elde edilen gelir ile sermayeden elde edilen gelir arasındaki farklılıklar belirlenerek bulunmakta ve gelir, kaynaklarına göre bölünerek ve her bir kaynağa farklı kurallar uygulanmaktadır.*
- *Gelirler; Ticari gelir, Ticaret dışı gelir, Hesaba kaydedilebilir kazançlar olarak ayrılmaktadır.*
- *Vergi Kanunlarına göre, ticari karda, vergi kanunları ile düzenlenmiş ve raporlanmış muhasebe karı temel alınmıştır.*
- *Muhasebeleştirilmiş amortisman bedeline masraf olarak izin verilmemekte, bunun yerine belirlenmiş bir oranda sermaye indirimini öngörülmektedir.*
- *Ticari stok, LIFO sistemi ile değerlendirilmeyebilir.*

---

<sup>29</sup> Bu kaynağa “Özkan,Terzi:2010:30-31” kaynağından ulaşılmıştır. Ancak Kaynakça kısmında bu kaynağa ilişkin bilgi bulunmamaktadır. Bundan dolayı bu tezin kaynakçasında da bulunmamıştır.

<sup>30</sup> Bu kaynağa Yeşilçimenli:2006:60-61 kaynağından ulaşılmıştır.

- *Sabit varlıkların elden çıkarılmasındaki karlar ve zararlar, vergilendirilebilir kar içinde yer almamaktadır.*
- *İş maksatlı eğlence faaliyetleri ve provizyonlarının vergilendirilmesine izin verilmemiştir.*
- *Ticaret dışı gelir, yatırım gelirini, kira gelirini, faiz ve yardımları içermektedir. Bunlar genellikle tahakkuk esasına göre değil, nakit akısına göre vergilendirilmektedir.*
- *Hesaba Kaydedilebilir Kazançlar, sabit varlıkların elden çıkarılması neticesinde elde edilen karlardır.*
- *İngiltere’de hisse sahiplerine vergileri kesildikten sonra kar payları ödenmektedir. Kişisel hisse sahipleri, kesinti yapılmış verginin miktarını, kişisel vergi hesaplarında belirleyebilmekte, fakat geniş organizasyonel hisse sahipleri (vergiden muaf olan emeklilik fonları gibi) kesinti yapılmış vergi miktarlarını geriye isteyememektedirler. Başka şirketlerden kar payı elde eden şirketler, kesinti yapılmış vergilerinde herhangi bir indirim talep edememekte ve kar payı geliri üzerindeki kurumsal vergilerini ödemek zorundadırlar. Grup şirketleri için erteleme söz konusu olabilmektedir.*

#### **2.4. Japonya Muhasebe Sistemi**

Japon toplumunun güçlü kültürel değerlere ve dini köklere sahip olması Japonya’daki iş ve işletme kültürüne, nihayetinde muhasebe kültürünün gelişimine etkileri olmaktadır<sup>31</sup>. Japonya’nın grup bilincine sahip olması ve birlikteliğin esas olması işletmelerin yapısını ve birliktelik sonucunda ortaya çıkan güçlü firmaların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Japonya’nın böyle bir kültüre sahip olması devlet yapısını da etkilemiş ve devletin işletme faaliyetleri üzerindeki sıkı kontrolüne sebep olmuştur (Choi, vd.;1999;61). Japonya’daki hissedarların işçilerden, müşterilerden ve

---

<sup>31</sup> Bu konu başlığının hazırlanmasında “Ergüden:2008:159-255” adlı kaynaktan faydalanılmıştır. Bu konu başlığındaki bazı kaynaklara da yine bu kaynak referans alınarak ulaşılmıştır.



tedarikçilerden daha az öneme sahip olması yine Japonya'nın dini kültüründen kaynaklanmaktadır (Ergüden:2008:159).

Japon yönetim sistemi Japon kültürüne bağlı olarak gelişmiş ve bu kültürün etkisi ile oluşan emek, sermaye ve ürün piyasaları oluşmuştur. **Emek piyasası** özellikle ömür boyu iş, kıdem maaşı ve işçi sendikaları gibi birçok özelliği içinde barındırmaktadır. Bu üç özellik özellikle 1990'lı yıllarda "Japon işletme muhasebenin" gelişimini de etkilemiştir (Ergüden:2008:163).

Japon muhasebe sisteminin gelişiminde aynı zamanda ikinci dünya savaşı sonrasında müttefik kuvvetlerinin etkisi mevcuttur. Bundan dolayı muhasebe gelişimini aynı zamanda bu dönemler itibari ile incelemekte de yarar var. Yani 19. YY'ın ortalarından itibaren Alman muhasebe sisteminin Japon muhasebe düşüncesi üzerinde etkisi varken 20. YY'ın ortalarından sonra Amerikan etkisi başlamıştır. Bu etki Ticaret Kanunu'nun Amerikan uygulamasına benzer şekilde çıkarılmasına sebep olmuştur. (Radebaugh,Gray:1993:101).

Japon kültürünün işletme kültürünü ve işletme kültürünün de muhasebe kültürünün gelişimini etkilediği Japonya'yı incelemek araştırmamızı destekleyecek farklı bir çalışma olacaktır. Japon muhasebe sisteminin önce Alman sonra Amerikan ve daha sonra günümüzde Uluslararası Muhasebe Standartları etkisinde olması gelişimin ne denli hızlı olduğunu da göstermektedir. Bu konu başlığında yine öncelikle Japon muhasebe sisteminin gelişimi incelenecek ve sonrasında muhasebe organizasyonu hakkında bilgi verilecektir. Burada devletin etkisi kanunlarla etkili olurken özellikle bu kanunlar vergilerin hesaplanması noktasında yoğunlaşmaktadır. Bu durum muhasebe organizasyonunu da etkilemektedir. Bundan dolayı bu konu başlığı altında sadece muhasebe organizasyonu değil detaysız bir şekilde vergi kanunları da incelenecektir.

#### **2.4.1. Japon Muhasebe Sisteminin Gelişimi**

Japon muhasebe sisteminin gelişimi Avrupa ve Çin'deki gibi tarihi köklere sahip değildir. Japonya'nın ilk yazılı belgeleri M.S. 600-700 yıllarında ortaya çıkmıştır. 1520 yıllarında defterlerin tutulmasına yönelik talimatnamelerin yazıldığı da görülmektedir.

Muhasebe öğreti kitapları ise ilk 1615-1634 yılları arasında yayınlanmıştır. Önceleri basit muhasebe kayıtlarının görüldüğü Japonya’da sonrasında sistematik bir yapıya büründüğü görülmüştür. Çift yanlı kayıt düzenine ise 19. YY.’da geçildiği bilinmektedir. Ünlü muhasebe tarihçilerinden K. Nishikova çift yanlı kayıt yönteminin 1854 yılında Japonya’ya girdiğini, 1865 yılında bu konuda Fransızların etkisinin olduğu, 1873 yılında ise İngiliz ve amerikan etkisinin olduğunu söylemektedir. İlk muhasebe kitapları batı kitaplarının çevrilmesi ile basılmıştır. Japonya’da muhasebenin babası olarak adlandırılan Y. Fukuzava çağdaş muhasebe terminolojisine yönelik yaklaşık 90 muhasebe kitabı çevirisi yaptırmış ve ilk muhasebe tarihi kitabını da 1890 yılında bastırmıştır. Ünlü Japon bilim adamı I. Jinnai ise muhasebenin denetim fonksiyonu üzerinde durmuş ve “iktisadi süreç ile uğraşan kişilerin sorumlulukları ile ilgili hukuksal denetim değil, varlıkların ve kaynakların etkin yönetimini sağlayan ekonomik denetim” vurgusu yaparak muhasebe denetiminin önemliliği üzerinde durmuştur (Güvemli:2001:618-619).

Alman Ticaret Kanun’undan etkilenecek 1890’da çıkarılan ve 1899’da yürürlüğe giren Japon Ticaret Kanunu aslında 1945 ile 1952 yılları arasındaki savaşların etkisi ile “yatırımcı odaklı finansal raporlamanın” ortaya çıkması sebebiyle değişikliğe uğrayıp bugün dahi uygulanan finansal düzenlemelere sebep olmuştur. Savaşın taraflarından olan Amerika’nın etkisi ile “finansal raporlama sistemi” oluşturulmuş ve 1947 yılında “Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu” oluşturulmuştur. Müttefik kuvvetlerin ayrılmasıyla da Menkul Kıymetler Komisyonu feshedilip yerine Maliye bakanlığı kurulmuştur. Aynı zamanda müttefikler 1949 yılında kabul edilen Sertifikalı Serbest Muhasebeciler kanunu altında Japon Sertifikalı serbest Muhasebeciler Enstitüsü (JICPA) kurmuştur. Bu enstitü muhasebe standardı yayınlamaya yetkili olmayıp sadece uygulama rehberi yayınlama görevini yerine getirmektedir (Ergüden:2008:160-161).

Japon muhasebe standartları “Ticari Muhasebe Konseyi” tarafından “Japon Şirketler ve Muhasebe Standartları (FASBE)” olarak onaylanıp yürürlüğe girmiştir. Bu standartlara göre belli işletmeler buna uymak zorunda ancak bazı işletmeler buna uymak zorunda değildir. Bu standartların etkisi kanunlar kadar fazla olamamıştır. Standartların eksikliği kanunlarla giderilmeye çalışılmıştır. Bundan dolayı 1963 yılında Ticaret

Kanunundaki hükümlere göre hazırlanan finansal tablo düzenleme yöntemleri “Şirketlerin bilançosu, gelir tablosu, iş takvimiyle ilgili yönetmelik” yayınlanmıştır. Bu kanunda finansal raporlarda yer alan “bilânço, gelir tablosu, kâr dağıtımı ya da zarar tazmini tablosu ve iş takvimlerinin hazırlanmasında kullanılan terimler, biçimler ve yöntemler” ile “dönem sonu ve ara dönem konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan terimler, biçim ve yöntemleri” mevcuttur. 1976 yılında bu iki durum ayrıştırılarak “Konsolide Edilmiş Finansal Tabloların Düzenlenmesinde Kullanılan Terimler, Biçim ve Yöntemle İlgili Yönetmelik” ayrıca tanımlanmıştır (Ergüden:2008:161-163).

1949 yılında Menkul Kıymetler ve Takas Kanunu’na (Japanese Securities and Exchange Law) göre geliştirilen FASBE Amerika Birleşik Devletleri’ndeki “Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları”nın Japonya’daki karşılığıdır. FASBE’nin ölçüsü “tahakkuku” ve “tarihi maliyet” prensibine dayanmaktadır. Bu prensibe göre gelirler “gerçekleşme” prensibine dayalı olmalı ve giderler de bu elde edilen geliri karşılayacak şekilde oluşmalıdır. Aynı zamanda bu prensibe göre gider tutarları “ilk alış maliyetine” göre değerlendirilirken, gelirler “gerçekleştirilen kaynaklarla” oluşmalıdır. (Yoshikawa:1992:30-31) FASBE 1974 tarihinde “tüm gelirler ve giderler gerçekleşmeye dayalı olarak kaydedilmeli ve uygulanabilir dönem yada dönemlere tahsis edilmelidir, ancak gerçekleşmemiş kâr bulunan dönemin geliri olarak kabul edilmeli, gerçekleşen gelir ve gerçekleşen giderler dönem gelirinin hesaplanmasına dahil edilmelidir” diye tekrar düzenlenmiştir (Sunder,Yamaji:1999:35-36).

**Japon Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini (JGAAP) (Kigyoukaikei Gensoku);** Japonya’da İşletme Muhasebesi Konseyi tarafından yayınlanan işletme muhasebesi ilkeleri, Japon Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Muhasebe Standartları ve JICPA tarafından yayınlanan Uygulama Kılavuzu, oluşturmaktadır. Japonya’da finansal muhasebeyi ve raporlamayı düzenleyen Ticaret Kanunu, Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu dur. Bu anlamıyla Japon muhasebe ve finansal raporlama sisteminin temel amacı devletin tahsil edeceği vergilere ilişkin şirkette oluşan karın vergilendirilebilir kısmının hesaplanmasını sağlayacak şekilde tutulmasını sağlamaktır ([www.jicpa.or.jp](http://www.jicpa.or.jp)).

**Japon vergi kanunları**, gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler, stopaj yöntemi ile alınan vergiler, kurumlar vergisi, veraset intikal vergileri, tüketim vergileri ve yerel vergilerden oluşmaktadır.(Günay:2002:138) Japon modern vergi sisteminin gelişiminde II. Dünya Savaşı Öncesi Dönem, II. Dünya Savaşı Sonrası Dönem olmak üzere dönemlere ayrılabilir. **II. Dünya Savaşı Öncesi Dönemde**; “%80 verginin arazi vergilerinden gelen”, “1887’de gelir vergisine geçilen”, “1899 yılında ilk kez şirket kazançlarının vergilendirildiği” ve “1905’te Veraset vergisinin çıkarıldığı” Meiji Döneminden (1868-1912) yaklaşık 20 yıl sonra gelir vergisinin benimsenmesi ile başlamıştır. **II. Dünya Savaşı Sonrası Dönem ise**; vergi sistemi Japonya’nın ekonomik, mali, sosyal, demografik, siyasi dönüşüm ve gereklilikleri doğrultusunda yeniden düzenlenerek en köklü değişiklik Dr. Shoup olarak adlandırılan Vergi Reformu gerçekleştirilmiştir. Savaşın hemen ardından yaşanan ekonomik çöküntü ve enflasyon halkın vergi ödeme gücünü azaltmış ve bu gücü artırmak için de işgal güçlerinin etkisi ile yeniden vergi reformları yapılmıştır. Özellikle A.B.D’lerinin etkisi ile ortaya çıkan vergiler; Savaş Tazminatı özel vergisi, net servet vergisi, savaş mağduru olmayanlar özel vergisi, artırılmış gelir vergisi ve muamele vergisi gibi geçici vergilerde getirilmiştir. Bu durum %10.9 olan vergi yükünü 1947 yılında %18,6’ya, 1948’de %24,3’e, 1949’da ise %28,5’e kadar yükseltmiştir. Bu olaylardan sonra Japonya’da dolaysız vergileri içinde barındıran, gönüllü beyan usulüne bağlı ve “Mavi Beyanname Sistemini<sup>32</sup>” içeren **Dr. Shoup Komisyonu Vergi Reformları** yapılmıştır. 1960 yılında dolaysız vergiler azaltılarak vergi yükü ulusal gelirin %20’sini geçmemesi konusunda reformlar yapılmıştır. 1961 yılında defter tutma yükümlülüğünü de içinde barındıran Ulusal Vergi Kanunu yasalaşmıştır. Petrol krizinden sonra duraksama yaşayan Japonya kayıpların giderilmesi için 1981 yılında Kurumlar Vergisi, Damga Vergisi ve diğer bir kısım vergilerin oranları artırılmıştır. Ancak güçlü vergi reformlarının olduğu dönem 1987 ve 1989 dönemlerinde meydana gelmiştir. Bu dönemi şehirleşmenin ve dolayısıyla artan arazi ihtiyacı 1991 yılında çıkarılan Arazi Vergisi reformunu zorunlu kılmıştır. 1994 yılında çıkarılan vergi reformları ile halkın vergi yükü azaltılmış ve 1999 yılında kalıcı vergi indirimleri sağlanmıştır. Japonya’da gelir vergisi oranları artan oranlıdır.

<sup>32</sup> “Mavi Beyanname Sistemi”; Vergi mükelleflerinin vergi dairelerine bildirerek sistematik bir şekilde kesin hesaplarını kaydedecekleri defterler tutacakları ve bu doğrultuda gelirlerini rapor edecekleri bir sistemdir.

Kurumlar vergisi de %22 ve %30 oranlı olarak iki farklı oran uygulanmaktadır (Ergüden:2008:165-176).

1890 yılında çıkarılan **Japon Ticaret Kanunu (Shoho)** Alman Ticaret Kanunu'ndan etkilenmiştir. Ancak daha sonra Amerikan etkisi başlamış ve sonrasında gelişmiş diğer ülkelere uygun bir düzenleme yapılarak bugünkü halini almıştır. Bu kanuna göre Her anonim şirket (**Kabushiki Kaisha**) “konsolide edilmemiş yıllık finansal tablolarını hazırlamak ve yıllık genel kurulda onaylanmak üzere sunmak” zorundadır. Bu kanunda vergi kanunlarında olduğu gibi 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) (Gordon:1999:1). Ticaret Kanunu göre Japonya’da şirketler sadece bilançolarını resmi gazetede veya önde gelen günlük gazetelerde yayınlamak zorundadırlar (Kyojiro:1996:47). Ticaret Kanununa göre anonim şirketler; Bilanço (**Taishaku Taishohyo**), gelir tablosu (**Soneki Keisansho**), faaliyet raporu (**Eigyō Hokokusho**), yedek akçe tablosu (**Riekikin Shobunan**) ve destekleyici belgeleri (**Fuzoku Meisaisho**) yayınlamak zorundadır (Hiroşi:1988:17-18). Ancak nakit akış ve fon akım tablosunun düzenlenmesini zorunlu tutmamış fakat “Menkul Kıymetler ve Borsa Kanunu”na göre Maliye Bakanlığı’na sunulacak finansal tablo ek bilgisi içinde nakit akış tablosu mevcuttur (Choi, vd.:1999:63). Ticaret Kanunu’na göre tüm işletmeler **çift taraflı kayıt sistemini kullanmak ve yevmiye defteri tutmak** zorundadırlar. Borsaya kayıtlı şirketler içinde mali yılsonundan sonra 3 ay içinde yıllık genel kurul toplantısı yapılmalı ve Bağımsız denetim raporları finansal raporlar alındıktan 4 hafta sonra kanuni denetçiye teslimi zorunluluğu getirilmiştir. Ticaret kanununun dışında “menkul kıymetler ve borsa kanunu”, “sermaye piyasası kanunu”, “servet üzerinden alınan vergiler kanunu”, tüketim vergileri kanunu”, “ticari işlem vergileri kanunu” da mevcuttur.

#### **2.4.2. Japon Muhasebe Organizasyonu**

Japonya’daki muhasebe uygulamaları Çift yanlı kayıt yönetimine uygun ve Batı muhasebe uygulamalarına ve standartlara paralel bir şekilde organize edilmektedir. Japonya’daki hesaplar mali tablolara uygun, mali tablolarda standartlara uygun şekilde

düzenlenmiştir. Bu hesapları incelediğimizde; menkul kıymetler, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, kısa kısa vadeli borç ve uzun vadeli borçlar, sermaye-yedekler-karşılıklar ayrımı ve leasing işlemlerine ilişkin hesap ayrımlarını görmekteyiz (Ergüden:2008:200-206).

**Menkul kıymetler - finansal kıymetler:** Hisse senedi ve borçlanmayı temsil eden menkul kıymetler gibi finansal araçlar da Japon muhasebe standartlarında “elde etme maliyeti ile veya piyasa değerinden düşük olanla değerlendirilmelidir” demıştır. Ancak 1999 yılında da Ticaret Kanunu değişikliği ile “menkul kıymetler ve türev ürünler, maliyet değeri veya maliyet ile piyasa değerinden düşük olanla değerlendirir” denilmiştir (Gordon:1999:8-30).

**Ticari alacaklar;** Ticari alacaklar uygulamalarına baktığımızda ticari alacaklar verilen ıskontolar düşüldükten sonra kayıt işlemi yapılır. Yani nakit ıskontosu olduğunda gider olarak kaydedilmektedir. Tahsili şüpheli alacaklar için uygun bir karşılık ayrılmaktadır. Ancak bu karşılığın nasıl ayrılması gerektiği noktasında bir uygulama bulunmamaktadır. Alacakların faktöring edilmesi çok fazla olduğundan nakit alınarak yapılan faktöringlerde bir alacak bulunuyorsa, bunların bilançodan çıkartılması sağlanarak ıskontoları gider olarak yazılmakta, eğer bunlar geri dönüşlü şekilde satılmış ise oluşabilecek zararlar da mali tablolarda belirtilmesi gerekmektedir. Ticari alacaklar, “Şirketin tam teminatlı olan alacaklarının iyi alacak olarak ifade edilmesi”, “Kişinin kefaleti ile iyi alacak sayılan alacaklar”, “Alacağın şüpheli olarak değerlendirildiği durumlar” olarak ayrıma tabi olmakta ve diğer bir ayırım ise; “6 ayı aşan alacaklar”, “Diğer alacaklar” olarak yapılmaktadır. Tüm şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmaktadır. Aynı zamanda şüpheli alacak gider haline getirilene kadar bilânçoda gösterilmektedir. Birde geri dönüşlü olarak bankalara kırdırılmış olan bonoların olması halinde bunlara ilişkin “koşullu sorumluluk açıklamaları” yapılmalıdır (Nobes,Parker:2004:264).

**Stoklar;** en fazla kullanılan stok maliyet yöntemi ağırlıklı ortalama maliyet yöntemidir. Ancak FIFO, LIFO ve hareketli ortalama yöntemleri de kullanılmaktadır. Stoklar “maliyet değeri” veya “maliyet ile piyasa değerinden düşük olanla” değerlendirir.

Stoklar maliyet değeri ile değeri halinde oluşan piyasa değeri düşüklüğünde gizli zararlar ortaya çıkabilmektedir. Ancak değer düşüklüğü sürekli ise şirket yönetimi değer düşüklüğünü geçici olarak değerlendirip zarar yazmaktan kaçınabilmektedir (Evans,vd.:1994:46).

**Duran varlıklar ve amortisman;** Japon muhasebe sisteminde arsa ve binaların eksilmesine yönelik bir standart yoktur ancak kullanılan en yaygın amortisman yöntemi azalan bakiyeler yöntemidir.(Gordon:1999:8) Şerefiyeler defter değeri üzerinden hesaplandığı gibi amortisman gelir tablosundaki gelirlerden doğrudan düşülmekte ve 5 yıllık bir sürede amortisman yoluyla giderleşmektedir. Bu gider vergiden düşülebilmektedir. Araştırma ve geliştirme giderlerinin ertelenebilip 5 yıllık amortismanına tabidir, Peşin ödenen giderler ve menkul kıymet ihraç giderleri de maddi olmayan varlıklar olarak aktifleştirilebilmektedir (Nobes,Parker:2004:262).

**Japonya’da amortisman uygulamaları;** normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemleri ile amortisman uygulamaları yapılmaktadır. Vergi yasalarında geçerli olan bu yöntemleri vergi yükümlüleri istediği şekilde kullanabilirler. 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 yönteminde normal amortisman oranının % 150’si ile % 250’si arasında bir oran ile amortisman ayrılmaktadır. Bazı duran varlıklarda (çevre kirliliğini önlemek için kullanılacak cihazlar gibi) ise özel amortisman oran uygulaması bulunmaktadır. Kiralık bina inşaatını teşvik etmek için ilk beş yılda olağan amortismanın üzerine % 15-30 civarında ek amortisman ayrılabilir (Ergüden:2008:202-203).

**Maddi olmayan duran varlıklar;** maddi olmayan duran varlıklar (patentler, diğer haklar) eğer “elde edilmeleri için kayda değer ödemeler” yapıldıysa veya “şirket

tarafından yaratıldıkları zaman” aktifleştirilebilir. Şerefiye, “sadece bir ödeme yapıldığı zaman” kaydedilir. Teknik bilgi (knowhow), fabrika yerleşim düzeni, yapıların veya makinelerin tasarımı için ödenen bedeller ilgili duran varlıkların bedelinde gösterilerek aktifleştirilmektedir. 252 Patentlerin amortismanına tabi tutulursa gelir tablosundan giderler düşülür. Şerefiyeler, “belirli bir zaman dilimi içinde amortismanına tabi tutulmalıdır”. Patentler ve diğer maddi olmayan duran varlıklar, “kanuni geçerlilik süreleri ya da kullanım ömürleri içinden hangisi daha kısa ise o sürede amortismanına tabi tutulurlar”. Amortisman uygulamalarına yönelik dipnot açıklamaları yapılarak şerefiyeler, patentler, tasarımlar ve almeti farikalar bilançoda ayrıca açıklanması gerekmektedir (Nobes, Parker:2004:274-275).

**Yatırımlar;** yatırımlar “maliyet değeriyle (vergi-resim-harç vs giderler dahil) kaydedilirken” Kooperatif hisseleri şeklinde satın alınan mülkler de “*sabit kıymet olarak değerlendirilip amortismanına*” tabi tutulur. Ancak “*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* (Nobes, Parker:2004:280).

**Kısa vadeli borçlar;** Kabuller, bonolar, muhtelif borçlar, iştiraklere olan borçlar, avanslar, talep edilmemiş temettüler ve tahakkuk etmiş birikmiş faiz gibi ayrımlara tabi tutulmuş muhtelif borçlar ise, işletmenin ticari faaliyetlerinden kaynaklanan tüm borçlarını içermiştir. “Varlığı kesin olan” ve “değeri tahmin edilebilen borçlar” için karşılık ayrılıp raporlanması gerekmektedir. Vergi, Temettü, Emeklilik yardım fonları, Sigorta, Kıdem tazminatı fonları da bu grup altında ayrımlara tabi olmalıdır (Nobes,Parker:2004:282).

**Uzun vadeli borçlar;** “Uzun vadeli borçlar bankalardan alınan veya finansal kurumlara olan borçları, tahvilleri, bonoları ve benzer kıymetleri” içerir. Tahviller çıkarıldıklarında %50’ sine tekabül eden değerde yedek ayrılır ve bu yedekleri itfa etmek içinde tahvillere ilişkin yükümlülüklerinin %40’ını karşılmasına bağlıdır. Tahvillerden dolayı ortaya çıkan prim ödemeleri kar zarar tablosuna veya hisse senedi ihraç



primlerine kayıt edilir. Uzun vadeli borçlar bilançoda teminatlđ ve teminatsız ayırımına tabi olmaktadır. **Teminatlđ borçlar**; tahviller, bankalardan alınmış kredi ve avanslar, iştiraklerden alınmış kredi ve avanslar ve diğer kredi ve avanslar olarak ayırma tabi tutulmaktadır. **Teminatsız borçlar** ise; faiz haddi sabit olan mevduat, iştiraklerden alınan borç ve avanslar, kısa vadeli krediler ve bankalardan alınan krediler olarak ayırma tabi olmaktadır. Kısa dönem haline dönüşecek krediler bu ana hesapta ayrıca gösterilir (Ergüden:2008:2004).

**Sermaye-yedekler-karşılıklar**; Ortakların koydukları fonlar, “*şirketin hisselerine bölünmüş sermayesini oluşturur. Esas sermaye, şirketin hisse senetleri oranında ödenmiş olan toplam bedelini*” göstermektedir. Yedekler; “*yönetim tarafından amortisman ya da aktiflerin değerinin azalmasına bağlı olarak ayrılanlar haricinde genel ya da özel sebeplerle kardan ayrılmış yedekleri*” kapsar iki şekilde ayırma tabi olur; sermaye yedekleri, “*kardan kaynaklanan çekilebilir yedekleri*” Kardan kaynaklanan çekilebilir yedekler ise gelirden ayrılan, serbest yedeklerdir. Ödenmiş sermaye, toplam sermayeden ödenmemiş payların çıkarılmasıyla bulunur. Yedekler; genel amaçlı yedekler (şüpheli alacaklar, menkul kıymet fiyat dalgalanmaları, emeklilik karşılıkları) ve özel amaçlı yedekler (denizaşırı piyasa geliştirme, ihracat faaliyeti) olarak ikiye ayrılmaktadır. İhraç edilmiş sermayenin %25’ne kadar yıllık karın %10’u alınarak ayrılır (Radebaugh,Gray:1993:98).

**Finansal kiralama** faaliyet kiralaması gibi kaydedilirken **muhasebe politikaları**; pek fazla değiştirilmemektedir. Olağandışı gelir ve giderler diğer faaliyetlerden ayrı gösterilir. Muhasebe politikalarına yönelik bir standart mevcut olmadığından dolayı gibi işletmeler stok maliyetleme ve amortismanlarında sık sık değişime gitmektedirler (Ergüden:2008:2006).

Japonya’daki **mali tabloların ilke ve kuralları** ile birlikte ele aldığımızda öncelikle esas mali tablolarının Bilanço ve Gelir tablosu olduğunu ve bunun yanında nakit akış tablosu ve fon akım tabloları da kullanılmaktadır. Muhasebenin işlevi, bir firmanın ekonomik faaliyetlerini ölçmek ve bunları firmanın yöneticilerine, yatımcılarına, alacaklılarına ve diğer ilgili taraflara iletmek ise işletme faaliyetlerini en

iyi yansıtan mali tablolar bunu en iyi şekilde yansıtmalıdır. Mali tablo ilke ve kuralları bu esas etrafında kurulmuştur. Birde mali tablolarının aynı dili kullanması gerekmektedir. Aynı zamanda bu tablolar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun düzenlenmelidir. Muhasebe standartları bundan dolayı, genel değerlendirmeler, gelir tablosu ve bilanço standart ve ilkeleri olarak ayrıma tabi tutularak hazırlanmıştır. Bu ilkeler Amerikan etkisi ile hazırlanmış ve bu ülkenin standart ve ilkelerine benzemektedir. Maliyet muhasebesine ilişkin standartlar 1962 yılında ve konsolide edilmiş mali tablo standartları 1975 yılında düzenlenmiştir (Ergüden:2008:2006-207).

**Bilanço**ya ilişkin Savaş sonrası Japonya’da bilançonun varlıklarına yönelik tartışma başlatılmış ve Alman etkisindeki muhasebede Varlıklar faydalanılan kalemler ve pazar maddeleri ayrımı yapılması terk edilerek varlıklar maliyet maddeleri ve değer varlıkları ayrımına dönüştürülmüştür. Sonrasında Nakit değerlerin önem kazanması dönen ve sabit varlık ayrımını öne çıkarmıştır. Japonya’da **uygulanan tek düzen bilanço formatında** varlıklar, cari varlıklar ve sabit varlık ayrımına, kaynakları ise, yükümlülükler ve özsermaye ayrımına tabi olmaktadır. cari varlıkları; “Çek, Nakit”, “Alacaklar ve Diğer Varlıklar”, “Stoklar”, “Diğer Cari Varlıklar” ayrımına tabi olurken, sabit varlıkları; “Finansal Varlıklar”, “Maddi Duran Varlıklar”, Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, “Diğer Sabit Varlıklar” ayrımına tabi olmaktadır. Yükümlülükleri, “Krediler”, “bankalara yükümlülükler”, “sipariş hesaplarından alınan ödemler”, “ticari borçlar” ve “ertelenmiş gelirler” ayrımına tabi olurken, özsermaye, “kayıtlı sermaye”, “kar yedekleri”, geçmiş yıllar karları” ve “geçmiş yıllar zararları” ayrımına tabi olmaktadır (Ergüden:2008:208-216).

**Gelir Tablosunda** ise; Satışlar yapıldığı anda kaydı yapılmakta aynı zamanda satış maliyetleri de nakit çıkışı olup olmadığına bakılmaksızın gideri yapılmaktadır. Gelir tablosu düzeninde, “ana faaliyetlerden gelirler ve giderler”, “diğer faaliyet gelirleri ve giderleri”, olağan dışı gelir ve giderler” ve “olağandışı gelir ve gider”<sup>33</sup> ayrımına tabi

---

<sup>33</sup> “olağan dışı gelirler ve giderler, diğer faaliyet dışı gelir ve gider olarak ayrıma tabi olmakta ve vergilendirme bu aşamada yapılmakta, sonucunda olağan kar veya zarar bulunmaktadır. Olağandışı gelir ve giderler ise olağan kardan düşülen ve sonucunda net karın bulunduğu aşamada bulunmaktadır. Haliyle “olağan dışı” kavramı kanunen kabul edilenler, “olağandışı” ise kanunen kabul edilmeyenler olarak yorumlanabilir.

tutulmaktadır. Ana faaliyetlerden gelir ve giderler; “satışlar”, “satışların maliyeti(-)”, “brüt satış karı”, “faaliyet giderleri”, “satış karı veya zararı” ile sonuçlanmaktadır (Ergüden:2008:217-219).

Japonya’da denizaşırı işletmelerin olması ve holdinglerin çok sayıda fazla olması **konsolide mali tabloların** hazırlanmasını zorunlu kılmış ve yasal düzenlemeler yapılmıştır. Çok fazla hilelerin olduğu bu mali tablolarda daha sonrasında Amerika’daki sermaye piyasasına girebilmeleri için Amerikanın Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun Konsolide mali tablolar düzenlenmeye başlandı (Ergüden:2008:220-221).

**Japonya’da Mali Raporlama ve Muhasebe Bilgi Sistemi:** Japonya’daki muhasebe sisteminde “Gelir muhasebesi” kavramı “ticari mal akışını ölçmek” olarak tanımlanmıştır. Gelir muhasebesinde “kar kavramı” kavramı ise “bir işletmenin ürettiği ürünlerin değerlendirilmesini” temsil etmektedir. Aynı zamanda Gelir muhasebesi, “bir işletmenin gerçekleştirdiği üretim sürecini, tüketimi ve toplumsal refahın dağıtımını” ölçmekte ancak “işletmenin üretici rolü temel itici güç” olmamaktadır. Nakit Akış Muhasebesi de; “nakit para akışını” ölçmektedir. Nakit muhasebesindeki “alınan” (receipt) ve “ödenen” (disbursement) terimleri işletmeye “giren” ve “çıkan” nakit akışını bize göstermektedir. “Ticari mal akışı” kavramı genelde nakit akışı kavramıyla birlikte ele alınmaktadır. Ancak hangisinin öncelikle meydana geldiği “ticari alacak” ve “ticari borçlar” kavramları ile ilişkilendirilerek açıklanabilir. Bilançoda bu kavram ve terimler ayrı hesaplarda gösterilmektedir. Bundan dolayı muhasebenin üç etki alanı, “Gelir muhasebesi, ticari malların akışını ölçer”, “Nakit akış muhasebesi, para akışını ölçer” ve “Bilanço, bu ikisinin bakiyesini birleştirir” (Ergüden:2008:228-231).

## **2.5. Avrupa Birliği Muhasebe Sistemi**

Avrupa Birliğinin kökeni, 1951 yılında kurulan Avrupa Çelik ve Kömür Topluluğu (European Coal and Steel Community-ESCS) ile başlamış, 1957 yılında altı ülkenin imzasını taşıyan Roma Antlaşması ile biçim değiştirerek Avrupa Ekonomik Topluluğu (European Economic Community-EEC) adını almıştır. Avrupa Ekonomik Topluluğu, 1973 yılında 9 üyeye, 1981 yılında 10 üyeye ve 1986 yılında ise 12 üyeye

ulaşmış ve nihayetinde 1995 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu üyeleri Maastricht Anlaşmasını imzalayarak Avrupa Birliği'ni kurmuştur. Bu kuruluşta üye sayısı 15 ülkeye çıkmış. Mayıs 2004'te Avrupa Birliği üye ülke sayısı 25 iken, günümüzde üye ülke sayısı 27 ülkeye olmuştur (Özkan, Terzi:2010:23).

25 Mart 1957 yılında Roma antlaşması ile başlayan ve 1958 yılında faaliyete geçen Avrupa Topluluğu'nda (AT) muhasebe uygulamaları da bu tarihten itibaren başlamıştır. Uyumlaştırma sürecinde çok farklı zorluklarla karşılaşmıştır. Bu zorlukları şu şekilde sıralayabiliriz (Karapınar, vd.:2008:4)<sup>34</sup>; “Yasal düzenlemeler veya mesleki kuruluşlar tarafından muhasebe uygulamalarının belirlenmesi”, “Tek düze ve esnek muhasebe uygulamaları”, “Değerlemede ihtiyatlılık ve iyimserlik”, “Bilgilerin kamuya açıklanmasında şeffaflık ve gizlilik”tir. Bu zorluklar Avrupa Birliği Ülkeleri içinde kaçınılmaz olmuştur. Üye ülkelerin ekonomik yaşamının uyumlaştırılması ve çıkarlarının korunması amacıyla kurulan AT, yine muhasebenin uyumlaştırması için yönergeler yayınlamıştır. 1968'den 1985'e kadar on yönerge yayınlamıştır (Yıldırım, vd.:1995:209-210)<sup>35</sup>. Günümüzde bu sayı onüç kadar çıkmıştır (Özkan, Terzi:2010:24). Ancak bu yönergelerden özellikle 4. ve 7. yönergeler muhasebe işleyişi ve düzenlemeleri ile mali raporların düzenleme şekillerini düzenlemektedir. Her Avrupa Birliği üyesi ülke bu yönergeleri uygulamak zorundadır. Ancak yine ticari anlamda düzenlemeleri de içeren bu yönergelerin 3., 6. ve 8. yönergeleri de yine muhasebeyi ilgilendiren ancak muhasebe düzenlemesini sağlamayan yönergelerdir. 3. Yönerge “kurum içi birleşmeleri” ile ilgili iken, 4. yönerge “mali tabloların düzenlenmesi ve yayınlanması” ile ilgili, 6. yönerge “kurum bölünmeleri” ile ilgili, 7. yönerge “birleştirilmiş(konsolide) mali tablolar” ile ilgili, 8. yönerge “mali tabloların denetlenmesi” ile ilgili olmaktadır (Güvemli:2001:440-451).

Avrupa birliğinde muhasebe alanındaki uyumlaştırma süreci direktifler aracılığı ile yasalaştırılmış ve bu direktiflerin hazırlanmasında Avrupa Muhasebeciler Federasyonunun (Federation Des Experts Comptables Europeens:FEE) katkıları

---

<sup>34</sup> Bu kaynağa (Özkan, Terzi:2010:22)'den ulaşılmıştır

<sup>35</sup> Bu kaynakta ilgili sayfada Yrd. Doç. Dr. Ercan Bayazıtlı'nın (Şuan da Prof.) kaleme aldığı “Avrupa Topluluğu'ndaki Muhasebe Düzenlemelerinin Global Bakış Açısıyla Değerlendirilmesi” başlıklı makale sayfa 209-251'de bulunmaktadır. Esas kaynak bu makaledir.

olmuştur. Bu durum AB’de muhasebe standartlarının oluşumunda başarıya sebep olmuş ancak bunların uygulanmasında çıkan zorluklar neticesinde 1995 yılında “Muhasebe Harmonizasyonu: Uluslararası Harmonizasyonuna Karşı Yeni Bir Strateji” olarak isimlendirilen resmi bir politika yayınlamışlardır. Sonrasında uyumlaştırma süreci içerisinde “finansal Hizmetler İçin Tek Pazar” adı altında hazırlanan hareket planı ile “karşılaştırılabilir, şeffaf ve güvenilir” finansal bilgiler nasıl düzenlenebilir sorusuna cevap aranmıştır. Bu plan şirketlerin ihtiyaç duydukları düzenlemeleri içermektedir. Bu plan dahilinde Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group:EFRAG) özel sektör kapsamında kurulmuştur. Bu grup finansal raporlama ve muhasebe mesleği, menkul kıymet borsaları, finansal analiz uzmanları ve konuyla yakından ilgili önemli bir sektör grubu olmuştur. EFRAG’ın Standartların oluşumu ve Harmonizasyonunda önemli bir grup olmaktadır (Bayazıt, vd.:2006:46).

Bu konu başlığında Avrupa Birliği’nin kuruluş aşamasından ziyade oluşan yönergeleri incelemek daha doğru olacaktır. Yani muhasebe gelişiminin Avrupa Birliğinde oluşumunu açıklamada aslında birinci bölümde yaptığımız çalışmalar yeterli olacaktır. Bundan dolayı muhasebe gelişiminden ziyade muhasebe işleyişi ve düzenini içeren 4. ve 7. yönergeler üzerinde durmamız daha doğru olacaktır. Ancak Avrupa Birliği’nin muhasebe gelişimi özellikle İngiltere, Fransa, Almanya’nın etkisinde gerçekleşmiştir. Anglo-Sakson ülkeleri temsilen İngiltere’nin incelenmesi yukarıda yapılmıştır. Bundan dolayı Avrupa Birliğindeki muhasebe gelişimini anlamak için Almanya ve Fransa’nın da muhasebe sistemlerinin incelenmesi gerekmektedir. Sonrasında Avrupa Birliği’nin muhasebeye yönelik uyum sürecinde yayınladığı 4. ve 7. Yönergeleri (direktifleri) incelemek ve bu yönergelerin ülkeler bazında harmonizasyonunun incelenmesi yerinde olacaktır.

### **2.5.1. Gelişmiş İki Avrupa Ülkesinin Etkisi**

Avrupa Birliği’nin önemli ülkelerinden Almanya ve Fransa gerek iktisadi ve gerekse hukuksal alanda bu birliğe öncülük etmiştir. Bu öncülük sadece bu alanlarla sınırlı kalmamış ve özellikle işletme bazında finansal tabloların yayınlanması ve kamunun doğru bir şekilde aydınlatılması noktasında da devam etmiştir. Bu bağlamda

kamunun aydınlatılması için uygun raporlamaların yapılması kaçınılmaz olmaktadır. Bu durum muhasebenin de Avrupa Birliği ülkeleri için bazı standartlarda yayınlanmasını da zorunlu kılmıştır. Avrupa Birliğinin bu konuda yayınladığı direktifler üye ülkeler için bir kılavuzluk görevi görmüştür. Tabii ki bu direktifler düzenlenirken örnek alınacak ülkeler muhasebe konusunda köklü ve tarihsel bir derinliğe sahip olmaları gerekir. Özellikle İngiltere, Almanya ve Fransa bu derinliğe sahip ülkelerdendir. Bu ülkelerin muhasebe okullarında geliştirilen kuramlar hala günümüzde birçok ülkeyi etkilemekte ve muhasebe alanında ki gelişmeleri de desteklemektedir. Örneğin Japon Muhasebe sistemi önceleri Alman öğretisinin etkisindeyken sonraları Anglo-Sakson ülkelerinden olan Amerikanın (Dolaylı bir şekilde İngiltere'nin) etkisi altında kalmıştır. İngiltere'nin muhasebe gelişimi ve organizasyonu yukarıda değinilmiştir.

Bu konu başlığında sadece Almanya ve Fransa incelenecektir. Almanya ve Fransa ülkelerinin muhasebe tarihi derinliğine girilmeyecektir. Çünkü bu derinliğe birinci bölümde girilmiştir. Bundan dolayı bu iki ülkenin sadece muhasebe organizasyonları incelenecektir.

### **2.5.1.1. Almanya Muhasebe Organizasyonu Örneği**

Muhasebe tarihçileri Alman Muhasebe okulunun muhasebeye olan en büyük katkısının “bilançonun tahliline yönelik olduğunu söylemişlerdir. Bu okulun çalışmalarına ilişkin bilgiler birinci bölümde anlatılmıştır. Ancak bilanço analizinde şu eğilimler ortaya çıkmıştır. Bunlar; Sher, Schtern, Laytner ve Gestner gibi yazarların savunduğu “iktisadi analizin oluşturulması” eğilimi, R. Baygel, E. Remer K. Karsig'in savunduğu ve muhasebe denetiminin oluşturulmasına yol açan “hukuksal analizin geliştirilmesi” ve son olarak ta Brozions, Guber ve Schenvandt'ın savunduğu “bilanço bilgilerinin ortaklar için hazır duruma getirilmesi” eğilimleridir. (Güvemli:2001:610)

Avrupa Birliğinin güçlü ülkelerinden olan Almanya'nın muhasebe organizasyonu incelendiğinde öncelikle şu hususlar göze çarpmaktadır; (Yıldırım, vd.:1995:153)<sup>36</sup> 1-Muhasebe uygulamaları yasalarla belirlenmiş ancak esnek

---

<sup>36</sup> Bu konu başlığı “Yıldırım, vd.:1995:153-182” kaynağından faydalanılarak hazırlanmıştır. İlgili kaynağın 153. sayfasından başlayan ve Doç. Dr. Hasan Kaval tarafından kaleme alınan “Alman

bir yapıya sahiptir, 2-Avrupa Ekonomik Topluluğu(AET) (Şimdiki Avrupa Birliği(AB))’un etkisi Almanya üzerinde de etkilidir, 3-Kullanılan muhasebe organizasyonu vergi muhasebesi ağırlıklı değil ticari muhasebe ağırlıklıdır ve işletmeler ile kişiler arasındaki ticari ilişkileri ve hakları belirlemek üzerine kuruludur, 4-Muhasebe yürütücüleri ile muhasebe kontrolörleri birbirlerinden ayrılmıştır, 5-Muhasebe alanındaki mesleki ve bilimsel çözümsüzlüklerde meslek ile ilgili kuruluşlardan faydalanılmaktadır.

Muhasebe uygulamaları Alman Ticaret Kanunu ile belirlenmiştir ancak vergi **kanunlarının da etkisi** bulunmaktadır. Ticaret ve Vergi Kanunlarında belirtilmeyen muhasebe hususları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile giderilmeye çalışılmıştır. Ticaret Kanununun incelendiğinde (Yıldırım,vd.:1995:153-161);

1-Her tacire defter tutma zorunluluğu getirilmiş ancak hangi defter tutacakları belirtilmemiştir. Yapılan araştırmalar sonucunda **işletme defterinin** hiç tanınmadığı, **çift taraflı kayıt sistemine** göre kayıtların tutulduğu, **yevmiye ve büyük defterin** mutlaka tutulduğu, küçük işletmelerde **işletme defteri veya kasa defterine benzer** bir defter tutulduğu (sadece nakit hareketler tutulmakta, mal hareketleri ve borç alacak bilgileri tutulmamakta), Genel kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Göre Hazırlanmış **bilanço ve kar zarar tablosu** defterlerden değil **çıkarılan envanterlerden** hazırlanması gerektiği anlaşılmaktadır (Buchner:1990:288).

2-Her tacir mali yılın sonunda faaliyet sonuçlarını gösteren bilanço ve kar-zarar tablosu düzenlemek zorundadır. Bunların nasıl düzenleneceği serbest bırakılırken ek tablo ile desteklenmesi de zorunlu kılınmamıştır. Yani isterlerse hesap isterlerse rapor şeklinde bu raporları düzenleyebilirler. Muhasebe kayıtları her ne kadar yabancı para cinsinden düzenlenmiş olsa da (veya bazı kalemler yabancı para cinsinden) bu raporlar, Alman Para Birimi cinsinden (şimdilerde Euro) düzenlenmesi gerekir ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun, şeffaf ve anlaşılır şekilde düzenlenmek zorundadır.

---

Muhasebe Anlayışının Belirgin Özellikleri” başlıklı yazısından faydalanılmıştır. Bu konudaki dipnot kaynakları da bu kaynak referans alınarak yazılmıştır.

3-Bilanço ve kar zarar tablolarının şekli belirlenmemiş olmakla beraber bunların **düzenleme ilkeleri** mevcuttur. Bu ilkeler<sup>37</sup>; mali tabloların varlıklarını, borçlarını, gelir ve giderlerini gösteren “**tamlık ilkesi**”; aktif kalemler pasif kalemler, gelirler giderlerle, gayrimenkuller gayrimenkuller üzerindeki hakla mahsup edilerek değil brüt rakamları ile gösterilmesi gerektiğini anlatan “**Mahsup edilememe(netleştirmeme) ilkesi**”; duran ve dönen varlıklar, özsermaye ve borçlar, dönem ayırıcı hesaplar ayrı ayrı olarak gruplandırılarak ayrılması gerektiğini söyleyen “**ana gruplara ayırım zorunluluğu**” ilkesi; duran varlıklar içerisinde sadece devamlı kullanımı belirlenmiş varlıkların bulunmasının gerektiğini anlatan “**duran varlıkların ayrıştırılması**” ilkesi; vergi yasalarından dolayı pasifte bazı kalemler ayrıştırılması gerekiyorsa bunların ayrıca gösterilmesi gerektiğini söyleyen “**özünde vergi payları olan kalemlerin bilançoda ayrıca gösterilmesi gerekli**” ilkesi; işletmenin kuruluşu ve kuruluş giderlerini kapsayan giderler ile bedel ödemeksizin elde edilen duran varlıkların aktifleştirilmemesi gerektiğini anlatan “**aktifleştirme yasağı**” ilkesi; kesin olmayan borçlara, kıdem tazminatına, muhtemel zararlara, gelecek yılın ilk üç ayındaki bakım onarım giderlerine, hukuki korunma olmaksızın verilen garantilere karşılık ayrılması gerektiğini söyleyen “**karşılık ayırma zorunluluğu**” ilkesi; önceki ve hesap dönemine ait kesinleşeceği belli olmayan giderler ile gelecek yılın 4. ve 12. ayları arasındaki bakım onarım giderleri için karşılık ayırmanın ihtiyari olduğunu anlatan “**karşılık ayırma ihtiyarılığı**” ilkesi; gelecek döneme ait giderler aktifte, gelecek döneme ait gelirler ise pasifte gösterilmesi gerektiğini ve gelir tahakkukları diğer alacaklarda, gider tahakkukları ise diğer borçlarda gösterilmesi gerektiğini anlatan “**dönem ayırıcı hesaplar**” ilkesi; ve son olarak verilen senet veya cirosundan doğan mükellefiyetler ile bono, poliçe, çek gibi senetlere verilen kefaletler için mutlaka not düşülmesi gerektiğini anlatan “**verilen garantiler**” ilkesidir.

---

<sup>37</sup> Bu ilkeler aynı kaynağın 172. ve 173. sayfalarında bulunan Ek-1'e ait düzenleme incelenerek hazırlanmıştır. Bu ilkeler Alman Ticaret Kanunu madde 246/1, 246/2, 247/1, 247/2, 247/3, 248, 250, 251. maddelerinde geçerli olan ilkelere aittir.



4-Şirket büyüklüklerine göre mali tabloların düzenlenmesi de farklı olmaktadır.<sup>38</sup> Bu büyüklere göre şirketlerin üçe ayrıldığı söylenmiştir. Bu şirketlerin **bilanço toplamı, satış ve çalışan sayısına** göre “küçük şirket”, “orta büyüklükteki şirket”, “büyük şirket” ayrımı mevcuttur. Düzenlenecek mali tablolara ilişkin ise; **bilanço** küçük şirket için kısaltılmış formda, büyük şirket için kısaltılmamış formda, orta şirket için ise kısaltılmış ancak eklerin kullanılması zorunlu olarak düzenlenmiştir. **Kar zarar hesabı**; küçük ve orta şirketler için kısaltılmış formda, büyük şirketler için ise kısaltılmamış formda gösterilmesi gerektiği söylenmiştir. **Ekler** ise küçük işletmeler için kısaltılmış diğer şirketler için kısaltılmamış formda olma zorunluluğu getirilmiştir. **Durum raporu** hiçbir şirket için kısaltılamaz formda, **düzenleme süresi** küçük şirketler için 6 ay diğer şirketler için 3 ay içinde, **denetim zorunluluğu** sadece orta ve büyük şirketler için mutlak yapılmak zorundadır. **Kamuyu aydınlatma** noktasında ise **raporlar** noktasında küçük şirket bilanço ve eklerini diğer şirketler bilanço, kar zarar ve ekleri sunmak zorundadır. **Yayınlanacak organ** ise büyük şirketler için resmi gazete, diğer şirketler için ticaret sicili yeterlidir. **Süreleri** ise küçük şirket için 12 ay diğer şirketler için 9 aydır.

5-Sermaye şirketleri için Ticaret Kanununda mali tabloların düzenleme şekilleri 266.-275. maddelerinde yazılmıştır. Bu kanuna göre bilanço **hesap şeklinde**, kar zarar tablosu ise **rapor** şeklindedir. Kar zarar tablosu da iki şekilde hazırlanabilmektedir. Bunlar “**satış maliyeti esasına göre**” ve “**toplam maliyet esasına**” göre kar zarar tablolarıdır. Bu tablolar; “bazı varlık veya borçların bilançoya alınması nedeniyle”, “bilançoda ve kar zarar tablosunda “dönem karı veya zararı yerine “bilanço karı veya zararı” kullanılması nedeniyle”<sup>39</sup>, “küçük ve orta ölçekli işletmelere sağlanan şekil ayrıcalığı nedeniyle” esnetilebilir.

<sup>38</sup> Bu paragraf aynı kaynağın 174. sayfasında yer alan Ek-2 incelenerek hazırlanmıştır. Bu duruma ilişkin “sermaye şirketlerinin” genel hükümlere ilaveten Ticaret Kanunu’nun 3. Kitabının 2. kesiminde belirtilen ek hükümler mevcuttur. Yine bu durum Ticaret Kanunu madde 264-335 arasında anlatılmaktadır.

<sup>39</sup> “Bilanço karı veya zararı” ile “dönem karı veya zararı” arasındaki fark kaynakta şöyle formüle edilmiştir; “**dönem karı/zararı**” +/- “**devreden kar/zarar**” + “**sermaye yedeklerinden kullanım**” + “**kar yedeklerinden kullanım**” - “**kar yedeklerine ilave**” = “**bilanço karı/zararı**”

6-Kişi işletmeleri kanunda belirtilen bilanço toplamı, satış ve çalışan sayısı ölçütlerine yaklaştığında bu ölçütlere uygun davranmaları ve ilgili mali tabloları hazırlamaları gerektiği kanunda belirtilmiştir.

7-Ticaret Kanununda değerlendirme ölçütleri ince ayrıntısına kadar belirlenmiştir. Ticaret kanunu madde 252’de açıklanan Genel Değerleme İlkeleri; bir dönemin açılış bilançosu ile önceki dönemin kapanış bilançosunun aynı olması gerektiğini anlatan “**özdeşlik ilkesi**”; hukuki veya fiili durum haricinde işletmenin hayatını süreceğini anlatan “**işletmenin sürekliliği ilkesi**”; varlıklar ve borçlar topluca değil ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiğini söyleyen “**ayrı ayrı değerlendirme ilkesi**”; gerçekleşmeyen gelirlerin hesaba alınmaması, fakat gerçekleşmemiş ancak tahmini olarak doğmuş gider ve zararların hemen hesaba alınmasını anlatan “**gerçekleşme, ihtiyatlılık ilkesi**”; gelirlerin tahsil edilip edilmediğine, giderlerin ödenip ödenmediğine bakılmaksızın ilgili dönemde tahakkuk esasına göre kayıt edilmesi gerektiğini söyleyen “**dönemsellik ilkesi**”; ve son olarak dönemden döneme kullanılan değerlendirme ölçülerinin ve muhasebe politikalarının değiştirilmemesi gerektiğini anlatan “**tutarlılık ilkesi**” olarak sıralanmıştır. Aynı zamanda bu ilkelerin yanında; **varlıkların**, üst sınır dikkate alınarak veya üretim maliyeti ile değerlendirildikten sonra amortismanların düşülmüş hali ile değerlendirilmesi gerektiği; **borçlar**, geri ödeme değerleri ile değerlendirilmesi gerektiği; **karşılıkların** ticari basiret ölçüsünde ayrılması gerektiği; **amortismanları** ya vergi kanunlarına göre ya da işletme kullanım sürelerine göre değerlendirilmesi gerektiği de kanunlarda açıklanmıştır. Bunun yanında **tükenmeye tabi varlıklar** tahmini ömürlerine göre, **maddi duran varlıklarda** gelecekte öngörülen tahmini değer düşüklüğüne göre, **dönen varlıklar** bilanço günündeki piyasa veya borsa raici değerlendirme ölçüsüne göre değerlendirilmektedir. “**Elde etme maliyeti**” Türkiye’de olduğu gibi bulunurken, “**üretim maliyeti**”nde “direkt giderler” zorunlu olarak “diğer giderler” ise ihtiyari olarak aktifleştirilmektedir. Ancak **finansman giderleri** ve **pazarlama, satış, dağıtım giderlerinin** aktifleştirilmesi yasaklanmıştır.

Yedinci maddede yazarlar aslında Almanya’daki genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin yasal zemini olarak ta açıklanabilir. Yukarıda açıklanan yasal hükümler her ne kadar Alman Muhasebe Sisteminin şekilci olduğu ve yasal zorunluluk

içerisinde olduğunu yansıtsa da durumun böyle olmadığı, muhasebe sisteminin **esnek yapıda** olduğu, yani **her işletme için farklı mali tabloların** olduğu söylenebilir. **Esnek yapıdaki muhasebe sistemi yasalarla desteklenerek** şekil aldığı söylenebilir (Yıldırım,vd.:1995:162).

Bilanço ve gelir tablosunun incelenmesinde şu özellikler öne çıkmaktadır; **özet ve ayrıntılı mali tablolar** diye bir ayırım yoktur; bilanço **azalan likit değil artan likide** yapılmaktadır; muhasebeleştirme aşamasında da özellikle karşılık kavramı ve değer düzeltimi farklı şekilde ele alınarak **aktif değer düşüklükleri doğrudan aktif hesaptan düşülerek** muhasebeleştirilip artan likit esasına uygun yapılmaktadır; duran varlık izleyen yılda **paraya dönüşmeyecek varlıkları değil işletmede devamlı kullanım amacıyla elde bulundurulanan varlıkları** temsil etmekte ve bilançodaki **alacaklar, borçlar, gelir-gider tahakkukları** ayrı yerde değil topluca gösterilerek bu esasa uygun düzenlenmiş yani **Uzun vadeli borç veya alacaklar** bu hesapların alt hesaplarında gösterilmiştir; **maddi duran varlıklardaki** hareketler ile sermayedeki değişikliklerin ya bilanço içinde yada eklerinde mutlaka yazılması gereklidir; **dönem ayırıcı hesaplar** hem aktifte duran ve dönen varlıklarda hem de pasifte borç ve özkaynaklarda ayrı bir kalem olarak gösterilmektedir; **alacak ve borç senetlerine reeskont** görülmemektedir. Gelir tablosunda ise “**toplam maliyet esasına göre**” düzenlenmekte yani satış ile satış maliyeti değil **toplam hasıla ile toplam katlanılan maliyet** karşılaştırılarak düzenlenmektedir; gelir tablosu daha **özet bir tablodur** yani esas faaliyet ile diğer faaliyetlerden olağan sonuçlar birleştirilmiştir; **Satılan Malın Maliyeti, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu** zorunlu olmamakla beraber mali tablo eklerinde ihtiyari olarak gösterilebilir (Yıldırım,vd.:1995:163-164).

Alman muhasebe sistemi Avrupa Birliğine katılım ile yasal mevzuatlar birlik direktiflerine uygun olarak düzenlenmeye başlandı. Bu durum Alman ticaret kanununun birlik müktesebatına uygun şekilde tekrar düzenlemesi gerektiği ile sonuçlanmıştır. Nitekim 1986 tarihinde Ekonomik Denetçiler Kanunu değiştirilerek birliğin mevzuatına uygun olarak düzenleme yapılmıştır. Ancak bu tür değişimler köklü değil yüzeysel olarak kalmıştır. Ancak en etkili olanı da 4. ve 7. direktiflere uyum olarak gerçekleşmiştir (Yıldırım,vd.:1995:164-165).

Muhasebenin vergi kanunlarına değil ticaret kanuna göre kullanılan bir sistem olduğunu söylemiştik. Ancak uygulamada ticari bilanço ve mali bilanço farklılıkları da ortaya çıkmaktadır. Bunlar: **amortismanlar**; ticaret kanuna göre işletmeye faydalı ömrü dikkate alınarak düz, artan ve azalan şeklinde ayrılırken, vergi kanunlarında düz amortisman uygulanmaktadır, **karşılıklar**; ticaret kanuna göre, kesinleşmeyen borçlar, sonuçlanmamış işlemlerden doğan borçlar, izleyen üç ayda yerine getirilmesi zorunlu tamir bakım giderleri izleyen yılda yerine getirilmesi zorunlu olan çevre ve temizlik giderleri ve teminat alınmadan verilen garantiler için ayrılması zorunlu diğerleri için ihtiyari iken vergi kanunlarında zorunlular mali karın tespitinde dikkate alınır, ihtiyariler dikkate alınmaz, **iş ve kar ortaklığı sözleşmelerinden doğan muhtemel zarar karşılıklar**; sonuçlanmamış işlemler için ticari bilançoya göre karşılık ayrılması zorunlu iken mali bilançoda gerekli değildir, **ertelenmiş vergi borçları ve indirilecek vergi alacağı** bakımından ise; ticari bilançoda özsermaye ve karşılıklar arasında “yedekleri de kapsayan kalemler” adlı bir grup vergilendirilmiş yedekler için ayrılırken mali bilanço açısından buna gerek yoktur, yine ticari açıdan gerçekleştiği dönemde vergi matrahına eklenmesi nedeniyle fazla ödenen vergi bir vergi alacağı olarak doğarken bazı durumlarda bu durumlar mali kara eklenmektedir (Yıldırım, vd.:166-168).

Almanya’daki **hesap planına** ilişkin şunlar söylenebilir; hesap planı yapma hakkı Maliye Bakanlığında değil, meslek teşekküllerinde olduğu anlayışı hakimdir, hesap planı uygulaması ihtiyaridir ve tekdüzen hesap planı değil sektörlere göre ayırım yapılarak birden fazla sektörel hesap planı önerilmektedir (Yıldırım, vd.:1995:170). Hesap planı<sup>40</sup> tarihsel olarak incelediğimizde karşımıza 1890 ve 1911 yıllarında yazdığı çift taraflı kayıt sistemini ve buna uygun muhasebe organizasyonunu konu alan “hesap sistemleri” adını alan eseriyle J.F. Schear çıkmaktadır. Ancak bugünkü anlamda hesap planlarına ilişkin özgün çalışma yukarıda da anlatıldığı gibi 1927 tarihli Schmalenbach’ın hesap çerçevesi olmuştur. bu çerçevede kar/zarar ve bilanço hesap sınıflarının iş akışı düzenine ve üretim düzenine göre sıralandığı görülmektedir. 1930 yıllarında hesap planlarına yönelik yasal düzenlemeler yapılmış ve 1936 yılında Prusya ve İmparatorluk Ticaret bakanlığı tarafından bu çerçeve örnek alınarak hesap planı

<sup>40</sup> Bu kaynağın 180. sayfasında ilgili kaynaktan anlatılan konu başlığının Ek-4’ünde “Almanya’da Hesap Planlarının Tarihçesi Ve Nitelikleri” başlıklı bir yazı incelenerek bu paragraf hazırlanmıştır.

düzenlemesi yapılmıştır. Bu planda maliyet muhasebesi hesapları da mevcut idi. Maliyet+kar esasına göre hesaplar tutuluyordu. İkinci dünya savaşından sonra (1949) “muhasebe genel yönergesi” kapsamında “endüstriyel genel hesap çerçevesi” ihtiyari olarak kullanılmaya başlanmıştır. Genel kabul görmeyen bu çerçevenin dışında 1961 yılında özel bankalar için bir hesap çerçevesi yürürlüğe girmiş ve 1977 yılında yeni hukuki mevzuata uyumu sağlanmıştır. 1985 yılında farklı sektörlerin farklı hesap planları ile hareket emesi ile Bilanço Kanunu yayınlanarak bu değişikliklerin mali tablolara uyum sağlaması düzenlenmiştir.

1986'daki **Endüstri Hesap Çerçevesi**; 0-Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, 1-Finansal duran varlıklar, 2-Dönen varlıklar ve dönem ayırıcı hesaplar, 3-Özsermaye ve karşılıklar, 4-Borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar, 5-Gelirler, 6-Olağan giderler, 7-Diğer giderler, 8-Sonuç hesapları ve 9-Maliyet muhasebesi hesapları olarak ayrılmıştır. 1987 yılındaki **Toptan ve Perakende Ticaret İşletmeleri hesap planı** ise; 0-Hareketsiz hesaplar (00-04 duran varlıklar, 05-08 “sermaye”, “uzun vadeli borçlar”, ve “değer düzeltim hesapları” alt ayrımı mevcut), 1-Hareketli hesaplar (10-15 dönen varlıklar ve 16-19 kısa vadeli borçlar alt ayrımı mevcut), 2-Dönem ayırıcı hesaplar, 3-Mal alış hesapları, 4-7 İşletme hesapları(gider türleri-gider yerleri), 8-Gelir hesapları, 9-Kapanış hesapları(bilanço ve kar-zarar). Ayrıca 1986 yılında Alman **Tasarruf Sandıkları ve Ciro Birlikleri** hesap planı da mevcuttur. Bu durum hesap planlarında esnek ancak mali tablolarda zorunluluk olduğunu da göstermektedir.

### 2.5.1.2. Fransa Muhasebe Organizasyonu Örneği

Muhasebe sistemlerini; kamu yararını gözetmek, merkezi planlama araçlarına bilgi sağlamak, iş sektörüne hizmet sağlamak ve her işletmenin pozisyonu ve ekonomik başarısı hakkında rapor vermek olarak sınıflandırabiliriz. Ancak bu sınıflandırmalardan en önemlisi olan “kamu yararını gözetmek” sınıflandırmasını da makro ekonomik sistemler için geçerli bir sınıflandırma olabileceği söyleyebiliriz. İkinci sınıflandırma tekdüzen muhasebe sistemini zorunlu kılmaktadır. “Pragmatik sistem” olarak adlandırılan üçüncü sınıflandırma ise muhasebenin esas işlevinin işletme amaçlarına hizmet edeceği görüşüne dayanmaktadır. Mikro ekonomiler için geçerli olan dördüncü sınıflandırmada ise; muhasebe rapor ve bilgilerinin herhangi bir çıkar grubu adına değil

işletmenin verimliliği için hazırlanmasını söyleyen sistemdir (Yıldırım, vd.:1995:183-184)<sup>41</sup>.

Fransız muhasebe ve denetiminin gelişimine 19. YY.'da Jean Gustav, Curesel-Senel, Leon Say, Adolf Gilbo, Ejen Peyer gibi Fransız okullarının etkisinin olduğunu söyleyebiliriz. Bu okullara göre muhasebe de; “unsurların çeşidine göre: Sermaye, varlıklar, amortismanlar, üçüncü şahıslar, ve elde edilen sonuçlara” ve “tarihsel dönemlerine göre: işletmenin kurulması aşaması, işletmenin çalışmalarını sürdürme süreci ve mali sonuçların ortaya çıkması aşaması” olarak iki eğilimin olduğunu görmekteyiz. A. Gilbo ve E. Leste'ne göre muhasebenin üç fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlar; “özel muhasebe mantığının hazırlanması, geliştirilmesi, objelerin sınıflandırılması ile ilgili hesaplama fonksiyonu”, “sınıf çıkarlarının karşılaştırılması ile ilgili sosyal fonksiyon” ve “muhasebe bilgilerinin yardımı ile iktisadi süreçlerin yönetimini gerçekleştiren iktisadi fonksiyon” olarak belirlenmiştir (Güvemli:2001:607-608).

Fransa'da muhasebenin şekillenmesi 1947 yılında kurulan Muhasebe Yüksek Konseyi özel işletmeler için zorunlu olmayan ancak kamu sektörü için zorunlu olan “muhasebe planı” hazırlaması ile başlamıştır. 1957 yılında ikinci muhasebe planı ile maliye bilgilerinin de yayınlanmasını zorunlu kılmış ve sektörel düzeyde bir plan halini almıştır. 1970 yılında muhasebe planı revize edilmiş ve 1978 yılında Avrupa Topluluğu yönergeleri doğrultusunda belli düzenlemeler yapıp 1979 yılında bu çalışmalar tamamlanmıştır. 1982 yılında üçüncü muhasebe planı gözden geçirilerek hazırlanmış ve 1984 yılında muhasebe planı tüm işletmeleri (şirket olsun veya olmasın) kapsayacak şekilde uygulama alanı bulmuştur. Nihayetinde 1986 yılında işletmelerin tüm bütçe dönemleri için muhasebe planını uygulamaları zorunlu kılınmıştır (Yıldırım, vd.:1995:184-185).

Fransa'nın muhasebe organizasyonunu temel taşı oluşturulan bu “**muhasebe planı**” şu başlıkları içermektedir(Yıldırım, vd.:1995:185); genel ilkeler, terminoloji,

---

<sup>41</sup> Bu konu başlığı “Yıldırım, vd.:1995:183-207” adlı kaynağın ilgili sayfasında Prof.Dr. Erhan Kotar ve Prof.Dr. Ümit Gücenme tarafından kaleme alınan “Fransa'daki Muhasebe Sisteminin Avrupa Topluluğu Düzenlemelerine Etkisi Ve Uyumu” adlı yazısından faydalanılarak incelenmiştir.

genel hesap tablosu, muhasebe sınıflarına göre hesapların ayrıntılı listesi, bazı hesapların işleme kurallarının tanımlanması, değerlendirme yöntemleri, bilanço ve kar zarar tablosu, yasal ekler, mekanizmalar ve bazı özel durumlarla ilgili muhasebe kuralları, konsolidasyon yöntemleri ve son olarak analitik muhasebedir.

**Genel muhasebe ilkelerinin** bazıları şunlardır; “1-muhasebe, mal varlığı, finansal durum ve sonuçları veren kar zarar tablosu açısından işletmenin durumunu gerçeklere uygun bir şekilde yansıtmalıdır, 2- işletmede devamlılık olmalıdır, 3- muhasebe yöntemleri bir muhasebe döneminden diğerine değişikliğe uğramamalıdır, 4- muhasebe dönemleri birbirinden bağımsız olarak ele alınmalıdır, 5-hesaplarda mahsup yapılmamalıdır, 6-muhasebe verileri gecikmeden, eksiksiz, silinme yapılmadan ve günlük defterde kronolojik bir sırayla kaydedilmelidir, 7-muhasebe Fransızca tutulmalıdır” olarak tanımlanmıştır (Yıldırım, vd.:1995:185-186).

Fransa’da şirketler 1966 yılında yayınlanan “Şirketler Kanunu ve “Fransız Ticaret” kanuna göre düzenlenmiştir. Bu kanunlara göre; kamu şirketleri, özel şirketler ve kooperatifler ayrımı mevcuttur (Yıldırım, vd.:1995:187).

Fransız muhasebe planında **muhasebe kayıtlarının** üç biçimi mevcuttur. Bunlar; küçük işletmeler için hesap özeti şeklinde olan “kısaltılmış hesap sistemi”, orta ve büyük organizasyonlar için kullanılan “temel (norm) biçimi” ve ticari hesaplar, katma değer rakamları, kaynak-fon uygulaması konusunda ayrıntılı bilgi elde edebileceğimiz “gelişmiş biçim”dir. Muhasebe planında belirlenen muhasebe standartları vergi kanunlarınca da desteklenerek uygulanmaktadır. Muhasebe kayıtları ile ilgili hesap planında uygulanması gereken ilkelerde şu şekilde olmaktadır (Yıldırım, vd.:1995:188-191);

—**Sabit varlıklar:** sabit varlıklar maliyet yada ayarlanmış maliyet değeri üzerinden gösterilir. Ayarlanmış değerler hükümet tarafından yayınlanan kararnamelerle yapılmaktadır. Yeniden değerlendirme artış fonları serbest yedeklere alacak kaydedilir. Amortisman payları artırılmış değer üzerinden hesaplanır ve ya eşit (normal) yada azalan oranlı amortisman yöntemine göre ayrılır. Bu değerlemeler ilişkin dipnotlarda açıklamalar yapılmalıdır. Enflasyon muhasebesi yapılmamaktadır. Maddi olmayan

varlıklar ortaya çıktıkları yılın karından düşülecek şekilde muhasebeleştirilir. Zarar durumunda, ya kara geçtiğinde ya da 5 yıl içerisinde mahsup yapılır. Firma değeri (şerefiye) için amortisman ayrılmayabilir ancak sürekli bir düşüş varsa o zaman karşılık ayrılabilir.

—**Yatırımlar ve bağlı şirketlerin muhasebesi:** yatırımlar yan kuruluşlar ve bağlı kuruluşlar olarak sınıflandırılmıştır. Yan kuruluşlar ve bağlı kuruluşlar (%10'dan fazla pay) ile ilgili dipnotlarda ayrıntılı bilgi verilmek zorundadır. Bu yatırımlar “maliyet” veya “net cari(gerçekleştirilebilir)” değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Belli fiyat endeksleri ile yeniden değerlendirilebilir. Vergi yasalarıyla değer düşüklüklerinde karşılık ayrılmasına izin verilmektedir. Bu tür değişiklikler yine dipnotlarda açıklanmalıdır.

—**Dönen varlıklar ve stoklar:** bu tür değerler “maliyet” veya “net gerçekleştirilebilir” değerlerin düşük olanı ile değerlendirilir. Alacaklar şüpheli hale geldiğinde bunlara karşılık ayrılması mümkündür. Alacaklar vadesine göre sıralanır ve gelecek mali yılda tahsil edilecek olanlar ayrı hesapta tutulur. Stoklar “maliyet” veya “piyasa değerinden” düşük olanı ile değerlendirilir. Yenileme ve fiyat değişikliği için ayrılan yedekler bilançonun pasifinde gösterilir. Vergi yasaları ortalama maliyet ve FIFO'ya izin vermektedir ancak LIFO'ya bir takım engeller konulmuştur.

—**Peşin ödenen giderler:** bu gibi giderler ya gerçekleştiği yılda yada varlık olarak bilançoya aktarıldıktan 5 yıl içerisinde giderleştirilir. Eğer şirket karlı ise daha erkende amorti edilebilir.

—**Borçlar:** “finansal borçlar”, “ticari borçlar”, “çeşitli borçlar”, “bir yıl içerisinde vadesinin dolup dolmayacağına” ve “ödenebilir olup olmayacağına” şeklinde ayrıma tabidir. Borçların eskilik sıralaması ve sağlanan teminatlar dipnotlarda ayrıca gösterilmelidir.

— **Yedekler ve karşılıklar:** sermayenin %10'una kadar nominal yasal yedek bulundurma zorunluluğu vardır. Ve bu düzeye ulaşıncaya kadar da her yıl karın %5'i kadar yedek ayrılır. Bu yedek yalnızca zararı gidermek için kullanılabilir. Hisse



senedi ihraç primi ayrılıp aktifleştirilip dağıtılabilir. Şirket tüzüğüne göre bazı yedekler ayrılabilir. Devlet sübvansiyonları da gelir kaydedilebilir. İhtiyari yedekler temettü olarak dağıtılan kardan ayrılan yedeklerdir. Diğer yedekler listelenmelidir. Tüm yedek hareketleri bir tabloda gösterilmelidir.

—**Sermaye:** tüm hisse senetlerinde nominal değerler ve hamiline yazılı oldukları belirtilmeli ve taahhüt edildiklerinde sermayenin %25 ödenmeli ve geri kalan da 5 yıl içinde ödenmelidir.

—**Devralma ve birleşme:** devralma ve birleşmelerde hükümet kontrolü mevcut olduğundan ek bir yasa ile düzenlenmemiş ve devralmada devralın şirketin faaliyetleri sonlandırılmalıdır. Birleşme ise çıkarların birleştirilmesi şeklinde değildir.

**Gelir tablosunda** (sonuç hesapları) üç ana başlık kullanılmaktadır; ticari işlemler, mali işlemler ve olağanüstü işlemlerdir. Ticari işlemler, işletmenin gelir ve giderlerini, mali işlemler yatırımlar için ayrılan karşılıklar ve tahvil ihraç giderlerini de kapsayan bir tablodur. Aynı zamanda vergilendirme masrafları ayrı olarak gösterilip ticari ve mali işlemlerden alınan vergi ve olağanüstü işlemlerden alınan vergiler arasında ayırım yapılması gerekmektedir (Yıldırım, vd.:1995:191).

Fransa'da esasında **vergi muhasebesi** kullanılmaktadır. Muhasebe sistemi buna göre şekillenmektedir. Bu sistemin kullanılmasında ki amaç defter ve vergi indiriminde benzerlik olması şartıdır. Bundan dolayı da vergi için erteleyici muhasebe sistemi kullanılmamaktadır. Cironun brüt olarak gösterilmesi ve analizinin yapılıp bilanço eklerinde gösterilmesi gerekir. Ancak satış maliyetlerinin gösterilmesi zorunlu değildir (Yıldırım, vd.:1995:191).

**Kamunun aydınlanması** noktasında özel yada kamu olsun tüm sınırlı sorumlu şirketler, denetimden geçmiş bilanço, kar-zarar hesabı ve yıllık raporlarını genel kurul toplantısından aklandıktan sonra takip eden 1 ay içerisinde yerel birimlere tescil ettirip birer kopyasını dosyalamak zorundadırlar. Belirli şirket limitlerini geçen firmalar bunları resmi gazetede yayımlamak zorundadırlar. Fransa'da ayrıca 750'den fazla personel çalıştıran firmalar sosyal bilanço hazırlamak zorundadır. Sosyal bilanço

“önceki yıl ve daha önceki yıl gerçekleştirilmiş faaliyet ve başarıların kayıtlarında oluşan ve işletmenin durumunun sosyal bir bağlam içerisinde daha iyi anlaşılmasına yardımcı olan başlıca sayısal verilerin bir araya getirildiği özet halinde tek bir belge” olarak tanımlanmıştır. Bu belge işçi müfettişine, ortaklara, isteyen işgörenlere ve işverenin belirlediği diğer kesimlere dağıtılmaktadır (Yıldırım, vd.:1995:191).

Fransa AT yönergeleri ile bir **uyum sağlamaya** çalışmış ve bu doğrultuda muhasebe sistemini de değişime tabi tutmuştur. Eskiden Fransız muhasebe sistemi daha şekilci ve kurallara bağlı iken uyumlaştırma sürecinde bu şekilcilik biraz daha esnetilmiştir. İngiliz görüşünden etkilenen AT yönergelerinde temel kurallar şekilden daha önemli olmaktadır. Fransa’da 1958 yılına kadar ihtiyari olarak yapılan değerlemeler 1959 yılında bazı işletmeler için zorunlu olmuş ve 1977 yılında da amortisman tabi olmayan varlıkların bir defaya mahsus yeniden değerlemeye tabi olabilecekleri Finansman kanunu ile sağlanmıştır. Aynı zamanda enflasyon muhasebesi olarak da genel fiyat muhasebesi düzeyini seçmiştir. Cari değer muhasebesi ise ek bilgi olarak verilmesi benimsenmiştir (Yıldırım, vd.:1995:195).

Fransa’da muhasebe planı **döviz kurlarına** ilişkin ise; varlık ve borçların döviz kuru ile gösterilmesi halinde bilançonun hazırlandığı zamanki en son döviz kuru oranına yani kapanış kuru oranına göre değerlemesini öngörmektedir. Döviz kurundaki farklılıklar bilançoda iki ayrı hesapta gösterilmesi gerektiğini söylemektedir (Yıldırım, vd.:1995:197).

**Fransız hesap planında;** “temel muhasebe ilkelerinde mutabakat”, “ek bilgilere olan gereksinim”, “açıklayıcı bilgiler”, “tamamlayıcı bilgiler”, ve “cari sonuç fikrinin yer almasını” sağlayacak şekilde ve belli kurallarla hazırlanması gerektiği söylenmektedir. Anglo-Sakson’un etkisinde olan AT yönergeleri cari sonuç kavramını barındırmış ve bu durum Fransız muhasebe planını da etkilemiştir. *Cari sonuç;* “olağan cari gelirler ile olağan cari giderler arasındaki farktır. Yani olağanüstü gelir ve giderler burada dikkate alınmaz. Fransız hesap planı; temel muhasebe ilkelerinde mutabakat sağlayacak şekilde hazırlanmıştır. Muhasebe bilgilerinin doğru ve samimi bir

şekilde olması ilkesi ve ihtiyatlılık ilkesi ile bağdaşacak şekilde düzenlenmiştir (Yıldırım, vd.:1995:197-198).

Fransa'da muhasebe sistemi emredici Ulusal Muhasebe Planı'na göre şekillenmiştir. Yani "tekdüzen" hesap sistemine uygun şekilde hazırlanmıştır. Dünya muhasebe sistemine hakim **Anglo-Sakson modeli** ve **Fransız-Alman modeli** olmak üzere iki model bulunmaktadır. **Anglo-Sakson** (Özellikle İngiltere) ülkelerdeki muhasebe sistemi; kamunun aydınlatılması ve borsadaki hissedarları bilgilendirmek için şekillenmekte, temel bazı yükümlülükler ile sosyal sorumluluk esasına dayalı ve işlemleri homojenleştirmek amacına sahip esnek bir yapıya sahiptir. **Fransız ve Alman modeli** ise hukuki ağırlığı olan ve daha global bir niteliktedir. Normalizasyon genel hesap planının adı altında yorumlanırken temel yükümlülüklerden ziyade şekilsel yükümlülükler daha ön plandadır (Yıldırım, vd.:1995:198-200).

Fransa'da **hesap planı** olağanüstü kalemler ve önceki yıl yapılan işlemlerin belirtilmesini ve kar-zarar hesabında gösterilmesini zorunlu kılmış ancak olağanüstü kalem ile müstesna kalem arasında bir ayırım yapılmamıştır (Yıldırım, vd.:1995:196).

Fransa'daki **Genel Hesap Planı**<sup>42</sup> 1957 yılında gözden geçirilmesi ile 1965-66 yıllarında geniş uygulama alanı bulmuş, yine 1982 yılında tekrar geniş bir şekilde gözden geçirilerek 1983 yılında Genel Hesap Planı olarak uygulamaya girmiştir (Güvemli:2001:435-436). Fransa'daki **genel hesap planı** incelendiğinde ilk 5 sınıf Bilanço hesapları, 6. ve 7. sınıflar yönetim (sonuç) hesapları ve 8., 9. ve 0 hesapları ise özel hesaplar olarak gruplandırılmıştır. Buna göre; 1-Sermaye hesapları, 2-Sabit kıymet hesapları, 3-Stoklar ve üretim aşamasındaki ayrı mamuller hesabı, 4-Satış hesapları, 5-Mali hesaplar, 6-Gider hesapları, 7-Hasılat hesapları, 8- "1." Ve "7" hesaplarda yer almayan hesaplar, 9-Maliyet muhasebesi hesapları, 0-İsteğe bağlı hazır durumda olan hesap sınıfı" olarak sınıflandırılmıştır. Örneğin; 3-stoklar sınıfı; "30-boş, 31-hammadde, 32-diğer teçhizat, 33-üretim aşamasında olan yarı mamuller" gibi sınıflandırılarak gidilmektedir. "53-kasa hesabı" mali hesaplarda yer almaktadır.

---

<sup>42</sup> Bu paragraf "Yıldırım:1995" kaynağın eklerinde (sayfa 202) bulunan şekiller incelenerek yazılmıştır.

Genel hesap planının Fransız kültürünün var olduğu; **Tunus, Cezayir, Fas, Madagaskar ve Moris Adaları, Laos ve Vietnam**'da etkili olduğunu söyleyebiliriz (Güvemli:2001:437).

**Bilanço**<sup>43</sup> ise artan likit esasına göre aktifi şekillenmiş ve I-sabit varlıklar ve II-dönen varlıklardan oluşmaktadır. Aynı şekilde pasif kısmı ise; III-özsermaye ve IV-borçlardan oluşmaktadır. “Aktif düzenleyici hesaplar” aktif tarafın sonunda, “pasif düzenleyici hesaplar”da pasif kısmın sonunda yer almaktadır. Aynı zamanda “risk ve gider karşılıkları” bölümü de “özsermaye”nin hemen altında gösterilmiştir.

**Dönem sonuç hesabı modeli**<sup>44</sup> incelendiğinde ise; “yükümler(vergi dışı)” ve “hasılatlar” olarak iki ayrı tablonun olduğunu görmekteyiz. Yükümler işletmenin giderlerini ve hasılatlar ise işletmenin gelirlerini göstermektedir. Örneğin “yükümler”de “işletme faaliyetinden doğan yükümler”, ticari mal alışı ile hammadde ve diğer malzeme alımları olarak sınıflandırılmıştır.

### **2.5.2. Avrupa Birliğinde Muhasebe Yönergeleri ve Harmonizasyonu**

Avrupa Topluluğu Birlik haline gelmeden önce başlayan muhasebe entegrasyonu sürecinde birçok yönerge yayınlanmıştır. Bu yönergeler aynı zamanda Avrupa Birliği Şirketler Hukuku çatısı altında yayınlanmıştır. **Uluslararası muhasebe standartları** ise dördüncü ve yedinci yönergelerle uygulamaya sokulmuş ve bu yönergeler muhasebe işleyişine yönelik olmaktadır. sekizinci yönerge ise denetime ilişkin yönergedir (Özkan,Terzi:2010:24).

20.10.1978 tarihinde yayınlanan “kurum birleşmeleri” ile ilgili 3. yönergesi, 25.7.1978 tarihinde yayınladığı “mali tabloların düzenlenmesi ve yayınlanması” ile ilgili 4. yönergesi uyumlaştırma sürecinin başlangıcı sayılmaktadır. 25 Temmuz 1978’de yayınlanan yönergede temel konular; yıllık hesapların kapsamı ve şekli, aktiflerin değerlendirme kuralları, yıllık hesaplara ve yönetim raporuna eklenen açıklama

---

<sup>43</sup> Bu paragraf “Yıldırım:1995” kaynağın eklerinde (sayfa 204-205) bulunan şekiller incelenerek yazılmıştır.

<sup>44</sup> Bu paragraf “Yıldırım:1995” kaynağın eklerinde (sayfa 206-207) bulunan şekiller incelenerek yazılmıştır.

notlarının kapsamı, bunların yayınlanma kuralları, küçük şirketlere uygulanacak muafiyetleri ve yıllık hesapların denetimi ve denetçinin mesleki ehliyetini içermektedir. Bu yönergenin en önemli özelliği “*topluluk ülkelerinde karşılaştırmayı sağlayabilmek, şirket ortakları ve üçüncü kişileri korumak amacı ile yıllık hesapların doğru ve güvenilir bilgi vermesi gereğini yerine getirmek*” olduğunu söyleyebiliriz. (Yıldırım,vd.:1995:195)

Yönergenin amacı “*üye ülkelerde belli türdeki şirketlerin yıllık finansal tablolarında ve raporlarında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasını sağlamak, işletme ilgililerine doğru ve güvenilir bilgi verilmesini temin etmek, böylece üye ülkelerdeki finansal tabloların birbiriyle karşılaştırılmasının yapılabilmesini sağlamak*” olarak belirlenmiştir (Akdoğan:1991:5)<sup>45</sup>.

Yönerge “*topluluk ülkelerinde karşılaştırmayı sağlayabilmek, şirket ortakları ve üçüncü kişileri korumak amacı ile yıllık hesapların doğru ve güvenilir bilgi vermesi gereğini esas almış ve ağırlık noktasını ise kamuoyunu aydınlatmak*” olarak belirlemiştir (Gücenme:1998:1)<sup>46</sup>.

Avrupa Topluluğu Konseyi, Avrupa Ekonomik Topluluğu’nun kuruluş antlaşmasınının 54. maddesinin 3. fıkrasının (g) bendine, Komisyonun önerisine, Avrupa Parlamentosu’nun görüşüne, Ekonomik ve Sosyal Komite’nin görüşüne dayanarak 25 Temmuz 1978 tarihinde 78/660/EEC Sayılı Konsey Yönergesi ile Dört Nolu Yönergeyi kabul etmiştir. Bu yönerge kısaca incelendiğinde şu sonuçlar ortaya çıkacaktır; ([www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu))

### **Genel hükümler** kapsamında;

—Şirketler, her yıl, bir hesap raporu ve bir faaliyet raporu yayımlamak zorundadırlar.

—Bu direktif kapsamında şirketler; anonim şirket, limited şirket ve hisseli komandit şirkettir

<sup>45</sup> Bu kaynak “Şeyhler:2008:12” kaynağı referans alınarak yazılmıştır

<sup>46</sup> Bu kaynak “Şeyhler:2008:12” kaynağı referans alınarak yazılmıştır

—Yıllık hesap raporu, bilanço, kar-zarar hesabı ve bunlarla ilgili notlardan oluşmaktadır. Bu raporlar; “şirketin varlıkları ve borçları”, “mali durumu ve kar-zararı” hakkında gerçek ve yansız bilgiler içermelidir. Aksi durumlar dipnotlarda açıklanmalıdır.

—Bu yönerge bilanço ve kar-zarar tablosundaki kalemlerin nasıl sıralanacağını, hangi kalemlerin birleştirilmesi ve bunların dipnotlarda gösterimini açıklar.

—Bilanço ve kar-zarar tablosu cari dönem ve önceki dönem bilgilerini kapsayacak biçimde, karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır. Aksi durumlar dipnotlarda açıklanmalıdır.

—Bilanço ve kar-zarar tablosunun düzenlenmesinde, karın dağıtımını veya zararın açıklanması hususunda üye devletler değişiklik yapabilirler. Ancak aktif ve pasif kalemler arasında veya gelir ve gider kalemleri arasında, bunların bilanço dışı kalması sonucunu veren mahsup işlemleri yapılamaz.

**Bilanço ve gelir tablosu modellerine** ilişkin hükümlere baktığımızda şu sonuçlar ortaya çıkacaktır;

—Yönergede iki bilanço modeli ile dört kar-zarar tablosu modeli mevcuttur. Üye ülkeler bunlardan herhangi birisini seçmekte serbestirler.

—Bilanço modelleri, yatay şekilde ve dikey şekilde olmaktadır. Yatay şekildeki modelde bir taraf varlıklar, diğer taraf borçlar, sermaye ve ihtiyatlar şeklindedir. Dikey şekildeki modelde aktif kısmı “A-ödenmemiş sermaye, B-Kuruluş giderleri, C-Duran Varlıklar, D-Dönen varlıklar, E-aktifte dönem ayrımı” olarak, pasif kısmı ise; “F-Kısa vadeli borçlar, G-net işletme sermayesi, H-Sürekli sermaye, I-Uzun vadeli borçlar, J-Gider ve zarar karşılıkları, K-pasifte dönem ayrımı, L-özkaynaklar” olarak listelenmiştir.

—Kar-zarar tablosu modelleri, iki yatay şekil ve iki dikey model olarak gruplandırılmıştır. Yatay şekillerde bir tarafta giderler, diğer tarafta gelirler yer alır.

Dikey şekillerde ise gerçekleşen gelirlere, gerçekleşen giderler indirilir; net mali gelir/gider ve net olağanüstü gelir/giderden vergiler düşülerek bilançodaki artış veya azalış tespit edilir. Yatay ve dikey modellerde “maliyet tipine(kategori ayırımı)” veya “işlevine(fonksiyonel ayırımı)” göre alt gruplara ayrılır.

—Bir varlık, şirket faaliyetlerinin yapılması için süreklilik arz ediyorsa duran varlık, değilse dönen varlıktır. Duran varlıklara yönelik dipnotlarda açıklamalar yer alabilir.

—Maddi olmayan duran varlıklarda da dipnot açıklamaları yapılmalıdır. Gelecek dönemlere ait giderler ile faaliyet dönemine ait olup tahsil edilemeyen gelirler ayrı ayrı hesaplarda gösterilerek değer düzeltmeleri bilançoda yer almalıdır.

—Karşılık olarak ayrılmayanlar, teminatlar dipnotlarda yer almalı ve dokunulmaz haklar(gayrimenkul) “Arazi ve binalar” adı altında gösterilmelidir.

—İştirak, ortak olunan şirket sermayesinin en az %20’si oranında olmalıdır. Üye Devletler bu oranı düşürebilir ancak yükseltmez.

—“Karşılıklar” bilanço tarihinde oluşacak kayıplar için ayrılır.

—Duran varlıkların amortismanları ayrı bir hesapta gösterilmelidir.

**Değerlemeye** ilişkin hükümlere bakıldığında ise şu sonuçlara varılmaktadır.

—Değerlemenin genel ilkeleri; “süreklilik”, “Tutarlılık”, “İhtiyatlılık” ilkeleri geçerli olduğu gibi “Mali yıl sonucu ne olursa olsun, tüm tahmin edilen riskler ve imkan içindeki kayıp ve aşınmalar hesaplamada dikkate alınmalı”, “Mali yılda ödenip ödenmediğine bakılmaksızın mali yılla ilgili gelir ve giderler hesaplamada dikkate alınmalı”, “Aktif ve pasif kalemler ayrı ayrı değerlendirilmeli”, “Her mali yılın açılış bilançosu bir önceki yılın kapanış bilançosuna uyum sağlamalı” gibi ilkelerde mevcuttur. Bu ilkelerden sapmalar dipnotlarda açıklanmalıdır.

—Değerleme de varlıklar “satın alma maliyeti” veya “üretim maliyeti” esasına göre yapılır. Maddi duran varlıklar ve stoklar için “yenileme maliyetini” esas alabilirler.

—Değerleme esnasında yüksek değerlendirildiğinde, bu değerlendirme fazlalığı, değerlendirme yedeklerinde gösterilir. Bu yedekler, her zaman sermayeye ilave edilebilir.

—Kuruluş giderleri azami beş yıl içinde zarar yazılmalıdır. Yasal yedekler ile dağıtılmamış karlar kuruluş giderleri karşılanmadan sermayeye atılamaz.

—Duran varlıkların değerlendirilmesinde amortismanlar dikkate alınmalıdır. Ekonomik yararlanma ömrü kısa olan duran varlıklarda amortisman dikkate alınırken, sınırsız ömrü olan duran varlıklar sürekli ömrü olan duran varlıklar amortismanına tabi olmaz. Amortismanlar ve değer artışları veya azalışları sonuç hesaplarına eklenip çıkarılabilir.

—“Satın alma maliyeti”, alış fiyatına alış giderleri eklenerek hesaplanır. “Üretim maliyeti”, hammadde ve malzeme alış fiyatı ile o ürüne ait direkt giderlerden oluşur. Üretim maliyeti, üretim sürecinde yapılan endirekt giderlerin belli bir oranda eklenmesini de içermektedir. “Maliyet hesapları”nda sabit giderlerin borçla alınmasında faizleri de kapsayacak şekilde hesaplanmalıdır. Bu duruma ilişkin açıklamalar dipnotlarda gösterilmelidir.

—Dönen varlıklar da yakın zamandaki değer dalgalanmalarında duran varlık için uygulanan değerlendirme ilkelerine göre hareket etmelidirler.

—Stok Değerlemesinde, LİFO, FIFO, ağırlıklı ortalama fiyatlar gibi yöntemler seçilebilir. Şerefiye aktifleştirilebilir. Gayri maddi varlıkların aktifleştirilmesine izin verilmemekte ancak bunlara ilişkin durumlar sonuç hesaplarına aktarılmalıdır.

Avrupa Birliği ülkelerinde çift kayıt yönteminin tutulduğu ve defterlerde günlük defter, büyük defter ve yardımcı defterlerin olduğu çalışmamızın yukarıda yazılan konu



başlıklarında anlatılmıştır. Yönergede ise mali tabloların yayımlanmasına yönelik bir kurallar dizgesi olduğundan bu tarz bilgileri içermemektedir. Yani hangi defterleri kullanacakları, nasıl bir kodlama ile hesap planlarını oluşturacakları veya nasıl bir düzen ile hesap planları oluşması gereklidir gibi detaylar ülkelere bırakılmıştır. Yani muhasebe sürecinin sonuç kısmı direktiflerle şekillendirilmiştir. Detaylar ülkelere bırakılmıştır.

Şunları da eklemekte yarar var; bu yönerge esasında mali tabloların “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine” ve “Kamunun Aydınlatılmasına” göre hazırlanmasını istemektedir. Yönerge “maliyet değeri” esasını kabul etmiş olsa da enflasyonist ortamda “ikame değeri” de kabul etmiştir. Belli şartlarda da “en düşük değeri” ile değerlemeyi kabul etmiştir (Yıldırım:1995:212-219).

## **2.6. Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Sistemi**

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) günümüz itibari ile süper güç olarak adlandırılması ve özellikle bilimsel, askeri, bilişim, iletişim, teknoloji gibi birçok alanda dünyada öncü ülkelerden olması bu alanlarda da uluslararası dev işletmelerin kurulmasına sebep olmuştur. Bu dev işletmelerin birçok ülkede faaliyet göstermesi ve yine bu ülkelerde hazırlanmış faaliyet raporlarının Amerika’ya uygun şekilde düzenlenmesi zorunluluğunu da beraberinde getirmiştir. Birçok farklı ülkede faaliyet gösteren ülkelerin faaliyetlerinin denetlenmesi de bu anlamıyla önem kazanmaktadır. Bu denetlemelerde ortaya çıkan hilelerin özellikle mali tablolar üzerinden yapılması Amerika’yı birçok yeni standartları yapmaya zorlamıştır. Bu zorunluluk neticesinde ortaya çıkan standartlar tüm dünyada muhasebe konusunda harmonizasyonu da beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda bu ülkenin gelişmişliği ve standartların hazırlanması bakımından dünyaya öncü olması bu ülkenin muhasebe yapısının incelenmesinin de doğru olacağı noktasındayız (Atmaca:2012:191-206), (Bayazıtlı:2006:1-31).

A.B.D. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri (GKGMİ) (United States General Accepted Accounting Principles=US GAAP) uygulamada yaşanan aksaklıklardan doğan gereksinimlere yönelik bir kavram, ilke ve standartlar bütünü olmakla birlikte “Öz’ün Önceliği” ve “Önemlilik Eşiği” prensipleri doğrultusunda

şekillenmiş ve bu kavramlar mali tablolardan Bilanço, Gelir Tablosu, Nakit Akım Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosu üzerinde uygulanmıştır. US GAAP'ın ana hedefi yatırımcının güvenliğini sağlamak ve üçüncü kişilerin sağlıklı bir şekilde bilgilendirilmesi kapsamında piyasadaki değişik ölçekli şirketlerin kendi aralarındaki ilişkileri yatırımcılar açısından **şeffaf** bir konuma getirmektir. Bu hedef doğrultusunda US GAAP yatırımcının güvenliği açısından gelirin ne zaman gelir olarak kayda alınabileceği noktasında **ihtiyatlı** davranmış ve gelirin olgunlaşmadan veya kazanılmadan kaydedilmesi kabul edilmemiştir. Bu bağlamda US GAAP belli prosedürlerle düzenlenmiştir. Burada en önemli olan ilkelerin **ortak bir dille** anlaşılmasını kolaylaştırmaktır. Buna yönelik Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (Extensible Business Reporting Language=XBRL) geliştirilmiş ve bilginin eşzamanlı olarak hazırlanması, raporlanması ve analiz edilmesi muhasebedeki **zaman kavramını** temelden ve çok olumlu bir şekilde etkilemiştir (Kazgan:2011:1-2).

Bu konu başlığı diğer ülkelerin incelenmesinde olduğu gibi öncelikle ABD'de muhasebenin gelişimi ile başlayıp muhasebe organizasyonunun incelenmesi ile sonuçlanacaktır. Ancak ABD'nin bir Anglo-Sakson ülkesi olması daha önce incelediğimiz İngiltere muhasebe sistemine paralel bir gelişim gösterdiğini söyleyebiliriz. Bundan dolayı ABD muhasebe sisteminin tarihsel gelişimi kıta Amerika'sının keşfedilmesi ile sınırlanmış ve buraya gelen özellikle İngilizlerin kültürel ve iktisadi faktörleri ile şekillenmiştir. Bundan dolayı bu konu üzerinde fazla durulmamıştır. Asıl inceleme ABD'deki mali tablolarının düzenlenmesinde uygulanan ilkelerin neler olduğu ve muhasebe organizasyonu ile işleyişi üzerinde daha fazla olmaktadır.

### **2.6.1. Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Sisteminin Gelişimi, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Kodlama Projesi**

Amerikanın İngilizler tarafından keşfi ve buraya yine İngilizlerin yerleşmesi yine bu halkın sahip olduğu birçok iktisadi kültüründe buraya yerleşmesine sebep olmuştur. Muhasebe alanında en önemli unsur olan defter tutma (Bookkeeping) oluşan ticaret hayatında da hemen etkisini göstermiştir. Ancak burada da diğer ülkelerde

olduğu gibi defter tutmadan muhasebe geçiş yaklaşık 200 yıl sonra ve sağlam temeller üzerine oturması da 300 yıl sonrasına denk gelmektedir (Kazgan:2011:3).<sup>47</sup>

Bu dönemde tutulan defterler basit anlamı ile Borç/Alacak şeklinden uzak ve genelde tek taraflı ve sözel anlatımla yapılmıştır. Bu durum ticari yaşamın genellikle mal mübadelesi (Barter) ile meydana geldiğini bize gösterir. Bu sistem takas edilen malların envanterinin çıkarılması ve bunun yanında bunlara ilişkin borçların dökümünün yapılmasını da zorunlu kılmıştır (Kazgan:2011:3).

19.YY’ın son dönemlerinde eş anlamlı olarak kullanılan “defter tutma” ve “muhasebe” kavramları aslında daha finansal tabloların ortaya ıkmasıyı da bize gösterir. Bunun yanında yevmiye defteri ve büyük defter, şirket hissedarlarının fazla olmaması ve faaliyetlerin tutulmasında bu defterlerin yeterli olmasından dolayı bu dönemde en fazla tutulan defterlerdir. Esas gelişme 19. YY’ın başlarında demiryolu şirketlerinin gelişimi ile başlamış ve düzgün yönetim anlayışına gereksinim ile başlayan “maliet raporları”, “retim raporları”, işletme sonuçlarını gösteren “basit finansal tablolar” ve bu tabloların analizlerini gösteren “basit rasyo analizleri” gibi sonuçlar doğurmuştur (Ward:1991:1).

şirket sayısının artması ortakların, yatırımcıların ve nc kişilerin finansal bilgiye olan ihtiyaı arttırdığı gibi bu bilgilerin güvenilir olması içinde belli düzenleme ilkelerine de ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Bu durum muhasebeciye olan ihtiyaı daha fazla arttırmış ve muhasebecinin sorumluluğu kayıt tutmanın ötesine geçmiştir. Muhasebe olgusu da bu dönemde yani 19. YY.’da daha fazla önem kazanmıştır. Bu durum muhasebeciye olan talep artışından dolayı bu konuda verilecek eğitimlerinde önem kazanmasına sebep olmuştur. 1883 yılında Wharton School of Finance and Economy kendi bünyesinde muhasebe okulu açmış bunu büyük niversiteler takip etmiştir (Kazgan:2011:4).

Bu dönemde “patron/hissedar” ve “yönetici” kavramları ayırımı yaşanmış ve bu durum “bağımsız nc bir kişinin”, yöneticinin faaliyetlerini patron adına kontrol

---

<sup>47</sup> Bu konu incelenirken “Kazgan:2011” doktora tezi kaynağı en fazla incelenen kaynak olmuştur. Bu konu başlığı altında ulaşılan bazı kaynağa da yine bu kaynak referans alınarak ulaşılmıştır.

etmesini doğurmuştur. Bu kontrol genelde finansal tablolar üzerinde yoğunlaşmıştır. 19. YY.'ın sonlarında artan şirket birleşmeleri bağımsız üçüncü kişilere (denetçilere) olan ihtiyacı da artırmıştır. Yine bu dönemde bu gelişmeler “bağımsız denetçi” kavramının oluşmasına sebep olmuştur (Kazgan:2011:5).

1913 yılında, ABD Anayasasında yapılan 16. ek ile Federal Devlet seviyesinde Kurumlar Vergisi kavramı ortaya çıkmıştır. Bu durum şirketlerin muhasebe işleyişlerini belli bir düzene oturtmasını zorunlu kılmıştır. Bu sayede işletmeler o güne kadar kullanmadıkları “amortisman” ve karşılıklar” gibi muhasebe kavramlarını kullanmaya başlamıştır (Kazgan:2011:5).

ABD'deki kurumların gelişimine baktığımızda; ilk olarak, **1896** yılında New York eyaleti sınav ile alınabilen “Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountant= CPA)” unvanını ortaya koymuş ve bunu **1897** yılında CPA'lerin organizasyonu olan bugünkü ismi ile American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) kurulmuştur. **1919** yılında muhasebe konusunda önemli bir kuruluş olan ve yönetim muhasebesinin ortaya çıkararak “Yönetim Muhasebe Enstitüsü (Institute of Management Accountants=IMA) kurulmuş ve bu kuruluş “Yönetim Muhasebesi Sertifikası (Certified Management Accountant=CMA) programını yönetmektedir. **1913** yılında Amerikan Merkez Bankası kurulmuş ve bu kuruluşun yayınladığı “ortak muhasebe” yayını ilk defa çıkarılmıştır. Bu durumu Bilançoların Hazırlanmasında Uygulanması Gereken Yöntemler adlı eserin yayınlanması takip etmiştir. Bu kitapçık Bilanço ve kar-zarar tablolarının çıkarılmasında ki usul ve esasları içermektedir. İlk başta fazla rağbet görmeyen bu kurallar daha sonrasında **1929** yılı ekonomik kriz ve hisse senedi piyasasının çöküşü ile önem kazanmış ve bu büyük olaylar neticesinde **1933** yılında Hisse Senetleri Kanunu çıkarılmış ve **1934** yılında yürürlüğe konularak CPA'lara çok fazla sorumluluk yüklemiştir. Bu kanun kapsamında Menkul Kıymetler Komisyonu (Securities and Exchange Commission=SEC) kurulmuş ve SEC'te muhasebe prensiplerini yayınlama hakkını AICPA'ya devretmiş, AICPA'da Muhasebe Prosedürleri Komitesi'ni(Committee of Accounting Procedure=CAP) kurmuştur. CAP **1959** yılında kapatılıncaya kadar 51 adet Muhasebe Araştırma Bülteni (ARB)yayınlamıştır. **1959** yılında yine AICPA bünyesinde Muhasebe Prensipleri

Kurulu (Accounting Principles Board=APB) kurulmuş **1973** yılında kapatılıncaya kadar da 31 adet ilke yayınlamıştır. Nihayetinde AICPA'dan bağımsız bir kuruluş olan FASB **1973** yılında kurularak 168 adet Finansal Raporlama Standardı (Financial Accounting Standards=FAS) yayınlamıştır. Ve günümüz US GAAP'ın temellerini atmıştır (Kazgan:2011:5-7).

US GAAP'lar; **Muhasebe Bilgilerinin Niteliksel Özellikleri**; İhtiyaca Uygunluk (relevance), Güvenirlilik (reliability), Karşılaştırılabilirlik (comparability), Anlaşılabilirlik ((understandability), **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri** (US GAAP) ise; Muhasebe kişiliği kavramı (accounting entity concept), İşletmenin sürekliliği varsayımı (going-concern assumption), Dönemsellik ilkesi (time period principle), Sabit dolar varsayımı (stable-dollar assumption), Tarafsızlık ilkesi (objectivity principle), Maliyet ilkesi (cost principle), Hasılatın gerçekleşme ilkesi (realization principle), Eşleştirme ilkesi (matching principle), Tutarlılık ilkesi (consistency principle), Tam açıklama ilkesi (disclosure principle), Önemlilik kavramı (materiality concept), İhtiyatlılık kavramı (conservatism concept) olarak sıralanmıştır (Çelik:2003:13).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Türkiye'deki muhasebe kavramları ile eş anlamlara sahiptir. Bundan dolayı bunların tanımlanmasına gerek yoktur. Ancak muhasebe bilgilerinin niteliksel özelliklerine bakmakta yarar vardır. **İhtiyaca uygunluk**; hazırlanan finansal tablolardaki bilgilerin karar alıcılarının ihtiyaç duyduğu türden olmalı ve geçmiş, gelecek ve bugünkü verileri karşılaştırılabilir olmalıdır. **Güvenirlilik** ise; finansal tablolarda sunulan bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde, tarafsız ve şeffaf olarak sunulmasını ve önemli derecede hataları barındırmaması gerekmektedir. **Karşılaştırılabilirlik**; finansal tablolardaki bilgilerin geçmiş dönemdeki finansal bilgiler ile ve diğer işletmelerin finansal tabloları ile karşılaştırılabilir şekilde hazırlanması ve sunulması gerekmektedir. **Anlaşılabilirlik**; hazırlanan finansal tablo ve mali bilgilerin en asgari düzeyde bu tablolarla ilgilenen kişilerin anlayabileceği düzeyde hazırlanması gerekir (Çelik:2003:13-16).

**FASB Muhasebe Standartları Kodlaması**, yaklaşık 200'den fazla kişinin çalışması ile 1 Temmuz 2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Kodlamaya ilişkin şu tespitler yapılmıştır (<http://asc.fasb.org>);

—**Projenin amacı** US GAAP'ı kodlamak ve basitleştirmektir. Bu amaç doğrultusunda izlenen yöntemler şunlardır: **a)** Muhasebeyle ilgili araştırmalarda çıkan sorunların çözümünde harcanan zamanı ve zahmeti azaltmak, **b)** Konuyla ilgili kaynakların kullanım imkânlarını geliştirerek standartlara uymama durumlarını azaltmak, **c)** Yeni standartlar yayınlandığında gerçek zamanlı güncellemelerle doğru bilgi sağlamak, **d)** Standart belirleme sürecinde gereken araştırmalar ve yakınsama çalışmalarında FASB'e destek vermek, **e)** Kodlamada yer almayan içeriğin resmi olmadığına anlaşılmasını sağlamak.

—**Kodlama** FASB'nin standart belirlenmesinde kolaylık sağlamaya yöneliktir. Bu bağlamda US GAAP aslında 50 yıllık bir çaba sarf edilerek elde edilmiştir. Kodlama US GAAP'a ulaşımı **basitleştirmektedir**. Aynı zamanda mevcut muhasebe ve raporlama standartlarının yapısını değiştirerek **yeniden yapılandırır**. Kodlama US GAAP üzerinde değişiklik değil sadece anlamayı kolaylaştırmaktadır.

—**Kodlamanın içeriği** genelde FASB'in Mevzuatlarını, Yeni Gelişen Konular Biriminin (EITF) görüşlerini, AICPA'nın kaynaklarını, Denetim ve Muhasebe Kılavuzlarını (AAG), Uygulama Bültenlerini (PB), Teknik Sorgu Hizmetleri (TIS) gibi konulardan oluşmaktadır.

— **Kodlama hazırlamanın amacı**; esasa yönelik standartları ve uygulama içeriğini yakalamak ve sisteme bağlamaktır. Bu bağlamda bunun dışındaki uygulamaları (örneğin; yönetim değerlendirme ve analizlerini, denetim ve bağımsızlık gibi konuları barındırmaz) içerikte yer vermemiştir.

—**Kodlamada kullanılan dil** çok basit ve herkesin anlayabileceği bir şekilde kullanılmıştır.

—Kodlamada kullanılan **üç görünüm** vardır; ([www.asc.fasb.org](http://www.asc.fasb.org) sitesinden yayınlandığı şekli ile); temel görünüm (herkes ulaşabilir), Profesyonel görünüm (Paralıdır), akademik görünüm (Akademisyenler ve araştırmacılar için)

—Kodlama; alanlar, başlıklar, alt başlıklar, bölümler ve altbölümler şeklinde yapılandırılmış ve XXX – XX – XX - X (başlık, alt başlık, bölüm ve altbölüm) şeklindedir.

— Kodlamada kullanılan **Alanlar**, **Varlıklar** veya **Yükümlülükler** gibi gruplardır.

—Kodlamada kullanılan **Başlıklar** dört ana grupta toplanmıştır. Bunlar; **Genel İlkeler** (Başlık Kodu 105): Bu başlık, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle ilgilidir. **Sunum** (Başlık Kodları 205-299): Bu başlıklar, sadece Finansal Tablo sunum konularıyla ilgilidir ve tanımlama, ölçüm ve bilanço dışı konuları kapsamaz. **Finansal Tablo Hesapları** (Başlık Kodları 305 -700): Kodlama başlıkları, Finansal Tablolardaki varlıklar, yükümlülükler, özsermaye, gelir ve gider gibi konuları bir sıralama içinde düzenler. **Diğer İşlemler** (Başlık Kodları 805 – 899): Bu başlıklar daha karmaşık Finansal Tablo hesaplarıyla ilgilidir ve genellikle işlemlere yöneliktir. Başlıklar arasında Şirket Birleşmeleri, Türevler, Parasal Olmayan İşlemler ve benzerleri yer alır. **Sektörler** (Başlık Kodları 905-999): Bu başlıklar, belli bir sektöre veya faaliyet türüne özgü muhasebe konularıyla ilgilidir.(örneğin; 905-tarım,908-havayolları gibi)

— Alt başlıklar bir başlığın alt kümelerini oluşturur. Örneğin işletme kiralama, finansal kiralama ve kiralama olarak iki alt başlığa ayrılabilir. Alt başlıkların numaralandırılması ise 00 ile 99 arasında yapılmaktadır. Örneğin genel alacaklar 310, genel stoklar 330 ve tarım başlığı 905'tir.

Tarım—Alacaklar kodlaması :905-310

Tarım—Stoklar kodlaması : 905-330

— Bölümler ise; tanımlama, ölçme, açıklama gibi alt başlık içeriğinin niteliği hakkında bilgi verir.

—**Sınıflandırma Kodları** şu şekilde kodlanmaktadır; XXX-YY-ZZ-PP kodlamasında XXX = Başlık, YY = Alt başlık, ZZ = Bölüm, PP = Paragraf anlamına gelmektedir. SEC içeriklerinde bölüm numarasının önünde "S" bulunur. Örneğin Alt başlığın Bölümü ve İsmi şu şekildedir; XXX-YY-00 Durum, XXX-YY-05 Genel Bakış ve Ortaya Çıkış Nedeni, XXX-YY-10 Amaçlar gibi devam eder.

### 2.6.2. Amerika Birleşik Devletleri Muhasebe Organizasyonu

Amerika'daki muhasebe organizasyonunu yine [www.asc.fasb.org](http://www.asc.fasb.org) adresindeki kodlamaya ilişkin belgeler incelendiğinde şu sonuçlara ulaşılabacaktır;

Finansal tabloların sunumuna ilişkin; FASB'ın sitesinde açıklandığı kadarıyla işletmeler, a) Dönem sonundaki mali durum (bilanço), b) Dönem gelirleri/giderleri (net kâr/zarar), c) Dönem içinde oluşan kapsamlı gelir kalemleri (özkaynaklarda şirketin hissedarı olmayan kişiler ile yapılan işlemler sonucu oluşan değişim), d) Dönem boyunca gerçekleşen nakit akışlarını e) Dönem boyunca hissedarların şirkete sermaye koymaları ve hissedarlara yapılan tüm dağıtımları tam set olarak bildirimde bulunmak zorundadırlar.

— **Mali durum tablosu bilanço** olarak tanımlanmaktadır. Bir işletmenin aktif ve pasifini göstermelidir.

— Bir yılı aşmayan **Cari aktifleri** (dönen varlıkları) şunları içermelidir; a) Cari işlemler için mevcut olan nakit ve nakit eşdeğeri kalemler, b) Ticari mal, hammadde, üretim safhasındaki mallar, mamul mallar, işletme malzemeleri ve olağan bakım malzeme ve parça stokları, c) Ticari alacaklar, alacak senetleri ve tahsildeki senetler, d) Bir yıl içinde tahsil edilebilir olmaları halinde personel, iştirakler ve diğer kişi ve kurumlardan alacaklar, d) Normal ticari uygulamalar dahilindeki vadesi gelmemiş taksitler veya alacaklar ve alacak senetleri, e) Alım/Satımı yapılan menkul kıymetler olarak sınıflanan, tahvil, hisse senedi yatırımları da dahil olmak üzere nakit yatırımını temsil eden hisse senetleri ve tahviller, f) Gelecek dönemlere ait ödenmiş masrafları içermelidir.



— Yukarıda sayılanların **12 aylık dönemi aşan kalemler** ise bu grupta yer verilmez bu kalemler(duran varlıklar); a) Cari olmayan varlıkların alınması veya oluşturulmasına ilişkin giderler ile uzun vadeli borçların tasfiyesi için ayrılmış olan nakitler veya nakit talepleri, b) Menkul kıymetler (pazarlanabilir olanlar ve olmayanlar) ya da bir başka şirket üzerinde kontrol, ortaklık veya diğer bir süregelen iş avantajı amacıyla verilen avanslar, c) Olağandışı işlemlerden doğan ve 12 ay içinde tahsil edilmesi beklenmeyen alacaklar, d) Hayat sigortası poliçelerinin nakit iade değerleri (çok özel bir uygulamadır), e) Arazi ve diğer doğal kaynaklar, f) Amortismanına tabi varlıklar, g)Birden çok yılın operasyonlarına ilişkin olan uzun vadeli ön ödemeler, uzun vadeli bir sözleşme altında gerçekleştirilen prim ödemeleri, fabrika yerleşiminin yeniden düzenlenme veya yeni bir konuma taşınma masrafları gibi ertelenmiş giderler.

—**Kısa vadeli borçlar**; “*yıl içinde bilinen yükümlülükler ve/veya yapılacak masraflar için gerekecek ve tutarları sadece yaklaşık olarak belirlenebilecek olan ya da ödemelerin yapılacağı kişi veya kişilerin henüz belirlenmediği tahmini karşılık ayrılması gereken tutarları*” içermektedir.

— **Kapsamlı gelir tablosu**, “*kayda alınmış olanlar ve şirketin hissedarları ile yapılan işlemler hariç, bir şirketin özkaynaklarında, dönem içindeki diğer ekonomik faaliyetlerin sonucunda meydana gelen değişimlerin sonucunu göstermek*” amacıyla hazırlanır. Kapsamlı gelir tablosunda alternatif formatlarda mevcuttur. Bunlar; “kapsamlı gelir tablosu”, iki farklı formatta birde iki tablo yöntemi ile ve “özkaynaklar değişim tablosu yaklaşımı” ile gösterilen net kar ve zarar formatı da iki farklı formatta hazırlanıp sunulabilir. Gelir tablosu; işletmenin bir dönemdeki tüm kar ve zarar kalemlerini içerir. Burada farklı olan olağanüstü gelir veya giderlerin vergi sonrası oluşan kara eklenerek dönem net karı/zararının bulunmasıdır. Bu durum kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergi dışı gelirlerin, vergi öncesi kar veya zarara eklenmediğini bize gösterir.

— **Nakit akım tablosunun** amacı bir dönemdeki işletme faaliyetlerinin nakit giriş ve çıkışlarını göstermektir. Bu bağlamda nakit akım tablosu; a)Nakit Akım Tabloları içinde yer alan nakit tahsilatların ve ödemelerin işletme faaliyetleri, yatırım

faaliyetleri veya finansman faaliyetleri olarak sınıflandırılmasını, b)Nakit akış bilgilerini raporlamak için doğrudan ve dolaylı yöntemlerin uygulanmasını, c)Nakit dışı yatırım, finansman faaliyetleri ve diğer işlemler için gerekli bilgilerin sağlanmasını, d)Riskten korunma faaliyetleri ile ilgili nakit tahsilat ve ödemelerin sınıflandırılmasını sağlanacak şekilde düzenlenmelidir.

— **Finansal tablolara ilişkin dipnot açıklamaları;** “Konsolidasyon bazı, Amortisman yöntemleri, Maddi olmayan varlıkların itfası, Stok değerlendirme yöntemleri, Uzun vadeli kontrat işlemlerinde gelirin kaydedilmesine yönelik muhasebeleştirme yöntemi” gibi **muhasebe politikalarını**, “muhasebedeki tahminlerin değişikliği, raporlamayı yapan kuruluşun değişikliği, muhasebedeki ilkelerin değişikliğini” içeren **muhasebedeki ilke ve hata değişikliklerini** içerecek şekilde hazırlanmalıdır.

— Bazı yurtdışı faaliyet gösteren ve US GAAP’a göre mali tablo hazırlayan işletmeler **enflasyon muhasebesi** uygulayabilirler. Burada gerekli olan fiyat artışları yine genel ilkelere göre hazırlanarak düzenlenir.

— Mali tablolarda birde işletmelerin o dönem için hazırladıkları **hisse başına karları** da yazmak durumundadır. Hisse başına kar gelir tablosu düzenlendikten sonra açıklanmalıdır. Hisse başına kar; *“hem dönem içinde “tercihli hisseler” için duyurulan temettüler hem de kümülatif tercihli hisseler için açıklanan temettülerin net kârdan çıkarılmasıyla hesaplanan” düz hisse başına kar* ve *“her türlü dönüştürülebilir tercihli temettüleri ve bunlar üzerindeki faizlerin vergi sonrası meblağlarını içerecek şekilde düzeltilip”* yeniden hesaplanan **seyreltilmiş hisse başına kar** olarak iki farklı şekilde düzenlenir.

— Halka açık işletmeler **ara dönem raporlarını** sunmak zorundadırlar. Bu tablolar yine yukarıda sayılan kurallara göre düzenlenir ve aylık, üçer aylık ve başka aralıklarla sunulabilir.

— Birde FASB’ta düzenlenen **kişisel mali durum raporları** vardır. Bunlar özel olarak yüksek kredi çekenler, belli bir seçimde aday olmak isteyenler için

ve aynı zamanda aile, eş ve şahıslar için ayrı ayrı düzenlenebilen raporlardır. Bunlar kişini varlıklarını ve borçlarını anlamak için düzenlenen mali raporlardır. Bu tablolardan **bilanço** “*Varlıkların tahmini gerçeğe uygun değerleri, Yükümlülüklerin tahmini güncel tutarları, Varlıkların tahmini gerçeğe uygun değerleri ile yükümlülüklerin tahmini güncel tutarları arasındaki farklar ve ilgili vergi matrahlarına göre tahmini gelir vergisini, Belirli bir tarihteki net değer*”i içerecek şekilde düzenlenmelidir.

— Yine mali tablolar tam setinde birde **riskler ve belirsizliklere** de yer verilir. Bunlar yatırımcıları ilgilendiren faaliyetten kaynaklı riskler ve belirsizlikler olmalıdır. Bunun yanında işletmeler bölümlerin faaliyetlerini de içerecek şekilde **bölüm raporu** hazırlamalıdır. Bölüm raporlarını yine halka açık şirketler sunmalıdır.

Amerikan muhasebe sisteminde hesapların işleyişi ülkemizde olduğu gibi kayıtlanmaktadır. Bilançonun aktifindeki ve pasifindeki kalemlere ilişkin kayıtlama örnekleri ve bu hesapların kayıtlanmasına ilişkin daha fazla bilgi için “Kazgan:2011:120-203” kaynağındaki ilgili sayfalardan bakabilirler. Ancak bu kalemlere ilişkin bilgileri ve değerlendirme ölçütlerini yine ilgili kaynaktan ve FASB internet sayfasından ([www.asc.fasb.org](http://www.asc.fasb.org)) faydalanarak şu şekilde verebiliriz.

Öncelikle **aktif kalemlere** baktığımızda;

—**Nakit ve nakit benzerleri** hesap grubu; “*Bankada bulunan ve herhangi bir kısıtlamaya tabi olmayan mevduatlar, Elde tutulan kağıt ve madeni paralar, Alınan çekler (ABD’de vadeli çek kavramı yoktur; dolayısıyla elde bulunan veya tahsile verilen çekler “Deposit-in-transit” şeklinde banka bakiyesine eklenir), Nakde döndürmede sorun olmayan ve vadesine üç aydan az süre bulunurken satın alınmış menkul kıymetler*” olarak sınıflandırılmıştır.

—**Alacaklar** “*satışlardan ve diğer işlemlerden doğar. Alacaklar bilançoda, net gerçekleşebilir değerlerin üzerinden gösterilir*” diye anlatılmakta ve Net gerçekleşebilir değer de “*brüt alacaklardan tahmini tahsil edilemeyecek şüpheli alacaklar bakiyesinin düşülmüş hali*” olarak tanımlanmaktadır. Burada ayrılan karşılıklar “doğrudan silme” veya “karşılık ayırma” metotları ile yapılmaktadır. Birde

alacaklarda faktoring (alacağın belli bir komisyon ile devri) uygulaması mevcuttur. “*Bir alacağın vadesi bir seneden uzun ise, doğru değerlendirme metodu, bu alacaktan dolayı oluşacak olan tüm nakit akışlarının bu alacaktaki riskleri kapsayacak şekilde uygun bir iskonto oranıyla hesaplanacak olan net bugünkü değerini bulmak olacaktır. Genellikle bu faiz oranı, alacaklıyla borçlu arasında önceden belirlenir. Bu oranın belli olmadığı ya da uygulanan oranın gerçek riski ve piyasa koşullarını yansıtmadığı durumlarda, alacak uygun bir iskonto oranıyla reeskonta tabi tutulur. Bu reeskont bilançoda, bir değerlendirme karşılığı olarak alacağın net gerçekleşebilir değerini azaltırken, gelir tablosunda da satış gideri veya satış iskontosu olarak muhasebeleştirilir.*”

—**Menkul kıymetler** muhasebeleştirme ve raporlamada “piyasa değeri” ile kayıt altına alınır ve raporlanır. Bu menkul kıymetler; tahviller ve hisse senetleri olarak ikiye ayrılır. Gruplandırılmasında ise “satışa hazır menkul kıymetler”, “alım-satımı yapılan menkul kıymetler”, “vadelerine kadar elde tutulan menkul kıymetler” ve “özkaynakta gösterilen menkul kıymetler” olarak ayrıma tabi tutulmuştur. Özkaynak metodu ile muhasebeleştirmede (uzun vadeli ve yatırım amaçlı elde tutulan menkul kıymetler) menkul kıymet %50’yi aşan bir orana ve işletme bazı oranlarla (%50’den düşük) iştirakte bulunduğu işletmede söz hakkına sahip ise o zaman özkaynaklara aktarılarak bu yöntem uygulanır. Menkul kıymetlerde kademeli olarak hisse alımlarında eğer işletmenin yaptırım gücü değişiyorsa yine özkaynaklar metodu uygulanarak muhasebeleştirme yapılır.

—**Stoklar** maliyet değeri ile değerlendirilmekte ve iki farklı şekilde kayıt altına alınmaktadır; dönemsel (periyodik) ve sürekli kayıt sistemi. Bu sistemler ülkemizdeki gibi uygulanmaktadır. Stok değerlendirme yöntemleri ise; “hareketli ortalama yöntemi”, “LİFO”, “FİFO” ve “perakende stok değerlendirme” metotları kullanılmaktadır. İlk üç yöntem ülkemizde de uygulanmaktadır. Perakende stok değerlendirme yöntemi ise tüm stoklar okuyucuya okutulur ve sonrasında toplam ürün sayısına bölünerek birim maliyet bulunur. Ve ilk üç değerlendirme yöntemlerinden hangisi uygulanıyorsa o yöntemle maliyetler ayrılmaya başlanır. Stoklarda değer düşüklüğünde karşılık ayrılır. Karşılık ayrılırken tavan değeri “net gerçekleşebilir değer” ile belirlenir ve “ikame değer”

yöntemi kullanılarak değeri düşen ürünün değeri bulunur. Burada tutarlılık kavramı gereği hangi yöntem uygulanıyorsa o yöntemle devam edilir.

—**Maddi duran varlıklar**; işletmenin bir yıldan fazla elinde bulundurduğu sabit kıymetleridir. Bu kıymetler “ilk edinme maliyeti” ile değerlendirilir. Yani tüm masraflar sabit kıymetin maliyetine eklenir. Faiz ise kendi kullanımını veya satmak amacıyla yaptırdığı binalara eklenirken, makinelerin alımına eklenmemektedir. Sabit kıymetlere uygulanan amortisman yöntemleri de; “doğrusal amortisman yöntemi” (ülkemizde normal amortisman), “azalan bakiyeler yöntemi” (ülkemizde aynı), “yıllık katsayı yöntemi”, “fiziksel kullanım yöntemi” olmak üzere çeşitlere ayrılmıştır. Yıllık katsayı yöntemine örnek verecek olursak, 5 yıl ayrılacak amortisman 15 yıllık kullanım ömrüne sahip ise; ilk yıl için  $5/15=0.33$ , ikinci yıl için  $4/15=0,2667$ , üçüncü yıl için  $3/15=0,20$  olarak devam eden amortisman oranları ile amortisman ayrılır. Fiziksel kullanım yöntemi ise özellikle makineler için geçerli bir yöntemdir ve o makine ne kadar ürünün üretilmesinde kullanılmış ise o kadar amortisman ayrılır. Eğer bu sabit varlıklarda “net defter değerinin” altına düşen bir değer düşüklüğü mevcut ise bu durum o günkü fiyatları ile tekrar değerlendirilerek sabit kıymetin değeri tekrar hesaplanır. Bu durum her yıl tekrar eder.

—**Maddi olmayan duran varlıklar** ise; “ömrü sınırlı olanlar” ve “ömrü sınırsız olanlar” olarak ikiye ayrılır. Bu ayrımın sebebi itfa edilip edilemeyeceği noktasında olmaktadır. Sınırlı olanlar itfa edilir, sınırsız olanlar ise edilmez. Maddi olmayan duran varlıklar “gerçeğe uygun değer” üzerinden muhasebeleştirilir ve itfasında doğrusal yöntem kullanılır.

**Borçlar ve yükümlülükler** baktığımızda ise;

—**Cari borçlar ve yükümlülükler**; “Hem tutar hem de alacaklısı bilinen borçlar”, “Alacaklısı bilinen, ancak tutarı tahmin edilmesi gereken borçlar”, “Hem alacaklısı bilinmeyen hem de tutarı tahmin edilmesi gereken borçlar”, “Muhtemel bir yükümlülük nedeniyle oluşmuş borçlar” olarak sınıflandırılmıştır. **Birinci grup** borçlar; “ticari borçlar”, “senetli borçlar”, “ödenecek temettüler”, “ertelenmiş gelirler ve avanslar”, “alınan depozitolar”, “borç karşılıkları”, “aracılık borçları”, “stok finansman

borçları”, “uzun vadeli kredilerin cari kısımları” olarak sınıflandırılmıştır. **İkinci grup** borçlar; “ödenen vergiler”, “ödenen emlak vergileri”, “ödenen prim ve komisyonlar”, “izin ve benzeri karşılıklar” gibi sınıflandırılmıştır. **Üçüncü grup** borçlar; “satış teşvikleri”, “garanti karşılıkları”, “mal iade karşılıkları”, “çevresel atık karşılıkları” olarak sınıflandırılmıştır. **Dördüncü grup** ise karşılık ayırıp ayırmamak ile ilgilidir. Şu üç olasılık vardır; “muhtemel oluşabilecek borç” eğer tutar tahmin ediliyorsa karşılık ayrılmalı, ancak “dipnotlarda” açıklanmamalıdır, “oluşması mümkün” ise; karşılık ayrılmamalı ancak “dipnotlarda” açıklanmalıdır, “düşük olasılıkla gerçekleşen borç” ise; hem karşılık ayrılmamalı hem de “dipnotlarda” açıklanmamalıdır.

—Bir borç kalemi bir yılı aşan bir borç ise bu ayrı olarak hesaplandırılmalı ve **uzun vadeli borç** olarak yazılmalıdır. Bu gruba tahviller, leasing vb. gibi borçlar konu olur.

—**Özkaynaklar** ise; “ödenmiş sermaye”, dağıtılmamış karlar” ve “diğer kapsamlı gelir kalemleri”nden oluşmaktadır.

Birde US GAAP’ta **konsolidasyona** ilişkin ilkeler de mevcuttur. Ancak araştırmamız bunu kapsamadığından bu konuya girilmemiştir.

Aşağıdaki tabloda US GAAP ile Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) arasındaki farkı görerek Amerikan muhasebe sistemi hakkında genel bir görüşe sahip olabiliriz.(Kazgan:2011:34)

**Tablo 1:** US GAAP ve UFRS'nin Karşılaştırılması

KONU	US GAAP	UFRS
Yaklaşım	Çok daha detaya yöneliktir	Prensip belirleyicidir.
Bilanço	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller sınıflaması yoktur.	UMS 40'a göre Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller olarak sınıflandırılabilir.
Bilanço/Sabit Kıymetler	Değerleme yoktur.	Değerleme yapılabilir.
Bilanço/Stoklar	LIFO uygulanabilir.	LIFO uygulanamaz..
Gelir Tablosu'nda Olağanüstü Kalemler	Vardır (Olağandışı ve Seyrek durumlarda)	Yoktur.
Nakit Akım Tablosu	Ödenen Faiz İşletme Faaliyeti olarak gösterilir.	Opsiyoneldir. İşletme/Finansman maliyeti olarak gösterilir.
Nakit Akım Tablosu	Doğrusal Metod'da Dolaylı Metodun da gösterilme zorunluluğu vardır.	Zorunluluk yoktur.

**Kaynak:** Kazgan:2011:34

## 2.7. Türkiye Muhasebe Sistemine Genel Bakış

Türkiye'nin muhasebe sisteminin gelişimini birinci bölümde bahsetmiştik. Türkiye'deki muhasebe sistemindeki bugünkü durum, Eski Türk Devletlerden beri gelen belli bazı geleneklerle temellendirilen, Osmanlı döneminde gelişen ve Türkiye Cumhuriyetinin başlangıcından bu yana batıya uyum süreci doğrultusunda sonuçlanan bir süreç ile devam etmiştir. Günümüzde Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum sürecinde olan Türkiye 1992 yılından beri Tek Düzen Muhasebe Sistemine (TDMS) uygun mali tabloların sunumunu gerçekleştirmektedir. Bu sistemde işletmenin "karlılık" ve "likiditesi"ni yansıtacak şekilde düzenlenen mali tablo sunumları yapılmaktadır. Ancak 13.01.2011 tarihinde yayınlanan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu mali

tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde düzenlenmesini zorunlu kılmıştır.

Şuan da Türkiye’de eğitimi verilen ve tüm işletmeler tarafından uygulanan muhasebe Tek Düzen Muhasebe Sistemine uygun olarak yürütülmektedir. Özellikle 26.12.1992 yılından beri yayınlanan Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) TDMS’nin nasıl uygulanması noktasında hem eğitimciler hem de işletmeler için kılavuzluk görevini görmektedir. Türkiye’de uygulanan muhasebe sistemini anlamak için MSUGT’lerini incelemek yeterli olacaktır.

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde MSUGT kapsamında; “Muhasebenin temel kavramları, Muhasebe politikalarının açıklanması, Mali tablolar ilkeleri, Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi bölümlerinden ibarettir. Muhasebenin temel kavramları ve temel mali tabloların nasıl şekillendiği ve nasıl düzenlendiği hakkında bilgi vermiştik. Ondan dolayı bu iki bölüm pek fazla irdelenmeyecektir. MSUGT kapsamında yayınlanan bu bölümlere kısaca değinecek olursak eğer;

— MSUGT düzenleme **amacını**; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilerin faaliyet sonuçlarını anlamlı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirmesini sağlamak ve mali tablolarını ilgili kişi ve kurumlara tutarlı ve karşılaştırılabilir şekilde gerçek durumunu yansıtacak biçimde düzenlenmesini sağlamak ve denetlenmesini kolaylaştırmak olarak belirtebiliriz.

— Bu düzenleme **kapsamında** Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler MSUGT kapsamındaki tüm düzenlemelere uymak zorundadırlar. Ancak bu işletmeler dışında kalan Banka Ve Sigorta Şirketleri, Özel Finans Kurumları, Finansal Kiralama Şirketleri, Menkul Kıymet Yatırım Fonları, Aracı Kurumlar Ve Yatırım Ortaklıkları bu tebliğlerin “Muhasebe Temel Kavramlarına”, “Muhasebe Politikalarına” ve “Mali Tablolar İlkelerine” uymak koşulu ile muhasebe sürecini işletirler. İşletme hesabına göre defter tutanlar ise sadece Muhasebenin Temel Kavramlarını uygulamaları yeterlidir.



— **Muhasebenin Temel Kavramları**; sosyal sorumluluk kavramı, işletmeni kişiliği kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı, dönemsellik kavramı, parayla ölçülme kavramı, maliyet esası kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı, ihtiyatlılık kavramı, önemlilik kavramı ve özün önceliği kavramı olarak 12 temel kavram veya muhasebe ilkesi belirlenmiştir. Tüm muhasebe uygulamaları bu kavramlar dikkate alınarak yapılmaktadır.

— Muhasebe **Politikaları** ise kısaca; **a)** mali tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına göre hazırlanacak ancak bu kavramlardan ayrılmaları durumunda bu durum dipnotlarda gösterilmelidir, **b)** ihtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulamasını yönlendirmelidir, **c)** mali tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa olarak açıklanmalıdır, **d)** muhasebe politikaları ile ilgili açıklamalar mali tablolarla bütünlük oluşturmalıdır, **e)** bilanço ve gelir tablosundaki hatalar muhasebe politikaları ile açıklanamaz, bu hatalar ancak muhasebe kayıt ve teknikleri ile düzeltilmelidir, **f)** mali tablolar dönemler itibari ile karşılaştırılabilir olmalıdır, **g)** mali politikalarda cari ve gelecek dönemleri etkileyecek veya etkilemiş bir değişiklik var ise bunların mali tablolara olan etkileri anlatılmalıdır diye sıralanmıştır.

— **Mali tablolar**; Bilanço, Gelir Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu olarak sıralanmış, bunlardan Bilanço ve Gelir Tablosu esas tablo, diğerlerinin ise ek mali tablo oldukları belirtilmiştir.

— **Mali tabloların amaçları** ise; yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgili kişiler için karar almada yararlı bilgiler vermeli; gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamalı; varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikleri ve işletme faaliyetlerinin sonuçları hakkında bilgi verebilmelidir.

— **Mali tabloların düzenleme ilkeleri**; bilanço ve gelir tablosu olarak ikiye ayrılırken, bilanço ilkeleri de varlıklara, yabancı kaynaklara ve özkaynaklara ilişkin ilkeler olarak ayrıma tabi tutulmuştur. Bu ilkelere uyularak esas mali tablolar düzenlenmektedir.

Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yönelik yeni çıkan TTK’ya baktığımızda; Beşinci Kısım işletmelerin tutacakları **ticari defterleri** düzenlemektedir. 64. maddenin 5. paragrafında işletmelerin muhasebe ile ilgili olan defterlerin “yevmiye defteri”, “defteri kebir” ve “envanter defterlerini” olduğu açıklanmıştır. Bunun dışında tutulacak defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanacak tebliğlerle belirleneceğini de ayrıca belirtmiştir. Aynı zamanda bu kanunda ilgili kısımda defter kayıtlarının nasıl tutulacağı, tacirlerin düzenlemeleri gereken finansal tabloları ve bunların nasıl düzenlenmesi gerektiği, değerlendirme ilkelerini ve mali tablo kalemlerinin nasıl değerlendirilmesi gerektiği Türkiye Muhasebe Standartlarına atıf yapılarak açıklanmıştır.

Şunu da belirtmek gerekir ki düzenlenen mali tablolarda Vergi Usul Kanununda belirtilen usul ve esaslara göre **vergi hesaplamaları** gösterilecek şekilde düzenlenmelidir. Vergi hesaplaması vergi kanunlarında belirtilen şekli ile hesaplanır.

## **2.8. İncelenen Muhasebe Sistemlerinin Çakışma ve Ayrışmalarının Belirlenmesi**

Aşağıdaki tabloda yukarıda incelenen tüm ülkelerin ayrışma ve çakışmalarını görebilmekteyiz. Bu ayrışma ve çakışmaları çalışmamıza katkı sunacak tarzda ve ülkemizde uygulanabilecek muhasebe organizasyonu örneğini oluşturabilecek bilgi ve verileri elde edecek şekilde düzenlenmiştir. Bu kapsamda aşağıdaki geniş perspektifle hazırlanmış tabloda ülkelerin muhasebe organizasyonlarının etkilendiği durumlar, muhasebe organizasyonu oluşturan yasal düzenlemeler, düzenlenen mali tablolar, bilanço ve gelir tablosu formatları, varlık ve kaynak yapıları, gelir tablosu formatı, muhasebe defterleri, defter kayıt yöntemleri, muhasebe kavram ve ilkeleri, hesap planları ve son olarak Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyum sürecinin olup olmadığı noktasında inceleme yapılmış olup ülkelerin karşılaştırılması yapılmıştır.

**Tablo 2: İncelenen Ülkelerin Muhasebe Organizasyonlarının Karşılaştırılması**

Karşılaştırma Kriterleri	Sosyalist Muhasebe Sistemi	Çin Muhasebe Sistemi	İngiltere Muhasebe Sistemi	Japon Muhasebe Sistemi	Almanya Muhasebe Sistemi	Fransa Muhasebe Sistemi	Avrupa Birliği Yönergesi	A.B.D. Muhasebe Sistemi	Türkiye Muhasebe Sistemi
<b>Etkilendiği Kültürler, Ülkeler, Düşünceler</b>	Sosyalist Düzen Kültürü, Marx ve Lenin düşüncelerinin etkisi. "Sosyalizm Muhasebedir" düşüncesi mevcuttur.	Konfüçyüsçülük, Budizm, Taoçuluk ve Feng-Shui felsefesine dayanan geleneksel kültür ile 1949 yılından sonra sosyalizm etkisi ile modern kültür etkisi vardır. Günümüzde Anglo-sakson etkisi mevcut.	Luca Pacioli'nin etkisi büyük. Anglo-Sakson ülkesi olması sebebiyle bu kültürün muhasebe üzerinde etkisi fazla olmaktadır. Muhasebe biliminin oluşumunda öncü ülkelerden sayılmaktadır. Yani kendisi etkileyen bir kültüre sahiptir. Sonrasında Fransa, Hollanda ve A.B.D etkisinde kalmıştır.	Önceleri Konfüçyüsçülük, taoçuluk, Feng-shui, budizm etkisinde kalmış. 19. Yy'ın sonlarında alman etkisi mevcut. 2. Dünya savaşından sonra ABD etkisi mevcut.	Luca Pacioli'den etkilenmiştir. Alman muhasebe okulu mevcuttur. Yani etkileyen kültürlerdendir	Etkileyen kültürlerdendir. Luca Pacioli'den etkilenerek muhasebe işleyişi şekillenmektedir.	Luca Pacioli'nin muhasebe düzeni burada mevcuttur. En fazla Alman, Fransız ve İngiltere kültürlerinden etkilenerek muhasebe şekillenmiştir. Sonrasında UMS ve UFRS'den etkilenme mevcuttur.	Anglo-Sakson ülkesi olduğundan bu kültürden çok fazla etkilenmiştir. Muhasebe "defter tutma" ile eşanlamlıdır.	Tarihsel bir muhasebe birikimi mevcuttur. Ancak 19 yy. Ve sonrasında batı etkisinde kalmıştır. Luca Pacioli'nin defter kayıt yönteminin etkisindedir. Son zamanlarda UMS ve UFRS etkisindedir.
<b>Yasal Mevzuat Etkisi</b>	Merkezi Sisteme bağlı, tamamen yasal mevzuatla düzenleme, katı, şekilci ve esnek olmayan bir sistem.	Merkezi sisteme bağlı, tekdüzenlik derecesi yüksek, tutuculuk ve gizlilik eğilimi olan yazılı olmayan ve devletin standartları belirlediği muhasebe sistemi vardır. Esnek bir muhasebe sistemi mevcut değil	Her ne kadar yasal mevzuat etkisinde muhasebe sistemi düzenlenmiş olsada uygulamada esnek bir yapıya sahiptir. Şirketler kanunu en fazla etki yapan kanundur. Sonrasında Avrupa Birliği 4..7. Ve 8. Direktifleri etkilemiştir.	Vergilendirme önemli olduğundan vergi kanunlarına göre düzenlemeler mevcut. Alman ve Amerikan etkisi ile ticaret kanunları değiştirilmiş ve etkisi artmıştır. Devletin etkisi büyüktür. Tek düzen muhasebe sisteminin oluşumu mevcuttur.	Muhasebe sistemi yasalarla şekillenmiştir ancak esnek yapıya sahiptir. Vergi muhasebesi ağırlıklı değil ticari muhasebe ağırlıklıdır. En fazla Alman ticaret kanunu etkilidir. Her şirkete göre farklı mali tablo sunulmaktadır.	Fransa'da muhasebe sistemi emredici Ulusal Muhasebe Planı'na göre şekillenmiştir. Esasında Vergi muhasebesi kullanılarak muhasebe şekillenmektedir. Muhasebe organizasyonu Şirketler Kanunu ve ve Fransız Ticaret Kanuna göre şekillenmektedir. Esnek bir muhasebe sistemi değildir.	Avrupa Birliği Yönergeleri tüm üye ülkeler tarafından uygulanması gerekir. Muhasebe uygulamaları ülkelere bırakılırken mali tablolar direktiflere uygun hazırlanmak zorundadır.	Devlet tarafından desteklenen özerk kuruluşlar tarafından hazırlanan Kodlama projesi kapsamında muhasebe organizasyonu şekillenmektedir.	TTK ve VUK etkileyen kanunlardır. TTK'da TMS TFRS'nin uygulanması gerektiği ve TMS ve TFRS'yi düzenleyecek Kurumunda TMSK olduğu vurgulanmıştır. Yani yasal olarak desteklenerek özerk kuruma devir söz konusudur.
<b>Düzenlenen Mali Tablolar</b>	Önceleri bilanço (gelir tablosu kapitalist düzene hizmet eder düşüncesi) sonrasında kar zarar (gelir) tablosu	Bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, kar-zarar tablosu ve dipnotlar.	Bilanço, kar-zarar tablosu, nakit akım tablosu ve dipnotlar kullanılmaktadır.	Bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu	Bilanço ve gelir tablosu zorunlu ancak satılan malın maliyeti ve fon akım tablosu ile nakit akım tablosu ihtiyaridir.	Bilanço, gelir tablosu ve yasal eklerden oluşmaktadır.	Bilanço, gelir tablosu ve ekleridir.	Bilanço, dönem gelir-giderlerini, kapsamlı gelir tablosu, nakit akım tablosu ve dipnotlar tam set olarak sunulmaktadır.	Esas tablolar; bilanço, gelir tablosudur. Yardımcı tablolar ise; satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu, özkaynak değişim tablosu olarak sıralanmıştır.
<b>Bilanço ve Gelir Tablosu Formatları</b>	Tek tip bilanço ve gelir tablosu mevcuttur.	Mali tablolar; çin muhasebe standartlarına, uluslararası muhasebe standartlarına ve US GAAP'a uygun üç set halinde sunulur. Belli bir format yok.	2 adet bilanço ve 4 adet gelir tablosu formatı mevcuttur.	Tek düzen bilanço ve gelir tablosu formatı mevcuttur.	Özet ve ayrıntılı mali tablo ayrımı yoktur. Kanuna göre bilanço hesap şeklinde ve gelir tablosu iki farklı formatta düzenlenebilir. Bilanço kısaltılmış form, kısaltılmamış form ve kısaltılmamış form ancak eklerin olması zorunluluğu olan 3 çeşit şirket büyüklüğüne göre belirlenmiş form mevcuttur. İster hesap isterse rapor şeklinde sunulabilir.	Bilanço tek tip, gelir tablosu iki tip tablo olarak hazırlanmaktadır. Bilanço artan likit esasına göre şekillenmekte, dönem sonuç hesabı ise, "yükümler(vergi dışı)" ve "hasılatlar" olarak iki ayrı tablo şeklinde hazırlanmaktadır.	İki bilanço ve dört kar-zarar tablosu modeli mevcuttur. Bilanço yatay ve dikey şekilde, kar zarar tablosu iki yatay iki dikey şekilde hazırlanmaktadır.	Bilanço tek tip ancak gelir tablosu iki farklı formatta sunulmaktadır. Bunun yanında kişisel mali durum raporları yani bilanço ve gelir tablosu mevcuttur.	Tek tip bilanço ve gelir tablosu formatı mevcuttur.
<b>Varlık Yapısı</b>	Önceleri;"duran varlıklar", "dönen varlıklar", "kullanımdan çekilen varlıklar" ayrımı mevcut. Sonraları "dönen varlıklar", "dönemde olan varlıklar" ve "dolanım dışı varlıklar" ayrımı mevcuttur. En az likitten başlayarak sıralama mevcut.	Önceleri dört kolon metodu ile gelirler-harcamalar=varlıklar-özsermaye eşitliği sağlanmıştır. Belli bir format yok. Çoğunlukla listeleme şeklinde "duran varlıklar", "dönen varlıklar" ve "kısa vadeli borçlar (-)" toplamı ile "özkaynaklar" ve "uzun vadeli kaynaklar" toplamına göre ayırım mevcut.	Bilançonun 1.formatı liste şeklinde 2.'si iki yönlüdür. 1. Format; a)ödenmemiş sermaye, b) duran varlıklar c) cari aktifler d) depozito ve teminatlar e)kısa vadeli borçlar f) net dönen varlıklar g) kısa vadeli borçların dahil olmadığı toplam varlıklar h)uzun vadeli borçlar i)borç ve gider karşılıkları j)depozito ve teminatlar k)sermaye ve yedekler olarak sıralanmıştır	Cari alacaklar, sabit varlıklar ayrımı mevcuttur.	Bilanço artan likit esasına göre düzenlenmektedir. Duran varlıklar devamlı kullanım amacıyla ede bulundurulmuş varlıklardır. Alacaklar, borçlar ve gelir gider tahakkukları ayrı yerde değil topluca gösterilmektedir. Uzun vadeli borç veya alacaklar bu hesapların altında gösterilmektedir. Dönem ayrıcı hesaplar hem aktifte dönen ve duran varlıklarda hem de pasifte borç ve özkaynaklarda gösterilmektedir.	İlk 5 sınıf bilanço hesapları, 6. Ve 7. Sınıflar yönetim (sonuç) hesapları ise özel hesaplar olarak gruplandırılmıştır. Buna göre; 1-sermaye hesapları, 2-sabit kıymet hesapları, 3-stoklar ve üretim aşamasındaki ayrı mamuller hesabı, 4-satış hesapları, 5-mali hesaplar, 6-gider hesapları, 7-hasılat hesapları, 8-"1." Ve "7" hesaplarda yer almayan hesaplar, 9-maliyet muhasebesi hesapları, 0-isteğe bağlı hazır durumda olan hesap sınıfı" olarak sınıflandırılmıştır.	Yatay şekildeki modelde bir borçlar, sermaye ve ihtiyatlar şeklindedir. Dikey şekildeki modelde aktif kısmı "a-ödenmemiş sermaye, b-kuruluş giderleri, c-duran varlıklar, d-dönen varlıklar, e-aktifte dönem ayrımı" olarak, pasif kısmı ise; "f-kısa vadeli borçlar, g-net işletme sermayesi, h-sürekli sermaye, i-uzun vadeli borçlar, j-gider ve zarar karşılıkları, k-pasifte dönem ayrımı, l-özkaynaklar" olarak listelenmiştir.	Cari aktif ve cari olmayan aktiflerinden oluşmaktadır. Aktif kalemler; nakit ve nakit benzerleri, alacaklar, menkul kıymetler, stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklardan oluşmaktadır.	Dönen varlıklar ve duran varlıklar ayrımı mevcuttur. Azalan likidite esasına göre hesap grupları açılmaktadır.
<b>Kaynak Yapısı</b>	"Kendi kaynakları", "ödünç veya geçici alınmış kaynaklar" ve "milli gelirin dağıtımından alınan kaynaklar" ayrımı mevcut. Sonraki tartışmalarda "fonlar", "krediler", "ayarlayıcı kalemler" ve "sonuçlar" ayrımı mevcuttur. En son ödenecek kaynaktan başlayarak sıralanmıştır			Yükümlülükler, ve özsermaye ayrımı mevcuttur.			Broç ve yükümlülükler ile özkaynaklar sınıflandırması mevcuttur. Cari borçlar dört grupta, ve uzun vadeli borçlar borç ve yükümlülükler altında gösterilmektedir.	Kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve özkaynaklardan oluşmaktadır.	

Karşılaştırma Kriterleri	Sosyalist Muhasebe Sistemi	Çin Muhasebe Sistemi	İngiltere Muhasebe Sistemi	Japon Muhasebe Sistemi	Almanya Muhasebe Sistemi	Fransa Muhasebe Sistemi	Avrupa Birliği Yönergesi	A.B.D. Muhasebe Sistemi	Türkiye Muhasebe Sistemi
<b>Gelir Tablosu Yapısı</b>	Muhasebenin temeli maliyetlemeye dayandırılıyor. Maksimum ayrıntılı maliyetleme veya yönetim için minimum gerekli bilgilerle sınırlı maliyetleme ile gelir tablosu hazırlanmakta	Belli bir format yok. Sosyalist kültür etkisinde gelir tablosu hazırlanmakta. Net kar önem taşımakta ve buna uygun gelir tablosu düzenlenmekte	Satış cirosundan başlayıp dönem net karına kadar devam eden 23 adet hesap mevcuttur.	Ana faaliyetlerden gelir ve giderler, diğer faaliyet gelir ve giderleri, olağan dışı (kanunen kabul edilen) gelir ve giderleri, olağandışı (kanunen kabul edilmeyen) gelir ve giderler ayrımına tabi olmaktadır.	Gelir tablosu "toplam maliyet esasına" ve "satış maliyeti esasına" göre düzenlenmekte.	Sonuç hesaplarında üç ana başlık kullanılmaktadır; ticari işlemler, mali işlemler ve olağanüstü işlemlerdir. Ticari işlemler, işletmenin gelir ve giderlerini, mali işlemler yatırımlar için ayrılan karşılıklar ve tahvil ihraç giderlerini de kapsayan bir tablodur. Aynı zamanda vergilendirme masrafları ayrı olarak gösterilip ticari ve mali işlemlerden alınan vergi ve olağanüstü işlemlerden alınan vergiler arasında ayırım yapılması gerekmektedir.	Kar-zarar tablosu modelleri, iki yatay şekil ve iki dikey model olarak gruplandırılmıştır. Yatay şekillerde bir tarafta giderler, diğer tarafta gelirler yer alır. Dikey şekillerde ise gerçekleşen gelirlerden, gerçekleşen giderler indirilir; net mali gelir/gider ve net olağanüstü gelir/giderden vergiler düşülerek bilançodaki artış veya azalış tespit edilir. Yatay ve dikey modellerde "maliyet tipine(kategori ayırım)" veya "işlevine(fonksiyonel ayırım)" göre alt gruplara ayrılır.	Gelir tablosu; işletmenin bir dönemdeki tüm kar ve zarar kalemlerini içerir. Burada farklı olan olağanüstü gelir veya giderlerin vergi sonrası net karı/zararının bulunmasıdır. Bu durum kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergi dışı gelirlerin, vergi öncesi kar veya zarara eklenmediğini bize gösterir.	Brüt kar, faalite karı, olağan kar, dönem karı ve dönem net karı bulunacak şekilde gelir ve giderler sıralanmıştır. Örneğin; a)brüt satışlar(+) b)satış indirimler(-) c) satışların maliyeti(-) =brüt kar bulunur.
<b>Muhasebe Defterleri</b>	Jurnal-ordino, günlük defter, büyük defter kullanımı mevcuttur.	"caoliu-günlük defter", "xiliu-jurnal", "zonqing-büyük defter"leri kullanılmıştır. Bunun yanında nakit defteri, kişisel hesap ve aktarım defterlerinde kullanılmıştır.	Çok yevmiyeli defter, genel yevmiye defteri, büyük defter	Yevmiye defteri, büyük defter	İşletme defteri tanınmamakta, yevmiye ve büyük defter mutlaka tutulmakta, küçük işletmeler kasa defterine benzer bir defter tutmaktadırlar.	Fransız sistemi defter tutulmaktadır. Buna göre, istenildiği kadar günlük defter kullanılabilir. Bunlar genel yevmiye defterine, buradan büyük deftere, mizan aracılığı ile de envanter ve bilanço defterine aktarılır.	Uygulama ülkelere bırakılmıştır. Atıflardan, günlük defter, büyük defter ve yardımcı defterlerin kullanıldığı anlaşılmaktadır.	Amerikan tipi defter tutma sistemi mevcuttur. Defteri kebirli yevmiye defteri kullanılır. Bu şekli ile günlük defter, büyük defter ve envanter defteri kullanılmaktadır.	Bilanço esasına göre defter tutanlar; günlük defter, büyük defter ve envanter defterini işletme esasına göre defter tutanlar ise sadece işletme defterini tutmak zorundadır.
<b>Defter Kayıt Yöntemi</b>	Çift yanlı kayıt yöntemi eleştirilmiştir ancak kabul edilmiştir.	Önceleri yerli bir çift kayıt yöntemi olan, muvakkat, standart olmayan tripoid kayıt yöntemi kullanılmakta. Sonrasında ejder geçidi kayıt yöntemi, dört ayaklı kayıt yöntemi, üç basamaklı kayıt yöntemleri de kullanılmıştır. Son dönemde çift taraflı kayıt yöntemi kullanılmıştır.	Luca pacioli'nin etkisi ile çift yanlı kayıt yöntemi mevcuttur. Aynı zamanda İngiliz defter sistemine (çok yevmiyeli defter sistemi) göre kayıtlar tutulmaktadır.	Çift taraflı kayıt yöntemini kullanmaktadırlar.	Çift yanlı defter kayıt yöntemi kullanılmaktadır.	Luca pacioli'den etkilendiğinden çift yanlı kayıt yöntemi mevcuttur.	Üye ülkelere bırakılmaktadır. Ancak üye ülkelerin çoğu çift yanlı kayıt yöntemi kullanılmaktadır. İngiliz, Fransız ve Alman etkisi büyüktür.	Anglo-sakson ülkesi olduğundan çift yanlı kayıt yönteminden etkilenecek kayıtlarını tutmaktadır.	Çift yanlı defter kayıt yöntemi kullanılmaktadır. Günlük defterde tutulan kayıtlar büyük deftere ve buradan da envanter defterine aktarılmaktadır.
<b>Muhasebe İlkeleri</b>	Lenin Düşüncesine göre belirlenen ilkelerdir. Bunlar; Kütlevilik, Açıklık, Sorumluluk ve Sadelik ilkeleridir.	Konfüçyüsçülükte "genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri bulunmaz" düşüncesi hakimdir. Bundan dolayı önceleri GKGM ilkeleri bulunmamıştır. Sonraları Amerikan etkisi ile US GAAP'a uygun ilkeler belirlenmiştir. Temkinlilik ve ihtiyatlılık sınırlı olarak yansımıştır.	Dönemsellik/tahakkuk ilkesi, ihtiyatlılık ilkesi, tutarlılık ilkesi, işletmenin sürekliliği ilkesi, özün önceliği ilkesi ve önemlilik ilkesi mevcut ilkelere aittir. Aynı zamanda muhasebe bilgilerine yönelik belirgin, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir ilkeleride belirlenmiştir.	Amerikan etkisinde oluşan muhasebe ilkeleri mevcuttur.(Amerikan muhasebe sisteminde açıklanmıştır)	Mali tablo düzenleme ilkeleri; tamlık ilkesi, mahsup edilmeme ilkesi, ana gruplara ayırım zorunluluğu ilkesi, duran varlıkların ayrılması ilkesi, vergi kalemlerin gösterilmesi ilkesi, aktifleştirme yasağı ilkesi, karşılık ayırma zorunluluğu ilkesi, karşılık ayırma ihtiyarlığı ilkesi, dönem ayırıcı hesaplar ilkesi ve verilen garantiler ilkesi olarak belirlenmiştir.	1-muhasebe, mal varlığı, finansal durum ve sonuçları veren kar zarar tablosu açısından işletmenin durumunu gerçeklere uygun bir şekilde yansıtmalıdır, 2- işletmede devamlılık olmalıdır, 3-muhasebe yöntemleri bir muhasebe döneminden diğerine değişikliğe uğramamalıdır, 4-muhasebe dönemleri birbirinden bağımsız olarak ele alınmalıdır, 5-hesaplarda mahsup yapılmamalıdır, 6-muhasebe verileri gecikmeden, eksiksiz, silinme yapılmadan ve günlük defterde kronolojik bir sırayla kaydedilmelidir, 7-muhasebe Fransızca tutulmalıdır	Genel hükümler çerçevesinde muhasebe ilkeleri belirlenmiştir. Bilanço ve gelir tablosu ilkeleri, değerlendirme ilkeleri mevcuttur. Süreklilik, tutarlılık ve ihtiyatlılık ilkeleri değerlendirilmede özellikle uyulması gereken ilkelere aittir.	Muhasebe Bilgilerinin Niteliksel Özellikleri; İhtiyaca Uygunluk, Güvenirlik, Karşılaştırılabilirlik, Anlaşılabilirlik, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ise; Muhasebe kişiliği kavramı, İşletmenin sürekliliği varsayımı, Dönemsellik ilkesi, Sabit dolar varsayımı, Tarafsızlık ilkesi, Maliyet ilkesi, Hasılatın gerçekleşme ilkesi, Eşleştirme ilkesi, Tutarlılık ilkesi, Tam açıklama ilkesi, Önemlilik kavramı, İhtiyatlılık kavramı olarak sıralanmıştır.	Sosyal sorumluluk kavramı, işletmeni kişiliği kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı, dönemsellik kavramı, parayla ölçülme kavramı, maliyet esası kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı, ihtiyatlılık kavramı, önemlilik kavramı ve özün önceliği kavramı olarak 12 temel kavram belirlenmiştir.
<b>Hesap Planları</b>	Tek düzen hesap planı mevcut; 1940'ta 124 hesap 80 alt hesap, 1954'te 79 hesap 142 alt hesap olmuştur.	Yasalarla düzenlenmiş bir hesap planı yok. UMS ve US GAAP etkileri ile hesap planları düzenlenmektedir.	Kendi yasaları ile belirlenmiş hesap planı mevcuttur.	Tek düzen hesap çerçevesi bulunmamaktadır.	Tarihsel süreçten geçen bir hesap planı mevcuttur. "endüstri", "toptan ve perakende ticaret işletmeleri" ve "tasarruf sandıkları ve ciro birlikleri" hesap çerçeveleri düzenlenmiştir.	Fransız hesap planı; temel muhasebe ilkelerinde mutabakat sağlayacak şekilde hazırlanmıştır. Ulusal muhasebe planında belirlenen tek düzen hesap planı geçerlidir.	Üye ülkelere bırakılmıştır.	Kodlama projesine göre hesap planları kurulmaktadır.	Tek düzen hesap planı mevcuttur.
<b>UMS Uyum</b>	Sosyalizm sonrası Avrupa ülkelerinde UMS'ye uyum süreci başlatılmıştır.	20. yy'ın son yıllarında UMS ve US GAAP'a uygun standartlar belirlenmiştir.	UMS'ye uyum süreci mevcuttur. UMS'yi etkileyen ülkelerdendir.	UMS'ye uyum süreci mevcuttur. US GAAP'a göre de standartlar belirlenmiştir	UMS'ye uyum süreci mevcuttur. UMS'yi etkileyen ülkelerdendir.	UMS'ye uyum süreci mevcuttur. UMS'yi etkileyen ülkelerdendir.	UMS ve UFRS'ye uyum süreci mevcuttur.	UMS ve UFRS'ye uyum şu anda mevcut değildir.	UMS ve UFRS'ye uyum süreci mevcuttur. Yasal olarak desteklenmiştir.

### 3. BÖLÜM

## TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) İLE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (TFRS) İNCELENMESİ VE YENİ HESAPLARIN OLUŞTURULMASI

Bilindiği üzere, Türkiye’de 2006 yılından beri resmi gazetelerde yayımlanarak TMSK, UMS ve UFRS’lerinin tam set olarak çevirilerinin yapıpılıp uyumlaştırılması suretiyle Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları adı altında uygulanmaya başlamıştır (Özerhan, Yanık:2012:3). Tezin bu bölümünde TMS ve TFRS’leri incelenirken paralel olarak UMS ve UFRS’ler de incelenmiş olacaktır. Dünyada ve Türkiye’de UMS/UFRS ve TMS/TFRS’lerin oluşum süreçleri hakkında tezin önceki bölümlerinde açıklamalar yapılmıştır. Bu nedenle aynı konular tekrar ele alınmayacak ve sadece TMS/TFRS’lerin çalışmamıza katkı sunacağını düşündüğümüz bazı önemli standartlar ele alınarak tezin amacına uygun bir yaklaşım sergilenecektir. Bu standartlar incelenirken TMS/TFRS’lerin geniş kapsamlı incelemesi yapılmayıp sadece standardın amacı, kapsamı ve standartta geçen ilgili tanımlamalar yapıldıktan sonra örnek bir uygulama oluşturularak muhasebeleştirilmesi yokluna gidilecektir<sup>48</sup>. Bu muhasebeleştirme yapılırken Türkiye’de uygulanabilecek yeni hesap adları tartışmaya açılacak ve çalışmamıza katkı sunabilecek olası yeni hesaplar sonuç bölümünde tartışılacaktır.

#### 3.1. TMS’deki Bazı Standartların İncelenmesi ve TDMS’ye Etkileri

Standart; belirli ölçülere, yasaya, kullanıma uygun olan, ölçün ve ölçünlü anlamlarına gelen bir sözcüktür. Bu sözcüğü muhasebe ile birlikte kullandığımızda ise anlamı şöyle olmaktadır: Muhasebe Standartları; "muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların düzenlenmesini sağlayan norm"dur (Elitaş:2011:7).

Muhasebe standartlarına uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak; muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek; mali tabloları uygun, açık, anlaşılır,

---

<sup>48</sup> Bu konu kapsamında standartlar incelenirken standartlarda geçen amaç, kapsam ve tanımlar standarttan birebir alınmıştır. Bunun sebebi standardın bu çerçevelerinin anlam bütünlüklerinin bozulmamasını sağlamaktır.

tarafsız ve karşılaştırılabilir şekilde düzenlemek için işletme ile ilgili kişi ve kurumlara doğru bilgi vermek ve uluslararası alanda ortak bir dil oluşturmak için ihtiyaç duyulmaktadır. (Elitaş:2011:7-8)

Türkiye'deki muhasebe standartlarının kavramsal çerçevesine baktığımızda ise muhasebe standartlarının aşağıdaki şu amaçlar gözetilerek hazırlandığını söyleyebiliriz; (İbiş, vd.:2009:11)

- *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na gelecekte yeni standartların hazırlanmasında ve mevcut standartlarda yapılacak değişikliklerde kılavuzluk etmek,*
- *Alternatif muhasebe uygulamalarının sayısını azaltarak harmonizasyonun sağlanmasında kurul üyelerine yardımcı olmak,*
- *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun TFRS'nin ulusal muhasebe standartlarının hazırlanmasında yardımcı olmak,*
- *Finansal tablo hazırlayıcılarına, Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın TFRS'nin uygulanmasında yardımcı olmak,*
- *Denetçilere, finansal tabloların TFRS'ye göre hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş belirtmelerinde yardımcı olmak,*
- *Finansal tablo kullanıcılarına, TFRS'ye göre hazırlanmış finansal tabloları yorumlamalarında yardımcı olmak,*
- *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TFRS'nin) oluşturulmasındaki genel yaklaşımı hakkında ilgi duyanlara bilgi sunmak*

Kavramsal çerçevenin kapsamı ise; genel olarak, finansal tabloların amacı, finansal tablolarda yer alan bilgilerin yararlığını belirleyen niteliksel özellikleri, finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçüleme esaslarını ve son olarak

sermaye ve sermayenin devamlılığı kavramlarını içerecek şekilde oluşmaktadır.(TMS/TFRS:2010:6)

Kavramsal çerçeve kapsamında muhasebenin varsayımları; tahakkuk esası ve işletmenin sürekliliği olarak belirlenirken, finansal tabloların özellikleri ise; anlaşılabilirlik ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırabilirlik olarak sıralanmıştır. Aynı zamanda güvenilirlik ise; doğru gösterim, özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlılık, tam açıklama kavramları ile açıklanmıştır. Yine bu çerçevede; finansal durum tablosu varlık, borç, ve özkaynaklar olarak sınıflandırılarak incelenirken, faaliyet sonuçları ise gelir ve giderler başlıkları altında incelenmiştir. Bu çerçeve kapsamında belirlenen ölçüm esasları da; tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleştirilebilir değer (ödeme değeri) ve bugünkü değer olarak ayrıma tabi tutulmuştur. Sermaye ve sermayenin korunmasında ise; sermayenin nominal olarak korunması (finansal sermayenin devamlılığı) ve sermayenin üretim gücünün korunması (fiziki sermayenin devamlılığı) olarak incelemeye tabi tutulduğu anlatılmıştır. (TMS/TFRS:2010:4-12)

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere TMS esasen Türkiye'nin uluslararası düzeyde muhasebe uyumluluğunu oluşturmak amacıyla oluşturulmuştur. Ancak burada göze çarpan eksiklik hazırlanan TMS ve TFRS'ler tam set olarak çevirisi yapılarak Türkiye'de uygulanmaya çalışılmasında ortaya çıkmıştır. Bu durum Türkiye'deki mevcut muhasebe sistemi ile devam eden KOBİ'lerin olası ani değişim karşısında yaşayacağı zorlukları da beraberinde getirmiştir. Çalışmamızın amacı bu yaşanacak zorlukları ortadan kaldırmak için TMS'ye ve Türkiye'ye uygun muhasebe organizasyonu kurmak olduğundan bazı durumlarda bu standartlarla uyum sorunu yaşayan raporlama ve muhasebe düzenlerini de önermektedir. Bundan dolayı bu çelişkileri ortadan kaldırmak ve Türkiye'ye uygun bir muhasebe organizasyonu kurmak için TMS ve TFRS'lerde bu çalışma kapsamında incelenmesi gereken konulardan olmaktadır.

Bu konu başlığında; TMS 2: Stoklar, TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri, TMS 12: Gelir Vergileri, TMS 16: Maddi Duran Varlıklar, TMS 18: Hasılat, TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar, TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve

Devlet Yardımlarının Açıklanması, TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri, TMS 23: Borçlanma Maliyetleri, TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü, TMS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama, TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, TMS 41: Tarımsal Faaliyetler standartları incelenecektir.

### 3.1.1. TMS 2: Stoklar

Bu standardın amacı; *stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.* (TMS/TFRS:2010:309)

Bu standart kapsamında stoklar; (a) *İşin normal akışı içinde ( olağan işletme faaliyetleri kapsamında ) satılmak için elde tutulan;* (b) *Satılmak üzere üretilmekte olan; ya da* (c) *Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan* varlıklardır. Burada iki kavram ön plana çıkmaktadır. Bunlardan ilki "Net gerçekleşebilir değer"dir, diğeri ise "Gerçeğe uygun değer"dir. **Net gerçekleşebilir değer**; "işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutarı" ifade eder. **Gerçeğe uygun değer** ise; "Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar"dır. Aşağıdaki formül bu değer oluşumunun nasıl olacağına dair bize bilgi vermektedir. (İbiş,vd.:2009:375)



$$NGD = SF - TMM - TSG$$

**NGD** : Net Gerçekleşebilir Değer

**SF**: Satış Fiyatı

**TMM**: Tahmini Tamamlanma Maliyeti

**TSG**: Tahmini Satış Giderleri

Stokların maliyeti ise maliyet esası veya net gerçekleşebilir değer esasından düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bu bağlamda **stokların maliyeti** tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içermektedir. **Satın alma maliyetleri** ise; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Bunun yanında **dönüştürme maliyetleri** de; direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar.

Standartta aynı zamanda **kapasite çeşitleri** olarak teorik kapasite, fiili kapasite, normal kapasite tanımlaması yapılmaktadır. Bunun yanında **stok değerlendirme yöntemleri** olarak da gerçek parti maliyetleri, tartılı ortalama maliyet yöntemi, hareketli ortalama maliyet yöntemi ve FIFO yöntemi kabul görmüştür. Aynı zamanda **stokları maliyetlendirme yöntemi** olarak ise standart maliyet yöntemi ve perakende maliyet yöntemi esas alınmıştır. **Birleşik mamuller** için de fiziki ölçüler yöntemi ve piyasa değeri yöntemi (satış değeri yöntemi, net gelir değeri yöntemi, sabit brüt kar oranına dayalı net gelir değeri yöntemi) dikkate alınarak maliyetlendirme yapılması önerilmiştir.

Standartta **canlı varlıkların hasatından elde edilen tarımsal ürünlerde** ise; TMS 41 referans gösterilerek ürünlerin gerçeğe uygun değer yöntemi ile stoğa alınması gerektiği vurgulanmıştır. Yine **hizmet sunan işletmelerde** hizmetin gelire yansıtılmayan kısmının stoklarda gösterilmesi gerektiği ve yine bu hesapta yer alması gereken maliyetlerin ise kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerdiği söylenmektedir. Bunu

yanında **stok değer düşüklüklerinde** stoğun değeri düşen kısmının gerçeğe uygun değer ile tekrar değerlendirilmesi sonucunda karşılık ayrılmasını öngörmektedir.

Son olarak stoklar standardında **dipnotlarda** hangi bilgilerin bulunması gerektiğine yönelik açıklamalar da yapılmaktadır. Buna göre dipnotlarda; stoklarla ilgili muhasebe kayıtları, net gerçekleştirilebilir değer yönteminin kullanılma gerekçeleri, kayıttan düşen stoklar, teminattaki stoklar ve gider yazılan stokların gösterilmesi gerektiği söylenmiştir.

Standart kapsamında oluşacak yeni hesaplar ve yeni kayıt yöntemleri hakkında aşağıdaki örneklendirmeler yardımı ile şöyle açıklanabilir;<sup>49</sup>

- **182-Ertelenmiş giderler** (328-Ertelenmiş vade farkı giderleri veya 322-Borç senetleri reeskontu hesabının alt hesaplarında 322.50-Ertelenmiş finansman giderleri): bu hesap stok alımlarında gerçeğe uygun değer bulunması için stok alımlarında ortaya çıkan vade farklarının ayrı bir hesapta tutulması gerektiğini anlatan bir hesaptır.

Örneğin 31 Ekim 2013 tarihinde malın gerçek değeri 100.000 lira ve 3 ay vadeli alımı 115.000 lira ise standarda göre aşağıdaki şu kayıt yapılmalıdır. (KDV: %20, iç iskonto yöntemi ile %74,90 faiz oranı)

01.12.2013			
153 TİCARİ MALLAR		100.000	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER		15.00	
320 SATICILAR			123.600
31.11.2013			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		4.769*	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER			4.769
*1 aylık finansman gideri			
31.12.2013			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		4.997*	
182 ERTELENMİŞ GİDERLER			4.997
*2. ayın finansman gideri			

<sup>49</sup> Örnekler (Özerhan,Yanık:2012:123-160), (Örten,vd.:2012:41-64), (Elitaş:2011:61-68) ve (İbiş,vd.:2009:89-110) kaynaklarından yararlanılarak hazırlanmıştır. Her bir kaynak farklı bir kayıt tutmuştur. Ancak bunların arasında genel kabul görmüş olan kayıt seçilmiştir. Yinede tüm kaynaklar benzer doğrultuda kayıt tutmuşlardır. Bazen de karma kayıt alınarak örnekleme yapılmıştır.

31.12.2013			
322 BORÇLAR REESKONTU	5.234		
182 ERTELENMİŞ GİDERLER		5.234	
31.12.2013**			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.953,2*		
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		1.953,20	
*4.769+4.997=9.766X%20=1.953,2			
** ticari mallar satılmaz ise			
31.01.2013			
182 ERTELENMİŞ GİDERLER	5.234		
322 BORÇLAR REESKONTU		5.234	

- **154 Tamamlanmamış Hizmet Stokları, 155 Tamamlanmış Hizmet Stokları hesapları:** bu hesaplar hizmet maliyetlerin de satılmayan kısımlarına ilişkin tutarların stoklarda gösterilmesi gerektiğini söyleyen standarda ilişkin hesaplardır. Örneğin; bir belgesel üreten firmanın bir TV kanalına 1.9.2013 tarihinde başlayıp 11.5.2014 tarihinde bitirdiği belgesel filmlerini 2013 yılı için 150.000 TL maliyete katlandığını, 2008 yılında da 250.000 TL maliyete katlandığını varsayarsak ve 01.06.2013 tarihinde de TV kanalına 500.000 TL'ye satışı gerçekleştirdiğini söylersek standarda göre kayıt şu şekilde yapılmalıdır.

01.09-01.12.2013			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	150.000		
ÇEŞİTLİ AKTİF VE PASİF HESAPLAR		150.000	
31.12.2013			
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET STOKLARI	150.000		
741 HÜM YANSITMA HESABI		150.000	
00.00.2014			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	250.000		
ÇEŞİTLİ AKTİF VE PASİF HESAPLAR		250.000	
11.05.2014			
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET STOKLARI	400.000		
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ Y.		400.000	
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET STOKLARI	400.000		
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET STOKLARI		400.000	
01.06.2014			
622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ	400.000		
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET STOKLARI		400.000	
100 KASA	500.000		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		500.000	

- Stok değer düşüklüklerine ilişkin değeri düşen stoğun ticari mal olması durumunda 158-Stok değer düşüklüğü karşılığı hesabı 621- Satılan Ticari Mallar Hesabına aktarılarak, mamul ise 622-Satılan Mamuller Hesabına, bir yönetim stoku ise o zaman 770-Genel Yönetim Giderleri hesabına aktarılarak değer düşüklüğü hesaplanabilir.

### 3.1.2. TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri

*Bu Standardın amacı; inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerine girmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır. Bu Standart, sözleşme gelir ve maliyetlerinin kapsamlı gelir tablosunda ne zaman gelir ve gider olarak gösterilecekleri konusunda Kavramsal Çerçeve’de belirtilen muhasebeleştirme ilkelerini esas alır. Ayrıca Standart, anılan ilkelerin uygulanmasına yönelik bir rehber niteliğindedir.(TMS/TFRS:2010:365)*

Bu standartta uzun süren inşaat sözleşmelerini kapsadığı gibi bu sözleşmeler yap-işlet-devret ve kendi adına yapılan inşaat sözleşmeleri için geçerli değildir. Çünkü kendi adına ve kullanmak amacıyla yapılan inşaatlar ülkemizde 258-yapılmakta olan yatırımlar hesabında ve yap-işlet-devret inşaatları ise 264-özel maliyetler hesabında tutulmaktadır (Örten, vd.:2012:118). Standartta bu sözleşmelerin Tamamlanma (işin bitirilmesi) yöntemi ve Tamamlanma Yüzdesi (işin kısmi tamamlanması) yöntemi ile karın veya zararın hesaplanması gerektiğini söylenmektedir. Birinci yöntemde kar rakamı iş bitirilinceye kadar belirlenmemekte, işin sonuna kadar yapılan maliyetler işletmenin varlıklarında birikmekte ve hak edişleri ise işletme kaynaklarının borç tarafında birikmektedir. İkinci yöntemde ise işin tamamlanma yüzdesine göre oluşacak kar gelir tablosuna aktarılmaktadır. Yani iş bitmese dahi gelir ve giderler muhasebeleştirilerek kar veya zarar bulunmaktadır.

Standartta sözleşme fiyatlandırma yöntemleri olarak da sabit fiyatlı sözleşme ve maliyet artı kar sözleşmeleri tanımlanmıştır. Birinci yöntemde sözleşmede sabit bir fiyat

belirlenmekte ancak belli koşullarda bu fiyat güncellenebilirken, ikinci yöntemde ise inşaatın tamamlanma yüzdelere göre inşaat maliyetlerine belli bir kar eklenerek mali tablolara alınarak muhasebeleştirilmesidir. Standartta tamamlanma yüzdeleri yöntemi ve maliyet artı kar yöntemi kabul edilmektedir. Ancak inşaatın ne zaman biteceğine dair bir tahmin yapılamıyorsa o zaman tamamlanma yüzdesi yöntemi uygulama alanı bulamayacaktır.

Standartta aynı zamanda teşvik ödemeleri de tanımlanmıştır. Teşvik ödemeleri yüklenici firmaya başarı standartlarına ulaşılması için ödenen ek ödemelerdir. Standartta aynı zamanda hangi kalemlerin gider yazılacağı da açıklanmıştır. Sözleşme maliyetleri standartta üç ana gruba ayrılarak incelenmiştir. Bunlar; (a) Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler, (b) Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler ve (c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler olarak gruplandırılmıştır.

Aşağıdaki formüller inşaat sözleşmelerinde gelir-gider ve karın-zararın hesaplanmasında kullanılacak formüllerdir; (Elitaş:2011:98-100)

- **Sözleşme geliri:** (başlangıç sözleşme bedeli)+(-)(değişimler)+(ek ödenek)+(teşvik ödemeleri)
- **Tamamlanma yüzdesi:** (o tarihe kadar gerçekleşen maliyet) / (o tarihe kadar gerçekleşen maliyet+işin bitirilmesi için gerekli maliyet)
- **Dönem geliri:** (sözleşme bedeli X tamamlanma yüzdesi)-(kayda alınan önceki gelirler)
- **Dönem gideri:** (sözleşme bedeli X tamamlanma yüzdesi)-(kayda alınan önceki giderler)

Bunun yanında standardın muhasebeleştirilmesine ilişkin ise; standartta a) her sözleşme için hesap açılması gerektiği, b) tüm ödemelerin bir varlık hesabında izlenmesi gerektiği, c) hakedişlerin kaynak hesabında izlenmesi gerektiği ve d) aradaki farkların borç veya alacak hesaplarında tutulması gerektiği anlatılmaktadır. Standartta

müşteriden alınan avanslar ile hakedişlerin işin tamamlanması oranını göstermediğini de bize anlatmaktadır. Muhasebe kayıtlarını standardın da kabul ettiği şekilde maliyet artı kar ve tamamlanma yüzdesi yöntemine göre örneklerle açıklamaya çalışırsak eğer aşağıdaki gibi yeni hesaplar ve kayıt şekli ortaya çıkacaktır;

• **125 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar:** Bu hesap maliyet ve gelir tahmini yapılabilen bir inşaat için geçici olarak açılan ve tahmini gelirin yazılacağı bir hesaptır. Örneğin aşağıdaki tabloda bir inşaat için sözleşme koşulları ve tahmini maliyetler yazılmıştır. Bu tablodan yola çıkarak 1. Yıl için aşağıda görüldüğü gibi kayıtlar yapılacaktır.(Örten, vd.:2012:148-152)

TAHMİNİ, MALİYETİ 2 MİLYON TL  
SÖZLEŞME BEDELİ 2.5 MİLYON TL  
TAHMİNİ İNŞAAT SÜRESİ 01.07.2013'TEN BAŞLAMAK ÜZERE 2.5 YIL

	2006	2007	2008	TOPLAM
TAHMİNİ MALİYETLER	600.000	400.000	1.000.000	2.000.000
BEKELENEN MALİYET	30%	20%	50%	100%
ALINACAK HAKEDİŞLER/ SÖZLEŞME BEDELİ	750.000	750.000	1.000.000	2.500.000
FİİLİ MALİYETLER GERÇEKLEŞMELER	600.000	400.000	1.000.000	2.000.000

1.YIL (2013)			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ	600.000		
ÇEŞİTLİ AKTİF VE PASİF HESAPLAR			600.000
1.YIL (2013)			
125 DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZ. ALACAKLAR	750.000		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR			750.000
1.YIL (2013)			
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	600.000		
741 HÜM YANSITMA HES.			600.000
1.YIL (2013)			
102 BANKALAR	750.000		
125 DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZ. ALA.			750.000
1.YIL (2013)			
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ	30.000		
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.			30.000

2. yıl ve 3. Yıl için fiili maliyet kaydı, satışlara yüklenmesi ve sözleşmeden doğan alacaklar aynen yapılacaktır. Ancak fiili maliyet eğer tahminlenmesinde sapmalar olması halinde o zaman gelecek yıl tahminleri yeni fiili maliyete göre yeniden düzeltilmelidir.

### **3.1.3. TMS 12: Gelir Vergileri**

*Bu Standardın amacı; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının belirlenmesidir: (a) Bir işletmenin finansal durum tablosunda (bilançosunda) yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin ve (b) Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları.(TMS/TFRS:2010:377)*

Bu standardın kapsamı ise; 1. Bu Standart gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır, 2. Bu Standardın uygulanmasında, gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsar, 3. Bu Standart, devlet teşviklerinin (bakınız: TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması) veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi yöntemleri ile ilgili herhangi bir husus içermez. Ancak, bu Standart devlet teşviklerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeler içerir.

Bu standart kapsamında oluşan tanımlara baktığımızda; muhasebe karı, mali kar, vergi değeri, muhasebe değeri, geçici farklar, ertelenen vergi yükümlülükleri, ertelenen vergi varlıkları, vergi gideri ve vergi geliri tanımlanmıştır. Standart bu tanımları tek tek açıklayarak nasıl uygulanması gerektiği noktasında ve muhasebeleştirilmesinde örneklerle açıklama yapmıştır. Standartta bu tanımlar şöyle açıklanmıştır;

- **Muhasebe kârı (muhasebe zararı):** Vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder.
- **Vergiye tabi kâr (mali zarar):** Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder.
- **Vergi gideri (vergi geliri):** Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.
- **Dönem vergisi:** Vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.
- **Ertelenmiş vergi borçları:** Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.
- **Ertelenmiş vergi varlıkları:** Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:
  - (a) İndirilebilir geçici farklar;
  - (b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar; ve
  - (c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.
- **Geçici farklar:** Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (*bilançodaki*) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:
  - (a) **Vergiye tabi geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da



**(b) İndirilebilir geçici farklar;** bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

- **Vergiye esas değer:** Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.

Yukarıdaki tanımlardan çıkarılacak sonuçlarda şunlar olabilir;<sup>50</sup>

- Ticari kar ve mali karın hesaplanması günümüzde yapıldığı gibidir.
- Standart mali kardan önce ticari karın esas alınmasını istemektedir.
- Vergi gideri mali kar üzerinden hesaplanan vergi kadar değil, ticari karın hesaplanmasından doğan vergi kadar olmalıdır.
- Ertelenen vergi varlığı ve yükümlülükleri bilançoda yer alan kalemlerin vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklılaşmadan doğmaktadır. Sonuçta vergi avantajı varsa ertelenmiş vergi varlığı aksi durumda ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğar.
- Aktiflerde vergi değeri muhasebe değerinden büyükse indirilebilir geçici farkın oluşmasına sebep olur ve bu durumda ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkar, aksi durumda vergilendirilebilir geçici fark ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkar
- Pasiflerde vergi değeri muhasebe değerinden büyükse vergilendirilebilir geçici fark ve sonuçta ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkar, aksi durumda indirilebilir geçici fark ve sonuçta ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkar.

---

<sup>50</sup> (Örten,vd.:2012:153-164), (Elitaş:2011:105-113) kaynaklarından faydalanılmıştır.

- Ertelenmiş vergi borcu veya alacağı işletme birleşmeleri, varlıkların yeniden değerlendirilmesi, şerhiye ve varlıkların veya borçların ilk muhasebeleştirilmesi ile ortaya çıkmaktadır.
- Muhasebede yeni oluşacak hesaplar da (önerilen) şunlar olacaktır; **691-VERGİ GİDERİ/ GELİRİ, 284-ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI, 484-ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ**
- Bu hesapların sıklıkla kullanılacağı varlık ve kaynak hesaplarındaki değişimler ise şu durumlarda ortaya çıkmaktadır; kıdem tazminatının hesaplamalarında, hisse senetleri değer artış ve azalışlarında, şüpheli ticari alacaklarda gibi vergi zararlarının oluşması durumları örnek verilebilir.
- Aşağıdaki tabloda ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi yükümlülüklerine ilişkin farkların niteliği verilmiştir.

**Tablo 3:** Ertelenmiş Vergi Varlığı/Yükümlülüğü Ortaya Çıkış Nedenleri

Durum	Farkın niteliği	Sonuç
<b>Aktifler</b>		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
<b>Pasifler</b>		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

**Kaynak:** Örten v.d.:2012:158

Bu tanımlara uygun örneklerde şunlar olacaktır,<sup>51</sup>

- Örneğin 01.10.2013 tarihinde 100.000 liraya alınan hisse senetlerinin 31.12.2013 tarihindeki değeri 150.000 lira olursa aşağıdaki kayıt yapılmalıdır; (Vergi oranı:%20)

31.12.2013			
110 HİSSE SENETLERİ		50.000	
648 BORSA DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI			50.000
31.12.2013			
9 GRUBU HESAPLAR		50.000	
9 GRUBU HESAPLAR			50.000
31.12.2013			
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		10.000*	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.			10.000
*50.000 X 0,20=10.000			

- Kıdem tazminatı karşılığı olarak biriken tutar 125.000 TL iken bu yıl ki tutar 25.000 TL'dir. Önümüzdeki yıl bir personele emekli olduğu için biriken 12.500 TL'si ödenmiştir. TMS/TFRS'ye uygun olarak kayıt yapılması durumunda;

2013 yılı			
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ		25.000	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		100.000	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI			125.000
2013 yılı			
9 GRUBU HESAPLAR		25.000	
9 GRUBU HESAPLAR			25.000
2013 yılı			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		25.000	
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ			5000*
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER			20.000
*Bu döneme ait vergi etkisi(%20)			
2014 yılı			
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		12.500	
361 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR			83
103 VERİLEN ÇEKLER VE Ö.E.			12.418
2014 yılı			
9 GRUBU HESAPLAR		12.500	
9 GRUBU HESAPLAR			12.500
2014 yılı			
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		2.500	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI			2.500

<sup>51</sup> Örnekler , (Örten,vd.:2012:165-170), (Elitaş:2011:105-113) kaynaklarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

- 5.000 TL değerinde senetsiz alacak şüpheli hale gelmiştir. İzleyen dönemde tamamına karşılık ayrılmış ve dava açılmıştır. İkinci izleyen dönemde sadece 4.000 TL tahsil edilmiştir. Bu durumda standarda uygun kayıt yapılması halinde; (vergi oranı: %20)

2013 yılı			
128 ŞÜPHELİ TİCARİ LACAKLAR		5.000	
120 ALICILAR			5.000
2013 yılı			
654 KARŞILIK GİDERLERİ		5.000	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALAC. KAR.			5.000
2013 yılı			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		1.000	
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ			1.000
2014 yılı			
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ		1.000	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI			1.000
2005 yılında KKEG'ler kanunen kabul edilebilir hale gelmiştir.			
2015 yılı			
100 KASA		4.000	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALAC. KAR.		5.000	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ LACAKLAR			5.000
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR			4.000

### 3.1.4. TMS 16: Maddi Duran Varlıklar

Bu Standardın amacı, *finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.* (TMS/TFRS:2010:413)

Bu standart kapsamında sadece maddi duran varlıklar hesabındaki duran varlıklar dikkate alınmaktadır. Ancak TFRS-5 satış amaçlı elde tutulan varlıklar, TMS 41 canlı varlıklar ve TFRS 6 maden kaynaklarının araştırılması standartlarını kapsamamaktadır. Bunun yanında bu kapsama girmeyen standartlara ilişkin kullanılan bir duran varlık var ise bu varlıklar standart kapsamındadır.

Standart kapsamında Şu tanımlara yer verilmiştir;

- **Defter değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer dŐŐüklüęü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.
- **Maliyet:** Bir varlığın elde edilmesinde veya inŐaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder (örnek TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler).
- **Amortisman tabi tutar:** Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin dŐŐülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.
- **Amortisman:** Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.
- **İŞletmeye özgü değer:** Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karŐılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.
- **Gerçeğe uygun değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.
- **Değer dŐŐüklüęü zararı:** Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.
- **Maddi duran varlıklar:(a)** Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde

kullanılmak üzere elde tutulan ve (b) Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.

- **Geri kazanılabilir tutar:** Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.
- **Bir varlığın kalıntı değeri:** Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.
- **Yararlı ömür:**
  - (a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya
  - (b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Bu standart kapsamından şu sonuçlar çıkarılabilir; (Elitaş:2011:125-133)

- Standartta MDV'lerin aktifleştirilmesi, maliyet unsurları, değerlendirilmesi, amortismanı ve bilanço dışı bırakılması gibi konular yer almaktadır.
- Maliyet unsurları; satın alma maliyeti, taşıma, vergiler, sigorta, montaj ve restorasyondan oluşmaktadır.
- Maliyetin ölçülmesinde eğer vade farkı varsa bu durumda borçlanma maliyetine göre iki farklı yöntem kullanılmalıdır; Temel yöntem finansman gideri yazılmadan önce borç senetleri reeskontu hesaplanmalı sonrasında gider yazılmalıdır. Alternatif yöntem ise özellikli varlıkların (işletim harcamaları, değer artırıcı geliştirme harcamaları) aktifleştirilebilmesidir.

- Değerleme modelleri ise; birikmiş amortisman düşürülmesi ile oluşturulan **maliyet modeli yöntemi, yeniden değerlendirme modeli, ve değer düşüklüğü** modelidir.
- Standartta amortisman süresi işletmeler tarafından tayin edilmekte ancak vergi kanunlarına göre belirli süreler verilmektedir. Standarda göre ekonomik ömür veya faydalı ömür dikkate alınarak amortisman ayrılmalıdır denmektedir. Bunu yanında üretim miktarına göre de amortisman ayrılabilmesi de söylenmektedir. Aynı zamanda standarda göre tüm maddi duran varlıklara **kıst amortisman uygulaması** getirilmektedir.
- Amortisman yöntemleri standartta üç farklı yöntemle ele alınmaktadır. Bu iki yöntemde günümüzde kullanılan yöntemlerdir. Bunlar normal amortisman, azalan bakiyelere göre amortisman ve üretim miktarını esas alan amortisman yöntemlerini (Amerikan Muhasebe Sisteminde açıklanmıştır) içerir.
- Standartta tüm maddi duran varlıkların hurda değeri varlığın bugünkü değerinden çıkarıldıktan sonra amortisman ayrılmasını söylemektedir. Buna göre **“amortisman tabi maliyet = edinme maliyeti-hurda değeri”**dir.

Standarda göre şu örnek ile amortisman ayrılması ve kayıtlar yapılabilir;

- 01.08.2013 tarihinde bir makine 830.000 liraya satın alınmıştır. 330.000 nakit, 250.000 izleyen yıl, 250.000 lira ise 2. İzleyen yıl ödenecektir.(ödenecek iki taksit için belirlenen faiz oranları; ilk taksit için 10.000, ikinci taksit için 20.000 olduğu ve hesaplanan faizlerin bu tutarların içinde olduğu varsayımı ile). Makinenin ekonomik ömrü 5 yıldır. 4. Yılın başında makinenin ömrünün 2 yıl daha artırılması için 100.000 lira (bugünkü değeri ile) değer artırıcı nakit bir harcama yapılmıştır. Makinenin yıllar itibari ile tahmini üretim miktarı ise sırasıyla 5.000, 15.000, 10.000, 20.000, 15.000, 10.000 ve 10.000 adettir. Hurda değerinin bugünkü değeri ise 50.000 liradır. Buna göre

bu makinenin normal amortisman, hızlandırılmış amortisman ve üretim miktarına göre ayrılması gereken amortisman tutarlarının yıllara göre dağılımı ile ilk yılın makine alışının muhasebe kaydı şöyle olacaktır,<sup>52</sup>

**Gerçeğe uygun değer;**  $830.000-(10.000+20.000)-50.000=750.000$  amortismanına tabi tutar

**Kıst amortisman tutarı**=  $(750.000/0,20)*5/12=62.500$  liradır. 2 katı ise 125.000 TL

**Üretim miktarı** ilk 5 yıl için 75.000 son dört yıl için 50.000 birimdir.

2013 yılı			
253 TESİS MAKİNE CİHAZ		800.000	
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU		10.000	
422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU		20.000	
100 KASA			330.000
321 BORÇ SENETLERİ			250.000
421 BORÇ SENETLERİ			250.000

Standarda göre makine için ayrılacak **amortisman tutarlarının** yıllar itibari ile görünümü ise aşağıdaki gibi olacaktır;

	NORMAL AMORTİSMAN			HIZLAN. AMORTİSMAN			ÜRE. MİK. GÖR. AMOR.		
	MAK. DEĞERİ	AMOR. ORANI	AMOR. TUTARI	MAK. DEĞERİ	AMOR. ORANI	AMOR. TUT.	MAK. DEĞERİ	ÜRET. MİK.	AMOR. TUTARI
2013	750.000	0,20	62.500	750.000	0,40	125.000	750.000	5.000	50.000
2014	750.000	0,20	150.000	625.000	0,40	250.000	750.000	20.000	200.000
2015	750.000	0,20	150.000	375.000	0,40	150.000	750.000	20.000	200.000
	750.000	0,20	150.000	150.000	0,40	60.000	750.000		150.000
2016	+100.000	+0,25	+25.000	+100.000	+0,50	+50.000	+100.000	15.000	+30.000
	750.000	0,20	150.000	90.000	0,40	36.000	750.000		150.000
2017	+100.000	+0,25	+25.000	+50.000	+0,50	+25.000	+100.000	15.000	+30.000
	750.000	A.D.*	87.500	54.000	A.D.	129.000			
2018	+100.000	+0,25	+25.000	+25.000	+0,50	+12,500	100.000	10.000	20.000
						6,250			
2019	100.000	0,25	25.000	12.500	0,50	+6.250*	100.000	10.000	20.000
	<b>TOPLAM</b>		<b>850.000</b>			<b>850.000</b>			<b>850.000</b>

\*Artık Değer (8 ay için)

<sup>52</sup> Örneklendirme İbiş, vd.:2009:159-164 kaynağından esinlenerek hazırlanmıştır. Ancak sorunun çözümü önceden belirtilen kaynaklardan da faydalanılarak yapılmıştır.



### 3.1.5. TMS 18: Hasılat

Standart kapsamında ortaya çıkan tanımlardan ilki hasılat, diğeri gerçeğe uygun değerdir. **Hasılat;** "Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı"dır. **Gerçeğe uygun değer:** "Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar"dır.

*Gelir; Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır. (TMS/TFRS:2010:453)*

*Bu Standardın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk konu, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir. Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir. Bu Standart, söz konusu kriterlerin karşılandığı ve neticesinde hasılatın muhasebeleştirildiği durumları açıklar. Ayrıca, bu Standart söz konusu kriterlerin uygulamasına ilişkin uygulamalı rehberlik sağlar. (TMS/TFRS:2010:453)*

Bu standart kapsamında; "(a) mal satışları; (b) hizmet sunumları; ve (c) işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri kapsamaktadır. **Mallar,** satış amacıyla işletme tarafından **üretilen mamulleri** ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan **ticari malları** veya satış amaçlı elde tutulan **arsa ve diğer gayrimenkulleri** içerir. Hizmet sunumu ise; üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını

içerir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir. Hizmetlerin sunumuyla ilgili, proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler gibi, bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleri ile ilgilidir. Bu sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hasılat bu standart kapsamında olmayıp, 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardında belirlenmiş olan inşaat sözleşmelerine yönelik hükümler kapsamında ele alınır. (TMS/TFRS:2010:453-470)

Standart kapsamında şu sonuçlara varılmaktadır;

- Standart hasılat kavramının gelirden farklı olduğunu ve gerçeğe uygun değer kavramının niteliğini yeni bir kavram olarak tanıtmaktadır.
- Hasılat elde edilen gelirin gerçeğe uygun değeri ile hesaplanan tutar olarak gelirden faizin ayrılması gerektiğini söylemektedir.
- Hasılatta tahakkuk esastır.
- Hasılatın doğumu için a) riskin alıcıya devri, b) kontrolün alıcıya devri, c) tutarın güvenilir şekilde tespiti, d) maliyetin güvenilir bir şekilde tespiti gerekmektedir. (Elitaş:2011:145)
- Vadeli satışlarda hasılatın tespit edilmesi için vade için hesaplanan faizin ayrıştırılması ve ortaya çıkan gerçeğe uygun değerın satış olarak kayıt edilmesi gerekmektedir. (İbiş, vd.:2009:114)
- Vadenin hesaplanmasında etkin faiz yönteminin (TMS 39: finansal araçlarda geçen faiz oranı) kullanılması gerektiği söylenmektedir.
- Bu standart kapsamında 122 alacak senetleri reeskontu, 322 borç senetleri reeskontu veya 380 gelecek aylara ait gelirler, 180 gelecek aya ait giderler veya 182/282 ertelenmiş gelirler, 382/482 ertelenmiş gelirler hesapları yeni açılacak hesaplar olabilir.

Bu standardı örneklerle şu şekilde açıklayabiliriz;

- 01.12.2013 tarihinde 1.360 TL peşin ve 1.000 TL'side 3 ay vadeli olarak satılan bir ticari malın satış kaydı şu şekilde yapılmalıdır; (Örten, vd.:2012:270)

**Satışın peşin değeri:**  $1.360 + 1.000 \times (1 + 0.015)^3 = 2.316,32$  TL'dir.

**Faiz** =  $2.360 - 2.316,32 = 43,68$  TL

**1 aylık faiz geliri** =  $1.000 / (1 + 0,015)^2 - 956,32 = 14,34$  TL

01.12.2013			
100 KASA		1.360	
120 ALICILAR		1.000	
122 TİCARİ ALACAK REESKONTU			43,68
391 HESAPLANAN KDV			360
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			1.956,33
31.12.2013			
122 TİCARİ ALACAK REESKONTU		14,34*	
642 FAİZ GELİRLERİ			14,34
* 1 aylık faiz geliri			

Bunun yanında ticari alacak reeskontunda biriken tutarın dönemler itibari ile 182/282/382/482 ertelenmiş gelirler hesabında da izlenmesi mümkündür. Bu şekilde bu faiz geliri 122 kodlu hesapta değil de 182 kodlu hesaba kaydı yapılır, daha sonra biriken tutar vade sonunda 122 hesaptan mahsup edilir.

- **İskonto, komisyon vb. indirimlerde** muhasebenin günümüzdeki kayıt sistemine göre kayıtlar yapılmalıdır. Zaten faiz geliri kaydı yapıldığı ve faiz gelirinin iptalinin yapılmasına gerek olmadığı için, burada sadece indirim kaydı yapılarak gelir ve gider dengesi yakalanır. Bunun yanında **verilen avanslar/alınan avanslarda** kesin satış kaydı olmadığından günümüzdeki kayıt yöntemi ile muhasebeleştirilmeye devam edilir.

### 3.1.6. TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Bu Standardın amacı; *çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir. Standart, bir işletmenin: (a) Sunmuş oldukları hizmetler karşılığında gelecekte çalışanlara sağlayacağı faydalara ilişkin*

*olarak, borç ve (b) Çalışanlara sağlanan faydalar karşılığında çalışanların sunmuş olduğu hizmetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik faydanın işletme tarafından kullanılması durumunda, gider muhasebeleştirilmesini gerekli kılar. (TMS/TFRS:2010:465)*

Standart kapsamında çalışanlara kısa vadeli yararlar, uzun vadeli faydalar, çalışma döneminin sonunda sağlanan faydalar ve işten çıkarma döneminde sağlanan kıdem ve ihbar tazminatlarını düzenlemektedir. Çalışanlara sağlanan faydalar (a) Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; ücret, maaş ve sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni, kâr paylaşımı ve ikramiyeler (dönem sonundan itibaren on iki ay içinde ödenebilir olanlar) ve mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler) gibi; (b) Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; emekli maaşı, diğer emeklilik faydaları, emeklilik sonrası hayat sigortası ve emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi; (c) Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; uzun süreli işten ayrılımlar veya seyahat, jübile veya diğer uzun süreli hizmet verme faydaları, iş göremezlik ödeneği ve dönemin bitiminden itibaren on iki ay içinde tamamı ödenmeyen kâr paylaşımı, ikramiye ve ertelenmiş ödemeler ile (d) İşten çıkarma tazminatları gibi faydalardır. (TMS/TFRS:2010:465-480)

Standartta aynı zamanda kıdem tazminatının hesaplanmasında geçerli olan faiz maliyeti, cari dönem hizmet maliyeti, aktüeryal kazanç/kayıplarda tanımlanmıştır.

Standart kapsamında ortaya çıkan sonuçların muhasebeleştirilmesinde 372/472 kıdem tazminatı karşılıkları hesapları ve yeni hesap olan 524 aktüeryal kazanç/kayıp hesabı kullanılması öngörülmektedir. Aynı zamanda vergisel boyutunun da 284 ertelenmiş vergi varlığı hesabının tutulması öngörülmektedir. Bunun yanında eğer gelir/gider kaydı yapılırsa 64/65 aktüeryal kazanç ve kayıplar hesap grubu kullanılmalıdır. (Örten, vd.:2012:314-322)

Aşağıdaki örnekte bu standart kapsamında yapılacak muhasebe kayıtları ve yapılacak hesaplar gösterilmektedir; (Örten, vd.:2012:307-319)

• Daha önce bir işyerinde 10 yıl çalışıp ayrılan bir işçi yeni bir işletmede 1.1.2001 tarihinde 300 TL ile çalışmaya başladığını ve sözleşmeye göre 31.12.2005 yılında işten ayrılacağı varsayımı ile ilgili çalışan 5 yıl kıdeme sahip olacaktır. 5. Yılın sonunda bilanço tarihinde ücretinin 1.200 TL olacağı beklenmektedir. Bu çalışanın bilanço tarihinde 10 yıl daha işte çalışacağı ve her yıl kendisine %5 oranında zam yapılacağı varsayımı ile alacağı zam sayısının 9 olacağını söyleyebiliriz. Neticede çalışanın 15 yıl kıdemi olacaktır. (tahvil faiz oranı:%14)

Bilanço tarihi itibari ile kıdem tazminatı tutarı 6.000 TL'dir.

Ancak çalışanın 10 yıl daha işletmede çalışacağı ve her yıl %5 zam alacağı varsayımı ile 2005 yılından sonra ki 10 yılın sonunda alacağı ücret:  $1.200 \times (1,05)^9 = 1.861,59$  TL

5 yıl için hesaplanan:  $5 \times 1.861,59 = 9.308$  TL kazanılmıştır (normalde 6.000 TL)

10 yıl için hesaplanan= $10 \times 1.861,59 = 18.615,10$  TL kazanılmamıştır.

5 yıllık hesaplanan tutar 10 yıllık tahvil faiz değeri olan %14 ile ıskonto edilirse (bugünkü değeri) eğer=  $9.308/(1+0,14)^{10}=2.510,77$  olacaktır. Bu tutar bilançoda yer alacağı gibi Her yıl için  $2.510,82/5=502,15$  TL kıdem cari döneme, 2.008,62 TL ( $2.510,82-502,15$ ) önceki dönemlere aittir. Yani 502,15 cari dönem giderlerine yüklenebilir (770,760,730 gibi).

Eğer çalışan 1 yıl daha bu işyerinde çalışmış ise (bilanço gününe göre) yani 2006 yılın sonunda ücret artışı tahmin edildiği gibi çıkarsa= $1200 \times 5\%=1260$  TL ile kıdem tazminatına hak kazanacaktır.

$$\text{2005 yılı değeri} = (1.861,59 \times 5\text{yıl}) / (1 + 0,14)^{10} = 2510,76 \text{ TL}$$

$$\text{2006 yılı değeri} = (1.861,59 \times 5\text{yıl}) / (1+0,14)^9 = 3.434,72 \text{ TL}$$

$$1 \text{ yıllık artış} = 923,96 \text{ TL olacaktır.}$$

2006 yılı için (kalan 9 yıla göre 0.14 faiz oranı ile) bilançoda yer alması gereken yükümlülük:  $1.861,59/(1+0,14)^9=572,45$  olacaktır. Bu tutar **kıdem tazminatı maliyetidir.**

2006 yılı itibari ile işçinin işinden 1 yıl daha kısalmasının maliyeti ise:  $2.510,76 \times 0,14 = 351,51$  olacaktır. Yani bu tutar bir yıllık artışın **faiz maliyeti** kısmıdır.

İkisinin toplamı  $= 572,45 + 351,51 = 923,96$  TL olacaktır. Yani 1 yıllık artış, kıdem tazminatı maliyeti ile bu tutarın faiz maliyetinin toplamalarını oluşturmaktadır.

**Ancak** eğer ücrete yapılacak zam ve tahvil faiz oranlarında bir değişim meydana gelirse bu durumda **Aktüeryal kazanç/kayıplar meydana gelecektir**. Bu durumda hesaplamaların değişim yılına göre yeniden hesaplanıp düzeltilmesi gerekir. Örneğin 2006 yılında %10 ücret zammı elde ettiğini ancak diğer 8 yıl için % 5 oranının aynı kaldığını varsayarsak;

2006 yılı için yeni ücreti  $1.320$  TL olacaktır ( $1.200 \times \%10 + 1.200 = 1.320$ ).

Bu durumda 2015 yılı sonu itibari ile yeni ücreti  $= 1.320 \times (1,05)^8 = 1.950,24$  TL olacaktır. 6 yıl için kazanılmış hakkı  $= 6 \times 1.950,24 = 11.701,44$  TL olacaktır. Bu tutarın 9 yıl için iskonto edilmiş değeri ise;  $11.701,44 / 1,10^9 = 4.962,55$  olacaktır. Yeni durumda artış oranı  $= 4.962,55 - 2.510,76 = 2.451,79$  olacaktır. Bu tutarın **faiz maliyeti**  $= 351,51$  olarak kalacak ancak **carri dönem hizmet maliyeti**  $= 1.950,24 / (1 + 0,10)^9 = 827,09$  olacaktır. Bu yüksek artışın nedeni 2001–2005 yıllarındaki kıdem tazminatındaki artışlarına da olan etkidir. Aynı zamanda  $2.451,79 - 351,51 - 827,09 = 1.273,18$  TL **aktüeryal kayıp** olacaktır.

İkinci durum dikkate alınarak 2005 yılının kıdem tazminatı zaten bu dönemde gider kaydı yapılacağı ve önceki kıdem tazminatının da (4 yıllık tutar  $= (2.510,72 - 502,15) / 5 \text{ yıl} = 401,72$  TL  $\times 4 = 1.606,89$ ) 5 yılda itfa edileceğini varsayarsak muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

31.12.2005		
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	502,15	
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLAR	401,72	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		903,87
31.12.2005		
9 ERTELENMİŞ KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	1.606,89	
9 GEL. YIL. AYR. KIDEM TAZ. KAR.		1.606,89

<b>31.12.2005</b>			
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		180,77*	
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ			180,77
$*(502,15+401,72) \times 0,20 = 180,77$			
<b>2006 yılı için 31.12.2006</b>			
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ		827,09	
780 FİNANSMAN MALİYETİ		351,51	
681 ÖNCEKİ DÖN. GİD. ZARARLAR		401,72	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		316,06	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI			1.580,34
691 VERGİ GELİRİ/GİDERİ			316,06

Eğer aktüeryal kayıplar **kar/zarar** etkili muhasebeleştirilse;

<b>31.12.2006</b>			
65 AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR		1.273,19	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		254,64	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI			1.273,19
691 VERGİ GELİRİ/GİDERİ			254,64

Eğer aktüeryal kayıplar **özkaynak** etkili muhasebeleştirilse;

<b>31.12.2006</b>			
528 AKTÜERYAL KAZANÇ VE KAYIPLAR		1.273,19	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		254,64	
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI			1.273,19
529 ÖZK. MUHAS. GELİR/GİDERİN VERG. ETK.			254,64

### 3.1.7. TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

*Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu Standart uygulanır.(TMS/TFRS:2010:519)*

Bu standart kapsamına *TMS 41 tarımsal faaliyetler, devletin bir işletmeye iştirak etmesi, vergilendirilebilir kar ya da vergi zararının hesaplanmasından sağlanan faydalar ve devlet yardımları ve fiyat değişiminin etkilerini yansıtan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde çıkan sorunlar kapsam dışı bırakılmıştır.*

Bu standart kapsamında devlet yardımları kaynak transferi yoluyla, bir değer taşımayan yardımlar veya devlete yapılan işler kapsamında olabilmektedir. Devlet teşvikleri ise destek, sübvansiyon veya prim şeklinde olabilmektedir. Devlet

yardımlarının işletmeye doğrudan bir etkisi varsa muhasebe kayıtlarına alınır, ancak dolaylı şekilde bir etkisi varsa bu etki muhasebeleştirilmez. (Elitaş:2011:171)

Standartta devlet teşvikleri parasal ve parasal olmayan teşvikler olarak ikiye ayrılmaktadır. Aynı zamanda teşvik türleri de şarta bağlı, şartsız ve geçmiş zararların kapatılması için yapılan teşvikler olarak ayrıma tabi olmaktadır. Bu standartta devlet teşvikleri gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirildiği gibi muhasebeleştirme zamanı da koşulların yerine getirilmesine bağlıdır. Bu teşvikler özkaynağa aktarılmaz sadece giderlerin olduğu dönem gelir yazılmasıdır. (Elitaş:2011:172)

Standart kapsamında teşvik türlerinden koşulsuz olanlar doğrudan gelir yazılır. Koşullu olan teşviklerden varlıklara ilişkin olanları ya varlıktan indirilerek yada ertelenmiş gelir olarak kayıt altına alınır. Gelirlere ilişkin olanlar ise ertelenmiş gelir olarak kayıtlanmalıdır.

Bu durumları örneklerle açıklarsak eğer;(Örten,vd.:2012:330-339)

• **Parasal teşvikler:** belli bir bölgedeki işletmelere elektrik faturasındaki tutarın % 20'si kadar geri ödeme teşvikine ilişkin bir işletmenin 4.000 TL'lik elektrik faturasının 800 TL'sini hazineden bankalara aktararak almıştır.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 102 BANKALAR	4.000	4.000
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 64 DEVLET TEŞVİK. GELİR VE KARLAR	800	800
102 BANKALAR 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	800	800

• **Parasal olmayan teşvikler:** 50 büyük baş hayvanı olan işletmelere 800 TL değerinde süt sağma makinesi verilecektir.

253 TESİS MAKİNE CİHAZ 64 DEVLET TEŞVİK. GELİR VE KARLAR	800	800
---	-----	-----



• **Koşullu teşvikler:** sulama sistemlerinin yapılmasına ilişkin yapılan harcamalara % 50 devlet teşviğine ilişkin bir işletme yaptığı 50.000 TL'lik harcamaya ilişkin 25.000 TL'sini Tarım Bakanlığının incelemesi sonucunda ilgili parayı devletten almıştır.

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 382/482 ERTELENMİŞ GELİRLER	25.000	25.000
382/482 ERTELENMİŞ GELİRLER 64 DEVLET TEŞVİK. GELİR VE KARLAR	25.000	25.000

• **Teşviğin iadesi:** daha önce 1.000.000 TL'lik bina yapımı için devletten aldığı 100.000 TL'lik teşvik için (teşvik inşa maliyetinden düşülmüştür) devletin 2 yıl sonra yaptığı inceleme sonucunda binanın 50.000 liralık kısmının usulsüz bir biçimde inşa edildiği ve teşviğin geri alınması kararı alınmıştır. (bina amortismanı süresi 20 yıl ve amortisman tutarı  $(1.000.000-100.000)/20=45.000$  lira. Yeni durum  $950.000/20=47.500$  lira. 2 yıl eksik amortisman gösterilmiş= $2.500 \times 2=5.000$ )

252 BİNALAR 102 BANKALAR	50.000	50.000
659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	5.000	5.000

### 3.1.8. TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri

*Bir işletme; yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. Bu Standardın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır. (TMS/TFRS:2010:529)*

Standart kapsamında yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesi, günlük işlemlerin herhangi bir yabancı para cinsinden yapılması, finansal tabloların yabancı para cinsinden düzenlenmesi, yurt dışına açılacak olan şubeye ilişkin para gönderilmesi ve şube açılması, yurtdışındaki bir şirketin ülkemizdeki bir şirket ile ortaklık kurması sonucu ortaya çıkan işlemler ile ilişkilendirilerek yapılmalıdır.(Örten,vd.:2012:341-342)

Standart kapsamında parasal ve parasal olmayan kalemler ayrımı mevcuttur. Parasal kalemler kapanış kuru ile, parasal olmayan kalemler ise işlem tarihindeki kur ile muhasebeleştirilir. Parasal kalemlere kasa, borç ve alacak örnek verilirken parasal olmayan kalemlere ise M.D.V., M.O.D.V. , mali duran varlıklar ve özkaynaklar örnek verilebilir. Standartta mal alımında verilen avanslar sabit fiyat garantili ise değerlemeye konu olamayacağını ancak garanti yoksa değerlemeye konu olacağını söylemektedir. Kredi kullanımında kur farkı varsa kur farkındaki artış ve azalışlar 780 finansman giderleri hesabında gösterilmelidir. Parasal olmayan varlıklarda eğer varlık maliyet bedeli ile değerlendiriliyorsa kaydının yapıldığı tarihteki kur farkı dikkate alınmalıdır. Ancak gerçeğe uygun değer yöntemi ile kayda alınmış ise o zaman cari kur ile değerlendirilmeli ve oluşan yeni değerlendirme farkı varlıklar yeniden değerlendirme artışı/azalışı olur. Satışla ilgili farklar ise hasılat ile ilgili olduğundan bu hesabı etkileyecek şekilde kayıt edilmelidir.(Elitaş:2011:176)

Bunun yanında standartta finansal tablolarında yabancı paralı cinse çevriminde enflasyonist olup olmama kriteri getirilmiştir. Standartta göre eğer enflasyonist olmayan bir ülkenin para birimine çeviri yapılacaksa bilançonun tüm kalemleri dönem sonu kuru ile ve gelir tablosunun tüm kalemleri işlemin yapıldığı kur ile çevirim yapılmalı ve aradaki fark özsermaye çevirim farkı olarak yazılmalıdır. Enflasyonist bir ülkenin para birimine çevirim yapılacaksa bilanço dönem sonu kuruyla, gelir tablosu ise işlem günü kuruyla çevirimi yapılmalıdır. Ayrıca yabancı paralı mali tabloların yerli paraya çeviriminde de bilançonun varlık ve borçları bilanço günü kuru üzerinden, özkaynakları ise satın alma kuru üzerinden çevrilerek yapılmalı ve aradaki fark çevirim farkı olarak kayda alınmalıdır. Gelir tablosu, işlem tarihindeki kur üzerinden, özkaynak değişim tablosu işlem günü kuru üzerinden, nakit akım tablosu işlem günü kuru üzerinden çevirimi yapılmalıdır.(Elitaş:2011:176-177)

Bu standart kapsamında parasal kalemlerin kaydında 646/656 kambiyo karı/zararı hesapları kullanıldığı gibi 780 finansman giderleri hesabı da kullanılabilir.

Standarda uygun örnekler verilirken parasal işlemler günümüzdeki muhasebe işlemleri ile paralel yapılmaktadır. Bundan dolayı parasal olmayan işlemlerde yapılan muhasebe kayıtları ve oluşan hesapları incelemek daha doğru olacaktır. (Örten, vd.:2012:347-350)

• Yurtdışında iş yapmak amacıyla irtibat bürosunu 1.1.2013 tarihinde 50.000 €'ya satın alan bir işletme (1€=1,72 TL)(Amortisman oranı %2) burada iş yapamayacağını anladığından büroyu 2 yıl sonra (31.12.2014) kapatmış ve buradaki binayı başka amaçla kullanmaya karar vermiştir. 31.12.2015 tarihinde yatırım amaçlı gayrimenkullere alınmıştır. TMS/UFRS'ye göre 3. yıl amortisman ayrılmayacaktır. Karar günü 1€=1,82 TL ve dairenin değeri 47.000€'dur

Satın alma çevirimi=50.000€x1,72=86.000 TL

İki yıl amortisman=86.000x%2=1.720 TL x 2=3.440 (2003 ve 2004)

Karar günü gerçeğe uygun değeri=86.000–3.440=82.560 TL

Karar günü dairenin değeri= 47.000€x1,82 =85.540 TL

Aradaki fark= 85.540–82.560=2.980- TL artış yaşanmıştır.

31.12.2004			
AMORTİSMAN GİDERLERİ		1.720	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			1.720
<b>2005 YILI</b>			
BİNALAR		2.980	
MDV YEN. DEĞER. ARTIŞI			2.980
<b>2005 YILI</b>			
ÖZKAY. MUH. GELİR/GİDER VER. ETK.		894*	
ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜM.			894
<b>2005 YILI</b>			
*2,980x0,30			
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMEN.		85.540	
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		3.440	
BİNALAR			88.980

### 3.1.9. TMS 23: Borçlanma Maliyetleri

*Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaaı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir. (TMS/IFRS:2010:545)*

Standartın kapsamında sürekli tekrar edilen stoklar, gerçeğe uygun değeri ile ölçülen varlıklar, özkaynaklara ilişkin tahmini maliyetler kapsam dışı bırakılmıştır. Burada sadece borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi dikkate alınmıştır.

Standart dahilinde borçlanma maliyeti ve özellikli varlıkların tanımlanması yapılmıştır. Standartta göre; **Borçlanma maliyetleri:** "Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir" diye tanımlanırken **Özellikli varlıklar:** "Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar" olarak tanımlanmıştır.

Standart temel yöntem olarak işin niteliği gereği borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönem gider yazılmasını öngörürken alternatif olarak da aktifleştirme oranına göre gider yazılmasını öngörmektedir. Buna göre; aktifleştirme oranı varlığa yapılan harcamanın aktifleştirme oranı ile çarpılması ile bulunmaktadır. İşletme eğer özellikli varlığa yönelik aralıklı olarak birden fazla borçlanma maliyetine katlanmış ise bunların ortalaması alınarak ortalama borçlanma maliyeti bulunmasının gerektiğini söylemektedir. Bir örnekle açıklayacak olursak;(Örten,vd.:2012:375-376)

•A, B ve C inşaat projeleri için 2004 yılında 20.000 liralık krediyi 18 ay vade, %30 yıllık bileşik faiz oranı ve 30.000 liralık krediyi 12 ay vade, %20 yıllık bileşik faiz oranı ile borçlansın ve vade sonunda sırasıyla 5.000 ve 4.000 lira faiz giderine katlanılsın. Aşağıdaki tabloda inşaat firmasına ilişkin maliyet ve harcama bilgileri yer almaktadır.

Ortalama maliyet tutarı= $20.000 \times \%30 + 30.000 \times \%20 = 12.000$

Aktifleştirme oranı (Ort. Mal. Oranı)= $12.000 / 50.000 = 0.24$

Ortalama harcama tutarı=50.000/2=25.000

Aktifleştirilecek borçlanma tutarı=25.000x0,24=6.000 TL'dir

	ÖNCEKİ YILLAR	2004 YILI HARCAMALARI	DOĞRUDAN BORÇLANMA	GENEL BORÇLANMA	ORTALAMA HARCAMA	AKTİF. ORANI	AKTİFLEŞ. TUTAR
A	200.000	60.000	50.000	10.000	5.000	0.24	1.200
B	250.000	50.000	30.000	20.000	10.000	0.24	2.400
C	-	40.000	20.000	20.000	10.000	0.24	2.400

Muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır. Burada toplu gösterim yapılmıştır. Ancak bunların dönemsel olması gerekmektedir.

300 BANKA KREDİLERİ	50.000	
780 FİNANSMAN GİDERİ	3.000	
170 YIL. YAY. İNŞ. ON. MAL.	6.000	
102 BANKALAR		59.000

### 3.1.10. TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bu Standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler. (TMS/TFRS:2010:707)

Standartta (a) Stoklar; (b) İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar; (c) Ertelenmiş vergi varlıkları; (d) Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar; (e) “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı kapsamındaki finansal varlıklar; (f) Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller; (g) Gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar; (h)

Ertelenen edinme maliyetleri ve “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” Standardı kapsamında olan sigorta poliçelerindeki sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar; ve (i) “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları) hariç olmak üzere diğer tüm değeri düşen varlıkların muhasebeleştirilmesinde de bu standardın uygulanması gerektiğini söylemektedir.

Standartta ilgili tanımlarda yapılmaktadır bu tanımlar yeni ve önemli olduğundan bunlara da değinmek gerekir. Standartta geçen tanımlar;

- **Aktif piyasa:** Aşağıda yer alan koşulların tamamının bulunduğu piyasadır:
  - (a) Piyasada ticareti yapılan mallar homojendir;
  - (b) Normalde, bu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısı mevcuttur.
  - (c) Fiyatlar kamuoyu tarafından öğrenilebilir.
- **Defter değeri:** Bir varlığın birikmiş amortisman (itfa) ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.
- **Nakit yaratan birim:** Diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur.
- **Şirket varlıkları:** Şerefiye hariç olmak üzere, hem bahse konu nakit yaratan birimin hem de diğer nakit yaratan birimlerin gelecekteki nakit akışlarına katkıda bulunan varlıklardır.

- **Elden çıkarma maliyetleri:** Finansman maliyetleri ve gelir vergisi gideri hariç, doğrudan bir varlığın veya nakit yaratan birimin elden çıkarılması ile ilgili maliyetlerdir.
- **Amortisman tabi tutar:** Bir varlığın maliyetinden veya finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.
- **Amortisman (itfa):** Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.
- **Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer:** Bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir.
- **Değer düşüklüğü zararı:** Bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını ifade eder.
- **Geri kazanılabilir tutar:** Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.
- **Yararlı ömür:** (a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya (b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.
- **Kullanım değeri:** Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

Yukarıdaki tanımlamalardan sonra aşağıdaki şu sonuçlara ulaşılabilir;

- Standart kapsamında ihtiyatlılık kavramı gereği tüm varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi için değer düşüklüklerinin de değerlemeye

tabi olmasını ifade etmektedir. Bu şekilde tüm varlıklar ihtiyatlılık gereği yeniden değerlendirilecektir. (Örten, vd.:2012:532)

- Standartta geri kazanılabilir değer net satış tutarı ile kullanım değerinden düşük olanı temsil etmektedir. (İbiş:2011:247)
- Standartta mali duran varlıklardan iştirak, bağlı ortaklık işletme ortaklıklarının; maddi duran varlıklarda arazi ve arsalar, binalar, araçlar, tesis, makine ve cihazlara; maddi olmayan duran varlıklarda ise şerefiyeye uygulanmaktadır.
- Standartta işletme dışı göstergeler; pazar fiyatlarının, teknik, ekonomik çevre, pazar koşulları, pazar faiz oranları, işletmenin pazar değeri gibi göstergeler iken işletme içi göstergeler; varlığın fiziki hasarı veya olağanüstü bir şekilde eskimesi, varlığın kullanımın dezavantaj oluşturacak şekilde değiştirilmesi, varlığın getirilerinin azalması veya varlığa ilişkin harcamaların olağanüstü artması gösterilebilir.
- Değer düşüklüğü varlığın maliyet değeri üzerinden gösteriliyorsa gelir tablosu hesaplarında yeniden değerlendirme ile ortaya çıkıyorsa maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışlarında gösterilmesi gerekir.
- Standartta varlığın finansal tabloya esas değerinin defter değeri veya geri kazanılabilir değerinin küçük olanı ile ve geri kazanılabilir değerinin de net gerçeğe uygun değer veya kullanım değerinden büyük olanı ile gösterilmesi gerektiğini söylemektedir.
- Değer düşüklüğüne esas iskonto oranının belirlenmesinde ise enflasyon oranı, sektör faiz oranları gibi oranlar ile belirlenmesi gerektiğini söylemektedir.



Standarda ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir;(Örten, vd.:2012:540-542)

- 50.000 TL kayıtlı değeri ve 10.000 TL birikmiş amortismanı, 10 yıl faydalı ömrü olan bir gemi değer düşüklüğü testine tabi tutulmuş ve net satış bedelinin 30.000 TL ve kullanım değerinin ise 35.000 TL olduğu anlaşılmıştır. (vergi oranı %20)

Burada satış bedeli ile kullanım değerinden büyük olanı olan 35.000 TL dikkate alınması gerekmektedir. O zaman;

Varlığın net değeri=50.000-10.000=40.000 TL

Geri kazanılabilir değer=35.000 TL

Değer düşüklüğü=40.000-35.000=5.000 TL'dir

Geriye kalan faydalı ömrünün amortisman tutarı=35.000/8=4.375 TL'dir. Yani değer düşüklüğü ayrıldıktan sonraki dönemlerde varlığın geri kazanılabilir değeri üzerinden amortisman ayrılmalıdır.

/				
654 KARŞILIK GİDERLERİ	5.000			
257 BİR. AMRT. VE DEĞ. DÜŞ. KARŞ.			5.000	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.000*			
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ			1.000	
*5.000X0,20=1.000				

- Aynı soruda geminin yeniden değerlemeden artışın 4.000 TL gerçekleştiğini ve değer düşüklüğünün de 5.000 lira gerçekleştiğini varsayarsak eğer;

/				
553 MDV DEĞERLEME ARTIŞI	4.000			
654 KARŞILIK GİDERLERİ	1.000			
257 BİR. AMRT. VE DEĞ. DÜŞ. KARŞ.			5.000	
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.000*			
691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ			200	
559 ÖZK. MUH. GEL./GİD. VER. ETK.			800	
*5.000X0,20=1.000				

### 3.1.11. TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

Bu Standardın amacı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır. (TMS/TFRS:2010:755)

Standart kapsamında başka bir standartta düzenlenmemiş olan karşılıklar, koşullu varlıklar ve borçlar, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerden kaynaklanan karşılıklar, koşullu varlıklar ve borçlar, yeniden yapılandırmaya ilişkin karşılıklar ve tazminatlar girmektedir. Ancak standart kapsamında değerlendirilmeyen hususlar ise; taraflardan hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri durumlar, TMS 11, TMS 12, TMS 17, TMS 19, TFRS 4 ve TMS 39 ile aktifi düzenleyici karşılıklar olarak belirlenmiştir.

Standart kapsamında geçerli olan tanımlar ise şöyle belirlenmiştir;

- **Karşılık:** Gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.
- **Yükümlülük:** Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülüktür.
- **Sorumluluk doğuran olay:** İşletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması sonucunu doğuran, hukuki veya zımni bir kabulden doğan yükümlülük yaratan olaydır.
- **Hukuki yükümlülük:** Aşağıda sayılanlardan kaynaklanan yükümlülüktür: (a) Sözleşme (açık ya da zımni hükümleri aracılığıyla); (b) Yasal düzenleme; veya (c) Diğer kanuni uygulamalar.
- **Zımni kabulden doğan yükümlülük:** İşletmenin aşağıda yer alan fiillerinden kaynaklanan yükümlülüktür: (a) Geçmişteki uygulamalar,

yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi; ve (b) Bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

- **Koşullu yükümlülük:** (a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan; veya (b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılmayan mevcut yükümlülüktür:
  - (i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya
  - (ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.
- **Koşullu varlık:** Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.
- **Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme:** Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için mutlaka katlanılması gereken maliyetin, söz konusu sözleşme kapsamında elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.
- **Yeniden yapılandırma:** Yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır ve aşağıdakilerden herhangi birinin değişmesi sonucunu doğurur: (a) İşletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı; veya (b) Söz konusu faaliyetin ifa şekli.

Yukarıdaki açıklamalardan çıkarılabilecek sonuçlar şunlar olmaktadır;

- Karşılık günümüzde kullanılan aktif ve pasif düzenleyici karşılıklar olarak bilinmektedir. Ancak standart kapsamında borcun kesin karşılığının muhtemel ortaya çıkmasıdır. Bundan dolayı aktif ve pasif düzenleyici karşılıklar standart kapsamında değildir. Bunlar başka standartlarda açıklanmıştır.(Örten,vd.:2012:582)
- Koşullu borç ile karşılık arasında ki farklılık ise; karşılık mali tablolara alınabilecek duruma gelmiş olan yükümlülükler iken koşullu borç henüz mali tablolara alınabilecek koşulları sağlamayan borçtur. (Örten,vd.:2012:582-583)
- Standart kapsamında kısaca karşılıklar; garanti gider karşılıkları, vergi karşılıkları, satış primi, yeniden yapılandırma karşılıkları, dava karşılıkları, emeklilik karşılıkları incelenmektedir.
- Koşullu borçlar ise; devam etmekte olan veya aleyhte davalar, işletmenin satıcılara ciro ettiği senetler, verilen teminat mektupları, işletme aleyhine tazminat davaları gibi sıralanmaktadır.
- Koşullu varlıklar da; alınan teminatlar, alınan iş garantileri, işletme lehine açılan davalar, devletten alınacak yardımlar olarak sıralanabilir.
- Muhtemel karşılıklar ise; garantili satış karşılıkları, satış primi karşılıkları, vergi davası karşılıkları, çevresel zararları tazmin karşılıkları, dezavantajlı sözleşme karşılıkları olarak sıralanabilir. (İbiş:2011:261)
- Karşılık ile gider tahakkuku arasındaki fark ise; gider tahakkuku bir borç ve yükümlülük arz ederken miktarı ve zamanı bellidir fakat ödenecek duruma gelmemişlerdir.(Örten,vd.:2012:584)

- Ekonomik fayda sağlayan kaynakların işletmeden çıkma olasılığı %0-10 arasında ise standarda göre uzak ihtimal olduğundan mali tablolarda açıklama yapmaya gerek yoktur. %10-50 arasında ise mümkün olabilir olduğundan şarta bağlı yükümlülüktür ve dipnotlarda açıklanması gerekmektedir. %50-90 arasında ise muhtemel olduğundan karşılık ayrılmalı ve bilançoda gösterilmelidir. %90-100 arasında ise kesine yakındır ve yükümlülük doğurduğundan bilançoda gösterilmelidir. %100 ise kesindir ve yükümlülük doğurduğundan bilançoda gösterilmelidir. Buna göre eğer kaynaklar %50'yi aşacak şekilde muhtemel bir yükümlülük doğuruyorsa o zaman bilanço gösterilmelidir diyebiliriz. (rten,vd.:2012:585)
- Muhtemelen kullanılabilir hesaplar ise; **379/479 borç karşılıkları** veya borç ve gider karşılıkları hesabı olacaktır.

Standardı rneklerle anlatacak olursak muhasebeleştirilmesi şu şekilde olacaktır;

- İşletme 2013 yılında 3 yıl garantili ürettiği 6.000.000 liralık ürünlere ilişkin analizinde %3'lk bir arıza oluşabileceği tahmini yapmaktadır. Bu arızaların %25'lik kısmı ilk yılda, % 35'lik kısmı ikinci yılda ve %40'lık kısmı ise nc yılda gerçekleşebileceği tahmin edilmiştir. 2014 yılında 10.000 lira işçilik ve geri kalanı ilk madde ve malzeme olan garanti giderine katlanmıştır. 2015 yılında ise 70.000 liralık garanti giderinin 20.000 lirası işçilik geri kalan ilk maddedir. 2016 yılında ise 65.000 liralık giderin 20.000 lirası işçiliktir.(zerhan,Yanık:2012:464-467)

Toplam ayrılacak karşılık=6.000.000x%3=180.000 TL

2014 iin=180.000%25=45.000 TL, gerçekleşen 40.000, fazla 5.000

2015 iin=180.000%35=63.000 TL, gerçekleşen 70.000, eksik 7.000

2016 iin=180.000%40=72.000 TL, gerçekleşen 65.000, fazla 7.000

<b>31.12.2013</b>			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		180.000*	
479 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			180.000
*6.000.000x%3	<b>31.12.2013</b>		
479 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		45.000*	
379 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			45.000
*180.000X%25	<b>2014 yılı</b>		
379 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		40.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME			30.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ			10.000
<u>379 kalan bakiye 5.000</u>			
	<b>31.12.2014</b>		
479 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		63.000	
379 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			63.000
<u>379 toplam=63.000+5.000=68.000</u>			
	<b>2015 yılı</b>		
379 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		68.000	
479 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		2.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME			50.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ			20.000
<u>379 kalan bakiye 0, 479 kalan bakiye 70.000</u>			
	<b>31.12.2015</b>		
479 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		70.000	
379 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			70.000
	<b>2016 yılı</b>		
379 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		70.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME			45.000
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ			20.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİRLER			5.000

### 3.1.12. TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

*Bu Standardın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir. (TMS/TFRS:2010:813)*

Yatırım amaçlı gayrimenkuller standartta sermaye geliri değer artışı elde etmek, kira geliri elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller olarak tanımlanmıştır.

Standart kapsamına TMS 17, TMS 18 kapsamında kira gelirleri, gayrimenkulün kiracının finansal tablolarında ölçülmesi durumunda, satış ve geri kiralama durumu gibi konular standart kapsamında bırakılmıştır.

Standart kapsamında defter değeri, maliyet, gerçeğe uygun değer, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ayrı ayrı tanımlanmıştır.

Standartta gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak iki farklı kategoride incelenmiştir. Bu kapsamda gayrimenkullün neden elde tutulduğu önemlilik kazanmaktadır. Eğer faaliyetlerinde kullanılmak üzere ise sahibi tarafından kullanılan fakat yatırım amaçlı elde edilmiş ise bu durumda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak tanımlama getirilmiştir. Ancak sahibi tarafından kullanılan bir gayrimenkul geçici olarak kiraya verilmiş ise bu durum yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmez. Örneğin işçileri için alınan bir gayrimenkul yine işçilere kiraya verilirse bu durum yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmez. (Örten, vd.:2012:618-619)

Bu tür gayrimenkuller başlangıçta maliyet değeri ile değerlendirilir. Daha sonra gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirilerek kayda alınmalıdır. Bundan ilkinde alım maliyeti, yatırıma uygun durumu gelmesi için katlanılan başlangıç maliyetleri bu kapsamda değerlendirilir. Yine alımdan sonra ortaya çıkan gider ve harcamalar eğer yatırımın değerini artırıcı nitelik taşıyorsa bu tür gider ve harcamalar aktifleştirilebilir. Bu durumda alım sonrasında gerçekleşecek değerlendirme ya gerçeğe uygun değer yöntemi ile ya da maliyet değeri yöntemi ile değerlendirilmesini öngörmektedir. Bu şekilde gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirmelerde ortaya çıkan kayıp ve zararlar giderleştirilebilir. Örneğin aktif bir piyasanın olmadığı bir bölgede yatırım amaçlı gayrimenkulün yıllık getirisi 100.000 ve yıllık gideri ise 10.000 lira olursa bu gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri %10 iskonto oranına göre nakit akışlarının bugünkü değeri ile  $(90.000 \times (1 - (1/1,10)^{40}) / 0,10)$  880.115 lira olacaktır. Kayıtlar bu tutara uygun şekilde yeniden düzeltilmelidir. (Örten, vd.:2012:618-630)

Örneklerle açıklayacak olursak şu şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir; (Örten, vd.:2012:630-632)

- Kayıtlı değeri 1.000 lira ve birikmiş amortismanı 400 lira, değer düşüklüğü ise 50 olan ve faaliyet amaçlı kullanılan bir binanın yatırım amaçlı kullanılmasına karar verilmesi

durumunda binanın gerçeğe uygun değerinin 550, 500, 580 ve 620 olması durumunda aşağıdaki kayıtlar yapılmalıdır.

<b>550 durumu</b>			
200 YATIRIM AMAÇLI GAY. MEN.	550		
257 BİRİKMİŞ AMOR. VE DEĞ. DÜŞ. KAR.	450*		
252 BİNALAR			
*amor.400+Değ.Düş.50			1.000
<b>500 durumu</b>			
654 KARŞILIK GİDERLERİ	50		
257 BİR. AMOR. DEĞ.DÜŞ. KAR.			50
/			
200 YATIRIM AMAÇLI GAY. MEN.	500		
257 BİRİKMİŞ AMOR. VE DEĞ. DÜŞ. KAR.	500		
252 BİNALAR			1.000
<b>580 durumu</b>			
257 BİR. AMOR. DEĞ. DÜŞ. KAR.	30		
644 KONUSU KALMAYAN KAR.			30
/			
200 YATIRIM AMAÇLI GAY. MEN.	580		
257 BİRİKMİŞ AMOR. VE DEĞ. DÜŞ. KAR.	420		
252 BİNALAR			1.000
<b>620 durumu</b>			
257 BİR. AMOR. DEĞ. DÜŞ. KAR.	50		
644 KONUSU KALMAYAN KAR.			50
/			
252 BİNALAR	20		
522 MDV YEN. DEĞ. ARTIŞ.			20
/			
200 YATIRIM AMAÇLI GAY. MEN.	620		
257 BİRİKMİŞ AMOR. VE DEĞ. DÜŞ. KAR.	400		
252 BİNALAR			1.020

### 3.1.13. TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standardı

*Bu Standardın amacı; tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve açıklamaları belirlemektir.(TMS/TFRS:2010:935)*



Standart kapsamına canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve devlet teşviklerine ilişkin muhasebeleştirilmeler girmektedir. Aşağıdaki tablo standart kapsamında belirlenmiş bir örneklemedir.

**Tablo 4:** Tarımsal Ürünlerin Belirlenmesi

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işleme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Orman korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste
Bitkiler	Pamuk	İplik, giysi
	Şeker Pancarı	Şeker
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Siğir	Gıda elde edilmek üzere kesilen siğir	Sosis, pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay, işlenmiş tütün
Asma	Üzüm	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyveler	İşlenmiş meyve

**Kaynak:** TMS/TFRS:2010:938

Standart sadece tarıma has özellikleri taşıyan biyolojik varlıklara uygulandığı gibi hasat sonrası elde edilen ürünlerin işlenmesine yönelik bir uygulamaya değildir. Yani hasat sonrası uygulamalara TMS 2 standardında zaten yer verilmiştir. Tarımsal alanla ilgili araziye ise TMS 16’da yer verilmiştir.

Standart kapsamında tanımlara baktığımızda ise;

- **Tarımsal faaliyet:** Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.

- **Tarımsal ürün:** İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür.
- **Canlı varlık:** Yaşayan hayvan veya bitkidir.
- **Biyolojik dönüşüm:** Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir.
- **Satış maliyetleri:** Finansman maliyetleri ve gelir vergileri hariç olmak üzere, bir varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir.
- **Canlı varlık grubu:** Yaşayan hayvan veya bitki topluluğudur.
- **Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.

Aynı zamanda standart kapsamında tarımsal faaliyetlere ilişkin belirli bazı ortak özelliklerde belirlenmiştir. Bunlar;

(a) *Değişim kapasitesi:* Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir;

(b) *Değişimin yönetilmesi:* Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır. Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır. Örneğin, yönetilmeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir.

(c) *Değişimin ölçülmesi:* Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü) veya miktarda (örneğin soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı) meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir.

Biyolojik dönüşüme ilişkin ise; büyüme, bozulma ve döllenme aşamaları belirlenmiştir. Büyüme; bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki artışı,

bozulma; bir hayvan veya bitkinin miktarında ya da kalitesindeki düşüşü döllenme ise; ilave hayvanların veya bitkilerin meydana getirilmesi veya Lateks, çay yaprağı, yün ve süt gibi tarımsal ürünlerin üretimi olarak tanımlanmıştır.

Standart kapsamında açılacak yeni hesap grupları; **14 canlı varlıklar** hesap grubunda örneğin **140 hayvansal ürünler** veya **141 bitkisel varlıklar** şeklinde ayrıma tabi tutulabilir. Aynı zamanda **21 canlı varlıklar** hesap grubunda yine **210 hayvansal varlıklar** veya **211 bitkisel varlıklar** ayrımı yapılabilir. Bu ayrımın sebebi bazı tarımsal ürünlerin yıllar itibari ile bazı ürünlerin ise cari dönemde elde edilmesidir. Ancak elde edilen hasatlar stoklar grubunda **156 tarımsal ürünler** stokunda gösterilmelidir. Canlı varlıklar gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Değerleme farkları sonuç hesaplarına aktarılır. Bundan dolayı sonuç hesaplarında değerlendirme farkları **605 canlı varlıklar değerlendirme farklarında** izlenebilir. (Örten, vd.:2012:639)

Bir örnekle açıklamak gerekirse şu şekilde muhasebeleştirme yapılmalıdır;

- 2013 yılında 100 adet kavak ağacı 200 TL harcama yapılarak dikilmiştir. Aynı yıl bu ağaçlara 5 lira sulama giderine katlanılmış ve gerçeğe uygun değeri ile değeri 215 TL'ye yükselmiştir.

2014 yılında ise 10 TL sulama giderine katlanılmış ve gerçeğe uygun değeri yılsonu itibari ile 240 lira olmuştur.

2015 yılında 13 TL sulama giderine katlanılmış ve ağaçların budaması sonucunda çıkan parçalar 11 liraya satılmıştır. Gerçeğe uygun değeri ise 270 TL olmuştur.

2016 yılında ise ağaçlar 15 TL'ye işçiye ücret ödenerek kesilmiş ve satılmak üzere stoka alınmıştır. Bu tarih itibari ile gerçeğe uygun değeri 290 liradır.

<b>2013 yılı</b>			
790 İLK MADDE VE MALZEME		200	200
100 KASA			
	/		
793 DIŞ. SAĞ. FAYD. VE HİZ.		5	5
100 KASA			
	/		
211 BİTKİSEL VARLIKLAR		215	215
605 CANLI VARLIK DEĞ. FARK.			
<b>2014 yılı</b>			
793 DIŞ. SAĞ. FAYD. VE HİZ.		10	10
100 KASA			
	/		
211 BİTKİSEL VARLIKLAR		25	25
605 CANLI VARLIK DEĞ. FARK.			
<b>2015 yılı</b>			
793 DIŞ. SAĞ. FAYD. VE HİZ.		13	13
100 KASA			
	/		
100 KASA		11	11
600 YURTIÇİ SATIŞLAR			
	/		
211 BİTKİSEL VARLIKLAR		30	30
605 CANLI VARLIK DEĞ. FARK.			
<b>2016 yılı</b>			
791 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ		15	15
100 KASA			
	/		
211 BİTKİSEL VARLIKLAR		20	20
605 CANLI VARLIK DEĞ. FARK.			
	/		
156 TARIMSAL ÜRÜNLER		290	290
211 BİTKİSEL VARLIKLAR			

### 3.2. TFRS'lerin İncelenmesi ve Muhasebe Raporlarına Etkisi

Bu konu başlığında toplu olarak TFRS'ler incelenecek olup oluşacak yeni raporlama düzenine etkileri incelenecektir. Bu konu kapsamında tüm TFRS'ler yüzeysel olarak ve örneksiz bir biçimde incelenecektir. Oluşacak yeni raporlama düzeninde

nelerin etkili olduğunun anlaşılması için TFRS'lerin amaç ve kapsamı standartlarda olduğu gibi aktarılacak ve genel bir yorumlama ile konu tamamlanacaktır.

Öncelikle **TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına** baktığımızda; bu standart kapsamında amaç; *TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı ara dönem finansal raporlarının: (a) Şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir nitelikte olan, (b) Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS'lere) göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir başlangıç sağlayan ve (c) Faydasını aşmayan bir maliyetle elde edilebilecek yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamak olarak belirlenmiştir.* (TMS/TFRS:2010:33) Bu standart kapsamında daha önce standartlara uygun mali tabloların düzenlenmiş olması bu standarda uyulmaması anlamına gelmediği gibi, standart kapsamında tüm mali tabloların standart kapsamında düzenlenmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Yine bu standart kapsamında düzenlenecek mali tablolar ise; en az üç bilançonun, en az iki kapsamlı gelir tablosunun, en az iki nakit akım tablosunun ve en az iki özsermaye değişim tablosunun düzenlenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Standartta açılış bilançosunun nasıl düzenlenmesi gerektiği ve bilanço kalemlerinin standartlar kapsamında yeniden değerlendirilerek düzenlenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Yukarıdaki örneklerde bu değerlemelerin nasıl yapılması gerektiği bazı standartlar kapsamında incelenmiştir.

**TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler standardının düzenleme amacı;** Bu TFRS'nin amacı; *hisse bazlı ödeme işlemleri gerçekleştiren bir işletme tarafından yapılması gereken finansal raporlamaya ilişkin hususların düzenlenerek ve özellikle, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerini, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde, kâr veya zararı ile finansal durumunda gösterilmesi gerektiği olarak açıklanmıştır.* (TMS/TFRS:2010:63) Standart kapsamında; mal ve hizmet tedarikinde hisse bazlı ödemeler, finansal araçların borçlarında hisse bazlı ödemeler ve borç ödemesinde hisse bazlı ödemeler incelenmiştir. Hisse bazlı ödeme; işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlar karşılığında mal ve hizmet elde etmesidir. Muhasebeleştirme noktasında ise

standart alınan mal ve hizmetlerin alındıkça muhasebeleştirilmesini aksi durumda anılan kalemlerin gider olarak yazılması gerektiğini söylemektedir.

**TFRS 3 İşletme Birleşmeleri** standardının amacı da; *raporlayan işletmenin finansal tablolarında bir işletme birleşmesine ve bunun etkilerine ilişkin sağladığı bilginin ihtiyaca uygunluğunu, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini arttırmak olarak tanımlanmıştır.* (TMS/TFRS:2010:101) Standart kapsamına iş ortaklıklarının oluşturulması şeklindeki birleşmeler ile aynı gruba dahil işletmelerin birleşmeleri dahil edilmemiştir. Standart iktisap edilen işletmenin edinme tarihi itibari ile tüm varlıkları, yükümlülükleri ve koşullu yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilmesi gerektiği ve buradan çıkan farkın şerefiye olarak kayıtlara alınması gerektiği vurgulanmıştır.

**TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri** standardının amacı; *Kurul, sigorta sözleşmelerine ilişkin projesinin 2'nci bölümünü tamamlayana kadar, sigorta sözleşmesi düzenleyen herhangi bir işletmenin (bu TFRS'de sigortacı olarak tanımlanan) sigorta sözleşmelerine ilişkin finansal raporlamasını belirlemek olarak belirlenmiştir.* (TMS/TFRS:2010:149) Standart Sigorta sözleşmeleri muhasebesine ilişkin sigortacıların yapması gereken sınırlı sayıda iyileştirmeleri ve Sigortacının finansal tablolarındaki sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan tutarları belirleyen ve açıklayan ve sigorta sözleşmelerinden doğan gelecekteki nakit akımlarının tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini bu finansal raporların kullanıcılarının anlamasına yardımcı olan açıklamaların yapılması gerektiğini zorunlu kılmıştır. Aynı zamanda standartta borç yeterlilik testinin yapılması gerektiğini ve bir fark varsa bu farkın kar/zarar olarak yazılması gerektiğini açıklamıştır.

**TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler** standardının amacı; *satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemek olarak belirlenmiştir.* (TMS/TFRS:2010:177) Standartta Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı

ile ölçülmesi gerektiği ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işleminin durdurulması gerektiği söylenmiştir. Bunun yanında satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar finansal durum tablosunda (*bilançoda*) ayrı olarak sunulması gerektiği ve durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulması gerektiği vurgulanmıştır. Bu standart cari olmayan varlıklara ilişkin olarak düzenlenmiştir. Ancak duran varlık niteliği taşıyan TMS 41, TMS 40, TMS 39, TMS 12, TMS 19 ve TFRS 4 bu kapsamın dışına alınmıştır.

**TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi** standardının amacı; *maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemek olarak tanımlanmıştır.* (TMS/TFRS:2010:193) Standartta ilgili harcamalar şu şekilde sıralanmıştır; (a) Araştırma haklarının elde edilmesi; (b) Topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar; (c) Arama sondajı; (d) Kazı; (e) Örnekleme ve (f) Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetler. Ancak standart kapsamına; işletmenin maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirmesinden önceki harcamalar ile bu maden kaynağının teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlandıktan sonraki harcamalar dahil edilmemiştir.

**TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar** standardının amacı; *finansal tablo kullanıcılarının (a) Finansal araçların işletmenin finansal durumu ve performansı açısından önemi değerlendirebilmeleri ve (b) İşletmenin dönem içerisinde ve raporlama dönemi sonunda finansal araçlar nedeniyle maruz kaldığı risklerin niteliği ve düzeyi ile işletmenin sözü edilen riskleri yönetme şekli için gerekli olan bilgilerin işletme finansal tablolarında kamuoyuna açıklanmasını sağlamak olarak belirlenmiştir.* (TMS/TFRS:2010:201) Standart kapsamında ihraç edilen menkul kıymetler, repo ve borçlanma araçları değerlendirilmiştir. Finansal araçlar bir sözleşme ile kurulan varlık edimi iken finansal varlık likit kıymet, hisse senedi, tahvil, opsiyon, future, swap, forward gibi varlıklardır. Aynı zamanda standartta bu standardın TMS 32 ile TMS 39 standardını tamamladığını söylemektedir. Standart kapsamında kredi riski, likidite riski ve piyasa riski olarak üç kategoride riskler incelenmiş ve piyasa riski de yabancı para riski, faiz oranı riski ve diğer fiyat risklerinin tanımlanması yapılmıştır.

**TFRS 8 Faaliyet Bölümleri** standardının amacı; *Bir işletme, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklamayla zorunlu kılmuştur.*(TMS/TFRS:2010:233) Bu standart kapsamında; (a) *Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dahil olduğu tezgah üstü piyasada) işlem gören veya Finansal araçlarını halka arz etmek üzere, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan ya da kayda alınma süreci kapsamında finansal tablolarını düzenleyen bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları ve (b) Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların da dahil olduğu, bir tezgah üstü piyasada) işlem gören veya Borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda herhangi bir finansal aracının işlem görmesini teminen, ilgili düzenleyici kurum kaydına alınma süreci kapsamında konsolide finansal tablolarını düzenleyen bir grubun ana ortaklığı ile konsolide edilmiş finansal tabloları incelenmiştir.*

**TFRS 9 Finansal Araçlar** standardının amacı; *finansal tablo kullanıcılarına işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanını ve belirsizliğini değerlendirmelerinde, ihtiyaca uygun ve faydalı bilgiyi sunacak şekilde finansal varlıklara ve finansal borçlara ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemek olarak tanımlanmıştır.* (TMS/TFRS:2010:247) Standartta, bu standardın TMS 39 ile uyumlu çalışması gerektiği vurgulanmış ve finansal varlıkların sadece sözleşmeye taraf olduğu zaman muhasebeleştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu araçların sınıflandırılmasında ya varlıkların yönetim modeline göre yada varlıkların nakit akış özelliklerine göre itfa edilmiş maliyeti veya gerçeğe uygun değer kullanılması gerektiği vurgulanmıştır. Bu varlıkların kullanılmasında ortaya çıkan kazanç/kayıpların kar/ zarar olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği ayrıca vurgulanmıştır.



### **3.3. TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının İncelenmesi ve TMS Kapsamında Oluşan Yeni Muhasebe Hesaplarının ve Yeni Raporlama Düzeninin Tanımlanması**

Bu konu başlığı özellikle finansal mali tabloların oluşmasına etkili olan ve bu tabloların sunulmasına ilişkin kuralları belirleyen TMS 1 standardının incelenmesi ve bu standart kapsamında diğer standartların incelenmesi sonucunda ortaya çıkan yeni hesapların incelenmesi üzerine araştırılmıştır. Bu yeni hesaplar ve TMS 1 kapsamında oluşan ve TMS/TFRS'lere uygun yeni raporlama düzeni de bu konu başlığı altında ayrıca incelenecektir. Oluşan yeni hesapların bazıları yukarıda incelenmiştir. Ancak bazı standartlar kapsamında oluşan yeni hesaplar araştırmamızın fazla dağılmaması için irdelenmemiştir. Bu standartlar ile oluşan yeni hesaplarda ayrıca tanımlanacaktır. Bu konu başlığında oluşturulan yeni hesap isimleri ve yeni raporlama düzenleri yine literatür taraması yapılarak ve bir çoğu da yukarıda tanımlandığı gibi ele alınacaktır.

#### **3.3.1. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı**

*TMS 1 finansal tabloların sunulduğu standardının amacı; işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamak ve bu amaca ulaşmak için Standart, finansal tabloların sunulduğu ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyacak şekilde bir çerçeve sunulması olarak belirlenmiştir. (TMS/TFRS:2010:275)*

Standartta hazırlanacak mali tabloların genel ilkeleri de belirlenmiştir. Bunlar; finansal tabloların gerçeğe uygun sunulduğu, işletmenin sürekliliği, muhasebenin tahakkuk esası, sunuşların tutarlılığı, önemlilik ve birleştirme, netleştirme ve karşılaştırmalı bilgi sunma olarak belirlenmiştir. Standartta **Gerçeğe uygun sunuş**, işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların Kavramsal Çerçeve'de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kriterlerine sadık kalınarak sunulması olarak tanımlanmıştır. **İşletmenin sürekliliği** ise günümüzdeki tanımına paralel olarak işletme faaliyetlerinin süreklilik arz edecek şekilde kayıtlanmalıdır olarak

tanımlanmış ve özellikle yöneticilere bu konu da sorumluluk yüklemiştir. **Tahakkuk esası** ise işletmedeki nakit akış tablosu hariç diğer tüm tabloların bu esasa göre hazırlanması gerektiği vurgulanarak günümüzdeki tanımı ile tanımlanmıştır. **Önemlilik ve birleştirme** ise standartta; İşletme, benzer kalemlerden oluşan her bir önemli sınıfı, finansal tablolarda ayrı bir biçimde göstermesi gerektiği noktasında önemlilik vurgusu yapmış ve Finansal tabloların çok sayıda işlem veya diğer olayların işleminden geçirilerek nitelik ve işlevlerine göre hesap sınıfları altında birleştirilmesi (toplanması) sonucu oluştuğunu söyleyerek de birleştirmeye vurgu yapmıştır. **Netleştirme** ise standartta; herhangi bir standart netleştirmeye izin vermedikçe varlık ve borçlar arasında ve gelir ile gider arasında netleştirmeye izin vermemiştir. **Karşılaştırılabilirlik** ise; tüm raporlarda yer alan bilgilerin bir önceki dönemle karşılaştırılabilir şekilde hazırlanması gerektiği üzerine kurulu bir kavramdır. **Tutarlılık** standartta; kalemlerin finansal tablolarda sunuluşu ve sınıflandırılması bir dönemden diğer döneme aynı biçimde sürdürülmesi gerektiği olarak tanımlanmıştır.

Standartta finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamak olarak belirlenmiş ve finansal tabloların yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da göstermesi gerektiği de vurgulanmıştır. Bu amaçla finansal tabloların işletmenin; (a) Varlıklar; (b) Borçlar; (c) Özkaynaklar; (d) Gelir ve giderler, karlar ve zararlar dahil; (e) Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve (f) Nakit akışlarını gösterecek şekilde düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. Bundan dolayı işletmeler bilgi kullanıcılarının işletmeden elde edecekleri bilgilere tam ulaşabilmeleri için; (a) Dönem sonu finansal durum tablosu (bilanço); (b) Döneme ait kapsamlı gelir tablosu, (c) Döneme ait özkaynak değişim tablosu, (d) Döneme ait nakit akış tablosu, (e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar, (f) Bir işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda ya da bir işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da işletmenin finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu

(bilanço) gibi araçları tam set olarak sunması gerektiğini zorunlu kılmıştır. Aynı zamanda standartta tam set olarak hazırlanan bu tabloların yılda en az bir kez sunulması gerektiği de vurgulanmıştır.

Standartta **bilançoda** yer alması gereken hesap grupları; **(a)** Maddi duran varlıklar, **(b)** Yatırım amaçlı gayrimenkuller, **(c)** Maddi olmayan duran varlıklar, **(d)** Finansal varlıklar ((e), (h) ve (i) şıklarında gösterilenler hariç); **(e)** Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar, **(f)** Canlı varlıklar, **(g)** Stoklar, **(h)** Ticari ve diğer alacaklar, **(i)** Nakit ve nakit benzerleri, **(j)** Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5'e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların toplamı, **(k)** Ticari ve diğer borçlar, **(l)** Karşılıklar, **(m)** Finansal borçlar ( (k) ve (l) şıklarında gösterilenler hariç), **(n)** TMS 12'de tanımlandığı gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar, **(o)** TMS 12'de tanımlandığı gibi, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları, **(p)** TFRS 5'e göre elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar, **(q)** Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*) ve **(r)** Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler olarak sıralanmıştır.

Standartta ilave kalemlerin ayrı gösterilmesi durumunda da; (a) varlıkların niteliği ve likiditesi; (b) varlıkların işletmedeki fonksiyonu ve (c) borçların tutarı, niteliği ve zamanlamasının dikkate alınması gerektiğini söylemiştir. Aynı zamanda standartta kısa ve uzun dönem ayrımı 12 ay kıstasına göre belirlenmiştir. Eğer varlık veya borçlar 12 ay içinde elde edilmiş veya tükenecekse bu durumda kısa vadeli, 12 ayı aşarsa uzun vadeli olarak belirlenmesi gerektiği söylenmiştir. Bu bakımdan **dönen varlıklar** standartta; (a) İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi; (b) Öncelikle ticari amaçla elde bulundurulması; (c) Raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi veya (d) Raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmak koşuluyla, söz konusu varlıklar (TMS 7'de tanımlanmış şekli ile) nakit veya nakit benzeriyse dönen varlık olarak tanımlanmıştır. Diğer geriye kalan varlıkların hepsi yani bu koşullara uymayanlar **duran varlık** olarak nitelendirilmiştir.

**Kısa vadeli borç** ise; (a) Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi; (b) Öncelikle ticari amaçla elde tutulması; (c) Raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonra on iki ay içinde ödenecek olması veya (d) İşletmenin borcun ödenmesini, raporlama döneminin (*bilanço tarihinin*) sonundan itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmaması koşullarını taşıyan tüm borçlar olarak tanımlanmıştır. Bunun dışında tanımlanan diğer tüm borçlar ise **uzun vadeli** olarak tanımlanmıştır.

**Gelir tablosu** standartta iki bölümden oluşması gerektiği söylenmiştir. Bunlar dönem karı/zararı bölümü ve diğer kapsamlı gelir/gider bölümüdür. Aynı zamanda standartta bir işletme bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini: (a) Tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya (b) kar veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kar veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tabloda sunması gerektiği belirtilmiştir. Kapsamlı gelir tablosunda (a) Hâsılat, (b) Finansman maliyetleri, (c) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları, (d) Vergi gideri, (e) Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kar ya da zarar, (f) Kar veya zarar, (g) niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kar ya da zarar bileşenlerinin her biri, (h) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kar veya zarar payları ve (i) Toplam kapsamlı gelir unsurlarının gösterilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bunun yanında kapsamlı gelir tablosunda, (a) Dönem kâr veya zararının Kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık paylarına*) ile Ana ortaklığın sahiplerine isabet eden kısmı ve (b) Döneme ilişkin toplam kapsamlı gelirin Kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) ve Ana ortaklığın sahiplerine isabet eden kısmının ayrıca açıklanması gerektiği de söylenmiştir. Kapsamlı gelir tablosunda gerçekleşmiş gelirlere (dönem karı zarar) ve gerçekleşmemiş gelirlere (kar yedeği niteliğinde olanlar, sermaye yedeği niteliğinde olanlar) ayrı ayrı gösterilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Bunun yanında gelir tablosu niteliklerine göre ayırım ve fonksiyonlarına göre sınıflandırma olarak iki farklı şekilde tanımlanmıştır. **Niteliklerine göre ayırma** aşağıdaki örnek verilmiştir;

Hasılat		X
Diğer Gelirler		X
Mamul ve yarı mamul stoklarında değişim	X	
Kullanılan hammadde ve diğer tüketim malları	X	
Çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri	X	
Amortisman ve itfa giderleri	X	
Diğer giderler	X	
Toplam giderler		(X)
Vergi öncesi kâr		X

**Fonksiyonlarına göre ayrıma** ise şu örnek verilmiştir;

Hasılat	X
Satışların Maliyeti	(X)
Brüt Kar	X
Diğer Gelir	X
Dağıtım Maliyetleri	(X)
Yönetim Giderleri	(X)
Diğer Giderler	(X)
Vergi Öncesi Kar	X

Standartta **Özkaynak değişim tablosunun** (a) Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylarına (azınlık paylarına) ilişkin toplam tutarları ayrı olarak gösteren, döneme ilişkin toplam kapsamlı geliri (b) Her bir özkaynak bileşeni için, TMS 8'e göre muhasebeleştirilen, geçmişe yönelik uygulama veya geçmişe yönelik düzeltmelerin etkileri ve (c) Her bir özkaynak bileşeni için (i) Kâr ya da zarar; (ii) Diğer kapsamlı gelir ve (iii) Ortaklar tarafından yapılan katkıları ve ortaklara yapılan dağıtımları ayrı olarak gösteren ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler ve kontrolün kaybedilmesiyle sonuçlanmayan bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarındaki değişimleri içerecek şekilde düzenlenmesi gerektiği söylenmiştir.

Nakit akış tablosu ise TMS 7’de olduğu gibi sunulması gerektiği söylenmiştir.

### 3.3.2. TMS/TFRS Kapsamında Oluşan Yeni Muhasebe Hesapları

TMS ve TFRS’ler kapsamında oluşan yeni hesapları aşağıdaki tabloda görebiliriz.<sup>53</sup>

**Tablo 5:** Önerilen Tek Düzen Hesap Planı

<b>Tek Düzen Hesap Planına Eklenecek/Çıkarılacak Yeni Hesaplar İle Oluşturulan TMS/TFRS'ye Uygun Tek Düzen Hesap Planı</b>
<b>1 Dönen Varlıklar</b>
<b>10 Nakit Ve Nakit Benzerleri</b>
106 Banka Garantili Kart Alacakları
109 Banka Limit Kullanımları(-)
<b>11 Finansal Varlıklar</b>
110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar Veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar
111 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar
112 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Varlıklar
113 Maliyetle Ölçülen Finansal Varlıklar
116 Türev Finansal Varlıklar
119 Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları(-)
<b>12 Esas Faaliyetlerden Alacaklar (Ticari Alacaklar)</b>
122 İleri Tarihli Çekler
123 Kredi Kartlarından Alacaklar (Nakit Benzeri Varlıklarda Yer Almayanlar)
124 İlişkili Taraflardan Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları
125 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetlerden Alacaklar (İnşaat Taahhüt İşleri)
126 Diğer Esas Faaliyetlerden Alacaklar
127 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları
128 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet Alacakları Reeskontu)(-)
129 Şüpheli Esas Faaliyet Alacakları Karşılıkları (-)
<b>13 İlişkili Taraflardan Alacaklar (Ticari Faaliyetten Doğan Alacakları Kapsamaz)</b>
133 İş Ortaklıklarından Alacaklar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklardan Alacaklar)
134 Merkez Ve Şubelerden Alacaklar
135 Kilit Personelden Alacaklar
136 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar
137 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar
138 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (İlişkili Taraflardan Alacaklar Reeskontu)(-)

<sup>53</sup> Bu Hesap Planı Erzincan SMMMO Tarafından İnternet Sitesinden Alınan Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı Adı Altında Düzenlenmiş Hesap Planından Alınmıştır. ([www.esmmmo.org.tr](http://www.esmmmo.org.tr)). Aynı zamanda bu hesapların açıklamalarına “Elitaş:2011”, “Örten, vd.:2012”, “Özerhan, Yanık:2012”, “Akdoğan, Tenker:2007” kaynaklarından ulaşılabilir. Bu hesap planında VUK’a göre belirlenmiş Tek Düzen Hesap Planında İsmi, Hesap Niteliği ve kodu değişmeyen hesaplar dikkate alınmamıştır.

139 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar Karşılıkları(-)
<b>14 Diğer Alacaklar</b>
140 Bütçe Gelirlerinden Alacaklar (Döner Sermaye İşletmeleri İçin)
141 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gelirlerinden Alacaklar
142 Bloke Mevduat Alacakları
143 Vergi Dairelerinden Alacaklar
144 Verilen Depozito Ve Teminatlar
145 Diğer Personelden Alacaklar
146 Diğer Çeşitli Alacaklar
147 Şüpheli Diğer Alacaklar
148 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Diğer Alacaklar Reeskontu)(-)
149 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılıkları(-)
<b>15 Stoklar</b>
154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri
155 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri (TV Programları, Projeler)
156 Yoldaki Stoklar
<b>16 Canlı Varlıklar</b>
160 Tarla Bitkileri
161 Bahçe Bitkileri
162 Büyükbaş Hayvanlar
163 Küçükbaş Hayvanlar
164 Kanatlı Hayvanlar
165 Su Hayvanları
166 Diğer Canlı Varlıklar
167 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları(-)
169 Verilen Sipariş Avansları
<b>17 Diğer Dönen Varlıklar</b>
170 Devreden KDV
171 İndirilecek KDV
172 Diğer KDV
173 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar
175 İş Avansları
176 Personel Avansları
177 Sayım Ve Tesellüm Noksanları
178 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar
<b>18 Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları</b>
182 Önceden Yapılan İşler (İnşaat Taahhüt İle İlgili)
184 Ertelenmiş Giderler
186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları
<b>19 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar</b>
190 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar
193 Elden Çıkarılacak İştirakler
194 Elden Çıkarılacak Bağlı Ortaklıklar
195 Elden Çıkarılacak İş Ortaklıkları

197 Temettü Olarak Dağıtılacak Nakit Dışı Varlıklar
198 Durdurulan Bölümlere Ve Faaliyetlere İlişkin Varlıklar
199 Diğer Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar
<b>2 Duran Varlıklar</b>
<b>20 Esas Ve Diğer Faaliyetlerden Alacaklar (Ticari Alacaklar)</b>
200 Alıcılardan Esas Faaliyet Alacakları
201 İlişkili Taraflardan Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları
202 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Veya Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Reeskontu)(-)
203 Şüpheli Esas Faaliyet (Ticari) Alacakları Karşılıkları(-)
<b>204 - 209 Diğer Alacaklar</b>
204 Verilen Depozito Ve Teminatlar
205 Vergi Dairelerinden Alacaklar
206 Diğer Personelden Alacaklar
207 Diğer Çeşitli Alacaklar
208 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Diğer Alacaklar Reeskontu)(-)
209 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılıkları(-)
<b>21 İlişkili Taraflardan Alacaklar</b>
213 İş Ortaklıklarından Alacaklar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklardan Alacaklar )
214 Merkez Personelden Alacaklar
215 Kilit Personelden Alacaklar
216 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar
217 İlişkili Taraflardan Alacaklar
218 Ertelenmiş Faiz Gelirleri ( Veya İlişkili Taraflardan Alacaklar Reeskontu )(-)
219 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar Karşılıkları (-)
<b>22 Finansal Yatırımlar</b>
220 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar Veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
221 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
222 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
223 Maliyetle Ölçülen Önemli Etki Taşımayan Yatırımlar
224 Önemli Etki Taşıyan İştirakler
225 İş Ortaklıkları (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklar )
226 Bağlı Ortaklıklar
227 Türev Finansal Varlıklar
228 Finansal Yatırımlar Sermaye Taahhütleri(-)
229 Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
<b>23 Canlı Varlıklar</b>
230 Meyve Ağaçları
231 Meyve Vermeyen Ağaçlar
232 Büyükbaş Hayvanlar
233 Küçükbaş Hayvanlar
234 Kanatlı Hayvanlar
235 Su Hayvanları Ve Diğer Canlı Varlıklar
236 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
237 Birikmiş Amortismanlar (-)



238 Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
239 Verilen Avanslar
<b>24 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</b>
240 Yatırım Amaçlı Arazi Ve Arsalar (Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen )
241 Yatırım Amaçlı Binalar (Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen )
242 Yatırım Amaçlı Diğer Gayrimenkuller (Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen )
243 Yatırım Amaçlı Arazi Ve Arsalar (Maliyetle Ölçülen)
244 Yatırım Amaçlı Binalar (Maliyetli Ölçülen)
245 Yatırım Amaçlı Binalar Gayrimenkuller (Maliyetle Ölçülen)
246 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
247 Birikmiş Amortismanlar (-)
248 Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırımları
249 Verilen Avanslar
<b>25 Maddi Duran Varlıklar</b>
256 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
<b>26 Şerefiye Ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>
260 Şerefiye
<b>261 – 269 Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>
262 Ortak Mülkiyetli Varlıkların Kullanım Hakları
263 Geliştirme Maliyetleri
264 TV Programları, Sinema Filmleri
265 Bilgisayar Yazılımları Ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
266 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
268 Yapımı Devam Eden Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırımları
269 Verilen Avanslar
<b>27 Yeraltı Kaynaklarının Araştırma Ve Değerlendirme Maliyetleri</b>
275 Diğer Yeraltı Kaynaklarının Araştırma Ve Geliştirme Maliyetleri
276 Yeraltı Kayn, Ar. Ve Değ. Mal. Değer Düşüklüğü Karşılıkları
<b>28 Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları</b>
284 Ertelenmiş Giderler
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı
<b>29 Diğer Duran Varlıklar</b>
<b>3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>
<b>30 Finansal Borçlar</b>
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar
302 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar
307 Türev Finansal Borçlar
309 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Veya Finansal Borçlar Reeskontu)
<b>32 Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar )</b>
322 Verilen İleri Tarihli Çekler
323 Faturası Beklenen Alışlardan Borçlar
324 İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden (Ticari)Borçlar
326 Diğer Esas Faaliyetlerden Borçlar
329 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Veya Esas Faaliyetlerden Ticari Borçlar Reeskontu)

<b>33 İlişkili Taraflar Borçlar</b>
333 İş Ortaklarına Borçlar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklara Borçlar)
334 Merkez Ve Şubeler Borçlar
335 Kilit Personele Borçlar
336 Diğer İlişkili Taraflar Borçlar
339 Ertelenmiş Faiz Giderleri ( İlişkili Taraflara Borçlar Reeskontu)
<b>34 Diğer Borçlar Ve Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>
344 Alınan Depozito Ve Teminatlar
345 Diğer Personele Borçlar
346 Diğer Çeşitli Borçlar
347 Sayım Ve Tesellüm Fazlaları
348 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
349 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Diğer Borçlar Reeskontu)
<b>35 Alınan Avanslar</b>
350 Alınan Sipariş Avansları
352 Alınan Hizmet Avansları
359 Alınan Diğer Avanslar
<b>36 Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler</b>
360 Ödenecek Kurumlar Vergisi
361 Ödenecek Gelir Vergisi
362 Ödenecek KDV
364 Ödenecek Diğer Vergiler
365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
366 Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler
367 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler
368 Hesaplanan KDV
369 Tecil Ve Terkin Edilmiş KDV
<b>37 Borç Ve Diğer Karşılıkları</b>
<b>370 – 371 Dönem Karı Vergi Ve Yasal Yükümlülükler Karşılıkları</b>
370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri
<b>372 – 373 Borç Ve Gider Karşılıkları</b>
373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar
374 Çeşitli Gider Ve Zarar Karşılıkları
375 Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları
376 Maddi Duran Varlıklar Sökme Restorasyon Ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları
377 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları
378 Çevre Düzenleme Karşılıkları
<b>38 Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları</b>
381 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri, Hakediş Bedelleri
382 Alınan Devlet Teşvikleri Ve Yardımları
384 Ertelenmiş Gelirler
<b>39 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Borçlar</b>

390 Elden Çıkarılacak Maddi Duran Varlıklar İlişkin Borçlar
393 Elden Çıkarılacak İştiraklere İlişkin Borçlar
394 Elden Çıkarılacak Bağlı Ortaklıklara İlişkin Borçlar
395 Elden Çıkarılacak İş Ortaklıklarına İlişkin Borçlar
398 Durdurulan Bölümlere Ve Faaliyetlere İlişkin Borçlar
399 Diğer Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Borçlar
<b>4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>
<b>40 Finansal Borçlar</b>
401 Finansal Kiralama İşlemlerinde Borçlar
402 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar
405 Hisse Senedine Dönüştürülebilir Tahviller
406 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler
407 Türev Finansal Borçlar
408 Diğer Finansal Borçlar
409 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Finansal Borçlar Reeskontu)
<b>42 Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar)</b>
422 Verilen İleri Tarihli Çekler
424 İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden (Ticari)Borçlar
426 Diğer Esas Faaliyetlerden Borçlar
429 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Veya Esas Faaliyetlerden (Ticari)Borçlar Reeskontu)
<b>43 İlişkili Taraflara Borçlar</b>
433 İş Ortaklıklarına Borçlar (Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıklara Borçlar )
434 Merkez Ve Şubelere Borçlar
435 Kilit Personeller Borçlar
436 Diğer İlişkili Taraflar Borçlar
439 Ertelenmiş Faiz Giderleri (İlişkili Taraflar Borçlar Reeskontu)
<b>44 Diğer Borçlar</b>
444 Alınan Depozito Ve Teminatlar
445 Diğer Personeler Borçlar
449 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Diğer Borçlar Reeskontu)
<b>45 Alınan Avanslar</b>
450 Alınan Sipariş Avansları
452 Alınan Hizmet Avansları
456 Alınan Diğer Avanslar
<b>46 Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler</b>
460 Gelecek Yıllarda Ödenecek Vergiler
461 Gelecek Yıllarda Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
468 Gelecek Yıllarda Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler
469 Gelecek Yıllara Ertelenen Veya Terkin Edilecek KDV
<b>47 Borç Ve Gider Karşılıkları</b>
473 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar
474 Çeşitli Gider Ve Zarar Karşılıkları
475 Garanti Yükümlülük Karşılıkları
476 Maddi Duran Varlıklar Sökme Restorasyon Ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları

477 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları
478 Çevre Düzenleme Karşılıkları
<b>48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları</b>
482 Alınan Devlet Teşvikleri Ve Yardımları
484 Ertelenmiş Gelirler
489 Ertelenmiş Vergi Borcu
<b>49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>
490 Tesise Katılma Payları
<b>5 Özkaynaklar</b>
<b>50 Ödenmiş Sermaye</b>
502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları
503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları
<b>51 İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri</b>
510 İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri(-)
<b>52 Sermaye Yedekleri</b>
522 Kontrol Gücü Devam Eden Ortaklıkların Hisse Satış Karları
<b>54 Kar Yedekleri Ve Fonlar</b>
542 Genel Kurul Kararına Bağlı Yedekler
545 Net Kardan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar
546 Sermaye İlave Edilecek Gayrimenkul Satış Karları
547 Sermayeye İlave Edilecek İştirak Satış Karları
548 Sabit Kıymet Yenileme Fonları
549 Diğer Kar Yedekleri
<b>55 Kar Veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)</b>
550 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
551 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
552 Yeraltı Kaynaklarının Araştırma Ve Değerlendirme Maliyetleri Yeniden Değerleme Artışları
553 Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Kaynakları
558 Kar Veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler )
559 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider )Etkisi
<b>56 Kar Veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)</b>
560 Yabancı Para Çevrim Farkları
562 Türev Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları
563 Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç Ve Kayıplar
568 Kar Veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
569 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider )Etkisi
<b>57 Geçmiş Yıllar Karları</b>
571 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere Ve Hatalara İlişkin Düzeltme Karları
572 Yeniden Değerleme Sınıflama Düzeltme Karları
573 TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından Karlar
<b>58 Geçmiş Yıllar Zararları</b>
581 Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere Ve Hatalara İlişkin Düzeltme Zararları
582 Yeniden Değerleme Sınıflama Düzeltme Zararları
583 TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından Zararlar

<b>59 Dönem Net Karı (Zararı)</b>
<b>60 Brüt Esas Faaliyet Gelirleri Brüt Satışlar</b>
602 İhraç Kaydıyla Satışlar
603 Serbest Bölgelerden Satışlar
604 Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden Satışlar
<b>Diğer Esasa Faaliyet Gelirleri</b>
605 Canlı Varlık Değerleme Artışları
(606–608) (Kurumların Niteliğine Göre Ortaya Çıkan Yukarıdaki Hesaplardan Farklılık Arz Eden Esas Faaliyet Gelirleri (Örnek: Meslek Örgütlerinde, Vakıflarda Üye Aidatları, Bağışları Gibi, Döner Sermayelerde Bütçeden Alınan Gelirler Gibi, Kuruluş Amacı Sadece Yatırım Yapmak Olan Şirketlerde Alınan Temettüleri V.B.))
609 Diğer Esas Faaliyet Gelirleri
<b>61 Esas Faaliyet Gelirlerinden İndirimler</b>
<b>62 Esas Faaliyet Maliyetleri (-)</b>
<b>Satışların Maliyetleri (-)</b>
624 Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri (-)
625 Stok Anormal Fire Ve Kayıplar (-)
626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)
627 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri (-)
<b>Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri(-)</b>
628 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)
629 Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri(-)
<b>63 Faaliyet Giderleri (-)</b>
<b>64 Diğer Faaliyetlerden Gelir Ve Karlar</b>
640 Yatırımlardan Temettü Gelirleri
642 Kira Gelirleri
643 Devlet Teşvik Gelirleri
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar
645 Finansal Varlıklar Satış Karları
646 Duran Varlık Satış Karları
647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları
648 Türev Finansal Araç Karları
649 Diğer Çeşitli Gelir Ve Karlar
<b>65 Diğer Faaliyetlerden Gider Ve Zararlar</b>
650 Yatırımlardan Zarar Payları (-)
652 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gider Ve Zararları (-)
653 Komisyon Giderleri(-)
654 Karşılık Giderleri (-)
655 Finansal Varlık Satış Zararları (-)
656 Duran Varlık Satış Zararları (-)
657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları(-)
658 Türev Finansal (-)
659 Diğer Çeşitli Gider Ve Zararları (-)
<b>66 Finansman Gelirleri (+)</b>
660 Mevduat Faiz Gelirleri

661 Finansal Varlıklar Faiz Gelirleri
662 Diğer Faiz Gelirleri
663 Vade Farkı Gelirleri (Veya Esas Faaliyetlerden Alacaklar Reeskont Faiz Gelirleri)
664 Diğer Reeskont Faiz Gelirleri
665 Finansman Faaliyetiyle İlgili Komisyon Gelirleri
666 Kur Farkları Karları
667 Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Karları
668 Net Parasal Pozisyon Karları (Enflasyon Düzeltmesi Karları )
669 Diğer Çeşitli Finansman Gelirleri
<b>67 Finansman Giderleri</b>
670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri
671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri
672 Diğer Faiz Giderleri
673 Vade Farkı Giderleri (Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskont Faiz Giderleri )
674 Diğer Reeskont Faiz Giderleri
675 Finansman Faaliyetiyle İlgili Komisyon Giderleri
676 Kur Zararları
677 Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Zararları
678 Net Parasal Pozisyon Zararları (Enflasyon Düzeltme Zararları )
679 Diğer Çeşitli Finansman Giderleri
<b>68 Durdurulan Faaliyetler Gelir Ve Karları İle Gider Ve Zararları</b>
<b>680 - 684 Durdurulan Faaliyetler Gelir Ve Karları</b>
680 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlık Gelir Ve Satış Karları
681 Elden Çıkartılacak Bağlı Ortaklıklar Gelir Ve Satış Karları
682 Elden Çıkartılacak İştirakler Gelir Ve Satış Karları
683 Elden Çıkartılacak İş Ortaklıkları Gelir Ve Satış Karları
684 Diğer Durdurulan Faaliyetler Ve Bölümlere İlişkin Gelir ve Karlar
<b>685 -689 Durdurulan Faaliyetler Gider Ve Zararları (-)</b>
685 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlık Gider Ve Satış Zararları
686 Elden Çıkartılacak Bağlı Ortaklıklar Gider Ve Satış Zararları
687 Elden Çıkartılacak İştirakler Gider Ve Satış Zararları
688 Elden Çıkartılacak İş Ortaklıkları Gider Ve Satış Zararları
689 Diğer Durdurulan Faaliyetler Ve Bölümlere İlişkin Gider Ve Zararları
<b>69 Dönem Net Karı Veya Zararı</b>
690 Sürdürülen Faaliyetler Dönemi Karı Veya Zararı
691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri(-)
692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)
693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)
694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Karı Veya Zararı
695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Veya Zararı
696 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri(-)
697 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi(-)
698 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Karı Veya Zararı (-)
699 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı Veya Zararı

<b>7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları</b>
<b>74 Hizmet Üretim Maliyeti</b>
742 Hizmetlerle İlgili Direk İlk Madde Ve Malzeme Giderleri
743 Hizmetlerle İlgili Direk İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı
744 Hizmetlerle İlgili Direk İşçilik Giderleri
745 Hizmetlerle İlgili Direk İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
746 Hizmetlerle İlgili Genel Üretim Giderleri
747 Hizmetlerle İlgili Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
748 Hizmet Üretim Gider Farkları

Kaynak: [http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap\\_plani\\_taslagi.pdf](http://www.esmmmo.org.tr/docs/hesap_plani_taslagi.pdf) (30/09/2013)

VUK kapsamında ve TMS/TFRS kapsamında değerlendirme ölçütlerini yukarıda değinmiştik. Mali tablolardaki varlık kalemlerinin değerlemelerine yönelik Yeni getirilen standartlar kapsamında birçok farklılık meydana gelmektedir. Bu farklılıkları aşağıdaki tabloda görebiliriz.(Çelik:2012:163)<sup>54</sup>

---

<sup>54</sup> Bu tablo kaynaktan birebir alınmıştır. Aynı zamanda kaynaktan bu tablonun “Akbulut, Yıldız Özerhan, (2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi, MÖDAV 2008/1, s:1-40 künyeli kaynaktan uyarlanılarak hazırlanmıştır” ibaresi yer almaktadır.

**Tablo 6:** VUK ve TMS/TFRS Kapsamında Varlıkların Değerleme Ölçüleri

VARLIK KALEMLERİ	VUK	TMS/TFRS
Kasa	İtibari Değer.	Gerçeğe Uygun Değer (İtibari Değer)
Yabancı Paralar	Borsa Değeri (Efektif Alış .Kuru)	Gerçeğe Uygun Değer (Borsa Değeri). (Bilanço Tarihi İtibariyle Döviz Alış Kuru).
Bankalar	Mukayyet Değer.	Gerçeğe Uygun Değer (İtfa Edilmiş Maliyet).
Çekler	İtibari Değer.	Gerçeğe Uygun Değer (İtfa Edilmiş Maliyet).
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar-Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar	Alış Değeri/Hisse Senetleri Dışındakiler Borsa Değeri.	Gerçeğe Uygun Değer (Borsa Değeri).
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Amorti Edilmiş Maliyet.	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Maliyet Modeli Veya Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi Seçilir.
Ticari Alacaklar	Kayıtlı Değer	İlk Edinimlerinde Gerçeğe Uygun Değer, Dönem Sonlarında İtfa Edilmiş Maliyet.
Alacak Senetleri	Tasarruf Değeri/Belirli Koşullarda Değer Düşüklüğü Karşılığı Ayrılabilir. (Senedin Üzerinde Yazılı Faiz Oranı, Faiz Oranı Yazılı Değilse Merkez Bankası Faiz Haddi)	Gerçeğe Uygun Değer (İtfa Edilmiş Maliyet)/Risk Doğduğunda Değer Düşüklüğü Karşılığı Ayrılır. (Etkin Faiz Oranı)
Senetsiz Alacaklar	Reeskont Ayrılması Mümkün Değil	İtfa Edilmiş Maliyet.
Stoklar	Maliyet Bedeli/Belirli Koşullarda Emsal Bedeli Kullanılabilir. (Tam Maliyet Yöntemi)	İlk Edinmede Maliyet Bedeli, İzleyen Dönemlerde Maliyet Ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı İle Değerlenir. (Normal Maliyet Yöntemi)
Maddi Duran Varlıklar	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Amorti Edilmiş Maliyet.	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Maliyet Modeli Veya Yeniden Değerleme Modeli Seçilir.
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde İtfa Edilmiş Maliyet.	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Maliyet Modeli Veya Yeniden Değerleme Modeli Seçilir.
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Amorti Edilmiş Maliyet.	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Maliyet Modeli Veya Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi Seçilir.
İştirakler	Hisse Senetleri İle Temsil Edilen İştirak Payları Alış Değeri İle Diğerleri Borsa Değeri İle Değerlenir.	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Özkaynak Yöntemi Uygulanır.
Şerefiye	İlk Edinmede Mukayyet Değer İzleyen Dönemlerde İtfa Edilmiş Maliyet (5 Yılda İtfa Edilir). İşletme İçi Şerefiye Kavramı Bulunmamaktadır.	İlk Edinmede Maliyet Bedeli İzleyen Dönemlerde Değer Düşüklüğü Testine Tabi Tutulur.
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	Aktifleştirilmesi İhtiyaridir. (Mukayyet Değeri Üzerinden 5 Yıl Eşit Süreyle).	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Esaslarına Göre.

**Kaynak:** Çelik:2012:163



### 3.3.3. TMS/TFRS Kapsamında Oluşan Yeni Raporlama Düzeni

20.05.2013 tarihinde 75935942-050.01.04 – [04/01] karar numarası Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Resmi Gazetede yayınlanan TTK 88. Maddesine atıfla hazırlanan “Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi” adlı Ek’te yayınlanan finansal durum tablosu ve gelir tablosu aşağıdaki gibidir.<sup>55</sup>

Yayınlanan bu Ek’in amaç kısmında “*finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre düzenlemek zorunda olan şirketlerin finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunduğu bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunu, karşılaştırılabilirliğini, doğrulanabilirliğini ve anlaşılabilirliğini arttırmak, finansal tablolarının yeknesak olmasını sağlamak ve denetimini kolaylaştırmak amacıyla hazırlanmıştır.*” denilmektedir. Ancak yine aynı kaynakta “*şirketlerin finansal tablo örnekleriyle ve bu rehberde yapılan açıklamalarla sınırlı kalmamaları, TMS kapsamında kendilerini ilgilendiren diğer sunum ve açıklamaları da yapmaları gerekir. Tereddüt edilen hususlarda TMS esas alınarak uygulama yapılır. Finansal tablo örneklerinde şirketler tarafından yaygın olarak kullanılan kalemlere yer verilmiştir. TMS uyarınca finansal tablolarda gösterilmesi gereken ancak şirketler tarafından yaygın olarak kullanılmayan kalemler ise finansal tablo örneklerini müteakip listelenmiş olup, gerektiğinde TMS uyarınca finansal tablolara eklenir.*” ibaresi de yer almıştır. Bu açıklamalar aslında yayınlanan bu tabloların esası değil taslakları yansıttığını bundan dolayı yeterli gelmeyen mali tabloların şirketler tarafından diğer hesapları da içerecek şekilde yeniden düzenlenmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Ekte finansal durum tablosu, iki alternatifli kar-zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, iki alternatifli nakit akış tablosu ve 52 konu başlığı (ilgili TMS maddeleri ile) belirlenmiş dipnotlar örnek tablolar olarak verilmiştir.

---

<sup>55</sup> Bu kaynağa 05.11.2013 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/05/20130520-7.htm> internet adresinden ulaşılmıştır. Aynı zamanda bu kaynağa kurumun internet sayfasından da ulaşılabilir; [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-192-642-finansal-tablo-ornekleri-ve-kullanim-rehberi-\(20052013\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-192-642-finansal-tablo-ornekleri-ve-kullanim-rehberi-(20052013).html) (05.11.2013)

Bunun yanında bireysel finansal tablo örnekleri de aynı kaynakta mevcuttur. Aynı kaynakta finansal durum tablosunda asgari bulunması gereken diğer hesap kalemleri de verilmiştir. Bunun yanında bu kalemlerin alt hesaplarında hangi hesapların bulunması gerektiği de ayrıca belirtilmiştir. Bu hesaplar bir önceki konu bağlığında yer aldığından bu konu başlığında tekrar değinilmeyecektir. Bu kaynağın kullanım rehberinde bu hesapların nasıl alt ayrımlara ayrılması gerektiği vurgulanmış ve tablo örneklerinde bulunan kalemlerin ne anlam ifade ettiği tek tek açıklanmıştır.

Bu açıklamalardan çalışmamızla ilgili olan finansal durum tablosu (bilanço) ve kar-zarar veya kapsamlı gelir tablosu örnekleri şu şekildedir.

**Tablo 7: Finansal Durum Tablosu (Bilanço)**

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI) BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ  
(KONSOLİDE) FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
<b>VARLIKLAR</b>			
<b>Dönen Varlıklar</b>			
- Nakit ve Nakit Benzerleri			
- Finansal Yatırımlar			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Stoklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar			
- Diğer Dönen Varlıklar			
<b>ARA TOPLAM</b>			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar			
<b>TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR</b>			
<b>Duran Varlıklar</b>			
- Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar			
- Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar			
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar			
- Finansal Yatırımlar			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar			
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
- Maddi Duran Varlıklar			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Şerefiye			
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
- Peşin Ödenmiş Giderler			
- Ertelenmiş Vergi Varlığı			
- Diğer Duran Varlıklar			
<b>TOPLAM DURAN VARLIKLAR</b>			
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>			
<b>KAYNAKLAR</b>			
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>			
- Kısa Vadeli Borçlanmalar			
- Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları			
- Diğer Finansal Yükümlülükler			
- Ticari Borçlar			
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar			
- Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar			

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI) BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ  
(KONSOLİDE) FİNANSAL DURUM TABLOSU (BİLANÇO)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Geçmiş Dönem 20..
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar			
- Ertelenmiş Gelirler			
- Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü			
- Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
<b>ARA TOPLAM</b>			
- Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler			
<b>TOPLAM KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>			
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>			
- Uzun Vadeli Borçlanmalar			
- Diğer Finansal Yükümlülükler			
- Ticari Borçlar			
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar			
- Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar			
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar			
- Ertelenmiş Gelirler			
- Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar			
- Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar			
- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			
- Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
<b>TOPLAM UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLE</b>			
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>			
<b>Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar</b>			
- Ödenmiş Sermaye			
- Geri Alınmış Paylar (-)			
- Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)			
- Paylara İlişkin Primler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
- Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler			
- Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
- Dönem Net Kârı/Zararı			
<b>Kontrol Gücü Olmayan Paylar</b>			
<b>TOPLAM ÖZKAYNAKLAR</b>			
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>			

**Kaynak:** <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/05/20130520-7.htm>

**Tablo 8:** Kâr Veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu 1

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA  
ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU  
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
<b>KÂR VEYA ZARAR KISMI</b>			
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
<b>Brüt Kâr/Zarar</b>			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
<b>Esas Faaliyet Kârı/Zararı</b>			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar			
<b>FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI</b>			
Finansman Giderleri (-)			
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI</b>			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI</b>			
<b>DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI DÖNEM KÂRI/ZARARI</b>			
<b>Dönem Kâr/Zararının Dağılımı</b>			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			
<b>Pay Başına Kazanç</b>			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
<b>Sulandırılmış Pay Başına Kazanç</b>			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA  
ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU  
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
<b><u>DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI</u></b>			
<b><u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u></b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları</li> <li>- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları</li> <li>- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları</li> <li>- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar</li> <li>- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları</li> <li>- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler <ul style="list-style-type: none"> <li>- Dönem Vergi Gideri/Geliri</li> <li>- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri</li> </ul> </li> </ul>			
<b><u>Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u></b>			
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Yabancı Para Çevirim Farkları</li> <li>- Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları</li> <li>- Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları</li> <li>- Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları</li> <li>- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar</li> <li>- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları</li> <li>- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler <ul style="list-style-type: none"> <li>- Dönem Vergi Gideri/Geliri</li> <li>- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri</li> </ul> </li> </ul>			
<b><u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u></b>			
<b><u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u></b>			
<b><u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u></b>			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			

**Kaynak:** <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/05/20130520-7.htm>

**Tablo 9:** Kâr Veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu 2

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA  
ZARAR TABLOSU  
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
Hasılat			
Satışların Maliyeti (-)			
<b>Brüt Kâr/Zarar</b>			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Pazarlama Giderleri (-)			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
<b>Esas Faaliyet Kârı/Zararı</b>			
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler			
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kârlarından/Zararlarından Paylar			
<b>FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI</b>			
Finansman Giderleri (-)			
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI</b>			
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI</b>			
<b>DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI</b>			
<b>DÖNEM KÂRI/ZARARI</b>			
<b>Dönem Kâr/Zararının Dağılımı</b>			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar			
Ana Ortaklık Payları			
<b>Pay Başına Kazanç</b>			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç			
<b>Sulandırılmış Pay Başına Kazanç</b>			
- Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			
- Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç			

... ŞİRKETİ (VE BAĞLI ORTAKLIKLARI)  
BAĞIMSIZ DENETİMDEN GEÇMİŞ (GEÇMEMİŞ) ... TARİHLİ (KONSOLİDE) KÂR VEYA  
ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU  
(Tüm tutarlar TL olarak gösterilmiştir)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem 20..	Önceki Dönem 20..
<b>DÖNEM KÂRI/ZARARI</b>			
<b><u>DİĞER KAPSAMLI GELİRLER</u></b>			
<b><u>Kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</u></b>			
- Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları/Azalışları			
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artış/Azalışları			
- Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları/Kayıpları			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar			
- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<b><u>Kâr veya zarar olarak yeniden sınıflandırılacaklar</u></b>			
- Yabancı Para Çevirim Farkları			
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme Ve/Veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları			
- Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları			
- Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları			
- Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kâr/Zararda Sınıflandırılacak Paylar			
- Diğer Kâr veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları			
- Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler			
- Dönem Vergi Gideri/Geliri			
- Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri			
<b><u>DİĞER KAPSAMLI GELİR</u></b>			
<b><u>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</u></b>			
<b><u>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</u></b>			
Kontrol gücü olmayan paylar			
Ana ortaklık payları			

**Kaynak:** <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/05/20130520-7.htm>



Bunun yanında dipnotlar ise aşağıdaki gibi belirlenmiştir;

**Tablo 10:** Dipnotlar

	<b>Dipnot Adı</b>	<b>İlgili TMS/TFRS'ler</b>
1	Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu	TMS 1, TMS 10
2	Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar	
	• Sunuma İlişkin Temel Esaslar	TMS 1, 29, TFRS 1, TFRS 10, 11, 12 vd.
	• TMS'ye Uygunluk Beyanı	TMS 1
	• Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	TMS 8
	• Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar	TMS 8
	• Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti	İlgili tüm TMS / TFRS'ler
	• Önemli Muhasebe Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları	TMS 1, TMS 8, vd.
3	İşletme Birleşmeleri	TFRS 3, vd.
4	Diğer İşletmelerdeki Paylar	TMS 28, TFRS 11, 12, vd.
5	Bölgümlere Göre Raporlama	TFRS 8
6	İlişkili Taraf Açıklamaları	TMS 24
7	Ticari Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9)vd.
8	Diğer Alacak ve Borçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vd.
9	Stoklar	TMS 2
10	Canlı Varlıklar	TMS 41, vd
11	Peşin Ödenmiş Giderler ve Ertelenmiş Gelirler	TMS 1, TMS 18 vd.
12	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	TMS 40, 16, 17, 36, vd.
13	Maddi Duran Varlıklar	TMS 16, 17, 23, 36, TFRS 6, vd
14	Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar	TFRS Yorum 5, vd.
15	Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar	TFRS Yorum 2, vd.
16	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	TMS 38, 36, 17 TFRS 6, vd.
17	Şerefiye	TFRS 3, TMS 36, vd.
18	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	TFRS 6, TMS 16, TMS 38, vd.
19	Kiralama İşlemleri	TMS 17, TFRS Yorum 4, vd.
20	İmtiyazlı Hizmet Anlaşmalar	TFRS Yorum 12, vd.
21	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	TMS 36, vd.
22	Devlet Teşvik ve Yardımları	TMS 20, vd.
23	Borçlanma Maliyetleri	TMS 23, vd.
24	Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar	TMS 37, 2, 10, 11, 12, 18 28, TFRS 6, 12vd
25	Taahhütler	TMS 16, 17, 31, 38, 40, TFRS 11, 12vd
26	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	TMS 19, vd.
27	Diğer Varlık ve Yükümlülükler	TMS 1, vd.

	<b>Dipnot Adı</b>	<b>İlgili TMS/TFRS'ler</b>
28	Sermaye, Yedekler ve Diğer Özkaynak Kalemleri	TMS 1, 21, 28, 29, 32 39, TFRS 7, 10, 11, 12 vd.
29	Hasılat	TMS 18, vd.
30	İnşaat Sözleşmeleri	TMS 11, vd.
31	Genel Yönetim Giderleri, Pazarlama Giderleri, Araştırma ve Geliştirme Giderleri,	TMS 1, 16, 19, 36, 38, vd.
32	Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler ve Giderler	TMS 18, TMS 1, vd.
33	Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler ve Giderler	TMS 16, TMS 38, TMS 40, vd.
34	Çeşit Esasına Göre Sınıflandırılmış Giderler	TMS 1
35	Finansman Giderleri	TMS 21, 23, 32, 39, TFRS 7, (TFRS 9) vd.
36	Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarının Analizi	TMS 1 vd.
37	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	TFRS 5, vd.
38	Gelir Vergileri (Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülükleri Dahil)	TMS 12
39	Pay Başına Kazanç	TMS 33
40	Pay Bazlı Ödemeler	TFRS 2, vd.
41	Sigorta Sözleşmeleri	TFRS 4, vd.
42	Kur Değişiminin Etkileri	TMS 21, vd.
43	Yüksek Enflasyonlu Ekonomide Raporlama	TMS 29, vd.
44	Finansal Araçlar	TMS 32, 39, TFRS 7, 9 vd.
45	Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi	TMS 1, TFRS 7
46	Finansal Araçlar (Gerçeğe Uygun Değer Açıklamaları ve Finansal Riskten Korunma Muhasebesi Çerçevesindeki Açıklamalar)	TFRS 7
47	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	TMS 10
48	Finansal tabloların önemli ölçüde etkileyen ya da finansal tabloların açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından açıklanması gereken diğer hususlar	TMS 1, TMS 8 vd.
49	TMS'ye İlk Geçiş	TFRS 1
50	Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Açıklamalar	TMS 27, vd.
51	Nakit Akış Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 7, vd.
52	Özkaynaklar Değişim Tablosuna İlişkin Açıklamalar	TMS 1, vd.

**Kaynak:** <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/05/20130520-7.htm>

Bu açıklamalardan sonra Akdoğan,Sevilengül:2008:187-258 kaynağının sunduğu özet bilanço ve gelir tablosu örnekleri de aşağıdaki gibi gösterilmiştir. Bu örneklere baktığımızda yukarıda belirtilen eklere paralel olarak hazırlanmış ancak bazı ek hesaplarında yer aldığını görebilmekteyiz. Bu hesapların alt hesapları ise yine önceki konu başlığında verilen taslak hesap planında ki alt hesaplarla doldurulmaktadır. Bundan dolayı sadece özet tabloları göstermek daha doğru olacaktır.

Bu örneklerde özet bilanço ve gelir tablosu örnekleri verilecektir. Yine diğer tablolar çalışmamız kapsamına dahil etmediğimizden burada gösterilmeyecektir.

**Tablo 11:** Literatürde Önerilen Bilanço Örneği

**İŞLETME ÖZET BİLANÇO TİPİ**  
(.....TL.)

**Aktif (Varlıklar)**

**Pasif (Kaynaklar)**

**I. Dönen Varlıklar**

- A. Nakit Veya Nakit Benzeri Varlıklar
- B. Finansal Varlıklar
- C. Ticari Alacaklar (Net)
- D. İlişkili Taraflardan Alacaklar (Net)
- E. Diğer Alacaklar (Net)
- F. Stoklar (Net)
- G. Canlı Varlıklar
- H. İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar
- I. Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları
- İ. Diğer Dönen Varlıklar
- J. Satış Amaçlı Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler

**Dönen Varlıklar Toplamı**

**II. Duran Varlıklar**

- A. Ticari Alacaklar (Net)
- B. İlişkili Taraflardan Alacaklar (Net)
- C. Diğer Alacaklar (Net)
- D. Finansal Duran Varlıklar (Net)
- E. Canlı Varlıklar
- F. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- G. Maddi Duran Varlıklar (Net)
- H. Şerefiye (Net)
- I. Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Net)
- İ. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar (Net)
- J. Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları
- K. Ertelenmiş Vergi Varlığı
- L. Diğer Duran Varlıklar

**Duran Varlıklar Toplamı**

**Aktif (Varlıklar) Toplamı**

**III. Kısa Vadeli Yabancı Kay.**

- A. Finansal Borçlar(Net)
- B. Ticari Borçlar (Net)
- C. İlişkili Taraflara Borçlar (Net)
- D. Diğer Borçlar (Net)
- E. Alınan Avanslar
- F. Ödenecek Vergi Ve Yükümlülükler
- G. Borç Ve Gider Karşılıkları
- H. Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları
- I. Diğer K.V.Y.K
- İ. Sat. Amaç. Dura. Var. Ve Durdur. Faal. İlişkin Borçlar

**K.V.Y.K Toplamı**

**IV. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**

- A. Finansal Borçlar(Net)
- B. Ticari Borçlar(Net)
- C. İlişkili Taraflara Borçlar(Net)
- D. Diğer Borçlar(Net)
- E. Alınan Avanslar
- F. Ödenecek Vergi Ve Yükümlülükler
- G. Borç Ve Gider Karşılıkları
- H Gel. Yıl. Ait Gel. Ve Gid. Tahak.
- I. Ert. Vergi Borcu(Yükümlülüğü)
- I.J Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

**U.V.Y.K Toplamı**

**V. Öz Kaynaklar**

- A. Ödenmiş Sermaye
- B. Sermaye Yedekleri
- C. Kâr Yedekleri
- D. Geçmiş Yıllar Kârları
- E. Geçmiş Yıllar Zararları (€)
- F. Dönem Net Kârı (Zararı)

**Öz Kaynaklar Toplamı**

**Pasif (Kaynaklar) Toplamı**

**Kaynak:** Akdoğan,Sevilengül:2008:187-258

**Tablo 12:** Literatürde Önerilen Gelir Tablosu Örneği

İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU TİPİ (.....TL.)	
	<u>Önceki Dönem</u> <u>Cari Dönem</u>
<b>A. BRÜT ESAS FAALİYET GELİRLERİ 1</b>	
1. Yurt İçi Satışlar	
2. Yurt Dışı Satışlar	
3. Diğer Gelirler	
4. Canlı Varlıklar Değerleme Artışları	
<b>B. İNDİRİMLER (-)</b>	
1. Satıştan İadeler	
2. Satış İskontoları	
3. Diğer İndirimler	
<b><u>C. NET ESAS FAALİYET GELİRLERİ</u></b>	
<b><u>D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</u></b>	
1. Satılan Mamuller Maliyeti	
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti	
3. Satılan Hizmet Maliyeti	
4. Diğer Satışların Maliyeti	
5. Dağıtılmayan Genel Üretim Giderleri	
6. Üretimle İlgili Anormal Fire ve Kayıplar	
7. Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri	
8. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı İptal Kârları (+)	
<b><u>BRÜT KÂR VEYA ZARAR</u></b>	
<b><u>E. FAALİYET GİDERLERİ (-)</u></b>	
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri	
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	
3. Genel Yönetim Giderleri	
<b><u>FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI</u></b>	
<b><u>F. DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KÂRLAR (+)</u></b>	
1. Temettü Gelirleri	
2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gelirleri	
3. Faiz Gelirleri	
4. Komisyon Gelirleri	
5. Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6. Finansal Varlıklar Satış Kârları	
7. Kambiyo Kârları	
8. Gerçeğe Uygun Değer Artışları	
9. Enflasyon Düzeltmesi Kârları (Net Parasal Pozisyon Kârları)	
10. Diğer Gelir ve Kârlar	
<b><u>G. DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)</u></b>	
1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Giderleri	
2. Komisyon Giderleri	
3. Karşılık Giderleri	
4. Finansal Varlık Satış Zararları	

5. Kambiyo Zararları
6. Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları
7. Enflasyon Düzeltmesi Zararları (Net Parasal Pozisyon Zararları) (-)
8. Diğer Gider ve Zararlar

#### **H. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)**

1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)

#### **SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI (ZARARI)**

#### **İ. SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)**

- Yasal Vergi Karşılığı (+)
- Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)
- Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)

#### **SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)**

#### **J. DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KÂRLARI (+)**

1. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Gelirleri
2. Durdurulan Faaliyet Gelirleri
3. Bağlı Ortaklıklardan Satış Kârları
4. İştiraklerden Satış Kârları
5. İş Ortaklıklardan Satış Kârları
6. Diğer Durdurulan Faaliyet Gelirleri

#### **K. DURDURULAN FAALİYETLER GİDER VE ZARARLARI (-)**

1. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Giderleri
2. Durdurulan Faaliyet Giderleri
3. Bağlı Ortaklıklardan Satış Zararları
4. İştiraklerden Satış Zararları
5. İş Ortaklıklardan Satış Zararları
6. Diğer Durdurulan Faaliyet Giderleri

#### **DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI (ZARARI)**

#### **L. DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)**

- Yasal Vergi Karşılığı (+)
- Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)
- Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)

#### **DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)**

#### **TOPLAM DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)**

**Kaynak:** Akdoğan,Sevilengül:2008:187-258

## **4. BÖLÜM**

### **TÜRKİYE’DE UYGULANABİLECEK MUHASEBE ORGANİZASYONU ÖNERİSİ**

Çalışmamızın bu bölümünde yukarıda üç bölümde incelenen konular dahilinde Türkiye’ye uygun olabilecek yeni bir muhasebe organizasyonu önerisi hazırlanmaya çalışılacaktır.

Bu bölümde öncelikle birinci konu başlığında çalışmamızın amacı, önemi ve Türkiye’de uygulanabilirliği irdelenecektir. İkinci konu başlığında ise oluşturulacak yeni muhasebe organizasyonunda temel uygulamaların nasıl olacağı hakkında görüş ve öneriler ileri sürülecektir. Bu kapsamda bir muhasebe organizasyonunun oluşturulmasında önemlilik arz eden, muhasebenin temel kavramları, defter sistemleri, hesap planları ve kodlama yöntemi ile defter kayıt yöntemlerine ilişkin önerilerde bulunulacaktır. Ayrıca oluşan yeni muhasebe organizasyonunda birinci ve ikinci muhasebe sistemlerinin ve incelenen muhasebe kuramlarının etkisi üzerinde görüş bildirilecek ve önerilerde bulunulacaktır. İnceleme yapılırken özellikle birinci bölümde incelenen konu başlıklarının bir derlemesi yapılarak uygun tablolarda belirlenen bulgular üzerinden görüş ve önerilerde bulunulacaktır.

İkinci konu başlığı incelenirken özellikle ikinci bölümde incelenen ülkelerin de muhasebe organizasyonunda uygulanan temel mali tablolar dikkate alınacaktır. Ayrıca üçüncü bölümde incelenen TMS ve TFRS’lerinde etkisi üzerinde durulacaktır. Bu kapsamda üçüncü konu başlığında Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Ayrışma Ve Çakışmaları Işığında Yeni Muhasebe Organizasyonunda Oluşabilecek Temel Mali Tablolardan bilanço ve gelir tablosu önerilecek olup bu tabloların TMS ve TFRS’ye uygunluğu irdelenecektir

#### **4.1. Çalışmanın Amacı, Önemi ve Uygulanabilirliği**

Çalışmamızın amacı muhasebenin tarihsel gelişimini dikkate alıp muhasebe sistemlerinin oluşumunda etkili olan unsurların incelenerek uluslararası düzeyde gelişmiş bazı ülkelerin muhasebe sistemlerinin irdelenip çakışmalarını belirlemek,

günümüzde geliştirilen Türkiye Muhasebe Standartlarına, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun muhasebe kayıtlarının nasıl tutulması gerektiğini tartışmak ve raporların nasıl sunulması gerektiğinin literatür taramasının yapılarak Türkiye'ye uygun daha esnek muhasebe organizasyonunun ve yeni raporlama düzeninin alternatif olarak belirlenmesini sağlamaktır.

Yukarıdaki amacımıza uygun olarak birinci bölümde muhasebenin tarihsel gelişimi incelenerek çalışmamızda etkili olabilecek konu ve muhasebe unsurları ele alınmıştır. Bu kapsamda çalışmamızın bu bölümünde de değineceğimiz ve daha esnek muhasebe organizasyonunda etkili olacak muhasebenin temel kavramları, defter sistemleri, hesap planları, kodlama yöntemleri, muhasebe gelişimini etkileyen muhasebe kuramları ve mali tabloları incelendi. Aynı zamanda çalışmamızın amacına uygun olarak uluslararası bazı gelişmiş ülkelerin muhasebe sistemleri de önemli ölçüde gözden geçirilmiştir. Bu ülkelerin muhasebe sistemleri belli sistematiğe göre karşılaştırılması yapılmış ve çalışmamıza ışık tutabilecek bazı sonuçlara ulaşılmıştır. Aynı zamanda yine bu kapsamda TMS ve TFRS'ler incelenmiş yine çalışmamıza katkı sunabilecek bulgulara ulaşılmaya çalışılmıştır.

Yakın zamanda değişen Türk Ticaret Kanunu gereğince uyulması zorunlu kılınan Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında Türkiye'ye uygun yeni muhasebe sistemi kurulmaya çalışılmaktadır. Özellikle Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından hazırlanan taslak mali tablolar ve değerli akademisyenlerin yapmış olduğu çalışmalar gelecekte uygulanacak muhasebe sistemleri hakkında bize bir ön fikir vermektedir. Bu kapsamda çalışmamızın önemini şu şekilde açıklayabiliriz;

- Çalışmada muhasebenin tarihsel gelişimi incelenerek önerilecek yeni muhasebe organizasyonunun doğru temellere oturtulması amaçlanmıştır.
- Çalışmamızda Uluslararası bazı önemli ülkelerin muhasebe sistemleri incelenmiş ve oluşturulacak yeni muhasebe sistemine katkısı değerlendirilerek Türkiye'ye uygun en iyi model yakalanmaya çalışılmıştır.

- TMS ve TFRS'ler incelenerek oluşacak yeni muhasebe organizasyonun Kanun ve Standartlar kapsamında da uygulanabilirliği sağlanmaya çalışılmıştır.
- Önerdiğimiz mali tablolar ile daha esnek bir muhasebe organizasyonunun oluşturulması amaçlanmıştır.
- Oluşturulacak bu yeni muhasebe organizasyonunda yapılan ve yapılacak diğer çalışmalara katkı sunması amaçlanmıştır.

Önerilecek yeni muhasebe organizasyonu yapılan çalışmalardan çok fazla farklı olabileceği düşünülmemiştir. Daha doğrusu bu çalışmanın yapılan ve gelecekte yapılacak çalışmalara katkı sağlanabileceği düşünülerek hazırlanmıştır. Bundan dolayı yapılan bu çalışmada önerilecek yeni muhasebe organizasyonu hem Standartlara uygun hem de önerilen diğer çalışmalara paralel yapıda olacaktır.

Burada ülkelerin yapmış olduğu çalışmalara ve uyguladığı sistemler göz önünde bulundurularak daha farklı nasıl önerilerde bulunacağı üzerinde durulacaktır. Bu kapsamda önerilecek bu yeni muhasebe organizasyonunun uygulanabilirliği üzerinde değil de uygulanacak yeni muhasebe sistemine katkısının nasıl olacağı üzerinde daha fazla durulmuştur.

#### **4.2. Oluşturulacak Yeni Muhasebe Organizasyonunda Temel Uygulamalar**

Bu konu başlığında yukarıdaki amacımıza uygun olarak oluşturulacak yeni muhasebe organizasyonuna katkı sunabilecek muhasebe unsurları önerilecektir. Bu kapsamda muhasebe temel kavramları tekrar irdelenecek gerek muhasebe tarihi boyunca gerekse ülkeler bağlamında yapılan incelemeler sonucunda oluşan yeni kavramlar üzerinde durulacaktır.

Muhasebe sisteminde uygulanabilecek defterler üzerinde de kısaca durulacaktır. Ancak defter sistemleri hakkında ülkeler bazında bir inceleme yapıp öneride bulunulmayacaktır. Çünkü hemen hemen tüm ülkelerde uygulanan defter sistemlerinde kullanılan defterler isim değişikliği haricinde nitelik olarak birbirine benzemektedir.



Bundan dolayı günümüzde uygulanan defter sisteminde kullanılan defterler önerimizde aynen devam edecektir.

Bir diğer konu başlığımız ise önerilen muhasebe organizasyonunda uygulanabilecek hesap planları ve kodlama yöntemleri üzerinde durulacaktır. Önerilecek muhasebe sistemine uygun daha esnek ve tercih edilebilir bir hesap planı oluşturulacaktır. Kodlama yönteminde bir değişikliğe gidilmeyecektir. Çünkü bu kodlama yöntemi çağdaş kodlama yöntemi olarak diğer ülkeler tarafından da kabul görmektedir.

Aynı zamanda yeni oluşturulacak muhasebe organizasyonuna etki eden unsurlar olan birinci ve ikinci muhasebe sistemleri ile muhasebe kuramlarının da etkileri incelenecektir.

Bu konu başlığında kayıt yöntemi hakkında bahsedilmemiştir. Çünkü hemen hemen tüm gelişmiş ülkelerde uygulanan çift kayıt yöntemi uygulaması bu çalışmamızda esas alınmıştır. Bu bağlamda bu yöntem üzerinde çok fazla durulmayacaktır. Yeni oluşturulabilecek hesaplar üzerinde de çok fazla durulmamıştır. Çünkü oluşturulabilecek yeni hesaplar zaten yapılan önerilerde oluşturulmuştur, eğer ek bir hesap uygulanacaksa bunların açıklaması da zaten çalışma içerisinde yapılacaktır. Önemli olan ana yapının oluşturulmasıdır. Yani hesaplar, esasında muhasebe sistemi uygulayıcılarına bırakılması gereken bir konu olarak değerlendirilmiştir.

Çalışmamızda önerilecek muhasebe organizasyonunun vergi boyutu incelenmemiştir. Nitekim yeni TTK oluşturulmuş ancak bu kanuna uygun vergi kanunu oluşturulmamıştır. Zaten yapılan muhasebe sistemi önerileri tam oluşturulmadan vergi kanunlarının da değişebileceği düşünülmektedir. Bu bağlamda önerimizin vergi boyutu hem konunun çok fazla geniş ve ağır olmasından dolayı hem de özü itibari ile vergi kanunlarının yapılacak yeni muhasebe sistemine uygun olarak hazırlanması gerektiği yönünden incelenmemiştir. Zaten çalışmamızda da vergi kanunlarına değinilmemiştir. Önerilecek muhasebe organizasyonunda muhasebe ilkeleri üzerinde de fazla durulmamıştır. Çünkü zaten her bir Standart bu bağlamda muhasebe ilkesidir. Çalışmamızda standartlara uygun düzenlenmeye gayret gösterilmiştir.

#### 4.2.1. Yeni Muhasebe Organizasyonunda Temel Kavramlar

Muhasebenin temel kavram ve ilkeleri oluşturulacak ve uygulanacak muhasebe sistemlerinin genel bir çerçevesini vermektedir. Bundan dolayı muhasebe sistemleri oluşturulmadan önce muhasebe çerçeve ve sınırlarının belirlenebilmesi için hemen hemen tüm ülkeler kendi kanunlarında muhasebe esas ve ilkelerini belirlemiştir. Bundan dolayı önereceğimiz yeni muhasebe organizasyonunda muhasebenin temel kavram ve ilkelerinin neler olması gerektiği noktasında araştırma yapmamız kaçınılmaz olmaktadır.

Bu çalışmadaki araştırmalar sonucunda hangi ülkelerin veya organizasyonların ne tür ilke ve muhasebe kavramları ile çalıştıklarını incelememiz gerekmektedir. Bu bağlamda aşağıdaki tabloda ülkeler bazında ve TMS kapsamında muhasebenin temel kavram ve ilkeleri incelenmiş ve Türkiye’de uygulanabilirliği araştırılmıştır.

Tabloda incelenen muhasebe temel kavram ve ilkeleri ülkeler boyutunda incelenmesi yapılmış ve bu kavramlar arasındaki benzerlikler belirtilmiştir. Bu kavramların tanımları önceki bölümlerde tanımlandığından tekrar kavram ve ilke tanımlaması yapılmamıştır. Yapılan bu incelemeler ışığında Türkiye’ye uygun ve uygulanabilecek kavramlar başka bir sütunda belirtilmiştir. Uygulanamayacak kavram ve ilkelerin ise neden uygulanamayacağı ayrıca belirtilmiştir.

Tablonun incelenmesi yapılırken; kütevillik, sadelik, sorumluluk, açıklılık, Mahsup Edilmeme İlkesi, Vergi Kalemlerin Gösterilmesi İlkesi, Aktifleştirme Yasağı İlkesi, Karşılık Ayırma İhtiyarılığı İlkesi, Verilen Garantiler İlkesi, Kayıtların Resmi Dilde Tutulma İlkesi, İhtiyaca Uygunluk İlkesi, Sabit Dolar Varsayımı, Hasılatın Gerçekleşme İlkesi, Eşleştirme İlkesi gibi ilkeler ülke kültürlerine ve yasalarına göre belirlenmiş ilkeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Aynı zamanda muhasebenin esas ilkelerini temsil eden ilkeler (benzer ilkeler hariç) ise; **1.tahakkuk ilkesi, 2.dönemsellik ilkesi, 3.ihtiyatlılık ilkesi, 4.tutarlılık ilkesi, 5.işletmenin sürekliliği ilkesi, 6.özün önceliği ilkesi, 7.önemlilik ve eşleştirme ilkesi, 8.güvenirlilik ilkesi, 9.karşılaştırılabilirlik ilkesi, 10.anlaşılabilirlik ve tam açıklama**

ilkesi, **11.**gerçeğe uygun hazırlama ilkesi, **12.**işletmenin sürekliliği ilkesi, **13.**tarafsızlık ve belgelendirme ilkesi, **14.**ihtiyaca uygunluk ilkesi, **15.**maliyet esas ilkesi, **16.**sosyal sorumluluk kavramı, **17.**netleştirme ilkesi olarak sıralayabiliriz.

**Tablo 13:** Muhasebenin Temel Kavram ve İlkelerinin Ülkeler Boyutunun İncelenmesi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği

TEMEL KAVRAMIN ADI VEYA İLKENİN ADI	UYGULANDIĞI YER, ÜLKE	DİĞER KAVRAMLAR İLE BENZERLİĞİ	TÜRKİYE’DE UYGULANABİLİRLİĞİ
Kütlelilik İlkesi	SSCB	TAMLIK İLKE	SOSYALİST KÜLTÜRE UYGUN
Açıklık İlkesi	SSCB	ANLAŞILABİLİRLİK İLKE	SOSYALİST KÜLTÜRE UYGUN
Sorumluluk İlkesi	SSCB	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE	SOSYALİST KÜLTÜRE UYGUN
Sadelik İlkesi	SSCB	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE	SOSYALİST KÜLTÜRE UYGUN
Tahakkuk İlkesi	İNGİLTERE, TMS	MUHASEBENİN ESAS İLKELERİNDEN	TÜRKİYE’DE DE UYGULANMASINA RAĞMEN İLKE OLARAK BELİRLENMEMİŞTİR. UYGULANMALIDIR.
Dönemsellik	İNGİLTERE, FRANSA, ABD, TÜRKİYE, TMS	ESAS İLKE	UYGULANMALIDIR
İhtiyatlılık İlkesi	İNGİLTERE, ALMANYA, AB YÖNERGELERİ, ABD, TÜRKİYE	ESAS İLKE	UYGULANMALIDIR
Tutarlılık İlkesi	İNGİLTERE, AB YÖNERGELERİ, ABD, TÜRKİYE, TMS	ESAS İLKE	UYGULANMALIDIR.
İşletmenin Sürekliliği İlkesi	İNGİLTERE, AB YÖNERGELERİ, ABD, TÜRKİYE, TMS	ESAS İLKE	UYGULANMALIDIR.
Özün Önceliği İlkesi	İNGİLTERE, TÜRKİYE	ESAS İLKE	STANDARTLARLA BİRLİKTE ANLAMINI KISMİ OLARAK YİTİRMİŞTİR.
Önemlilik İlkesi	İNGİLTERE, ABD, TÜRKİYE	ESAS İLKE	UYGULANMASI GEREKTİĞİ BELİRTİLMİŞTİR

<b>Belirginlik İlkesi</b>	İNGİLTERE	ANLAŞILABİLİRLİK, TAM AÇIKLAMA	STANDARTLARLA DOĞAL HALE GELMİŞ UYGULAMA
<b>Güvenilirlik İlkesi</b>	İNGİLTERE, ABD	ESAS İLKE	STANDARTLARLA DOĞAL HALE GELMİŞ UYGULAMA
<b>Karşılaştırılabilirlik İlkesi</b>	İNGİLTERE, ABD, TMS	ESAS İLKE	<b>UYGULANMALIDIR</b>
<b>Anlaşılabilirlik İlkesi</b>	ALMANYA, ABD	BELİRGİNLİK, TAM AÇIKLAMA	STANDARTLARLA DOĞAL HALE GELMİŞ UYGULAMA
<b>Tamlık İlkesi</b>	ALMANYA	KÜTLEVİLİK	STANDARTLARLA DOĞAL HALE GELMİŞ UYGULAMA
<b>Mahsup Edilmeme İlkesi</b>	ALMANYA, FRANSA	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE	ALMAN KÜLTÜRÜNE UYGUN
<b>Ana Gruplara Ayrım Zorunluluğu İlkesi</b>	ALMANYA	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE	STANDARTLARLA DOĞAL HALE GELMİŞ UYGULAMA
<b>Duran Varlıkların Ayrılması İlkesi</b>	ALMANYA	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE	STANDARTLARLA DOĞAL HALE GELMİŞ UYGULAMA
<b>Vergi Kalemlerin Gösterilmesi İlkesi</b>	ALMANYA	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE	ALMAN KÜLTÜRÜNE UYGUN
<b>Aktifleştirme Yasağı İlkesi</b>	ALMANYA	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE	ALMAN KÜLTÜRÜNE UYGUN
<b>Karşılık Ayırma Zorunluluğu İlkesi</b>	ALMANYA	ESAS İLKE	STANDARTLARLA DOĞAL HALE GELMİŞ UYGULAMA
<b>Karşılık Ayırma İhtiyarlığı İlkesi</b>	ALMANYA	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE	ALMAN KÜLTÜRÜNE UYGUN
<b>Dönem Ayırıcı Hesaplar İlkesi</b>	ALMANYA	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE	STANDARTLARLA DOĞAL HALE GELMİŞ UYGULAMA
<b>Verilen Garantiler İlkesi</b>	ALMANYA	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE	ALMAN KÜLTÜRÜNE UYGUN
<b>Gerçeğe Uygun Hazırlama İlkesi*</b>	FRANSA, TMS	ESAS İLKE	<b>UYGULANMALIDIR</b>
<b>İşletmenin Devamlılığı İlkesi*</b>	FRANSA	İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ İLKESİ	UYGULANMASI GEREKTİĞİ BELİRTİLMİŞTİR
<b>Değişmezlik İlkesi*</b>	FRANSA	TUTARLILIK	UYGULANMASI GEREKTİĞİ BELİRTİLMİŞTİR
<b>Dönem Bağımsızlığı İlkesi*</b>	FRANSA	DÖNEMSELLİK	UYGULANMASI GEREKTİĞİ BELİRTİLMİŞTİR

<b>Hesapların Mahsup Edilmeme İlkesi*</b>	FRANSA, ALMANYA, TMS	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE, NETLEŞTİRME	FRANSA KÜLTÜRÜNE UYGUN
<b>Muhasebe Verilerinin Doğru Kayıt Edilmesi İlkesi*</b>	FRANSA	ESAS İLKE	MUHASEBENİN ESASINI TEŞKİL ETMEKTEDİR
<b>Kayıtların Resmi Dilde Tutulma İlkesi*</b>	FRANSA	ESAS İLKE	FRANSA KÜLTÜRÜNE UYGUN
<b>İhtiyaca Uygunluk İlkesi</b>	ABD	ESAS İLKE	ABD KÜLTÜRÜNE UYGUN
<b>Muhasebe Kişiliği Kavramı</b>	ABD	İŞLETME KİŞİLİĞİ KAVRAMI	ABD KÜLTÜRÜNE UYGUN
<b>Sabit Dolar Varsayımı</b>	ABD	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE	ABD KÜLTÜRÜNE UYGUN
<b>Tarafsızlık İlkesi</b>	ABD, TÜRKİYE	ESAS İLKE	STANDARTLARLA DOĞAL HALE GELMİŞ UYGULAMA
<b>Maliyet İlkesi</b>	ABD	ESAS İLKE, MALİYET ESASI KAVRAMI	<b>UYGULANMALIDIR</b>
<b>Hasılatın Gerçekleşme İlkesi</b>	ABD	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE	ABD KÜLTÜRÜNE UYGUN
<b>Eşleştirme İlkesi</b>	ABD	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE	ABD KÜLTÜRÜNE UYGUN
<b>Tam Açıklama İlkesi</b>	ABD, TÜRKİYE	ESAS İLKE	STANDARTLARLA DOĞAL HALE GELMİŞ UYGULAMA <b>UYGULANMALIDIR</b>
<b>Sosyal Sorumluluk Kavramı</b>	TÜRKİYE	ESAS İLKE	<b>UYGULANMALIDIR</b>
<b>İşletmenin Kişiliği Kavramı</b>	TÜRKİYE	ESAS İLKE MUHASEBE KİŞİLİĞİ İLKESİ	<b>UYGULANMALIDIR</b>
<b>Parayla Ölçülme Kavramı</b>	TÜRKİYE	ÜLKE KÜLTÜRÜNE GÖRE ÖZEL İLKE	<b>UYGULANMALIDIR</b>
<b>Maliyet Esası Kavramı</b>	TÜRKİYE	ESAS İLKE, MALİYET İLKESİ	UYGULANMASI GEREKTİĞİ BELİRTİLMİŞTİR
<b>Tarafsızlık Ve Belgelendirme Kavramı</b>	TÜRKİYE, ABD	MUHASEBE VERİLERİNİN DOĞRU KAYIT EDİLMESİ İLKESİ	STANDARTLARLA DOĞAL HALE GELMİŞ UYGULAMA
<b>Önemlilik Ve Birleştirme İlkesi</b>	TMS	ÖNEMLİLİK VE ÖZÜN ÖNCELİĞİ KAVRAMLARI	<b>UYGULANMALIDIR</b>

Netleştirme	TMS	HESAPLARIN MAHSUP EDİLMEME İLKESİ	UYGULANMALIDIR
* Bu İlkeler Fransa Muhasebe Sisteminde Şu Şekilde Sıralanmıştır;1-Muhasebe, Mal Varlığı, Finansal Durum Ve Sonuçları Veren Kar Zarar Tablosu Açısından İşletmenin Durumunu Gerçeklere Uygun Bir Şekilde Yansıtmalıdır, 2- İşletmede Devamlılık Olmalıdır, 3-Muhasebe Yöntemleri Bir Muhasebe Döneminden Diğere Değişikliğe Uğramamalıdır, 4-Muhasebe Dönemleri Birbirinden Bağımsız Olarak Ele Alınmalıdır, 5-Hesaplarda Mahsup Yapılmamalıdır, 6-Muhasebe Verileri Gecikmeden, Eksiksiz, Silinme Yapılmadan Ve Günlük Defterde Kronolojik Bir Sırayla Kaydedilmelidir, 7-Muhasebe Fransızca Tutulmalıdır			

Yukarıdaki tabloda **esas ilke** olarak belirlediğimiz ilkeler hemen hemen tüm ülkelerde ve muhasebe literatüründe geçerli olan ve muhasebe işleyişinde zorunlu olan ilkelere dendir. Bu ilkeler bazen literatürde geçen ilkeler bazında bazen de kanunlarla desteklenerek zorunlu hale getirilen ilkelere dendir. Bu ilkeler sadece bir ülkede ilke olarak belirlenmesi diğere ülkelerde uygulanmadığı anlamına gelmemektedir. Sadece bu ülkede ilke olarak açık şekilde uygulandığından o ülkenin ismi tabloda gösterilmiştir. Bazı ilkeler ise **ülke kültürüne uygun** olarak belirlenmiş ilkelere dendir. Bu ilkeler özellikle ilkenin uygulandığı bu ülkelerde vergi kanunları veya diğere kanunlarla zorunlu olarak uygulanmasından kaynaklanan ilkelere dendir. Bu zorunluluklar ikinci bölümde incelenen ülkelerin muhasebe sistemlerinde ayrıca açıklanmıştır. Bazı ilkelere de **benzerlikler** bulunmaktadır. Ancak ülkelerde uygulanan bu ilkeler yine kanunların etkisi veya ilkenin uygulanabilirliği açısından isim farklılığına gidilmiştir.

Tabloda aynı zamanda ilkenin uygulanabilirliği de tartışılmıştır. Bu bağlamda bazı ilkeler sadece uygulandığı **ülkenin kültürüne ve kanunlarına uygun** olarak belirlenmiştir. Bundan dolayı bu ilkelere muhasebe literatüründe geçerli bir ilke olarak belirlenmesi uygun olmamaktadır. Bazı ilkeler ise muhasebe literatüründe geçerli zorunlu ilkelere dendir (esas ilke) olması sebebiyle **uygulanması zorunlu ilke** olarak belirlenmiştir. Bazı ilkeler ise **standartlarla birlikte uygulanması gerektiği** ilkelere dendir. Bu ilkelere tabloda standart kapsamında olduğundan uygulanması zorunlu ilke olarak belirtilmiştir.

Yukarıdaki tabloda esasında şu sonuca ulaşılmaktadır; ilkelere muhasebe literatüründe esas olarak Almanya, Fransa, İngiltere ve A.B.D.'nin etkisi çok fazla olmaktadır, öyle ki bu ülkelerin etkilediği diğere ülkelerde bu ilkelere uygulanmaktadır.

Ancak bizim çalışmamızda önerebileceğimiz ilkeler ise; **1-Sosyal sorumluluk kavramı, 2-İşletmenin kişiliği kavramı, 3-İşletmenin sürekliliği kavramı, 4-Tahakkuk esası kavramı, 5-Maliyet esası kavramı, 6-Dönemsellik kavramı, 7-İhtiyatlılık kavramı, 8-Tutarlılık kavramı, 9-Önemlilik ve birleştirme kavramı, 10-Karşılaştırabilirlik kavramı, 11-Gerçeğe uygun hazırlama ilkesi, 12-Anlaşılabilirlik ve tam açıklama ilkesi, 13-Netleştirme kavramı 14-Parayla ölçülme kavramı** olarak sıralayabiliriz.

Yukarıda belirlediğimiz kavramlar da tarafsızlık ve belgelendirme kavramı ile özün önceliği kavramlarına yer verilmemiştir. Bunun gerekçelendirmek gerekirse eğer; tarafsızlık ve belgelendirme kavramı muhasebenin olmazsa olmazlarından olduğundan ilke ve kavram olarak belirlemek gerekmez. Aynı şekilde standartlar kapsamında hemen hemen tüm hesap kalemlerine uygun bir hesap adı açılması gerektiği vurgulandığı için özün önceliği kavramı da anlamını yitirmiştir.

Tahakkuk esası, önemlilik ve birleştirme, netleştirme, karşılaştırabilirlik, gerçeğe uygun hazırlama kavramları ise standart kapsamında uyulması gereken kavramlar olduğundan eklenmiştir. Anlaşılabilirlik ve tam açıklama kavramının birleştirilmesindeki amaç ise hazırlanan mali tabloların anlaşılmasında sadece dipnotlarla yapılacak açıklamalarla değil aynı zamanda mali tablolarda belirlenen hesap isimlerinin de taraflarca anlaşılabilir olması gerektiği için birleştirilmiştir. Parayla ölçülme kavramı ise vergi kanunlarınca zorunlu olarak düzenlenmesi gerektiğinden çıkarılmamıştır. Yani ülkemize özgü bir kavramdır. Geriye kalan diğer kavramlar ise hemen hemen diğer tüm ülkelerde de uyulması zorunlu muhasebenin en temel ilkeleri olduğundan bulunması ve uygulanması gereken kavramlardır.

#### **4.2.2. Yeni Muhasebe Organizasyonunda Uygulanabilecek Hesap Planları ve Kodlama Yöntemi**

Bu konu başlığında tezimizin ana konusu olan ve oluşturulacak yeni muhasebe organizasyonunu temellendiren uygulanabilecek hesap planlarının oluşturulması, oluşturulan hesap planlarının kodlama yönteminin belirlenmesi ve nihayetinde yeni mali tabloların oluşumunun örnekler aracılığıyla açıklanması yer alacaktır.

Türkiye’de uygulanan muhasebe sisteminde özellikle Almanya, Fransa ve Amerika Birleşik Devletlerinin etkilerini görebilmekteyiz. Bu bağlamda bu konu başlığında Alman muhasebe sistemi, Fransız muhasebe sistemi ve ABD muhasebe sistemlerinin incelenmesi yerinde olacaktır. Ancak bu muhasebe sistemlerinin sadece hesap planları, kodlama yöntemleri ve mali tabloları irdelenecektir. Bu üç ülkenin incelenmesindeki amaç özellikle UMS ve UFRS’lerin oluşmasında etkilerinin büyük olmasından kaynaklanmaktadır. Zaten standartlara baktığımızda ve diğer ülkelerin muhasebe sistemi incelemelerinde de yine bu üç ülkenin oluşturdukları muhasebe organizasyonlarının etkileri görülmektedir. Bu sebepten dolayı diğer ülkelerin muhasebe sistemlerinin çalışmamız kapsamında tekrar incelenmesi gerek görülmemektedir. Bu üç ülkenin uygulamış olduğu muhasebe sistemleri Türkiye’ye uygun düştüğünden, AB Yönergelerine ve TMS/TFRS kapsamında daha uygulanabilir olduğundan tercih edilmiştir.

Öncelikle bu üç ülkenin hesap planlarını karşılaştırdığımızda aşağıdaki tablo ortaya çıkacaktır.

Tabloyu yorumlarsak eğer;

- Özellikle Avrupa’daki diğer ülkeleri ve Avrupa yönergeleri ile TMS/TFRS’yi etkileyen Almanya ve Fransa’da hesap planı işleyişinde öncelikli olarak uzun vadeli varlık ve kaynaklar dikkate alınarak sıralama yapılmıştır. Yani varlıklar en likit varlıktan başlamamıştır. Fransa’da bu kurala daha fazla uyulduğu görülmekte ve En az likitten başlayarak sıralama yapılmıştır. ABD’de ise Türkiye’nin de uyguladığı en likit varlıktan başlayarak uygulama yapılmıştır.



**Tablo 14:** ABD, Almanya, Fransa Hesap Planlarının Karşılaştırılması

ALMANYA*	FRANSA**	ABD***	TÜRKİYE
0-Maddi Ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1-Sermaye Hesapları	1-49.Cari Aktifler	1-Dönen Varlıklar
1-Finansal Hesaplar	2-Sabit Kıymet Hesapları	51-79.Bağlı Aktifler (Sabit Kıymetler)	2-Duran Varlıklar
2-Dönen Varlıklar Ve Aktif Hesaplar	3-Stoklar Ve Üretim Aşamasında Olan Yarı Mamuller Hesabı	81-89. Tranzituar (Geçici)Hesaplar	3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
3-Özsermaye Ve Yedek Akçeler	4-Satış Hesapları	91-99.Diğer Aktifler	4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
4-Borçlar Ve Pasif Hesaplar	5-Mali Hesaplar	101-139.Cari Borçlar	5-Özkaynaklar
5-Gelirler	6-Gider (Yüküm) Hesapları	140-149.Diğer Borçlar	6-Gelir Hesapları
6-İşletme Giderleri	7-Hasılat Hesapları	150-159.Sermaye Hesapları Ve Kar Zarar Hesapları	7-Maliyet Hesapları
7-Diğer Giderler	8- 1 Ve 7 Grubunda Olmayan Özel Hesapları İçermekte	201-229.Satış Gelirleri Ve Satış Masrafları	8-Serbest Hesaplar
8-Gelir Tablosu Hesapları	9-Maliyet Muhasebesi Hesapları	301-339.Genel Masraflar	9-Nazım Hesapları
9-Maliyet Muhasebesi Hesapları İçin Boş Bırakılmıştır	0-İsteğe Bağlı Hazır Durumda Olan Hesap Sınıfı	401-409.Diğer Gelirler	0-Serbest Hesaplar

\*Alman Endüstri Tek Düzen Hesap Planı Dikkate Alınmıştır. Bilindiği Üzere Ortak İşletme Tek Düzen Hesap Planı Da Mevcuttur. Aynı Zamanda Toptan Ve Perakende Sektörü İçinde "Hareketsiz Hesaplar(Duran Ve Sermaye Hesapları), Hareketli Hesaplar (Dönen Varlıklar, Kısa Vadeli Borçlar), Dönem Ayırıcı Hesaplar, Mal Alış Hesapları, İşletme Hesapları Gelir Hesapları Ve Kapanış Hesapları" Ayrımı Mevcuttur. Bunun Yanında Alman Tasarruf Sandıkları İçinde Ayrıca Başka Bir Hesap Planı Mevcuttur. Bu Kaynağa "Elitaş, Elitaş;2008:112-113" Ve "Yıldırım,Vd:1995:181" Kaynağından Ulaşılmıştır.

\*\*Hesap Planları Arasında En Katı Ve Değişmez Hesap Planlarındandır. Bu Kaynağa İlişkin Veriler 2. Bölümde Yer almaktadır. Bu Verilere "Yıldırım,Vd.:1995:201" Kaynağından Ulaşılmıştır

\*\*\*ABD'de Kodlama Projesi Geçerli Olduğundan Kodlamaya Uygun Hesap Planı Kullanılmaktadır. Franklin Supply Company Tarafından Hazırlanan Ve "Accounting System" Adı Verilen Hesap Planı Dikkate Alınmıştır. Bu Verilere "Toroslu:2012:263" Kaynağından Ulaşılmıştır.

- Göze çarpan bir diğer durum ise Almanya, Fransa ve ABD’de de gelir ve gider hesapları ayrımının yapılmış olması; bundan kaynaklı özellikle gelir, gider ana hesapları açılmıştır.
- Maliyet hesapları ayrıca bir hesapta tutulmuştur. Ancak Almanya bu ayrımı kullanıcılara bırakırken, Fransa ayrı bir hesapta ayrıma tabi

tutmuştur. ABD’de ise maliyet hesapları ayrı bir kodlamada ve ayrı olarak daha detaylı yapılmaktadır.

- Serbest hesaplara Fransa hariç diğer ülkelerde pek fazla yer verilmemiştir. Bu durum Türkiye’deki uygulamada esneklik kazandırmış olsa da her şeyin kanunlarla belirlenmesi bu hesapların aktif kullanımını zorlaştırmaktadır. Almanya bu durumu aşmak için her sektör için ayrı bir hesap planı öngörmüştür. ABD ise kodlama yöntemi ile bu sorunu aşmıştır.

Türkiye’de uygulanabilecek hesap planına yapılacak önerileri de şu şekilde yapabiliriz;

- İşletmelerin varlık yapısında en önemli yapı uzun vadeli varlık yapısıdır. Yatırımcılar işletmenin devamlılığını esas aldığından uzun vadeli yatırım yapılabilecek işletmeyi seçebilmek için öncelikle uzun vadeli sermaye yapısına ve varlık yapısına bakar. Kısa vadeli varlık ve borçları ise işletmenin cari dönemdeki yeteneğini yansıtmaktadır. Sıfır stoklu çalışan bir işletmede varlık yapısının kapasitesi de düşük olacaktır. Elindeki nakdin fazlalığı veya azlığı yatırım için yeterli bir veri oluşturmaz. Kaldı ki işletmeler uzun vadeli varlıkları ile kısa vadeli varlıklarını yönetirler. Yani esas olan uzun vadeli varlıkların gelecek dönemdeki yeteneğini ölçmek olacaktır. Uzun vadeli varlıkların yeteneği ne kadar güçlü ise cari dönemde işletmenin kısa vadeli varlıklarının yeteneği de bir o kadar güçlü olacaktır. Bundan dolayı diğer ülkeler ile uyumu, AB ile entegrasyonu ve yine yatırımcılar açısından önemli olan bilanço yapısının sağlanabilmesi için hesap planının en az likitten başlamak üzere kurulması doğru olacaktır. Bu ayrım aynı şekilde ana hesapların alt hesaplarında da uygulanması gerekmektedir.
- Gelir ve gider hesapların yoğunlukla kullanıldığı işletmelerde sadece gelir hesapları adı altında (gelir/gider hesapları da değil) tüm bu

kalemlerin toplanması incelenen bu ülkelerden ayrık bir durumu ortaya çıkarmıştır. Bundan dolayı gelir hesaplarının ve gider hesaplarının ayrı ayrı gösterilmesi daha yerinde olacaktır.

- İncelenen ülkelerde hesap planlarının Türkiye’de de olduğu gibi ölçülü ikinci muhasebe sistemine uygun şekilde hazırlandığını görmekteyiz. Bu durum uyum sağlama amacıyla daha uygundur. Yani tek bir ana hesapta maliyet hesaplarının toplanması uygun bir yapılanmayı verecektir.
- Nazım hesapların açılması ve kodlanması uygun ve yerindedir.

Bu öneriler sonucunda Türkiye’ye uygun hesap planını şu şekilde olacaktır;

1-Duran Varlıklar

2-Dönen Varlıklar

3-Özkaynaklar

4-Uzun Vadeli Borçlar

5-Kısa Vadeli Borçlar

6-Gelir Hesapları

7-Gider Hesapları

8-Maliyet Hesapları

9-Nazım Hesapları

0-Serbest Hesaplar

Yukarıda yapmış olduğumuz bu öneride hesap isimlerinin değişmemesine özellikle dikkat edilmiştir. Çünkü gerek Kamu Gözetim Kurumu Tarafından yapılan önerilerde gerekse diğer literatür çalışmalarında göze çarpan ana hesap isimlerinin değişmemesidir. Bu değişimin olmamasındaki amaç gerek muhasebe eğitiminin geçmiş

muhasabe sistemine paralel şekilde uygun olarak verilmesi gerektiği (sadece diğer değişimler anlatılarak sorun aşılır) gerekse standartlara uyumun daha hızlı ve sorunsuz bir şekilde gerçekleşmesidir. Bu bağlamda yukarıda sadece ana hesap isimlerinin yerlerinin değişimi gösterilmiştir. Yoksa diğer ülkelerde uygulanan ana hesaplar bu öneride yer verilebilirdi ancak bu Kamu Gözetim Kurumunun ve literatürün amacına uygun olmazdı. Çünkü çalışmamızın amacında esas olan yapılan diğer önerilere paralel bir muhasabe organizasyonu hazırlamaktır.

Bunun yanında yukarıdaki sıralama aşağıda daha detaylı bir şekilde inceleyeceğimiz alt hesapların çatısını oluşturmaktadır. Bu sebeple öncelikle çatının yani ana hesapların belirlenmesi ile çalışma yapılmıştır.

Bu hesap planının içeriğini de doldurmak faydalı olacaktır. Yapılan bu öneriler genel hesap planı çerçevesinde olacaktır. Özel hesap planları çerçevesi kapsam dışı tutulmuştur. Örneğin banka sektörü için bu hesap planı uygulanmaz.

Yukarıdaki sıralamaya göre hesap planları doldurulurken bazı yeni ana hesap önerileri de yapılacaktır. Bu önerilerin açıklaması ayrıca yapılacaktır. Bu öneriler yapılırken mevcut yapı ve önerilen yapı birlikte karşılaştırılarak dikkate alınacaktır. Hesap kodları da mevcut ve önerilen hesap kodlarından verilecektir. Yani oluşturulacak yeni hesap planından örnekler ve hesap kodları anlatılmayacaktır. Önerilecek hesap kodlama yöntemi de yine mevcut sistemde olduğu gibi **desimal yöntemle kodlama** olacaktır. Bu tasarım mevcut muhasabe eğitimleri açısından önemlidir.

Bilindiği üzere ülkemizde uygulanan hesap planında maliyet hesaplarında 7/A ve 7/B seçeneği ayrımı mevcuttur. Bu ayırdaki esas, bilanço büyüklüğüne göre fonksiyonel maliyet hesaplarının tutulmasını veya gider çeşitleri (daha az bilanço büyüklüğü) hesaplarının tutulmasını firma büyüklüğü ve iş hacmine göre belirleyebilmektir. Aynı ayrımı sektörel bazda uygulayabiliriz. Alman muhasabe sisteminde hesap planlarının işletme büyüklüğü ve sektör farklılığına göre hazırlanması ile bu durumu giderebilmiştir. ABD’de de kodlama projesinde sektörel bazda kodlar kullanılarak bu durum giderilmiştir. Almanya’da 4 farklı (sektörlere ve işletme büyüklüğüne göre) hesap planı hazırlanırken, ABD’de 33 farklı sektöre göre kod

belirlenmiş ve haklar ile yükümlülükler bu sektörlerin kodlarının başa getirilmesi yoluyla bu hesapların ilgili sektöre ait olduğu belirlenmiştir. İkinci bölümde anlattığımız ABD kodlama projesine ilişkin Örneği tekrar hatırlarsak eğer; ABD’de ki kodlama projesinde tarım başlığı “905-Tarım” olarak kodlanmıştır. Varlıklarda ise “Genel Alacaklar” başlığı 310 ve “Genel Stoklar” başlığı 330 olarak kodlanmıştır. Eğer firma tarım sektöründe faaliyet gösteriyorsa genel alacaklar kodu; Tarım-Alacaklar:905-310’dur. Stoklar ise; Tarım-Stoklar;905-330’dur.

Bu durumun benzeri veya benzerlerini kendi ülkemizde uygulayarak hesap planında esnekliği yakalayabiliriz. Şöyle ki firmalar için ortak olan hesapları kapsam dışı bırakarak farklılık gösteren hesapları maliyet hesaplarındaki ayrıma uygun şekilde sektörel bazda belirtebiliriz. Örneğin stoklar hesabı hemen hemen her sektör için farklılık arz etmektedir. Örneğin; hizmet sektörü için stoklar; işletme malzemeleri ve hizmette kullanılan ilk madde ve malzeme stokları, tamamlanmamış stoklar ve tamamlanmış stoklar ayrımı mevcut iken, sanayi sektörü için; İlk madde malzeme, yarı mamuller ve üretim hattı stoklar, mamuller ayrımı mevcuttur; ticaret işletmeleri yani toptan ve perakende sektöründe; işletme malzemeleri, ticari mallar stokları mevcuttur, tarım sektörü için de; canlı varlık stokları, tarımsal ürün stokları mevcuttur. Böyle bir stok farklılığı sektörel bazda tek bir isimde stokların toplanmasını sorunlu hale getirecektir.

O zaman stoklar için A-Sanayi Sektörü, B-Toptan Ve Perakende Sektörü, C-Hizmet Sektörü, D-Tarım Sektörü seçenekleri ile ayrıma tabi tutulabilir. Bu durumda **15/A seçeneği** denildiğinde 150-ilk madde ve malzeme,151-Yarı mamuller, 152 Mamuller hesabı anlaşılacaktır. **15/B seçeneği** denildiğinde 150 ilk madde ve malzeme, 152-Ticari mallar olacaktır. **15/C seçeneği** denildiğinde ise; 150-ilk madde ve malzeme, 151-Tamamlanmamış hizmet stokları, 152-tamamlanmış hizmet stokları olabilmektedir. Aynı şekilde **15/D seçeneği** denildiğinde ise; 150-ilk madde ve malzeme, 151-Satış amaçlı hayvan stokları, 152-Satış amaçlı bitki stokları, 153-Hayvansal ürünler stoku, 154-Bitkisel ürünler stoku gibi bir ayırım olacaktır.

Ancak inşaat sektörü için ayrı bir seçenek açmamak gerekir. Bu sektörü sanayi sektörü içerisinde değerlendirebiliriz. Yani “15/A Sanayi ve inşaat sektörü” olarak gösterebiliriz. Bu gösterimdeki amaç; sanayi sektörü taşınabilir bir ürün üretmekte ancak inşaat sektörü taşınamaz ürün üretmektedir. Sanayi sektörü çoğunlukla kapalı ve sabit alanda çalışırken inşaat sektörü çoğunlukla açık ve değişken alanlarda çalışmaktadır. Ancak iki sektöründe üretim süreci ve kullandığı malzemelerin kullanım nitelikleri aynı olmaktadır. Ve nihayetinde üretim çıktıları da benzer nitelikli olmaktadır. Örneğin her iki sektörde de direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerine katlanmakta ve üretim sürecinde yarı mamuller (mallar) halinde olan stokları bulunmaktadır. Çıktı olarak ta mamul (mal) elde edilmektedir. Burada mamul kavramı inşaat sektörü için kullanılmamaktadır. Bu sorunu da “üretilen mallar” diyerek aşabiliriz. O zaman 15/A seçeneği “sanayi ve inşaat sektörü” olarak değişimi uygun olmakta ve 150-İlk madde ve malzemeler, 151-Üretim hattındaki mallar stoku, 152-Üretilen mallar stoku olarak uyarılama yapmak daha doğru sonuç doğuracaktır. Kodlanacak grup ise 20 nolu “stoklar” hesap grubu içerisinde incelememiz doğru olacaktır. Bu yukarıda belirlediğimiz ana hesapların likit esasına göre denk gelen bir hesap grubudur. Hesaplar aşağıdaki gibi olacaktır.

**Tablo 15:** Seçenekli Stok Hesapları

SEÇENEKLİ STOK HESAPLARI			
20/A	20/B	20/C	20/D
200-İlk Madde Ve Malzeme	200-İlk Madde Ve Malzeme	200-İlk Madde Ve Malzeme	200-İlk Madde Ve Malzeme
201-Yarı Mallar-Üretim Hattı	201-	201-Tamamlanmamış Hizmet Stokları	201-Satış Amaçlı Hayvan Stokları
202-Üretilen Mallar Hesabı	202-	202-Tamamlanmış Hizmet Stokları	202-Satış Amaçlı Bitki Stokları
203-	203-Ticari Mallar	203-	203-
204-	204-	204-	204-Hayvansal Ürünler Stoku
205-	205-	205-	205-Bitkisel Ürünler Stoku
206-Yoldaki Stoklar	206-Yoldaki Stoklar	206-	206-Yoldaki Stoklar
207-Diğer Stoklar	207-Diğer Stoklar	207-Diğer Stoklar	207-Diğer Stoklar
158-Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	208-Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	208-Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)	208-Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
209-Verilen Sipariş Avansları	209-Verilen Sipariş Avansları	209-Verilen Sipariş Avansları	209-Verilen Sipariş Avansları

Burada dikkat edilmesi gereken konu eğer işletme her iki sektörde faaliyet gösteriyorsa “stok hesabı”nın nasıl kullanılması gerektiği üzerine olacaktır. Bu tür firmalar her iki seçenekli stok kalemlerini ortak kullanacaktır. Bu kullanımda stoklar hesabında bulunan boş hesaplara diğer hesapları aktarabilir. Örneğin sanayi sektöründe faaliyet gösteren bir firma aynı zamanda üretmiş olduğu ürünleri ticari mal niteliğinde satıyorsa “stoklar hesabı” şu şekilde olacaktır; 200-İlk Madde Ve Malzeme, 201-Yarı mallar-üretim Hattı Stokları, 202 Üretilen Mallar Stoku, 203-Ticari Mallar Stoku.

Yukarıda stoklar için yapmış olduğumuz sektörel bakımından seçenekli gösterimin yansıması olarak **maliyet hesaplarında** da seçenekli bir gösterime gitmek gerekmektedir. Ancak maliyet hesaplarında Hizmet üretim maliyeti, pazarlama satış dağıtım maliyetleri, genel üretim maliyetleri ile finansman maliyetleri hemen hemen tüm sektörler için ortak özelliklere sahip olduğundan bu hesapların seçenekli olarak ayırma tabi tutulmasına gerek yoktur. Bundan dolayı 7 grubu hesapları üretim maliyetleri hesapları ve faaliyet giderleri hesabı olarak ayırma tabi tutmamız doğru olacaktır. Bu bağlamda “7 Grubu Üretim Maliyetleri” hesabında 71, 72 ve 73 grubu hesapları yer alacaktır. “7 Grubu Taşeronluk ve Faaliyet Giderleri” hesabında 74, 75, 76, 77 ve 78 grubu hesaplar yer alacaktır. 79 grubu da yine değişmeyen gruplar arasında ve niteliksel olarak “7 Grubu Gider Çeşitleri Hesapları” adı altında isimlendirilebilir. Bu hesaplar içerisinde hizmet üretim maliyeti hesapları bu ayırım sonucunda niteliğini kaybedecek işletmenin ana faaliyet konusu olan hizmet üretimi kapsamında değil diğer firma ve kişilere yapılan mal ve hizmet üretimi ile ilgili bir hesap olacaktır. Örneğin sağlık sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın yapmış olduğu faaliyetler sonucunda hizmet üretim maliyetlerini 71, 72 ve 73 nolu hesaplarda tutacağından 74 nolu hesap başka firmalar adına yapılan taşeronluk faaliyetlerini içeren hizmet maliyetlerini içerecektir. Çünkü bu firma artık vermiş olduğu bu hizmeti kendi adına değil başkası adına yapmaktadır. Örneğin yanında çalışan doktorun başka bir firmaya gidip ameliyat hizmeti vermesi ve hizmet bedelinin firmaya ödenmesi gibi. Veya tarım sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın biçerdöverlerinin başka bir firmanın tarlasını hasat etmesi gibi. Bu bağlamda 74 grubunun altındaki hesaplar “önerilen hesap” adlarını değil “mevcut hesap” adları ile devam etmesi doğru olacaktır.

Yukarıdaki anlatışa paralel olarak A-Sanayi ve İnşaat Sektörü, B-Toptan Ve Perakende Sektörü, C-Hizmet Sektörü, D-Tarım Sektörü seçeneklerine göre yeniden maliyet hesaplarını düzenlersek eğer; “7/A seçeneği Üretim maliyetleri hesabı” seçeneğine göre kurulacak hesaplar mevcut hesap planına göre isimlendirilmiş hesap adları ile niteliksel olarak aynı olduğundan aynı adları taşıması doğru olacaktır. Diğer seçenekler için ise maliyet hesaplarının önüne sektörün ismini yazmamız doğru bir sonuç doğuracaktır. Örneğin; 7/C seçeneğine göre hesapları yeniden adlandırırsak (Amerikan kodlama sistemine uygun olarak) eğer; 71 Tarım İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 72 Tarım Direkt İşçilik Giderleri, 73 Tarım Genel Üretim Giderleri gibi olacaktır. Alt ayrımlarındaki hesaplarda yine bu şekilde isimlendirilecektir. Ancak burada 7/B seçeneği mal ve hizmet üretimi gerçekleştirmediğinden yeniden isimlendirilmeyecektir.

Maliyet hesapları grubu için üç farklı gruba göre planın hazırlanması gerektiğini söylemiştik. Bu gruplar “7 (8) grubu maliyet hesapları”, “7 (8) grubu taşeronluk ve faaliyet giderleri hesapları” ve “7 (8) grubu gider çeşitleri hesapları” olarak tanımlanmalıdır. Bu gruplar içerisinde sadece “7 grubu maliyet hesapları” için seçenekli ayrıma gitmemiz gerektiğini de belirtmiştik. Bu hesap grubu yine önereceğimiz hesap planında 8 grubunda yer alacaktır. Yine belirtmek gerekir ki B-Toptan Ve Perakende Sektörü 8/B Maliyet hesapları seçeneğini kullanamayacaktır. “7 (8) grubu gider çeşitleri hesapları” ise nitelik olarak aynı kalacaktır.

Bir diğer maliyet hesapları sorunu da 840-Grubu (740) olarak önerilen “Hizmet Üretim Ve Taşeronluk Giderlerinin” Satış anında nasıl giderleştirileceği sorunudur. Bu tür bir satışta satış gelirleri “606-Esas Satış Faaliyet Gelirlerine”, satış maliyetleri de “703-Diğer Satışların Maliyeti” hesabına (yeni hesap sistemine uygun kodlamaya göre) aktarılabilir. Buna göre 8 grubu hesapların hesap planı da şu şekilde olacaktır.



**Tablo16:** 8 Grubu Maliyet Hesaplarının Gösterimi

<b>8 GRUBU MALİYET HESAPLARI (8/A, 8/B, 8/C, 8/D SEÇENEKLİ)</b>			
<b>8/A SEÇENEĞİ</b>	<b>8/B SEÇENEĞİ</b>	<b>8/C SEÇENEĞİ</b>	<b>8/D SEÇENEĞİ</b>
<b>81 DİREK İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ</b>			
810 D.İ.M.M	Kullanamaz	810 Hizmet D.İ.M.M	810 Tarım D.İ.M.M
811 D.İ.M.M Yansıtma Hesabı		811 Hizmet D.İ.M.M Yansıtma Hesabı	811 Tarım D.İ.M.M Yansıtma Hesabı
812 D.İ.M.M Fiyat Farkları		812 Hizmet D.İ.M.M Fiyat Farkları	812 Tarım D.İ.M.M Fiyat Farkları
813 D.İ.M.M. Miktar Farkları		813 Hizmet D.İ.M.M. Hizmet Farkları	813 Tarım D.İ.M.M. Miktar Farkları
<b>82 DİREK İŞÇİLİK GİDERLERİ</b>			
820 D.İ.G	Kullanamaz	820 Hizmet D.İ.G	820 Tarım D.İ.G
821 D.İ.G Yansıtma Hesabı		821 HİZMET D.İ.G Yansıtma Hesabı	821 TARIM D.İ.G Yansıtma Hesabı
822 D.İ.G Ücret Farkları		822 Hizmet D.İ.G Ücret Farkları	822 Tarım D.İ.G Ücret Farkları
823 D.İ.G Süre Farkları		823 Hizmet D.İ.G Süre Farkları	823 Tarım D.İ.G Süre Farkları
<b>83 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</b>			
830 G.Ü.G	Kullanamaz	830 Hizmet G.Ü.G	830 Tarım G.Ü.G
831 G.Ü.G Yansıtma Hesabı		831 Hizmet G.Ü.G Yansıtma Hesabı	831 Tarım G.Ü.G Yansıtma Hesabı
832 G.Ü.G Bütçe Farkları		832 Hizmet G.Ü.G Bütçe Farkları	832 Tarım G.Ü.G Bütçe Farkları
833 G.Ü.G Verimlilik Farkları		833 Hizmet G.Ü.G Verimlilik Farkları	833 Tarım G.Ü.G Verimlilik Farkları
834 G.Ü.G Kapasite Farkları		834 Hizmet G.Ü.G Kapasite Farkları	834 Tarım G.Ü.G Kapasite Farkları
<b>8 GRUBU TAŞERONLUK VE FAALİYET GİDERLERİ (ORTAK HESAPLAR)</b>			
<b>84 HİZMET ÜRETİM VE TAŞERONLUK GİDERLERİ</b>			
840 Hizmet Üretim Ve Taşeronluk Giderleri			
841 Hizmet Üretim Ve Taşeronluk Giderleri Yansıtma Hesabı			
848 Hizmet Üretim Ve Taşeronluk Gider Farkları			
<b>85 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ</b>			
850 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri			
851 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı			
852 Araştırma Ve Geliştirme Gider Farkları			

**86 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ**

860 Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri

861 Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı

862 Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri Farkları

**87 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ**

870 Genel Yönetim Giderleri

871 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı

872 Genel Yönetim Giderleri Farkları

**88 FİNANSMAN GİDERLERİ**

880 Finansman Giderleri

881 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı

882 Finansman Giderleri Farkları

**8 GRUBU GİDER ÇEŞİTLERİ HESAPLARI****89 GİDER ÇEŞİTLERİ (890 -898)**

890 İlk Madde Ve Malzeme Giderleri

891 İşçi Ücret Ve Giderleri

892 Memur Ücret Ve Giderleri

893 Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler

894 Çeşitli Giderler

895 Vergi, Resim Ve Harçlar

896 Amortismanlar Ve Tükenme Payları

897 Finansman Giderleri

898 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları

899 Üretim Maliyeti Hesabı

Önereceğimiz hesap planında oluşturulacak diğer yeni hesap adları da gelir ve gider ayrımının yapılmasıdır. Bu bağlamda “önerilen yeni hesap planı” ile “mevcut hesap planı” gelir tablosu hesaplarını da dikkate alarak oluşturulacak yeni gelir hesapları şöyle adlandırılacaktır; 60-Esas Faaliyet Gelirleri (Net), 61-Diğer Esas Faaliyet Gelirleri (Net), 63-Diğer Faaliyet Gelirleri, 64-Finansman Gelirleri, 65- Türev Finansal Araç Gelirleri, 66-Durdurulan Faaliyetlerden Gelirler, 67-Olağandışı Gelir, 68-Sürdürülen Ve Durdurulan Faaliyet Karları, 69-Dönem Net Karı. Aynı şekilde gider hesaplarını da adlandırırsak eğer; 70-Esas Faaliyet Giderleri, 71- Diğer Esas Faaliyet Giderleri, 72- Faaliyet Giderleri, 73-Diğer Faaliyet Giderleri, 74-Finansman Giderleri, 75-Türev Finansal Araç Giderleri, 76-Durdurulan Faaliyetlerden Giderler, 77-

Olağandışı Giderler, 78-Sürdürülen Ve Durdurulan Faaliyet Zararları, 79-Dönem Net Zararı. Önerilen **6 grubu gelir hesapları** ve **7 grubu gider hesapları** ise yukarıdaki gibi olacaktır.

**Tablo 17:** Gelir ve Gider Hesaplarının Gösterimi

6 GRUBU GELİR HESAPLARI	7 GRUBU GİDER HESAPLARI
<b><u>60 Esas Faaliyet Gelirleri (Net)</u></b>	<b><u>70 Esas Faaliyet Giderleri</u></b>
600 Yurt İçi Satışlar	700 Satılan Mamuller Maliyeti
601 Yurt Dışı Satışlar	701 Satılan Ticari Mallar Maliyeti
602 İhraç Kaydıyla Satışlar	702 Satılan Hizmet Maliyeti
603 Serbest Bölgelerden Satışlar	703 Diğer Satışların Maliyeti
604 Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden Satışlar	704 Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri
605	705 Stok Anormal Fire Ve Kayıplar
606 Diğer Esas Faaliyet Gelirleri	706 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri
607 Satıştan İadeler (-)*	707 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri (-)
608 Satış İskontoları (-)*	708-
609 Diğer İndirimler (-)*	709-
<b><u>61 Diğer Esas Faaliyet Gelirleri</u></b>	<b><u>71 Diğer Esas Faaliyet Giderleri</u></b>
610 Canlı Varlık Değerleme Artışları	710 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri
619 Diğer Esas Faaliyet Gelirleri	719 Diğer Esas Faaliyet Giderleri
<b><u>62 -</u></b>	<b><u>72 Faaliyet Giderleri</u></b>
620-	720 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri
621-	721 Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri
622-	722 Genel Yönetim Giderleri
<b><u>63 Diğer Faaliyet Gelir Ve Karları</u></b>	<b><u>73 Diğer Faaliyet Gider Ve Zararları</u></b>
630 Yatırımlardan Temettü Gelirleri	730 Yatırımlardan Zarar Payları
632 Kira Gelirleri	732 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gider Ve Zararları
633 Devlet Teşvik Gelirleri	733 Komisyon Giderleri
634 Konusu Kalmayan Karşılıklar	734 Karşılık Giderleri
635 Finansal Varlıklar Satış Karları	735 Finansal Varlık Satış Zararları
636 Duran Varlık Satış Karları	736 Duran Varlık Satış Zararları
637 Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları	737 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları
639 Diğer Çeşitli Gelir Ve Karlar	739 Diğer Çeşitli Gider Ve Zararları
<b><u>64 Finansman Gelirleri</u></b>	<b><u>74 Finansman Giderleri</u></b>
640 Mevduat Faiz Gelirleri	740 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri
641 Finansal Varlıklar Faiz Gelirleri	741 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri
642 Diğer Faiz Gelirleri	742 Diğer Faiz Giderleri
643 Vade Farkı Gelirleri (Esas Faal. Ala. Rees. Faiz Gelirleri)	743 Vade Farkı Giderleri (Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskont Faiz Giderleri)
644 Diğer Reeskont Faiz Gelirleri	744 Diğer Reeskont Faiz Giderleri

645 Finansman Faaliyetiyle İlgili Komisyon Gelirleri	745 Finansman Faaliyetiyle İlgili Komisyon Giderleri
646 Kur Farkları Karları	746 Kur Zararları
647 Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Karları	747 Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Zararları
648 Net Parasal Pozisyon Karları (Enflasyon Düzeltmesi Karları )	748 Net Parasal Pozisyon Zararları (Enflasyon Düzeltme Zararları )
649 Diğer Çeşitli Finansman Gelirleri	749 Diğer Çeşitli Finansman Giderleri
<b><u>65 Türev Finansal Araç Gelir Ve Karları</u></b>	<b><u>75 Türev Finansal Araç Gider Ve Zararları</u></b>
650 Swap İşlemlerinden Karlar	750 Swap İşlemlerinden Zararlar
651 Forward İşlemlerinden Karlar	751 Forward İşlemlerinden Zararlar
652 Future İşlemlerinden Karlar	752 Future İşlemlerinden Zararlar
659 Diğer Finansal Araç İşlemlerinden Karlar	759 Diğer Finansal Araç İşlemlerinden Gider Ve Zararlar
<b><u>66 Durdurulan Faaliyetlerden Gelir ve Karlar</u></b>	<b><u>76 Durdurulan Faaliyetler Gider Ve Zararları</u></b>
660 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlık Gelir Ve Satış Karları	760 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlık Gider Ve Satış Zararları
661 Elden Çıkartılacak Bağlı Ortaklıklar Gelir Ve Satış Karları	761 Elden Çıkartılacak Bağlı Ortaklıklar Gider Ve Satış Zararları
662 Elden Çıkartılacak İştirakler Gelir Ve Satış Karları	762 Elden Çıkartılacak İştirakler Gider Ve Satış Zararları
663 Elden Çıkartılacak İş Ortaklıkları Gelir Ve Satış Karları	763 Elden Çıkartılacak İş Ortaklıkları Gider Ve Satış Zararları
669 Diğer Durdurulan Faaliyetler Ve Bölümlere İlişkin Gelir Ve Karlar	769 Diğer Durdurulan Faaliyetler Ve Bölümlere İlişkin Gider Ve Zararları
<b><u>67 Olağandışı Gelir Ve Karlar</u></b>	<b><u>77 Olağandışı Gider Ve Zararları</u></b>
670 Önceki Dönem Gelir Ve Karları	770 Önceki Dönem Gider Ve Zararları
671-	771 Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararları
679 Diğer Olağandışı Gelir Ve Karlar	779 Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar
<b><u>68 Sürdürülen Ve Durdurulan Faaliyet Karları</u></b>	<b><u>78 Sürdürülen Ve Durdurulan Faaliyet Karları</u></b>
680 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı	780 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Zararı
681 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi	781 Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gider Etkisi
685 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı	785 Durdurulan Faaliyetler Dönem Zararı
686 Durdurulan Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gelir Etkisi	786 Durdurulan Faaliyetler Ertelemiş Vergi Gider Etkisi
688 Vergi Dışı Gelirler	788 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
<b><u>69 Dönem Net Karı</u></b>	<b><u>79 Dönem Net Zararı</u></b>
690 Dönem Karı	790 Dönem Zararı
691 Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)**	791-
692 Dönem Net Karı	792 Dönem Net Zararı

\* Satış İndirimleri Net Satışları Bulmak İçin Gerekli Kalemlerdir. Bundan Dolayı Bu Hesap Grubunda Bulunması Doğru Olacaktır.

\*\* Yasal Vergi Dönem Karından Kesileceğinden Bu Hesap Grubu İçin Geçerli Bir Netleştirme Hesabıdır.

Bu hesap gruplarının işleyişlerine yukarıda değinmiştik. Önerilecek olan bu hesap planında düzenleyici hesap olarak sadece satış indirimleri olmayacaktır. Taslak olarak önerilen hesap planında yer alan “Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri” hesabı “Gider” grubu için, “Dönem Karı Yasal Vergi Gideri” ise “Gelir” grubu için düzenleyici hesap olacaktır. Bu tür hesaplar nitelik itibari ile ilgilendirdiği hesap ile birlikte aynı grupta yer alması gerektiğinden önereceğimiz hesap planının “gelir” ve “gider” hesap gruplarında dikkate alınarak düzenleme yapılmıştır.

Bu hesap gruplarının işleyişine baktığımızda; öncelikle 60 grubu hesabın net olmasının sebebi işletmenin esas gelirlerinin brüt satışlar üzerinden değil net satışlar üzerinden değerlendirilmesidir. Bu sebeple satış indirimleri indirim kalemi olarak esas faaliyet içerisinde gösterilmesi gerekir. Bu durum netleştirme kavramına (ilkesine) da uygundur. Bir yandan da indirim kalemlerinin esas faaliyet gelirleri içerisinde gösterilmesi bu hesaplar satış gelirlerini düzenleyici hesap niteliği taşıyacaktır. Zaten gelir grupları arasında sadece satış indirimleri kalemleri düzenleyici hesap ve ters hesap olarak çalışacaktır. Bu durum satış indirimleri hesabının niteliği ile de uygun düşmektedir. 60-67 grubu arası ve 70-77 grubu arası hesaplar ise dönem faaliyetleri içerisinde elde edilen gelir ve giderlerin kayıt altına alındığı hesaplar olacaktır. Çalışma şekli yine mevcut hesap planında olduğu gibi olacaktır. 68 ve 78 grubu hesaplar ise 60-67 ve 70-77 grubu hesaplarda biriken gelir ve giderlerin toplu aktarılacağı hesapları içermektedir. Bir diğer işleyişleri ise 68 grubunda biriken gelir ve karlar ile vergi etkileri 69 grubuna aktarılacak ve 78 grubunda biriken hesaplarda 79 grubuna aktarılacaktır. 69 ve 79 grubu hesaplar karşılaştırılarak (mahsuplaştırılarak) aradaki fark kar lehine ise vergi kesintisi (69 grubunda yer alacaktır) yapılarak kalanı dönem net karı hesabına aktarılacaktır. Eğer zarar ise 79 grubu dönem zararı hesabına (varsa vergisi ayrılacaktır) aktarılacaktır. Gelir ve gider hesabı olarak yapılan bu ayrıştırma gelir hesapları grubunun karmaşık ve düzensiz yapısını biraz daha düzenli ve toplu olmasını sağlayacaktır. Burada belirtmek gerekir ki 68 grubuna “vergi dışı gelirler” ve 78 grubuna “kanunen kabul edilmeyen giderler” adı altında hesap açılması doğru olacaktır. Bu şekilde gelir ve gider hesaplarında vergi boyutunu etkileyen kalemler ayrı bir hesapta gösterilecektir.

Önerilen hesap sisteminde ve standartlar kapsamında dönen varlık hesabında “canlı varlıklar” hesap grubu oluşturulmuştur. Tarım sektörüne (TMS 41) yönelik olarak oluşturulan bu hesap sisteminde cari dönemde üretilecek ve satılacak canlı varlıkları temsil ettiğinden bir şekli ile işletmenin stokları niteliği taşımaktadır. Yukarıda stoklar hesabında anlatılan durumda tarım sektörüne yönelik önerdiğimiz hesap adları bu hesaplar içinde geçerli olacağından bu hesap grubunun açılması da gereksiz olacaktır. Örneğin 20/D seçeneği adı altında önerdiğimiz Stoklar hesap grubunda 201-satış amaçlı hayvan stokları ve 202-satış amaçlı bitki stoklarında canlı varlık hesap grubundaki tüm hesapları bu hesapların alt hesaplarında tutabiliriz. Bu varlıklardan elde edilen ürün var ise yine aynı grupta bulunan 204-hayvansal ürünler ve 205-bitkisel ürünler hesabında izleyebiliriz. Bundan dolayı bu hesap grubunun oluşturacağımız ve önereceğimiz yeni hesap grubunda bulunmasına gerek kalmayacaktır. Aynı zamanda bu 23 grubunda bulunan “canlı varlıklar” hesabı da sadece tarım sektöründe faaliyet gösteren işletmeler için özel hesap grubu olduğundan hesap planında “D/tarım sektörü ibaresi konulması uygun olacaktır. Çünkü diğer sektörler bu hesap grubunu kullanmayacaktır.

27 grubu “Yeraltı Kaynaklarının Araştırma Ve Değerlendirme Maliyetleri” hesap grubu içinde aynı durum söz konusu olacaktır. Tarım sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın bu hesap grubunu kullanması düşünülemez. Ancak diğer seçenekli sektörler için bu durum söz konusu olabilir. Bundan kaynaklı bu hesap grubuna da “D/Tarım Sektörü kullanamaz” ibaresinin konulması isabetli olacaktır.

İşletme “Alacak”larının üç farklı hesap grubu içerisinde gösterilmesi hem standartlar bakımından hem de düzenli bir hesap planı açısından önereceğimiz hesap planında yerini koruyacaktır. Yani bir değişime ve değişikliğe uğramasına gerek yoktur. Bu hesap grupları hemen hemen tüm sektör için ortak hesap grupları olduğundan bu hesap gruplarını seçenekli ayrıma tabi tutmak doğru olmayacaktır. Yani ortak hesap grubu içerisinde yer alacaktır.

Hesap planında bulunan Hazır Değerler, Finansal Varlıklar, Diğer Dönen Varlıklar, Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları, Satış Amaçlı Elde

Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar hesap grupları yine önereceğimiz hesap planında bulunması gereken hesap gruplarıdır. Aynı durum Borçlar ve özkaynaklar hesap grupları içinde geçerlidir. Bu hesap gruplarında bulunan hesaplar hemen hemen tüm işletmeler ve sektörler için ortak kullanılan hesap grupları olduğundan hesap planında ortak hesap grupları içerisinde yer alacaktır.

Hesap planında özellikle vergi boyutunun çok önemli bir yeri bulunmaktadır. Devlet gücünün göstergesi olarak üretilen mal ve hizmetlerden ve diğer işletme faaliyetlerinden hem dolaylı hem de dolaysız vergiler alınmaktadır. Ancak bu borç ve alacaklar bilançonun içine serpiştirilmiş bir şekilde yer almaktadır. Vergi borçları, vergi alacakları, devlet teşviklerinden alacaklar veya borçlar gibi hesaplar dağınmış bir şekilde bilançoda yer almıştır. Bu hesapların toplu halde tek bir ana hesapta “devletin ilgili kurumlarından alacaklar” ve “devletin ilgili kurumlarına borçlar” adı altında bu vergi alacak ve borçları ile diğer devletten alacaklar veya devlete borçlar olarak toplanabilir. Ancak bu önerimiz kişi ve kurumlar tarafından yapılan hesap planlarına uygun düşmediğinden bu konu kapsamında dikkate alınmayacaktır.

Yukarıdaki açıklamalardan sonra; 1-Duran Varlıklar, 2-Dönen Varlıklar, 3-Özkaynaklar, 4-Uzun Vadeli Borçlar, 5-Kısa Vadeli Borçlar, 6-Gelir Hesapları, 7-Gider Hesapları, 8-Maliyet Hesapları, 9-Nazım Hesapları, 0-Serbest Hesaplar sıralamasına uygun olarak aşağıda bulunan listedeki gibi bir sıralama olacaktır. Bu sıralamada yukarıdaki açıklamalarda belirtmiş olduğumuz hesapların yeni gösterimini yapmak yeterli olacaktır. Çünkü ortak hesaplar aynen durumunu koruyacaktır. Bütün bir hesap planı düzenlenmesi sistemin tamamen değiştiği anlamını taşıyacağından mevcut hesap planında sadece yapılan değişiklikleri göstermemiz doğru olacaktır.

**Tablo 18:** Hesap Planı Önerisinin Gösterimi

**1 DURAN VARLIKLAR**

- 10 Maddi Duran Varlıklar
- 11 Şerefiye Ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 12 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- 13 Finansal Yatırımlar
- 14 Canlı Varlıklar (**Sadece D/Tarım grubu seçeneği**)
- 15 Esas Ve Diğer Faaliyetlerden Alacaklar (Ticari Alacaklar)
- 16 İlişkili Taraflardan Alacaklar
- 17 Yeraltı Kaynaklarının Araştırma Ve Değerlendirme Maliyetleri (Özel Tükemmeye Tabi Varlıklar) (**D/Tarım Seçeneği kullanımına uygun değildir**)
- 18 Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları
- 19 Diğer Duran Varlıklar

**2 DÖNEN VARLIKLAR**

- 20 Stoklar; (**20/A, 20/B, 20/C, 20/D seçenekli**)
- 21 Esas Faaliyetlerden Alacaklar
- 22 İlişkili Taraflardan Alacaklar
- 23 Diğer Alacaklar
- 24 Finansal Varlıklar
- 25 Nakit Ve Nakit Benzerleri
- 26 – (**canlı varlıklar kaldırıldı**)
- 27 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar
- 28 Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları
- 29 Diğer Dönen Varlıklar

**3 ÖZKAYNAKLAR**

- 30 Ödenmiş Sermaye
- 31 İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri
- 32 Sermeye Yedekleri
- 33 Kar Yedekleri Ve Fonlar
- 34
- 35 Kar Veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
- 36 Kar Veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
- 37 Geçmiş Yıllar Karları
- 38 Geçmiş Yıllar Zararları
- 39 Dönem Net Karı (Zararı)

**4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

- 40 Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler
- 41 Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar)
- 42 İlişkili Taraflara Borçlar



- 43 Diğer Borçlar
- 44 Borç Ve Gider Karşılıkları
- 45 Finansal Borçlar
- 46 Alınan Avanslar
- 47
- 48 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları
- 49 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

#### **5 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

- 50 Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler
- 51 Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar )
- 52 İlişkili Taraflar Borçlar
- 53 Diğer Borçlar
- 54 Borç Ve Diğer Karşılıkları
- 55 Finansal Borçlar
- 56 Alınan Avanslar
- 57 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Borçlar
- 58 Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları
- 59 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

#### **6 GRUBU GELİR HESAPLARI**

- 60-Esas Faaliyet Gelirleri (Net)
- 61-Diğer Esas Faaliyet Gelirleri
- 62-Diğer Faaliyet Gelirleri
- 63-
- 64-Finansman Gelirleri
- 65- Türev Finansal Araç Gelirleri
- 66-Durdurulan Faaliyetlerden Gelirler
- 67-Olağandışı Gelir
- 68-Sürdürülen Ve Durdurulan Faaliyet Karları
- 69-Dönem Net Karı

#### **7 GRUBU GİDER HESAPLARI**

- 70-Esas Faaliyet Maliyetleri
- 71- Diğer Esas Faaliyet Giderleri
- 72- Faaliyet Giderleri
- 73-Diğer Faaliyet Giderleri
- 74-Finansman Giderleri
- 75-Türev Finansal Araç Giderleri
- 76-Durdurulan Faaliyetlerden Giderler
- 77-Olağandışı Giderler
- 78-Sürdürülen Ve Durdurulan Faaliyet Zararları
- 79-Dönem Net Zararı.

## **8 GRUBU ÜRETİM MALİYETİ HESAPLARI (8/A, 8/B, 8/C, 8/D SEÇENEKLİ)**

81 Direk İlk Madde Ve Malzeme Giderleri

82 Direk İşçilik Giderleri

83 Genel Üretim Giderleri

## **8 GRUBU TAŞERONLUK VE FAALİYET GİDERLERİ (ORTAK HESAPLAR)**

84 Hizmet Üretim Ve Taşeronluk Giderleri

85 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri

86 Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri

87 Genel Yönetim Giderleri

88 Finansman Giderleri

## **8 GRUBU GİDER ÇEŞİTLERİ HESABI**

89 Gider Çeşitleri (890 -898)

## **9 GRUBU NAZIM HESAPLARI**

## **0 GRUBU SERBEST HESAPLAR**

Yukarıda önerilen sıralamada bilanço hesaplarından varlık hesapları ve kaynak hesaplarının her ikisi de yukarıda önermiş olduğumuz sıralamaya göre yapılmıştır. Bu listenin hazırlanmasında dikkat edilen hususlar şöyledir;

- Duran varlıklar grubu listelenirken en az likitten başlanmıştır.
- Aynı durum dönen varlıklar içinde geçerli olacak şekilde yapılmıştır.
- Kaynak yapısı ise hesap grupları yine en son ödenecek borç yapısına uygun şekilde düzenlenmiştir. Ancak hesap grubundaki hesaplar değişmemiştir.
- Geçici Hesapları barındıran 18, 28, 38, 48 grubu hesaplar listenin sonuna doğru eklenmiştir. Özellikle incelediğimiz üç ülkenin muhasebe sisteminde de geçici hesaplar listenin sonuna doğru sıralanmıştır.
- İşletmenin cari borçları ve cari alacaklarının kodlanmasında kolaylıkla anlaşılabilir olmasına dikkat edilmiştir. Ancak uzun vadeli (duran) varlıklar grubunda bu durum göz ardı edilmiştir.

- Dönen varlık grubundaki “canlı varlık” hesap grubu yukarıdaki açıklamalarımıza uygun olarak listeye alınmamıştır. Bu tür kalemler stoklar grubunda alt hesaplarda incelenecektir. Duran varlık grubundaki “canlı varlıklar” grubu seçenekli olarak belirtilmiştir.
- Stoklar grubu da yukarıda ki açıklamalarımıza uygun olarak seçenekli olarak kullanılması gerektiği belirtilmiştir.
- Yeraltı Kaynaklarının Araştırma Ve Değerlendirme Maliyetleri hesap grubunun da seçenekli olarak kullanılması gerektiği ibare konularak belirtilmiştir.
- Diğer dönen, duran varlıklar ve diğer kısa vadeli, uzun vadeli borçlar mevcut durumdaki gibi hesap grubundaki listenin sonuna eklenmiştir. Bu hali ile hesap grupları arasında benzerlik yakalanmaya çalışılmıştır.
- Gelir hesapları grubu yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar doğrultusunda sıralanmıştır.
- Gider hesapları grubu da gelir/gider tablosunun kolay hazırlanması için gelir hesapları sırasına uygun olarak sıralanmıştır.
- 8 grubu hesaplar üretim maliyetleri hesaplarının seçenekli olarak düzenlenmesinden dolayı ve taşeronluk ve faaliyet giderleri hesaplarının ortak kullanımından dolayı ayrı olarak belirtilmiştir. Bunun yanında küçük işletmelerinde kullanımına sunulan gider çeşitleri hesap grubu da bu hesap planında yerini korumuştur.

Yukarıda önerdiğimiz bu planda hesap isimlerinin değiştirilmemesine özen gösterilmiştir. Bu özeni göstermemizdeki amaç gerek Kamu Gözetim Kurumunun ve gerekse diğer yazarların önerilerinde yapılan çalışmalar doğrultusunda ve standartlar kapsamında belirlenen hesap isimlerinden uzaklaşmamak ve bu hesap isimlerine paralel düzenleme yapmaktır. Yine böyle bir gösterim hem muhasebe eğitiminin kolaylığı

açısından hem de standartlara uyum açısından yapılan çalışmaları destekleyici nitelik taşımaktadır.

Yukarıdaki hesap planında önerilen yeni hesap adları gerek mali tabloların düzenlenmesinde kolaylık sağlamak amacıyla gerekse incelenen ülkelerin muhasebe sistemlerinin kurulmasına etkileri ile paralellik sağlaması amacıyla yapılmıştır. Örneğin gelir ve gider hesaplarının ayrı ayrı gösterilmesinde incelenen ülkelere paralel bir düzenleme olmuştur. Bu şekilde bir gösterim gelir gider tablosunun hazırlanmasını kolaylaştırması bakımından önemlidir.

Bu hesap planı ile kamu kurum ve diğer bilim insanlarının yeni oluşturulacak muhasebe hesap planında ve muhasebe organizasyonunda yapılan önerilere destek amacıyla hazırlanması bakımından önemlidir. Bu amaçla yapılan bu düzenleme bilim adına alternatif olarak belirlenebilecek yeni hesap planlarının oluşturulmasına katkı niteliği taşımaktadır.

#### **4.2.3. Bilanço Önerisi**

Bu konu başlığında yukarıda açıkladığımız ve önerilen hesap planına ve işleyişine uygun bir şekilde bilanço önerisi yapılacaktır. Bu öneri yapılırken standartlara ve önerilen taslak mali tablolara uygun öneri yapılmasına dikkat edilecektir. Ancak bu yapılan öneride bazen bu kurala uyulmayacak ve bu uymamanın gerekçesi de yapılacaktır.

Önerilecek bilanço önerilerinden ilki yukarıda da bahsettiğimiz gibi işletmenin duran varlıkları ve devamlı sermayesini daha önemli olmasından kaynaklı hazırlanacak bilanço önerisidir. Bu öneride varlık yapısı duran varlıklardan başlayarak ve hesap planına uygun bir sıralama ile olacaktır. Kaynak yapısı ise yine devamlı sermayeden başlayarak yapılan sıralama olacaktır. Bu şekli ile varlık yapısı A) Duran Varlıklar, B) Dönen Varlıklardan oluşacak, kaynak yapısı ise; C) Özkaynaklar, D) Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar, E) Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardan oluşacaktır. Duran varlıklar grubunda ilgili tüm hesap grupları yer alacaktır. Ancak dönen varlıklar grubunda bulunan “Esas Faaliyet Alacakları”, “İlişkili Taraflardan Alacaklar” ve “Diğer

Alacaklar” hesap grupları sadece “Alacaklar” başlığında sıralanacaktır. Ancak alacak türleri alt başlıklarda ayrıca gösterilecektir. Bu ayrımdaki amaç işletmenin dönen varlıklarının nitelik itibari ile benzerlik gösterenleri tek bir başlık altında toplamak olacaktır. Aynı durum kaynaklar tarafında bulunan borçlar içinde geçerli olacaktır. Yapılan bu bilanço önerisinde hesap planına uyum sağlaması amacıyla bilanço kalemlerinin hesap isimlerinde değişikliğe gidilmemiştir.

**Tablo 19:** Bilanço Önerisi 1

## **BİLANÇO ÖNERİSİ (1)**

### **I. DURAN VARLIKLAR (NET)**

- 1.Maddi Duran Varlıklar
  - 2 Şerefiye Ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar
  - 2 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
  - 3 Finansal Yatırımlar
  - 4 Canlı Varlıklar
  - 5 Alacaklar
    - a- Esas Ve Diğer Faaliyetlerden Alacaklar (Ticari Alacaklar)
    - b- İlişkili Taraflardan Alacaklar
  - 7 Yeraltı Kaynaklarının Araştırma Ve Değerlendirme Maliyetleri (Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar )
  - 8 Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları
  - 9 Diğer Duran Varlıklar
- Duran Varlık Toplamı**

### **II. DÖNEN VARLIKLAR**

- 1 Stoklar
  - 2 Alacaklar
    - a- Esas Faaliyetlerden Alacaklar (Ticari Alacaklar)
    - b- İlişkili Taraflardan Alacaklar (Ticari Faaliyetten Doğan Alacakları Kapsamaz)
    - c- Diğer Alacaklar
  - 3 Finansal Varlıklar
  - 4 Nakit Ve Nakit Benzerleri
  - 5 Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları
  - 6 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar
  - 7 Diğer Dönen Varlıklar
- Dönen Varlık Toplamı**

### **Aktif toplamı**

---

---

### **III. ÖZKAYNAKLAR**

- 1 Ödenmiş Sermaye
- 2 İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri
- 3 Sermeye Yedekleri
- 4 Kar Yedekleri Ve Fonlar
- 5 Kar Veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
- 6 Kar Veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
- 7 Geçmiş Yıllar Karları
- 8 Geçmiş Yıllar Zararları
- 9 Dönem Net Karı (Zararı)

#### **Özkaynaklar Toplamı**

### **IV. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

- 1 Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler
- 2 Finansal olmayan borçlar
  - a- Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar)
  - b- İlişkili Taraflara Borçlar
  - c- Diğer Borçlar
- 3 Borç Ve Gider Karşılıkları
- 4 Finansal Borçlar
- 5 Alınan Avanslar
- 6 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları
- 7 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

#### **Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı**

### **V. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

1. Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler
- 2 Finansal olmayan borçlar
  - a- Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar)
  - b- İlişkili Taraflara Borçlar
  - c- Diğer Borçlar
- 3 Borç Ve Diğer Karşılıkları
- 4 Finansal Borçlar
- 5 Alınan Avanslar
- 6 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Borçlar
- 7 Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları
- 8 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

#### **Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı**

### **Pasif toplamı**

---

Yukarıda yapmış olduğumuz bilanço önerisinde mevcut bilanço raporumuzda ve Kamu Gözetim Kurumunun ile değerli hocalarımızın önerilerine paralel olarak düzenlenmiştir. Standartlar kapsamında netleştirme esasına göre belirlenen bu önerimizde aktif tarafı yine hesap planında yapmış olduğumuz öneriye uygun olarak en az likitten başlanarak yapılmıştır. Buna göre işletmenin devamlılığını ve gelecekteki yeteneğini temsil eden duran varlıklardan başlanmıştır. Dönen varlıklara ise yatırımcılar için daha az öneme sahip olduğundan (duran varlıklara göre) aktif tarafın sonuna eklenmiştir. Duran ve dönen varlık gruplarının alt hesaplarında da yine likidite esası kuralına uyum sağlanarak listelenmiştir.

Aynı durum pasif taraf için de geçerlidir. Yine yatırımcılar için önemli olan devamlı sermaye olduğundan ve işletme sahipleri içinde firmanın devamlılığı esas olduğundan pasif kısmın devamlı sermayeyi temsil eden özkaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklardan başlanması doğru olacaktır. Yine listenin sonuna kısa vadeli yabancı kaynaklar yerleştirilmiştir.

Bu tür gösterim aktif tarafın sonunda bulunan dönen varlıklar ile pasif kısmın sonunda bulunan kısa vadeli yabancı kaynakların karşılaştırılarak net işletme sermayesini de bulmamıza yardımcı olacaktır. Bu durum mevcut bilançomuzda da mevcuttur ancak bu gösterimde önemlilik devamlı sermaye üzerinde yoğunlaşmakta net işletme sermayesi ise işletmenin cari dönemdeki yeteneğini de belirlememize yardımcı olacaktır. Yani devamlı sermaye net işletme sermayesinden daha önemli hale getirilmiştir.

Yapılan ikinci öneride ise yine devamlı sermaye ve duran varlık yapısının daha önemli olması kuralına uygun düşecek şekilde yapılmıştır ancak net işletme sermayesinin de cari döneme ilişkin bilgileri aktardığından önemlilik arz etmektedir. Yapılan ikinci öneride aktif ve pasif toplamından ziyade devamlı sermaye ve duran varlık ile net işletme sermayesini esas alan bir model uygulamasıdır. Bu model Çin ve İngiltere'ye benzer bir model olarak tasarlanmıştır. Varlık kısmını net olarak hesaplamayı tercih ediyoruz. Kaynak kısmını ise devamlı sermaye olarak kabul ediyoruz. Bu şekilde varlık kısmı duran varlık ve net işletme sermayesi, kaynak kısmını

ise özkaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar teşkil edecektir. Net işletmeden kasıt dönen varlıklardan kısa vadeli yabancı kaynakların çıkarılması ile elde edilen sonuç denmektedir. Bu haliyle net cari aktifler ve net duran varlık ayrımı yapılarak varlık kısmı oluşturulabilir. Kaynak kısmı ise “Devamlı Sermaye” olarak adlandırabiliriz. Varlık kısmı ise “Net Varlıklar” olarak adlandırabiliriz.

**Tablo 20:** Bilanço Önerisi 2

## **BİLANÇO ÖNERİSİ (2)**

### **A) DURAN VARLIKLAR**

- 1.Maddi Duran Varlıklar
- 2 Şerefiye Ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 2 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- 3 Finansal Yatırımlar
- 4 Canlı Varlıklar
- 5 Alacaklar
  - a- Esas Ve Diğer Faaliyetlerden Alacaklar (Ticari Alacaklar)
  - b- İlişkili Taraflardan Alacaklar
- 7 Yeraltı Kaynaklarının Araştırma Ve Değerlendirme Maliyetleri (Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar )
- 8 Gelecek Yıllara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları
- 9 Diğer Duran Varlıklar

### **I- NET DURAN VARLIK TOPLAMI**

---

### **B) DÖNEN VARLIKLAR**

- 1 Stoklar
- 2 Alacaklar
  - a- Esas Faaliyetlerden Alacaklar (Ticari Alacaklar)
  - b- İlişkili Taraflardan Alacaklar (Ticari Faaliyetten Doğan Alacakları Kapsamaz)
  - c- Diğer Alacaklar
- 3 Finansal Varlıklar
- 4 Nakit Ve Nakit Benzerleri
- 5 Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkukları
- 6 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar
- 7 Diğer Dönen Varlıklar

### **Dönen Varlık Toplamı**



**C) KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR (-)**

1. Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler
- 2 finansal olmayan borçlar
  - a- Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar)
  - b- İlişkili Taraflara Borçlar
  - c- Diğer Borçlar
- 3 Borç Ve Diğer Karşılıkları
- 4 Finansal Borçlar
- 5 Alınan Avanslar
- 6 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Borçlar
- 7 Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları
- 8 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

**Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı (-)**

**II-NET CARİ VARLIK TOPLAMI (B-C)**

---

**Aktif toplamı (I+II) (NET AKTİFLER)**

---

**A) ÖZKAYNAKLAR**

- 1 Ödenmiş Sermaye
- 2 İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri
- 3 Sermeye Yedekleri
- 4 Kar Yedekleri Ve Fonlar
- 5 Kar Veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
- 6 Kar Veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)
- 7 Geçmiş Yıllar Karları
- 8 Geçmiş Yıllar Zararları
- 9 Dönem Net Karı (Zararı)

**I-Özkaynaklar Toplamı**

**B) UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**

- 1 Ödenecek Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülükler
- 2 finansal olmayan borçlar
  - a- Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar)
  - b- İlişkili Taraflara Borçlar
  - c- Diğer Borçlar
- 3 Borç Ve Gider Karşılıkları
- 4 Finansal Borçlar
- 5 Alınan Avanslar
- 6 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları
- 7 Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

**II-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar Toplamı**

**Pasif toplamı (I+II) (DEVAMLİ SERMAYE)**

---

İkinci öneride yapmış olduğumuz bilanço modeli özellikle yatırımcılar tarafından daha fazla önemsenecek bir işletme yapısını gösterecektir. Hesap planını listelerken yatırımcının veya diğer işletme taraflarının burada önem kazandığını söylemiştik. Bu şekli ile bilanço işletmenin nakit durumunu değil işletmenin devamlılığını gösterecektir. Yani işletmenin gelecekteki yeteneğini bu bilanço modeli ile test edebilecek güce sahip olacağız. Zaten işletmenin cari borçları cari aktifleri ile karşılaştırılmalıdır. Bu modelde işletmenin cari borç ve alacağı karşılaştırılabilir olabilmektedir.

#### **4.2.4. Gelir Tablosu Önerisi**

Bu konu başlığında önereceğimiz gelir tablosu önerileri iki farklı şekilde olacaktır. Bunlardan ilki “gelir-gider tablosu” veya “sonuç hesapları tablosu” olarak diğeri ise “kar-zarar tablosu” olarak isimlendirilecektir. Gelir-gider tablosu olarak isimlendirmedeki amaç gerek Fransa ve diğer Avrupa ülkelerinde olduğu gibi gelir ve gider hesapları toplu olarak iki farklı sıralama ile sunulması ve özellikle TMS/TFRS’ye ve taslak olarak sunulan raporlara paralel olacak şekilde olmasıdır. İkinci önerimizdeki amaç ise; özellikle mevcut gelir tablosuna uygun ve yatırımcılar için önemlilik arz eden işletme karlarının ve zararlarının ön planda olacağı bir tablo sunulmasıdır. Bu tablolar grup toplamlarından oluşacaktır.

Bilindiği üzere mevcut sistemimizde bu tablo “gelir tablosu” olarak adlandırılmakta ancak gider hesaplarının da yer aldığı bu tabloda sırasıyla “brüt kar/zarar”, “faaliyet karı/zararı”, “olağan kar/zarar”, “dönem karı/zararı” ve “dönem net karı/zararı” hesaplanarak belli bir sistematik ile düzenleme yapılmıştır. Ancak bu raporlama niteliği ile yapılan isimlendirme birbirine uyum sağlamamaktadır.

İlk yapacağımız gelir-gider tablosu önerimizde gelir ve giderler iki farklı grupta toplu olarak gösterilecektir. Ya liste ya da iki tabloluk olarak sunulabilecek bu öneride “sürdürülen faaliyet gelirleri/giderleri ve karları/zararları”, “durdurulan faaliyetlerden gelir/gider ve karları/zararları” ve “olağandışı gelir/gider ve karları/Zararları” olarak üç farklı grupta sunulacaktır. Bu iki liste halinde sunulan gelir ve gider toplamalarının altına faaliyet sonuçları adı altında “işletme karları”, “dönem kar ve zararlarının” dağılımı,

“hisse başına kazanç” ve “sulandırılmış pay başına kazanç” TMS/TFRS’ye uygun bir şekilde yazılır.

Bu oluşturulan tablo sayesinde işletme gelir ve giderlerini toplu görme imkânına sahip olacağız. Aynı zamanda faaliyet sonuçlarının yazılmasıyla yatırımcılara ve diğer işletme taraflarına yönelik bilgiler sunulacaktır. Bu sayede gelir tablosunda sadeliği yakalamış olacağız. Bunun yanında anlaşılabilirliği de artırmış olacağız. Yasal vergilerde gider kapsamında değerlendirilmeli ve ayrı bir başlıkta bu hesaplarında incelenmesi gerekir. Olağanüstü gelir/gider incelediğimiz hemen hemen tüm ülkelerde yer aldığı için ayrı bir kalem olarak yer almıştır.

**Tablo 21:** Gelir-Gider Tablosu Önerisi

## GELİR-GİDER TABLOSU ÖNERİSİ (1)

### GELİRLER

#### I-Sürdürülen Faaliyet Gelirleri Ve Karları

A-Esas Faaliyet Gelirleri (net)

a-Esas Faaliyet Gelirleri

b-Diğer Esas Faaliyet Gelirleri

c-Satış İndirimleri (-)

B-Diğer Faaliyetlerden Gelir Ve Karlar

C-Finansman Gelirleri

D-Türev Finansal Araç Gelir Ve Karları

#### II-Durdurulan Faaliyetlerden Gelir Ve Karlar

#### III-Olağandışı Gelir Ve Karlar

#### TOPLAM GELİRLER

### GİDERLER

#### I-Sürdürülen Faaliyet Giderleri Ve Zararları

A-Esas Faaliyet Giderleri

a-Esas Faaliyet Giderleri

b-Diğer Esas Faaliyet Giderleri

c-Faaliyet Giderleri

B-Diğer Faaliyetlerden Gider Ve Zararları

C-Finansman Giderleri

D-Türev Finansal Araç Gider Ve Zararları

#### II-Durdurulan Faaliyetlerden Gider Ve Zararlar

#### III-Olağandışı Gider Ve Zararlar

#### IV-Yasal Vergiler

#### TOPLAM GİDERLER

## FAALİYET SONUÇLARI

---

### A) İşletme Kârları

- a) Brüt Kar/Zarar
- b) Faaliyet Karı/Zararı
- c) Sürdürülen Faaliyet Karı/Zararı
- d) Durdurulan Faaliyet Karı/Zararı
- e) Olağandışı Kar/Zarar
- f) Dönem Karı/Zararı (c+d+e)
- g) Dönem Net Karı/Zararı

### B) Dönem Kârı/Zararının Dağılımı

- a) Kontrol Gücü Olmayan Paylar
- b) Ana Ortaklık Payları

### C) Pay Başına Kazanç

- a) Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç
- b) Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç
- c) Olağandışı Pay Başına Kazanç

### D) Sulandırılmış Pay Başına Kazanç

- a) Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç
- b) Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç
- c) Olağandışı Sulandırılmış Pay Başına Kazanç

Bu tür bir gösterim esasında standartlara da uygun düşmektedir. Ancak standartlar kapsamında önerilen yeni hesaplar ve konuların da gelir ve giderler içerisinde gösterilmesi ve kullanımı zorunlu olması kamu kurum ve kişiler tarafından önerilen gelir tablolarında çok karmaşık hale getirmekte ve hatta hazırlanan gelir tablosu örneklerinin anlaşılabilir hale getirmektedir. Bu durum hem yatırımcılar için hem de tabloları hazırlayan uzmanlar için sorunlu bir hal taşımaktadır. Aynı zamanda mali tablo okuyucularının mali tabloları okumada uzman olmadıkları noktasını da düşündüğümüzde daha sade ve anlaşılabilir gelir-gider tablosunun hazırlanması kaçınılmaz olmaktadır.

Yukarıdaki önerimizde esasında bu amaçla hazırlanmış ve gelir ile giderler hem hesap planında ayrıştırılmış hem de gelir gider tablosu önerisinde ayrıştırılarak karşılaştırılması kolaylaştırılmıştır. Bu şekilde bir gösterim işletmenin mevcut gelirlerini ve giderlerini hem standartlar kapsamında getirilen yeni hesaplar bağlamında hem de eklenen yeni konular bağlamında daha anlaşılır hale getirmiştir. Örneğin sürdürülen faaliyet gelir ve giderleri, durdurulan faaliyet gelir ve giderleri ayrı ayrı değerlendirme imkanı sağlamaktadır. Bunun yanında olağanüstü gelir ve gider ana hesabı önerimizde yerini korumuştur. Bu tür gelir ve giderler her ne kadar standart kapsamında

uygulanması kabul edilmemiş olsa da hem vergi kanunlarımızın vermiş olduğu zorunluluk sebebiyle hem de işletmelerin olağanüstü gelir ve giderlere yoğun bir şekilde karşılaşması bu hesapların mevcudiyetini koruması gerektiğini ortaya çıkarmıştır. Bu şekilde esasında işletmenin sürdürülen ve durdurulan faaliyet gelir-giderlerinden arındırılmış, faaliyet konusunu ilgilendirmeyen gelir ve giderler ayrı bir kaleme dikkate alınarak yatırımcılar ve mali tablo okuyucuları bilgilendirilecektir. Hisse başına kazançlarda da olağanüstü gelir ve giderler sonucunda ortaya çıkan kar/zararlarda dikkate alınması daha doğru ve şeffaf bir durumu ortaya çıkaracaktır. Yani kamu kurumları tarafından yapılan önerilerde ve standart kapsamında dikkate alınmayan olağanüstü kar/zarar da bu tabloda yerine alarak bir farkındalık yaratacaktır.

Önereceğimiz diğer gelir tablosunda ise mevcut sisteme uygun ancak nitelik itibari ile işletme karlarını ve zararlarını dikkate alacak şekilde önerilecektir. Bu öneride “brüt kar/zarar”, “faaliyet karı/zararı”, “olağan kar/zarar”, “dönem karı/zararı” ve “dönem net karı/zararı” bulunacak şekilde gelir ve giderler karma bir şekilde sunulacaktır. Nihai olarak TMS/TFRS’ye uygun şekilde “dönem kar ve zararlarının” dağılımı, “hisse başına kazanç” ve “sulandırılmış pay başına kazanç”lar da bu tabloda gösterilecektir. Ancak burada “sürdürülen faaliyet gelir ve giderlerinin” karşılaştırılmasında bu kar “olağan kar” niteliği taşıyacaktır. Bu kâra “durdurulan faaliyet gelir ve giderleri” ile “olağandışı gelir ve giderleri” eklenip çıkarılarak dönem karı elde edilecektir. Yasal vergilerde çıkarıldıktan sonra “dönem net karı” bulunacaktır. Diğer bilgiler ise bu tablonun altında ayrı başlıklarda gösterilecektir.

**Tablo 22:** Kar-Zarar Tablosu Önerisi

**GELİR TABLOSU ÖNERİSİ (2)**

**KAR ZARAR TABLOSU**

1-Esas Faaliyet Gelirleri		
2-Diğer Esas Faaliyet Gelirleri		
3-Satış İndirimleri (-)		
4-Esas Faaliyet Giderleri (-)		
5-Diğer Esas Faaliyet Giderleri (-)		
<b><u>A)Brüt Kar/Zarar</u></b>		
6-Faaliyet Giderleri (-)		
<b><u>B)Faaliyet Karı/Zararı</u></b>		
7-Diğer Faaliyetlerden Gelir Ve Karlar		
8-Türev Finansal Araç Gelir Ve Karları		
9-Türev Finansal Araç Gider Ve Zararları (-)		
10-Diğer Faaliyetlerden Gider Ve Zararlar (-)		
<b><u>C) Faiz Ve Vergi Öncesi Kar/Zarar</u></b>		
11-Finansman Geliri		
12-Finansman Giderleri (-)		
<b><u>I-Sürdürülen Faaliyet Karı/Zararı</u></b>		
13-Durdurulan Faaliyetlerden Gelir Ve Karlar		
14-Durdurulan Faaliyetlerden Gider Ve Zararları (-)		
<b><u>II-Durdurulan Faaliyet Karı/Zararı</u></b>		
15-Olağandışı Gelir Ve Karlar		
16-Olağandışı Gider Ve Zararlar (-)		
<b><u>III-Olağandışı Kar/Zarar</u></b>		
<b><u>D)Dönem Karı Zararı (I+II+III)</u></b>		
17-Yasal Vergiler (-)		
<b><u>E)Dönem Net Karı/Zararı</u></b>		

**A) Dönem Kâr/Zararının Dağılımı**

- a) Kontrol Gücü Olmayan Paylar
- b) Ana Ortaklık Payları

**B) Pay Başına Kazanç**

- a) Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç
- b) Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç
- c) Olağandışı Pay Başına Kazanç

**C) Sulandırılmış Pay Başına Kazanç**

- a) Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç
- b) Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına Kazanç
- c) Olağandışı Sulandırılmış Pay Başına Kazanç

Yukarıdaki ikinci önerimizde esasında kamu kurum ve kişilerce önerilen diğer gelir-gider tablosuna çok fazla benzemektedir. Ancak yaptığımız öneride hem gelir ve giderlerin işletmenin ilgili karlarının daha düzenli bir şekilde bulmamızı sağlayarak, yatırımcıların ihtiyaç duyduğu karları daha anlaşılır bir şekilde görmemizi sağlayacaktır. Bunun yanında olağanüstü gelir ve giderlerimizde yine bu tabloda yerini koruyacaktır. Bu şekilde sürdürülen faaliyet kar/zararı, durdurulan faaliyet kar/zararı ve olağanüstü kar/zarar ayrı ayrı bulunarak toplamları dönem karı olarak yazılmaktadır. Aynı zamanda bu tablo ile işletme ve yatırımcılar için önemli olan brüt kar/zarar, faaliyet kar/zararı ve faiz ve vergi öncesi kar/zararı da ayrıca görme durumu ortaya çıkmaktadır. Diğer önerimizde de olduğu gibi standartlarda sunulması gerekli dönem kar/zararının dağılımı, hisse başına kazanç ve sulandırılmış pay başına kazançta bu tabloda ayrıca tablo sonunda gösterilmiştir.

Yukarıda önerilen iki tabloda da özellikle faaliyet sonuçlarının gösterildiği pay başına kazançlarda üçüncü ayırım olan “olağandışı pay başına kazanç” ve “Olağandışı sulandırılmış pay başına” kazançlarında eklenmesi gerekir. Bundan dolayı önerdiğimiz tabloda bu kalemlerin de yer alması doğru olacaktır. Aynı zamanda birinci gelir tablosu önerimizde faaliyet sonuçlarının gösterildiği listede karlar literatürdeki anlatımları ile bulunacaktır. Nitekim ikinci önerimizde bu karların nasıl bulunacağı belirtilmiştir.

Gelir-Gider tablosu ve Kar-Zarar tablolarında olağandışı gelir ve giderlerin ayrı bir kalem olarak gösterilmesindeki amaç ise; olağandışı gelir ve giderler işletmenin esas faaliyetlerinin dışında gerçekleşen gelir ve giderler olması sebebiyledir. Yani işletme normal faaliyetleri sonucunda bu tür gelir ve gidere katlanmaz ve hatta bu tür giderlere katlanıp katlanamayacağını tahmin edemez. Bundan dolayı bu gelir ve giderinde ayrı bir kalemde gösterilmesi gerekir.

#### **4.2.5. Yeni Muhasebe Organizasyonunda Diğer Muhasebe Unsurlarının İncelenmesi**

Bu konu başlığında özellikle önereceğimiz muhasebe organizasyonu önerisinde geçerli olan ve uluslararası ülkeleri incelerken belirlemiş olduğumuz kriterlere uygun diğer muhasebe unsurları anlatılacaktır. Bu anlatımda önereceğimiz yeni muhasebe

organizasyonunda özellikle “yeni organizasyonun hangi kùltürlerden etkilendiği”, “bilanço ve gelir tablosu yapıları”, “muhasabe defterleri”, “defter kayıt yöntemi”, “değerleme ölçüleri”, “muhasabe ilkeleri” gibi konulara kısaca değinilecektir.

Önerdiğimiz muhasabe organizasyonundaki diğer unsurlar şu şekilde incelenmiştir;

- **Kùltür etkileri;** önerilen muhasabe organizasyonunda özellikle batı etkileri çok fazla olmuştur. Fransa, Almanya ve ABD’nin muhasabe sistemlerinin mali tablo boyutuna etkileri çok fazladır. İngiltere muhasabe sisteminden de faydalanılmıştır. Bunun yanında muhasabe ilkelerinin belirlenmesinde bu üç ÷lkenin dışında diğer batı ÷lkelerinin ve UMS/UFRS etkileri de mevcuttur. Aynı zamanda hesap planının oluşumunda ise TMS/TFRS (UMS/UFRS) kapsamında düzenlenmesinden dolayı standartların etkileri ile hazırlanmıştır.
- **Bilanço ve gelir tablosu yapısı:** Bilanço ve gelir tablosunun oluşturulması süreci ve yapısı yukarıda değinilmiştir. Buna göre bilanço yapısı en az likitten başlayarak özellikle devamlı sermaye ve net aktifleri dikkate alan bir yapı ile oluşturulmuştur. Gelir tablosunun yapısı ise; gelir ve giderlerin ayrı kalemler halinde gösterilmesi dikkate alınmıştır. Yine gelir ve giderlerin belirlenmesi sonucunda yatırımcılarda etkileyen ve ilgilendiren faaliyet sonuçları da ayrı bir listede gösterilmiştir. Bilanço ve gelir tablosunda iki farklı öneri yapılmıştır. Bu önerilerden biri de kullanılabilir, her iki öneride seçenekli olarak kullanılabilir.
- **Muhasabe defterleri:** Muhasabe defterleri mevcut sistemimizde kullanılan defterler olacaktır. Zaten diğer ÷lkeleri de incelediğimizde de aynı defterler kullanılmıştır. Bu organizasyonda önereceğimiz defterler; günlük defter, büyük defter ve envanter defterleri olacaktır. Bunun yanında istenildiği kadar yardımcı defter de kullanılabilir. Bazı sektörlerde kullanılan “imalat defteri” gibi defterlerde kullanılabilir.



- **Kayıt yöntemi:** önerilen muhasebe sisteminde kayıt yöntemi ise; çift kayıt yöntemine uygun bir yöntem olacaktır. Nitekim bu yöntem dünyaca kabul edilmiş çağdaş yöntemlerdendir.
- **Değerleme ölçüleri:** mevcut değerlendirme ölçülerinin (maliyet bedeli, itibari değer, mukayyet değer, borsa değeri, tasarruf değeri, rayiç bedel, emsal bedel, vergi değeri) yanında standartlarla belirlenmiş “gerçeğe uygun değer”, “net gerçekleştirilir değer”, “ilk maliyet ve maliyet modeli” ile değerlendirme gibi değerlendirme ölçüleri kullanılacaktır.
- Bu organizasyonda **ölçülü ikinci muhasebe sistemi** uygulanmıştır.
- **Muhasebe ilkeleri** standartlar tarafından zaten belirlenmiştir. Yani standartların kapsamı muhasebe ilkelerinin belirlenmesini kapsamaktadır.
- Çalışmamızda **dipnotlara** ilişkin yukarıda verilen “taslak dipnotlar” kullanımını uygundur. Zaten taslak olarak sunulan dipnotlar TMS/TFRS kapsamında hazırlanmış dipnotlardır. Bu dipnotlar yapmış olduğumuz ve önerdiğimiz mali tabloların içeriğinin değişmemesinden dolayı uygulanması uygundur.
- Bu çalışmada önerinin **TMS/TFRS ile uyum** göstermesine özen gösterilmiştir. Zaten özellikle çalışmamızın üçüncü bölümünde incelenen taslak raporlar ve önerilen hesap planı ve mali tablolar dikkate alınarak önerilerde bulunulmuştur.
- Yapılan öneride **vergi kanunlarına etkileri** ve diğer kanunlara etkileri boyutu incelenmemiştir.

## SONUÇ

Uluslararası gelişmelere paralel olarak ülkemizde de muhasebe alanında gerek hukuksal alanda gerekse muhasebe alanında birçok gelişmeler yaşanmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nun değişmesi, bu kanun kapsamında TMS/TFRS'ye uygun mali tabloların düzenlenmesi gerektiğinin açıklanması ve Kamu Gözetim Kurumu tarafından yapılan çalışmalar ülkemizdeki değişimleri açıklamaktadır. Bu değişimler kapsamında kurum ve bilim insanları tarafından birçok çalışmalar yapılmış ve taslak önerilerde bulunulmuştur.

Çalışmamız, yapılan bu çalışmalara destek verecek nitelikte yapılmış olup yine yapılan bu çalışmalara katkı sunmayı amaçlamıştır. Bu katkı tüm muhasebe sistemi alanında değil, özellikle muhasebe organizasyonun kurulması için mali tablolar, hesap planları, muhasebe kavramları ve diğer muhasebe organizasyonuna ilişkin niteliksel bilgiler üzerine kurulmuştur.

Bu anlamda çalışmamızın önemi esasında Yeni TTK ve Kamu Gözetim Kurumunun yayınlamış olduğu taslak hesap planı ve mali tabloları destekleyecek tarzda bir çalışma olarak belirlenmiştir. Yani bu çalışma ile Tek Düzen Muhasebe Sisteminden uzaklaşarak Yarı Tek Düzen-Yarı Esnek nitelik taşıyan bir hesap sistemi önerilmiştir.

Çalışmamızın amacını iki esasta toplamak mümkündür: Bunlardan birincisi; muhasebenin tarihsel gelişimini dikkate alıp muhasebe sistemlerinin oluşumunda etkili olan unsurların incelenerek uluslararası düzeyde gelişmiş bazı ülkelerin muhasebe sistemlerinin irdelenip çakışmalarını belirlemek, ikinci amaç ise; günümüzde geliştirilen Türkiye Muhasebe Standartlarına ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun muhasebe kayıtlarının nasıl tutulması ve raporların nasıl sunulması gerektiğini inceleyerek Türkiye'ye uygun yeni muhasebe organizasyonu ile yeni raporlama düzeninin alternatif olarak belirlenmesini sağlamaktır.

Amaca uygun olarak yapılan bu çalışmamızın birinci bölümünde özellikle araştırmamızı destekleyecek ve temellendirecek muhasebe unsurlarının tarihsel boyutu da dikkate alınarak inceleme yapılmıştır. Bu bölümde muhasebenin tarihsel gelişimi,

muhasebe kavramlarının tarihsel gelişim sürecinde oluşumları, muhasebe defter ve kayıt yöntemlerinin tarihsel gelişimi, mali tabloların ve hesap planlarının gelişimi incelenmiştir. Aynı zamanda uluslararası muhasebe standartlarının ülkeler bazında nasıl geliştiği de ele alınmıştır.

Yapılan incelemeler kapsamında;

- Çalışmamızın sonuç bölümüne etki edecek nitelikteki bilgilerin literatür taraması yapılmış ve yine yapmış olduğumuz önerilerde önerilerin tarihsel boyutu incelenerek günümüz uygulamalarının niteliği belirlenmiştir.
- Birinci bölümde literatür taramasına dayalı olarak yapılan bu çalışmada ikinci ve üçüncü bölümü etkileyen muhasebe unsurların yine tarihsel olarak nasıl bir gelişim içerisinde oldukları incelenmiştir.
- Muhasebe kuramlarının gelişiminin eski tarihlere dayandığı belirtilerek esasında muhasebenin günümüz dünyasından öncede çok fazla öneme sahip olduğu vurgulanmıştır.
- Çalışmamıza konu olan uluslararası gelişmiş bazı ülkelerin muhasebe gelişimlerinin temelinde neler olduğu ve hangi kuram, teori ve kültürden etkilendiği detaylı bir şekilde incelenmiştir.
- TMS/TFRS 'nin gelişim süreçleri de ayrıca incelenerek ülkeler bazında uygulamaları ve geçiş süreçleri irdelenmiştir. Bu şekilde hem ikinci bölüm için hem de üçüncü bölüm için temel olacak sonuçlara ulaşılmıştır.
- Yine birinci bölümde yapılan incelemelerde mali tabloların evrim süreci detaylı bir şekilde incelenerek dördüncü bölümde yapmış olduğumuz mali tablo önerilerinin temellendirilmesi amaçlanmış ve uygulanması gereken standartlara uygun nasıl mali tablo düzenlemesi yapılacağı noktasında araştırma yapılmıştır. Mali tablo teorileri ve kuramları

incelenerek kamu kurumu ve değerli akademisyenlerimizin önerdiği mali tabloların tarihsel boyutu da irdelenmiştir.

- Bunun yanında hesap planların yine tarihsel süreçteki gelişimi, ülkeler bazında evrimi irdelenmiş ve dördüncü bölümde önerilecek hesap planlarının nasıl oluşturulması gerektiği konusunda dayanak oluşturulmuştur.
- Yine tarihte uygulanan defter sistemleri hakkında araştırma yapılarak, günümüzde ve önereceğimiz muhasebe organizasyonunda farklı bir defter sistemi uygulanıp uygulanmayacağı irdelenmiştir.
- Hesap kodlama yöntemleri de incelenerek yine uygulanabilirliği araştırılmıştır.
- Hesap kayıt yönteminin de tarihsel gelişimi ayrıca incelenerek günümüzde farklı bir uygulamanın olup olamayacağı araştırılmıştır.
- Özellikle muhasebe sistemlerinin yapılandırılması ve kurulmasında önemli olan "muhasebe kavramları" konusu da bir diğer araştırma konusu olmuş ve bu kavramların tarihsel boyutu incelenmiştir. Bu incelemeler hem ikinci bölümde yapmış olduğumuz araştırmaya destek niteliği taşımakta hem de dördüncü bölümde önerdiğimiz ve ülkemizde uygulanabilir muhasebe kavramları katkı sağlamaktadır.

Birinci bölümde ki yapılan bu çalışma sonucunda;

- Esasında defter sistemlerinin, hesap planı kodlama yöntemlerinin, hesap kayıt yöntemlerinin çağdaş yöntemler olarak günümüz muhasebe sistemlerinde uygulamalarının devam ettiğini görmekteyiz. Bundan dolayı çalışmamızın dördüncü bölümünde hazırlamış olduğumuz muhasebe organizasyonu önerisinde bu yöntemler günümüzdeki kullanımı ile devam etmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

- Hesap planlarının kurulmasında kullanılan birci ve ikici muhasebe sistemleri hakkındaki saptamalar sonucunda dördüncü bölümde önerdiğimiz hesap planın ölçülü ikici muhasebe sistemine uygun hazırlanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.
- Hesap planlarının hazırlanmasında uygulanan hesap kodlarında desimal hesap kodlamasının uygun olduğu belirlenmiş ve önerimizde mevcut sistemin aynen devam etmesi gerektiği ancak onlu sisteme göre hazırlanan bu kodlama yönteminde sadece önereceğimiz hesap adlarının yerlerinin değişmesi gerektiği vurgusu yapılmıştır. Diğer yöntemlerin önerilmesi günümüzde muhasebe eğitimlerinin yapılmasında zorluk çekileceği de dikkate alınarak önerilmemiştir.
- Hesap planlarının hazırlanmasında birinci bölümde yapmış olduğumuz tarihsel inceleme aslında ikinci bölümde yaptığımız ülkelerin muhasebe sistemlerinin incelenmesinde ortaya çıkan hesap planlarına destek niteliği taşımıştır. Çünkü dördüncü bölümde yapmış olduğumuz hesap planı önerisinde aslında birinci bölümde hesap planlarının tarihsel süreçteki gelişimi ve tanımlaması yapılmış, ikinci bölümde ülkeler bazında uygulamalarına bakılmış ve üçüncü bölümde hangi hesapların gerektiği belirlenerek dördüncü bölümde hesap planı önerisi yapılmıştır. Sonuçta hesap planlarında birinci bölüm sonucunda desimal yöntemin kullanılmasına devam edilmesi gerektiği, ikinci bölüm sonucunda hangi sıralamanın dikkate alınması gerektiği ve üçüncü bölüm sonucunda da hesap adlarının neler olması gerektiği belirlenmiştir.
- Mali tabloların birinci bölümde detaylı incelenmesinin yapılması, ikinci bölümdeki ülkeler bazında bunun irdelenmesi ve üçüncü bölümdeki öneriler de dikkate alınarak dördüncü bölümde mali tablo önerileri yapılmıştır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, Sosyalist Muhasebe Sistemi, İngiltere Muhasebe Sistemi, Çin Muhasebe Sistemi, Japon Muhasebe Sistemi, AB yönergeleri bazında Almanya ve Fransa Muhasebe Sistemleri, ABD Muhasebe Sistemleri ve Türkiye'nin muhasebe sistemleri incelenmiştir. Bu incelemeler ışığında muhasebe sisteminin oluşumunu etkileyen kültürler, yasal mevzuatları, mali tabloların yapısı, kullandıkları defterler, muhasebe kayıt yöntemleri, muhasebe temel kavramları ve UMS ile uyum süreçleri bakımından kriterler belirlenerek karşılaştırma yapılmıştır.

İkinci bölümde;

- Dördüncü bölümü destekleyecek ve yapılan önerilerimizin temellendirilmesine yardımcı olacak bulgular ve incelemeler yapılmıştır.
- Önerilen muhasebe organizasyonunda ülkeler bazında muhasebe sistemlerinin nasıl kurulduğu ve işleyişinin nasıl olduğu noktasında saptamalarda bulunulmuştur.
- Dördüncü bölümde önerdiğimiz hesap planları, kültürel etkiler, mali tabloların hazırlama şekilleri, muhasebe kavram ve ilkeleri ikinci bölümdeki çalışmalar sonucunda elde edilmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümün incelenmesi sonucunda;

- Dünyada uygulanan muhasebe sistemlerini etkileyen ülkeler incelenmiştir. Avrupa Birliği yönergeleri ile birlikte, Almanya ve Fransa'nın muhasebe sistemlerinin batı ve orta Avrupa'yı etkileyen sistemler olduğu sonucuna varılmıştır. İngiltere'nin özellikle anglo-sakson ülkelerin muhasebe sistemlerinin belirlenmesinde etkili olduğu anlaşılmıştır. Çin ve Japonya'nın Konfüçyüs'çülük, Budha ve Feng-Shui kültürlerinin ve düşüncelerinden etkilendiği, ancak daha sonraları bu ülkelerinde Avrupa muhasebe sisteminin etkilerinden kurtulamadıkları sonucuna varılmıştır. Bunun yanında Çin ve Japonya'nın birçok firması Amerika Birleşik Devletlerinde faaliyet gösteren firmalar olması

Amerikan muhasebe sisteminden de etkilendiği görölmüştür. Bir de bu iki ülkenin doğu Asya'daki ülkeleri de etkilediğini söylersek aslında bu iki ülkenin muhasebe sistemlerinin incelenmesi doğu Asya'nın da muhasebe sistemleri hakkında dolaylı araştırma yaptığımızı gösterir. Sosyalist muhasebe sisteminin incelenmesi sonucunda Sovyetlere bağlı ülkelerin muhasebe sistemlerinin de incelenmesi sağlanmıştır. Bu yönüyle kuzey Asya, orta Asya ve Doğu Avrupa ülkelerinin (Sovyetlere bağlı ülkeler) muhasebe sistemlerinin de incelenmesine sebep olunmuştur. Özellikle doğu Avrupa, Sovyetlerin dağılmasından sonra Avrupa Birliğine entegrasyon çalışmalarından dolayı muhasebe sistemleri de değişime uğramış ve Batı ve Orta Avrupa muhasebe sistemlerinin kullanılmasına başlanmıştır. Bu süreçte ortaya çıkan uluslararası standartlara uyum süreci de devam etmiştir.

- İncelenen ülkelerde Almanya, Fransa, Amerika ve İngiltere muhasebe sistemlerinin Avrupa'nın Tarihinde gelişen muhasebe sistemine paralel şekilde geliştiği, bu ülkelerin Dünyadaki diğer muhasebe sistemlerini de etkilediği görölmüştür. Bundan dolayı çalışmamızın dördüncü bölümünde bu dört ülkenin muhasebe sistemleri incelenerek önerilerde bulunmuştur.
- Özellikle Almanya, Fransa ve Amerika'nın muhasebe sistemlerinin önerdiğimiz muhasebe organizasyonunda hesap planlarının oluşumunda ve bu hesap planlarının esnekliği noktasındaki katkıları irdelenmiştir. Önerilerde Almanya Muhasebe Sisteminin sektörel bazlı hesap planları ve Amerika'nın kodlama yöntemi ile seçenekli ayrıma tabi hesap gruplarının oluşturulması yapılmış ve Fransa Muhasebe Sisteminin ölçülü ikici muhasebe sistemine uygun bir çatı hesap planı hazırlanmıştır.
- Yapmış olduğumuz muhasebe kavramları önerisinde, ikinci bölümde incelenen tüm ülkelerdeki muhasebe kavramları listelenmiş ve gerek standartlar kapsamında gerekse muhasebe literatüründeki muhasebe

kavram ve ilklerinin neler olması gerektiği incelenmiştir. İnceleme sonucunda yine bu dört ülkenin muhasebeye olan etki ve katkılarında ki gibi muhasebe kavramlarının oluşumunda da etkilerinin çok fazla olduğu görülmüştür.

- Dördüncü bölümde önerdiğimiz mali tabloların hazırlanmasında, bilançonun birinci önerisinde Almanya ve Fransa'nın etkilerinin olduğunu (likidite kuralı), ikinci bilanço önerisinde ise İngiltere, Amerika ve İngiltere muhasebe sisteminden etkilenecek (son zamanlarda) Çin mali tabloları örnek alınmak suretiyle hazırlandığı anlaşılmıştır.
- Gelir tablosu önerisinde ise; birinci öneride özellikle Almanya ve Fransa gelir tablolarında geçerli olan gelir gider ayrımının hem hesap planlarında hem de kar-zarar tablolarında daha şeffaf ve anlaşılır hazırlanması noktasında faydalanılmıştır. İkinci öneride ise özellikle üçüncü bölümde incelenen standartlarında etkisi ile yine Amerika, Almanya ve Fransa'nın mali tablolarında ki katkıları ile hazırlanmıştır.
- Bunun yanında ikinci bölümde incelenen ülkelerin defter istemleri, hesap kayıt yöntemleri, hesap kodlama yöntemlerinin de tüm ülkelerde ve ülkemizde günümüz kullanımlarında mevcut sistemin devamlılığı noktasında önerimizi etkilemiştir.
- Bu ülkelerin UMS/UFRS uyum süreçleri de incelenmiştir. Bu uyum sürecinde Türkiye'nin de paralel hareket ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Üçüncü bölümde ülkemizde oluşturulacak yeni hesap planında mevcut hesapların dışında eklenecek yeni hesaplar incelenmiş ve yine oluşturulacak yeni muhasebe sistemini hesap boyutunda etkileyecek muhasebe standartları detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu kapsamda özellikle TMS 1 kapsamında oluşturulacak mali tablo önerileri çalışmamızda yer almıştır. Aynı zamanda oluşturulacak yeni hesap planında eklenebilecek yeni hesaplarda çalışmamızda listelenmiştir.



Üçüncü bölümde;

- TMS/TFRS kapsamında oluşturulan standartların günümüz muhasebe sistemine etkileri bakımından inceleme yapılmıştır.
- Özellikle araştırma konumuzu ilgilendiren oluşturulacak yeni hesaplar ve yani ana hesapların nasıl işlediği standartlar bağlamında incelenmiş yeni hesaplar ve yeni hesaplar için örnek çözümlerle muhasebe uygulamaları araştırılmıştır.
- Bu uygulamalar sonucunda oluşturulan yeni hesapların literatür taraması yapılarak ve standart tarafından isimlendirilen yeni hesapların bilim çevrelerinde ve Kamu Gözetim Kurumu tarafından nasıl algılandığı incelenmiştir.
- Dördüncü bölüme katkı sunacak şekilde taslak olarak önerilen hesap planının tek düzen muhasebe sistemine eklenecek yeni hesaplar kodları ile birlikte belirlenmiştir.
- Aynı zamanda bu yeni hesap planına ve standartlara uygun olarak Kamu Gözetim Kurumunun önerdiği mali tablolar ve bilim çevrelerince önerilen mali tablolarda inceleme konusu olmuştur.

Bu incelemeler ışığında üçüncü bölümde şu sonuçlara ulaşılmıştır.

- Üçüncü bölümde incelenen ve standart kapsamında oluşturulan yeni hesap adları ve yine oluşturulan yeni ana hesap grupları dördüncü bölümde aynen kullanılmıştır. Bu kullanımdaki amaç gerek kurum ve kişilerce önerilen yeni hesap planına ve mali tablolara uyum sağlamak ve muhasebe eğitimi sürecinde fazla zorluk çekilmemesidir. Bu şekilde yapılan öneriler de hem bilimin önerilerinden fazla uzaklaşmamakta hem de kanunlar, kurumlar ve standartlar tarafından yapılan ve önerilen hesap adları, hesap planları ve mali tablo önerilerinde paralellik yakalanmaya çalışılmıştır.

- Kamu kurumu ve standartlar tarafından önerilen hesap planları, hesap adları ve mali tablolar çok karmaşık bir yapı oluşturmaktadır. Bu karmaşık yapı hem yatırımcıların hem de mali tablo okuyucularının, mali tabloyu anlama noktasında zorluk çıkaracaktır. Bunun yanında bu zorluğun muhasebe eğitimlerine de etkileri kaçınılmazdır.
- Standartlar kapsamında oluşturulan yeni hesaplar o kadar yoğun olmaktadır ki hemen hemen her işletme faaliyeti için bir hesap adı açılmaktadır. Esasında bu kadar hesap adı yerine ana hesaplar belirlenir ve alt hesaplar aracılığı ile standart kapsamında istenen bilgiler mali tablo dipnotlarında ve alt hesaplarda sunulabilir.
- Standartlar kapsamında oluşturulan hesap adları hemen dördüncü bölümde aynen korunmuştur. Hem bilim çevrelerince hem kamu kurumları tarafından da yapılan önerilerde bu hesap isimleri ortak olarak (çok fazla değişmeden) kullanıldığından dördüncü bölümde yapılan önerilerde de bu kurala uyulmuştur. Burada böyle bir yöntemin kullanılması yapmış olduğumuz önerilerde bilim çevresinden fazla uzaklaşmadan ve daha önce yapılan çalışmalara paralellik sağlaması amaçlanarak yapılmıştır.
- Bundan dolayı üçüncü bölümün dördüncü bölüme katkısı hem hesap isimlerinin kullanılması hem de oluşturulan mali tablolarda ve hesap planlarında paralellik sağlayacak şekilde olmuştur.

Çalışmamızın son bölümünde bu yapılan incelemeler ışığında yeni bir muhasebe organizasyonu kapsamında mali tablolar, hesap planları, muhasebe temel kavramları ve diğer muhasebe unsurları önerileri yapılmıştır.

Dördüncü bölümde yapmış olduğumuz önerilerin bilime katkısını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Çalışmamızın dördüncü bölümünde muhasebe kavramlarına yönelik incelemeler yapılmış ve sonuçta Türkiye'de hem standartlar kapsamında hem de uygun muhasebe organizasyonu uygulamalarında uyulacak muhasebe kavram ve ilkeleri belirlenmiştir. Bu şekilde bu kavram ve ilkeler ışığında Türkiye'de uygulanacak muhasebe sisteminde çatı niteliği taşıyan kavramlar ve ilkeler belirlenmiştir.
- Çalışmamızda önerdiğimiz hesap planı taslağında sadece uygulanan sistemin hesap adlarının yer değiştirdiği görülmüştür. Ancak bu tarz bir yaklaşım önereceğimiz hesap planında mevcut sistemden fazla uzaklaşmadan ve standartlar kapsamında önerilen hesap adlarına paralellik sağlaması amaçlanmıştır. Bu tarz bir yaklaşımla hem muhasebe eğitiminde kolaylık sağlanmış ve hem de çok fazla karmaşık bir yapının oluşması engellenmiştir. Nitekim kamu kurum ve kişilerce yapılan hesap planında yine bu kurala uyulmuştur. Yoksa diğer ülkelere özgü hesap isimlerini ülkemizde uygulamak hem kültürümüzle bağdaşmayacak hem de günümüze kadar uygulana gelen muhasebe eğitimlerine katkı sunmayacaktır. Bundan dolayı hesap planında çatı niteliği taşıyan ana planı sadece Almanya ve Fransa'nın likidite kuralına uygun olarak yeniden tasarımılanmıştır.
- Yine Almanya'nın hesap planlarının hazırlanmasında her sektöre göre uygun hesap planının uygulanması ve Amerika muhasebe sisteminde olduğu gibi kodlama yöntemi ile 33 farklı sektöre göre ayrı ayrı olabilecek şekilde hesap planlarının düzenlenmesi ile hesap planlarında ve muhasebe sistemlerinde esneklik yakalanmaya çalışılmıştır. Ancak ülkemizde Amerikan sisteminde olduğu gibi bir kodlama uygulaması zaten uygulanması zor olan ve halen Amerika'da tartışılan bu sistemin standartlar kapsamında da uygulanabilirliği tartışılır olduğundan ülkemize uygun görülmemiştir. Ancak kodlama yöntemine benzer sektörlere göre farklılık gösteren bazı hesapların uygulanmasında bu yöntem kullanılabilir. Amerikan sisteminde 33 farklı sektöre göre

uygulama yapmaktansa birbirine benzer nitelik taşıyan sektörler göre ayırma gitmek daha doğru olacaktır. Alman sisteminde olduğu gibi (benzer) ülkemizde de 4 ayrı ve farklı sektöre göre farklılık arz eden hesaplar ve ana hesaplar Amerikan sistemindeki kodlamaya uygun bir düzenleme ile yeniden isimlendirilebilir. Bu sistemi hem stoklar grubunda hem de stokların etkilediği üretim maliyetlerinde uygulama yapmamız uygun düşüğüne inanmaktayız. Bu şekilde daha esnek bir muhasebe sistemi yakalanmış olunacaktır.

- İncelenen Almanya, Fransa, İngiltere ve Amerika muhasebe sistemlerinde gelir ve gider hesapları ayır ayrı farklı ana hesap gruplarında incelenmiştir. Bu ülkelere benzer şekilde gelir ve giderlerde ayrıştırma yapılarak işletmenin faaliyet sonuçlarından oluşan gelir ve giderlerini ayrı kalemlerde görmesi imkanı doğacaktır. Bunun yanında hazırlanacak gelir-gider tablosunda da bu ayrımın olması tablonun hazırlanmasını kolaylaştıracaktır. Nitekim yapılan gelir-gider tablosu önerilerinde daha anlaşılır, şeffaf, yatırımcılar tarafından okunabilir ve bilim çevrelerince kabul edilebilir bir tablo(lar) hazırlanmıştır.
- Bilanço önerilerimizde de yine yatırımcıların daha anlaşılır, şeffaf ve güvenilir mali tablolara ulaşması kuralı gözetilmiştir. Bundan dolayı önerilen bilançolarda standartlara uygun, literatüre uygun ve yatırımcılara uygun bir tablo hazırlanmaya çalışılmıştır. Özellikle yapılan ikinci bilançoda net cari aktiflerin ve net duran varlıkların önemine vurgu yapılarak devamlı sermaye dikkate alınarak öneri yapılmıştır.
- Muhasebe defter sistemlerinde, hesap planı kodlama yönteminde değişimin olmaması vurgusu yapılmıştır. Bu şekilde günümüze kadar uygulana gelen muhasebe sisteminde kullanılan defterler ve hesap planlarının anlaşılabilirliğine dokunulmayarak muhasebe eğitiminde fazla zorlukların getirilmemesi amaçlanmıştır. Nitekim farklı denilecek bir muhasebe defteri ve hesap kullanım yöntemi ve hesap planı değişikliği

muhasabe sisteminde devrim niteliği taşıyacak bir sistemin gelmesine sebep olacaktır ki bu çalışmanın amacına da uygun olmayacaktır.

- Dördüncü bölümde yapmış olduğumuz genel hesap planı önerimizi yapmış olduğumuz değişimlere uygun olarak yeniden kodlayarak esasında Almanya ve Fransa'daki likidite kuralına uygun olacak şekilde yeniden düzenlenmiştir.
- Kurumsal yönetim ilkeleri bağlamında da bu yaptığımız çalışma bir katkı niteliğindedir. Özellikle yatırımcılar ve mali tablo okuyucuları işletmenin şeffaf, adil ve anlaşılabilir mali tablolara ihtiyaç duymaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerine de uyum sağlayan bu çalışma bilimsel alanda önerilecek mali tabloların bu alanda da uygun olması gerektiğini ön plana çıkarmaktadır.

Sonuç olarak dünyadaki muhasabe uygulamaları ve tarihçe çerçevesinde şekillendirilen bu çalışma ile gelecekte oluşturulabilecek muhasabe organizasyonuna bir katkı sağlayacağı inancını taşımaktayız. Yapılan bu çalışmanın zorluğu göz ardı edilerek yapılan önerilerin ülkemize faydalı bir çalışma niteliği taşıması umut edilmiştir. Tezde yapılan öneriler daha esnek bir muhasabe sistemi oluşturmaya yönelik bir başlangıç olacağını düşünmekteyiz.

## KAYNAKÇA

- Adhikari A.J., Wang S.Z., Accounting for China, Management Accountant, 76:27-32. 1995
- Ağca A. Aktaş R., Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?, Dumlupınar Üniversitesi S.B.E, Sayı:18, Ağustos, 2007 (26/09/12 Tarihinde <http://sbe.dumlupinar.edu.tr/18/227.pdf> adresinden alınmıştır)
- Ağca A., Aktaş R., Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?, Dumlupınar Üni. S.B.E. Dergisi, Sayı:18, Ağustos 2007
- Akarçay V., Türkiye’de Devlet Muhasebesi Ve Uygulaması, İstanbul, 1980
- Akbulut, Y.Ö., Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi, IV.Muhasebe Uygulamaları Ve Uygulamaları Sempozyumu, ASMMO, Antalya,02-06 Mart 2008,MÖDAV 2008/1, s:1-40
- Akdoğan N., Dördüncü Yönergenin Öngördüğü Bilanço Tablosu ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması ,Kıbrıs:Türkiye XII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1991
- Akdoğan N., Sevilengül O., TMS Ve TFRS Uygulamalarının Tekdüzen Hesap Planı Üzerine Etkileri Ve Öneriler, IV.Muhasebe Uygulamaları Ve Uygulamaları Sempozyumu, ASMMO, Antalya,02-06 Mart 2008,MÖDAV 2008/1, s:187-258
- Akdoğan N., Tenker N., Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, ISBN: 978-975-7313-36-6, 12. Baskı, Ankara, 2007
- Akgül B.A, Akay H., Uluslar arası Muhasebe Standartları, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004

- Akgün A.İ., TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet Ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması, Sül. Dem. Üni. İ.İ.B.F. Dergisi, Y.2012, C.17, S.2, s.229-246.
- Akgün A.İ., Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü Ve Şerefiyenin İncelenmesi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (18) 2009 / 2, syf:1 – 34
- Aktürk A., Acar D., Muhasebede İhtiyatlılık Kavramı Ve Temelleri, Mali Çözüm, İSMMMÖ, Eylül-Ekim 2012, syf:17-39
- Alan L.G; “International Accounting”, Harper and Row Publishers,USA-New York, 1984
- Alexander D., Archer S.; “On the myth of “Anglo-Saxon” financial accounting”, The Internatioanl Journal of Accounting, Sayı 35, USA-Illinois, 2000
- Alman Ticaret Kanunu (Handelsgesetzbuch) 1897/10/05 (RGeB. I, S 219) Yasası, 2013/10/04 Kanunu Değiştirilmesi (BGeB. I P 3746), 2013/10/10 tarafından son değiştirildiği tarih 2013/08/28 Tarihli Kanun (BGeB. ben p 01/01/2014: Durum 3395)
- Altınkol T., Avrupa Birliği Ortak Tarım Politikasına Yönelik Tarımsal Muhasebe Veri Ağı (FADN) İncelenmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Tezli Yüksek Lisans Programı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2006
- Altuğ O., Muhasebe Ve Hukuk İlişkileri, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999
- AnaBritannica, 20. Cilt, 1990, İstanbul, s.98.
- AnaBritannica, Cilt 5, Ana Yayıncılık AŞ, 1987, İstanbul, s.89.

- Armstrong C., Vd., Market Reaction to Events Surrounding the Adoption of IFRS in Europe, 2006 [www.hbs.edu/units/am/pdf/Riedl.pdf](http://www.hbs.edu/units/am/pdf/Riedl.pdf) (15 Temmuz 2008) (Bu kaynağa “Özkan, Terzi:2010:26”dan ulaşılmıştır)
- Arzova B., Muhasebe Teorisi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009
- Arzova B., POROY A. A., “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Çerçevesinde Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Sunuluşu”, Vergi Dünyası, Yıl 25, Sayı 300, Ağustos 2006, Syf:135-147
- Atmaca M., Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, Afyon Kocatepe Üni. İ.İ.B.F. Dergisi, C.XIV SI , 2012
- Auyeung P. A., A Comparative Study of Accounting Adaptation: China and Japan During the Nineteenth Century, Accounting Historian Journal, December 2002 (Çevrimiçi)  
[http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_qa3657/is\\_200212/ai\\_n9155013](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3657/is_200212/ai_n9155013), (12.09.2013)
- Auyeung P.K., Ivory P., A Weberian Model Applied To The Study of Accounting Stagnation In Late Qing China, Accounting Business & Financial History, No.13, March 2003
- Ayçiçeği F., Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak “Kullanım Değeri”, Mali Çözüm, İSMMMÖ, Ocak-Şubat 2011, syf:121-135
- Ayçiçek F., TMS 39 Çerçevesinde Bir Finansal Araç Olarak Tahviller, Muhasebe Ve Finansman Dergisi Nisan/2011, syf:59-77
- Ayçiçek F., Türkiye Muhasebe Standartlarında Bugünkü Değerinden Ölçülen Varlık Ve Yükümlülükler, Mali Çözüm, İSMMMÖ, Mayıs- Haziran 2011, syf:71-91
- Baker J; “Solicitors Accounts”, Blackstone Press Limited, London, 1992



- Bayazıtlı E. Vd., Meslek Mensupları İçin Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Türkiye Muhasebe Standartları Serisi 1, Tesmer Yayın No:67, Ankara, 2006
- Bayraktar A., Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi, Trakya Üni. S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Edirne, Haziran 2007
- Bayri O., Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gelir Tablolarının Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:47, 2010 Syf:95-111
- Bekçioğlu S., Köroğlu Ç., UMS-21,, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi Ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Sayı:86, Mart-Nisan 2008,
- Berberoğlu P.B., Uluslar arası Muhasebe Standartları ile Ülkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması, Akdeniz Üni. S.B.E. Yüksek Lisans Tezi, Antalya, 2002
- Bloom R. Solotko J., The Foundation Of Confucianism In Chinese And Japanese Accounting, Akademik Bakış Dergisi, Sayı:20, ISSN:1694-528X, 2010 (<http://www.akademikbakis.org> 20/09/2013)
- Bloom R., John S., (Çevirenler: Güney C., Can A.V.), Çin Ve Japon Muhasebe Sistemlerinin Konfüçyüsçü Temeli, Akademik Bakış Dergisi, Sayı 20, ISSN:1694-528x, Nisan – Mayıs – Haziran 2010,
- Borda M., McLeay S., “Accounting and Economic Transformation in Hungary”. Accounting in Transition, Londra, İngiltere, 1996,
- Boyar E ,Güngörmüş A.H., TMS – 2 Stoklar Standardında, Diğer Maliyetler Bölümünün, Tek Düzen Hesap Planı Çerçevesinde Ele Alınması, Dayanışma Dergisi, Sayı:101, Nisan 2008, Syf: 41-44

- Boyar E, Güngörmüş A.H., Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı: 42, Nisan 2009, syf:194-203
- Boyar E.,Güngörmüş A.H., TMS-2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 23, Nisan 2009, Syf: 315-320
- Brown L., The Gap in GAAP: Bridging the Accountants Standards Gap in China, January 2004, <http://www.lehmanbrown.com/Newsletters/PTO/LB13.htm>, (28.08.2013).
- Buchner R., Buchführung Und Jahresabschluss, 2. Auflage, Verlag Vahlen, München,1990
- Buzzacott R.M.,The Institute Chartered Accountants; “Preparing Company Accounts 2004/2005”,Wolters Kluwer (UK) Ltd.,UK, 2004
- Chairas, I. Y.,Radianto W., Accounting Harmonization in ASEAN, Master Thesis, No.2001,05, Göteborg University.
- Chen J., Peng C., Corporate Governance and the Harmonisation of Chinese Accounting Practices with IFRS Practices, Corporate Governance, Vol:15, No.2, March 2007, ss.284-293.
- Chen S., Zheng S.,Wang Y. (2002), Evidence From China on Whether Harmonized Accounting Standards Harmonize Accounting Practices, Accounting Horizons, Vol:16, No:3, September 2002, ss.183-197.
- Choi F.D.S, Frost C.A., Meek G.G, International Accounting, 3rd edition, USA: Prentice Hall International, Inc., 1999
- Chow L.M., Chan G., Gray S.,Accounting Reform in China: Cultural Constraints on Implementation and Development, Accounting and Business Research, Vol. 26, No.1.,1995

- Çağlar O., Bankalarca Kredilerin Ve Diğer Alacakların Niteliklerinin Belirlenmesi Ve Bunlar İçin Ayrılan Karşılıklar: TMS Hükümleri Ve BDDK Tebliği, Mali Çözüm, İSMMMO, Temmuz-Ağustos 2011, syf:273-287
- Çakıl A.U., Muhasebe Sisteminde Yeni Trendler - III Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Örnek Çalışma, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:236, Aralık 2007, Syf:100-125
- Çankaya F., Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 3, Sayı 6, 2007, ss. 127–148.
- Çelik E., Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'Nin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Çukurova Üni. S.B.E. Doktora Tezi, Adana, 2012
- Çelik O.,Muhasebe Kuramı Ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği, Ankara Üni. Siyasal Bilgiler Fakültesi Gelişme Ve Toplum Araştırmaları Merkezi, Tartışma Metinleri, No:52, Ocak 2003
- Çetin A., Akarçay Öğüz A., Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıkların İncelenmesi, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:XXIX Sayı:2 Yıl:2010 syf:407-430
- Çiftçi Y., Erserim A.,Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi, Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu, Sunulan Bildiri, 24-27 Nisan 2008, Bandırma
- Çiftçi Y., Şahin A., TMS 21'e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar 2008 Cilt: 45 Sayı:516

- Çin Muhasebe Standartları, A New Beginning, <http://www.chinaorbit.com/china-economy/chinese-accounting-standards.html> (11.09.2013).
- Çonkar K. Ve Diğerleri; TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:36, Ekim 2007 Syf:71-85
- Degos J.G., Aslan Ü.(çeviren), Muhasebenin Geleceği Geleceğin Muhasebesi İle Uyumlu Mu?, Mufad Journal - Sayı 37 - Ocak 2008
- Demir A., Maliye Bakanlığı Muhasebe Tebliğine Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Çağdaş Yayınları, ISBN:975-8072-00-5, İstanbul, 1995
- Demirel Utku B., Gürsoy K., Kobi'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (Kobi TFRS) Tam Set TFRS İle Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi, Mali Çözüm, İSMMMO, Ocak-Şubat 2011, syf:19-43
- Demirkol Ö. F., TMS 41 Kapsamında Seracılık Faaliyetlerinde Muhasebe Kayıt Sürecine İlişkin Genel Bir Değerlendirme, Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları Dergisi, ISSN 1308-3740, Cilt:1 Sayı:1, Mayıs 2008, Ankara, Syf:115-120,
- Doğan A. Ve Diğerleri, Makul Değer Muhasebesi Ve İşletme Yönetimi Üzerine Etkileri, İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 22 Ocak 2008 Sayı:1, Syf: 453-474
- Dönmez A., İlişkili Taraf İşlemlerinin Uluslararası Denetim Standartları Ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri Açısından Değerlendirilmesi, Mali Çözüm, İSMMMO, Kasım-Aralık 2010, syf:83-109
- Dursun N.N., Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara –2007
- Elitaş C, Elitaş B.L., Alman Endüstri Tek Düzen Hesap Planı İle Türk Tek Düzen Hesap Planının Karşılaştırılması Ve Örnek İş Olguları Üzerinde Uygulamalar, MUFAD Journal, Sayı 40, Ekim 2008, syf:110-119

- Elitaş C., UFRS (TMS-TFRS) Açıklamalı Yorumlu Örnekli Ve Karşılaştırılmalı, Özel Baskı, Hipotez Yayınları, ISBN:978-605-4464-06-7, Ankara, Kasım 2011
- Erlaçin Ş.F, İşletme Ekonomisi, C. II2, İzmir, 1968
- Ersoy A., Çakır S., Makul Değer Muhasebesi ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Makul Değerin Ölçümü, Muhasebe Finansman Dergisi; sayı:37, 2008 syf:15-26
- Evans T. G., Taylor M. E.ve Holzmann, International Accounting & Reporting, 2nd edition, USA: College Division South-Western Publishing Co.,1994
- FASB Accounting Standards Codification, Notice to Constituents, Financial Accounting Foundation (v 1.05), 2009
- Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Karar No: 75935942-050.01.04 – [04/01], Sayı : 28652, Resmi Gazete, 20 Mayıs 2013, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/05/20130520-7.htm> (05.11.2013)
- Finansal Tabloların Yabancı Paraya Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemler, İstanbul Y.M.Odası Raporu, 15 Ocak 2006
- Fransız Şirketler Kanunu, 2804 Sayılı Ve 33 Kodlu Kanun, (33 Code de Commerce, adopted by Law No. 2804, November 1807, Bull. des Lois No. 164 (1808), 161–299 France )
- Frederick DS Choi, Carol Ann Frost, Gary K. Meek; “International Accounting”, Printice Hall, NewJersey 2002,
- Gordon G.B., “A Critical Evaluation of Japanese Accounting Changes Since 1997”, Nowember, 1999 (<http://wgordon.web.wesleyan.edu/papers/jaccount.htm> (05.08.2013) )
- Gordon P.D.;Gray S.J.; “European Financial Reporting”, UK, 1994, (1.section)

- Gökğöz A., Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak/2013, syf:23-49
- Gücenme Gençoğlu Ü., Türkiye’de Harf Devriminin Muhasebe Eğitimi Ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, Kilis Üniversitesi İ.İ.B.F, AAÇD Vol.1 Sayı.1, 2010 syf:30-38
- Gücenme Ü., Arsoy A. P., Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:76 (Özel Sayı), Kasım 2006
- Gücenme Ü., Uluslararası Muhasebe’de Teknik Sorunlar, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa, 1998
- Gül Kötüoğlu Ş., Uluslararası Muhasebe Standartları Paralelinde Türkiye Ve Amerikan Muhasebe Standartları’nın Bazı Standartlarda Karşılaştırılması, Gaziantep Üni. S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep, Ağustos 2008
- Güler M.S., Gülçiçek M. Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Tarihi Gelişimi, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış,
- Günay A., Japonya’nın Genel Ekonomik Yapısı ve Japon Vergi Sistemi, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 25 Sayı: 162, Mart 2002
- Güneş N.H., Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu SPK-TFRS-UFRS’na Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması, İSMMMMO Yayın No:102, ISBN: 978-975-555-159-3, Tor Ofset, İstanbul, 2008
- Güngörmüş A.H., Boyar E., TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon) Durumunda, Gelirin Tespiti, Vergi Dünyası, Vol. Temmuz , No. 311, Jul. 2007, pp. 107-110
- Güngörmüş A.H., Boyar E., TMS-2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması, Mali Çözüm, Kasım Aralık-2010, syf:109-129

- Gürsoy Y., İhracat ve İthalat Muhasebe Uygulamaları, Ordu S.M.M.M.O. Yayınları, Bilgi Bankası Cep Kitapları, 2011-1
- Güvemli B., Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'nde Muhasebe Düşüncesinin Gelişimi (1917-1953), Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 48, 2010, syf: 241-252
- Güvemli B., Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Çeşitli Ülkelerin Muhasebe Kültürleri İle Etkileşimi Ve Türkiye Örneği, Marmara Üniversitesi, S.B.E., Doktora Tezi, İstanbul, 2008
- Güvemli O., Güvemli B., Osmanlıdan Cumhuriyete Muhasebe Düşüncesinin Gelişimi, Mali Çözüm Dergisi, ISMMO Yayınları, Sayı 76, 2006, syf: 42-57
- Güvemli O., Mali Tablolar Evrimi, Avcıol Basım Yayın, ISBN:978-975-01960-2-7, İstanbul, 2007
- Güvemli O., Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl, 4.Cilt, ISBN:975-7429-26-0, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2001
- Güvemli O., Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu'na Kadar, 1.Cilt, 2. Baskı, İstanbul Y.M.M Odası Yayını, İstanbul, 1995 (2. Baskı 2000)
- Güvemli O., Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu Tazminata Kadar, 2.Cilt, 2. Baskı, İstanbul Y.M.M Odası Yayını, İstanbul, 1998 (2. Baskı 2000)
- Güvemli O., Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Tazminattan Cumhuriyete, 3.Cilt, 2. Baskı, İstanbul Y.M.M Odası Yayını, İstanbul, 1999 (Basım 2000)
- Halit, Emre. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile Tek Düzen Hesap Planı Arasındaki Farklar". Grant Thornton Türkiye. 2007.
- Hiçşaşmaz M., Tarihsel Gelişim İçerisinde Muhasebenin Teorisi ve Teknik Yapısı, Kalite Matbaası, Ankara, 1970

- Hill E.; “Reports and Accounts Demystified”, Antony Rowe Ltd, London-UK, 2003
- Hiroshi T., Nihongata Kaikei Disukuroja No Rinen Tu Jissai (Ideal and Reality Of Japanese-Style Accounting Disclosure), Kaikei 154(6), 1998,
- Hofstede, Geert ve Michael Bond. “Cultural Dimension: An Independent Validation Using Rokeach’s Value Survey”. Journal of Cross Cultural Psychology. 1984.
- Hofstede, Geert ve Michael Bond. “The Confucius Connection: From Cultural Roots to Economic Growth”. Organizational Dynamics. Vol.16, 1988.
- Horngren C, Sundem T. , Gary L. , Introduction To Management Accounting, Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs New Jersey , 1998
- İbiş C. Ve Diğerleri; Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar Ve Uygulamalar, İSMMM Yayın No: 99, ISBN: 978-975-555-144-9, Euromat Entegre Matbaacılık İstanbul, 2009
- İbiş C., Vd., Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar Ve Uygulamalar, İSMMM Yayın No:99, ISBN: 978-975-555-144-9, İstanbul, 2009
- İngiltere Şirketler Kanunu (Companies Act 2006, c. 46)
- James Ward, Rhetoric and Railroad Origins, Journal of the Early Republic, 1991
- Japonya Ticaret Kanunu (Japan Commercial Code, 2005)
- Jaruga A., Accounting in Socialist Countries: The Beginnings of Reform, The Sixth International Conference on Accounting Education, Kyoto, Japonya, 1987
- Jaruga, A. Accounting in Socialist Countries: The Beginnings of Reform, The Sixth International Conference on Accounting Education. Kyoto, Japonya, 1987.
- Kalmış H, Dereköy F., TMS-18’ E Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması, Afyon Koc. Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi C.X II, S I, 2010 syf:123-146



- Karabınar S., Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar. Muhasebe ve Finansman Dergisi. İstanbul, Temmuz 2006.
- Karapınar A., Ayıkoğlu F. Z., Bayırlı R., Convergence And Harmonization With International Financial Reporting Standards: A Perspective Of Turkey [http://www.mufad.org/index2.php?option=com\\_docman&task=doc\\_view&gid=33&Itemid=100](http://www.mufad.org/index2.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=33&Itemid=100) (08.08.2013)
- Karataş M., Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ'ler İçin UFRS Ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi, Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Sayı:98, 2010, syf:117-145
- Kaya İ., FASB-IASB Anlaşması Ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru, İSMMMO Sempozyumunun 4. Oturumunun 1. Bildirisi (<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/IdilKaya.pdf>) (29/09/2013)
- Kaygusuzoğlu M., Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:47, 2010 syf:173-192
- Kazgan M.K., ABD'de Yürürlükte Olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerinin Detaylı İncelemesi Ve Türkiye'de Bulunan ABD Sermayeli Şirketlerdeki Ve Muhasebe Uygulamaları İle İlgili Bir Araştırma, İstanbul Üni. S.B.E. İşletme AB.D. Doktora Tezi, İstanbul, 2011
- Kenger E., TFRS-TMS (IFRS-IAS) Açısından, VUK-TDMS-TDHP'YE Göre Temel Değerleme Farklılıkları, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdal/003/> (30.10.2013)
- Kepez M.; "29 No'lu Uluslar arası Muhasebe Standardı Açısından Yüksek Enflasyonist Ekonomilerde Mali Raporlama ve Bir Sanayi Şirketinde Uygulama, MÜ Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Sermaye Piyasası Ve Borsa Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2001

- Kırılıoğlu H., Gökğöz A., TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması, Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 26, Sayı: 2, 2012, Syf:107-127
- Koçak A., Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2007
- Korkmaz T. Ve Diğerleri; Uluslar arası Muhasebe Standartları Ve Kobi'lere Etkileri, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:57, Ocak 2013 syf:96-106
- Kwang, C.W. "The Economic Accounting System of State Enterprises in Mainland China". International Journal of Accounting, Vol. 1, 1990
- Kyojiro S., Japanese Accounting: A Historical Approach, Clarendon Press, Oxford, 1996
- Lu W., Aiken M., "Origines and Evoluation of Chinese Writing Systems and Preliminary Accounting Relationships", Acoounting History, Kasım 2004
- Mackevicius J., Aliukonis J. and Bailey D., The Reconstruction of National Accounting Rules in Lithuania, Accounting in Transition, Londra, İngiltere, 1996
- Mckenzie W.; "Using and Interpreting Company Accounts", Prentice Hall, 2003, UK
- Mclaney E, Atrill P.; "Accounting for Limited Company", Prentice Hall Europe, UK, 1999 (3.edition: 2005)
- Mey, A. (Çev.: Cumhuriyet Ferman), Türk Devlet Muhasebesi Üzerine Düşünceler, Maliye Enstitüsü Yayını, Ankara, 1956
- Mihaev F.A., Muhasebe Teorisi, (Rusça) , Finans Statistika, Sayı.89, Moskova, 1975

- Mueller G. G., Accounting Principles Generally Accepted in the United States versus Those Generally Accepted Elsewhere, International Journal of Accounting, Spring 1968, pp.91-103
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1-11 Seri Nolu-12-15 Sıra Nolu, <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=3988> 29/05/2014
- Nobes C.; Parker R.; “Comparative International Accounting (Eighth Edition)”, Pearson Education Limited , London 2004
- Ölçen T., Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu TMS 18 / Hasılat, Ankara Üni. S.B.E., Tezsiz Yüksek Lisans Bitirme Projesi, Ankara Ocak 2008
- Örtten R., Bayırlı R., TMS 16’YA Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi Ve Muhasebe Uygulamaları, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:36 Ekim 2007, syf:34-51
- Örtten R., Kaval H., Karapınar A., Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama Ve Yorumları, 6. Baskı, ISBN:978-9944-165-18-1, Gazi Kitabevi, Ankara, Nisan 2012
- Özerhan Y., Yanık S., Açıklamalı Ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TÜRMOB Yayınları-427, ISBN:978-605-87134-1-3, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Ankara, 2012
- Özgür F., Muhasebe Prensipleri, 2. Baskı, İstanbul, 1973
- Özkan A., Mülkiyeti Muhafaza Sözleşmesiyle Yapılan Satışlar Ve Muhasebe Uygulamaları Üzerine Etkileri, G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, 3/2003 93-106
- Özkan M., Terzi S.; Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama:İngiltere, Fransa Ve Almanya; Örnekleri, Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı, Temmuz-Ağustos 2010, syf:21-45

- Özkan Ö., Kocamış T.U., Karşılıklar Standardı İle Vergi Usul Kanunu Ve Türk Ticaret Kanunu'na Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm, İSMMMO, Ocak-Şubat 2011, syf:191-215
- Öztürk T., Osmanlılarda Malî Denetim Aracı Olarak Muhasebe İcmal Defterleri: Trabzon Örneği, Bilig, Kış 2011, Sayı: 56 syf:211-234
- Özulucan A., Deran A., 41 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41), Vergi Usul Kanunu Ve Tekdüzen Hesap Planı Açısından Küçük Ve Büyükbaş Canlı Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Ve Değerleme İşleminde Karşılaşılan Güçlükler Ve Çözüm Önerileri, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Sayı:25, 2008/2, Syf:1-22 (Bu kaynağa 31.01.2013 tarihinde [http://sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi\\_25/1-%201-22.%20syf.\\_.pdf](http://sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi_25/1-%201-22.%20syf._.pdf) adresinden ulaşılmıştır)
- Özulucan A., Özdemir F. S., Akıllı Kartlar İle Yapılan Mal Ve Hizmet Satışlarının TMS-18 Hasılat Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, Cilt 9, Sayı:33, 2010, syf:59-69
- Özyürek H., Tms-18' E Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt 4, Sayı 1, 2012 ISSN: 1309 -8039 (Online), syf:131-142
- Pamukçu F, Pamukçu N., Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu İle Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması, Muhasebe Ve Denetime Bakış, Nisan 2011, syf:1-14
- Pekdemir R., Muhasebeciler İçin TMS-TFRS Uygulama Rehberi, İstanbul, Kasım 2008
- Peng S., The Harmonisation of Chinese Accounting Standarts With International Accounting Standarts, Doctor of Philosophy at Virginia Commonwealth University, 2005.
- R.N.Bellah, Takugawa Religion, Bacon Press, Boston, 1970

- Radebaugh L.H., Gray S.J., International Accounting and Multinational Enterprises, 3rd edition, USA: John Wiley & Sons, Inc., 1993
- Renata S. and J.L. Malo, “Emerging Capital Markets, Securities Regulation and Accounting: A Systems Perspective”. Accounting in Transition, Londra, İngiltere, 1996
- Roberts C.; Weetman P.; Gordon P.; “International Financial Reporting”, Financial Times Professional Ltd, UK-Londra 1988 (3. Baskı 2005).
- Sarıay M.A.İ., Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar, Electronic Journal of Vocational Colleges, May/Mayıs 2012, syf:110-125
- Selek S., Muhasebenin Temel Verileri, Kaçkar Ofset, İzmir, 1990
- Selimoğlu S.K., Aslan Ü, Güvemli B., 12. Dünya Muhasebe Tarihi Kongresinde Sunulan Türk Akademisyenler ve Uygulamacıların Bildirileri; Bir Literatür İncelemesi, MUFAD Dergisi sayı 42, Nisan 2009 sf.217-228,
- Sipahi B., Akarçay Öğüz A.TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:45, 2010, syf:253-263
- Sokolov Y.V., Muhasebe Tarihi Üzerine Röportajlar, (Rusça), Finans Statistika, Moskova, 1991
- Sokolov, Y.V. Köklerden Günümüze Kadar Muhasebe, (Rusça), Moskova, 1996.
- Solaş Ç., Ayhan S., Çin Muhasebesinin Ve Defter Kayıt Kayıt Tekniklerinin Oluşumu Üzerinde Kültür Etkisi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı. 34, Nisan 2007, s.189-197.
- Sunder S., Yamaji H., The Japanase Style of Business Accounting, 1st edition, Quorum Books, 1999

- Sur M., Uluslararası Hukukun Esasları, Güncellenmiş 4. Baskı, Beta yayınları, İstanbul, 2010
- Süzük M., TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Uygulamaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, Temmuz 2011
- Şengür E.D., Finansal Kiralama İşlemlerinde Kiracı Açısından Asgari Kira Ödemelerinin Hesaplanması Ve Finansal Raporlama Üzerindeki Etkileri, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013, Cilt: 6, Sayı: 1, s. 263-279
- Şensoy H.B., Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008
- Şeyhler E., Avrupa Birliğinde Muhasebe Uygulamalarının Dördüncü Yedinci Ve Sekizinci Yönergeler Açısından İncelenmesi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008
- Tekşen Ö., TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe Ve Vergi Açısından İncelenmesi, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl 2010,Cilt:XXIX, Sayı II, S. 431-453
- Tekşen Ö., TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi, Sül. Dem. Üni. İ.İ.B.F. Dergisi, Y.2010, C.15, S.2 s.297-317.
- Thomas C.D.; "Company Law For Accountants," Butterworth London, Dublin, Edingburgh, 1992
- TMS/TFRS, TMSK, ISBN:978-605-60206-2-9, Fersa Matbaası-Ankara, 2010

- Top T., Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Canlı Varlıkların Değerlemesi; Büyükbaş Hayvanlar Üzerinde Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2009
- Toroslu M.V., Muhasebe Teorisi, Adalet Yayınları, Ankara 2012
- Trak, S., İktisat Tarihi, Bursa İ.İ.T.A, Yayını, İstanbul, 1973
- Türk Borçlar Kanunu, Kanun No. 6098, Kabul Tarihi: 11/1/2011
- Türk Ticaret Kanunu, Kanun No. 6102, Kabul Tarihi: 14/2/2011
- UFRS İle Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları TMS/TFRS , Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMSK Yayınları 5, Fersa Matbaası, Ankara, 2010
- Ulusan H., Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (II), Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı:44,2009: syf:149-165
- Ulusan H.,Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Raporlanması, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt:22 Temmuz 2008 Sayı:2 syf:415-434
- Usul H., Özdemir O., Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre İnternet Sitesi Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Y.2007, C.12, S.3 s.121-132.
- Uzay Ş., Tanç A., Erciyes M., Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, İstanbul, 20-24 Temmuz 2008
- Vergi Usul Kanunu (VUK), Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 4/1/1961
- Yazıcı M., Durmuş A.H., Muhasebe Kuramları Ve Uygulamaları, 2. Baskı, İstanbul, 1975

- Yazıcı M., İşletmelerde Hesap İşleri Düzeni, İstanbul, 1970
- Yazıcı M., Tek Vergi Düzeni-Artık Varlık Vergisi, İstanbul, 1995
- Yelken N., Sanayi Maliyet Muhasebesi (Ders Notları), İzmir, 1976
- Yereli A.N. ve Diğerleri, İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (Tms 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi, DEU SBE Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 3, ISSN: 1302-3284 E-ISSN: 1308-0911 Yıl: 2011, Sayfa: 113-135
- Yeşilçimenli A., İngiltere Muhasebe Sistemi, Marmara Üni. S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006
- Yıldırım O, Dalgeç A., Özkol E., Muhasebenin Tarihsel Ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış, TÜRMOB ve Dokuz Eylül Üniversitesi Ortak Yayını, TÜRMOB Yayınları No:23, Muhasebe Bilim Dalı Yayınları No:2, Ankara, 1995
- Yıldırım O. , Tek N. ,Finansal Muhasebe, Yayl. Y. , İzmir, 2004
- Yıldız F., Ve Diğerleri, Sanayi İşletmelerine Verilen Teşviklerin“TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standartı Işığında İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi (C.XIV, S I, 2012), syf:295-313
- Yılmaz B.B., Marka Değerinin Bilançodaki Yeri Ve Türkiye Muhasebe Standardı 38’e Göre Marka Muhasebesi, Maliye Finans Yazıları, Makaleler, Yıl:26 Sayı:97Ekim2012, Syf:10-39
- Yılmaz F., TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İmkb’de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi, Yönetim Dergisi Yıl:20 Sayı: 64 Ekim 2009
- Yoshikawa K, Ginko Boki Seiho (Japanese Bookkeeping Methods), 2 vols, Tokyo, 1992



- Yk S., Finansal Muhasebe, BirleŖik Matbaacılık, İzmir, 2006
- Zhang G., Environmental Influence on Accounting Development, Environmental Factors in China's Accounting Development since 1949, 2005 (evrimii) <https://ep.eur.nl/bitstream/1765/1888/5/Chapter+2.doc>, (28.05.2013)

### **Diger İnternet Kaynakları**

- Accounting and Disclosure System in Japan, Japanese Institute of Certified Public Accountants official web site [http://www.jicpa.or.jp/n\\_eng/e-account.html](http://www.jicpa.or.jp/n_eng/e-account.html), (26/09/2013)
- CPA Services, <http://www.hp.jicpa.or.jp/english/accounting/service/index.html> (29.08.2013)
- FASB Codification, <http://asc.fasb.org>, 2010 professional view. (29/08/2013)
- FASB Learning Guide, For The Codification Research System, Profesional Wiew, March 1, 2012 <http://asc.fasb.org> (2.09.2013)
- History of Accounting and Auditing System, <http://www.hp.jicpa.or.jp/english/accounting/history/> (28.08.2013)
- <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/consleg/1978/L/01978L0660-20040501-en.pdf> (23.08.2013).
- <http://www.hp.jicpa.or.jp/english/accounting/legal/index.html>(28.08.2013)
- [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-192-642-finansal-tablo-ornekleri-ve-kullanim-rehberi-\(20052013\).html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-192-642-finansal-tablo-ornekleri-ve-kullanim-rehberi-(20052013).html) (28/08/2013)
- [www.asb.co.uk](http://www.asb.co.uk) (29/08/2013)
- [www.chinaorbit.com](http://www.chinaorbit.com)

## ÖZGEÇMİŞ

1. Adı Soyadı : Zülkif YALÇIN

**İletişim Bilgileri**  
Adres

:Akdoğan Mah. 1265 Sok. No:8/J Toki Evleri B1/20 Daire 14 Buca  
İzmir

Telefon :0535 929 4675

Mail :zulkifyalcin@gmail.com

2. Doğum Tarihi :01/01/1979

3. Unvanı :Araştırma Görevlisi

4. Öğrenim Durumu : Yüksek Lisans

Derece	Alan	Üniversite	Yıl
Lisans	İ.İ.B.F İŞLETME BÖLÜMÜ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	2007
Yüksek Lisans	S.B.E. MUHASEBE Y.L.	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	2009
Doktora	S.B.E. İŞLETME DOKTORA	EGE ÜNİVERSİTESİ	-

5. Akademik Unvanlar: ARAŞTIRMA GÖREVLİSİ

6. Yönetilen Yüksek Lisans ve Doktora Tezleri

6.1. Yüksek Lisans Tezleri: Hizmet Üreten İşletmelerde Hizmet Maliyetini Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma

## **ÖZET**

*Değişen dünyada hızla gelişen işletmeler ve buna bağlı olarak iş hacminin artması faaliyetlerin parasal yönden kontrolünü de zorlaştırmaktadır. İşletmelerin faaliyetlerinin raporlanması işletme ile ilgili tüm taraflar için çok büyük önem arz etmektedir. Anlaşılır ve güvenilir bir raporlamanın tüm taraflara katkı sağlayacağı da göz ardı edilmemelidir. İşletmelerin faaliyetlerini kayıt altına alan ve raporlayan muhasebe bilimi bu yönüyle taraflara daha güvenilir ve anlaşılır bir rapor sunmayı hedeflemektedir. Son yıllarda muhasebenin bu fonksiyonlarını daha iyi bir şekilde yerine getirmesi için birçok ülkede ve uluslararası düzeyde ve yine uluslararası örgütlerce birçok çalışma yapılmış ve yapılmaktadır. Uluslararası örgütlere paralel olarak Türkiye’de de bu çalışmalar yürütülmektedir. Uluslararası örgütler olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Account), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun (International Accounting Standards Boards) katkıları ile düzenlenen Uluslararası Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartlarına paralel olarak Türkiye’de de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları amaca yönelik olarak düzenlenmiştir. Çalışmamızdaki amaç muhasebenin tarihsel gelişimini dikkate alarak uluslararası gelişmiş ülkelerin muhasebe sistemlerinin işleyişini incelemek ve düzenlenen bu standartların Türkiye boyutunun literatür taraması yaparak uygulama yönünün nasıl olduğunu ve raporlamaların nasıl düzenlendiğini araştırdıktan sonra Türkiye’ye uygun alternatif muhasebe hesapları ve alternatif muhasebe raporlamalarını düzenlemektir. Çalışmamız literatür taraması yöntemi ile irdelenecektir. Çalışmamız Türkiye’de yaşanan muhasebe gelişmelerine bir katkısı olacağı umuduyla yapılacaktır.*

**Anahtar Kelimeler;** *Muhasebe Unsurları, Uluslararası Muhasebe Sistemleri, Türkiye Muhasebe Standartları, Muhasebe Organizasyonu Önerisi*

**ABSTRACT:**

*The rapidly developing businesses in a changing World and as a consequence of this, the increase in the business volume makes difficult to control the monetary aspects of activities. It is crucial for every related party within businesses to report business activities. It should not be underestimated that reliable and understandable reporting activities are going to make a significant contribution for all parties. The accounting science which record the activities of businesses, aims to create a more reliable and understandable reports on that sense. Recently, many studies have been carried out in many countries and with an international scope and also by international organizations in order to meet the functions of accounting better. With parallel to the international organizations, there are also studies carried out in Turkey. As prepared with the parallel of International Accounting Standards and Financial Reporting Standards with the contribution of International Accounting Standards Committee, International Federation of Account and International Accounting Standards Boards as known international organizations, The Turkey Accounting Standards and The Turkey Financial Reporting Standards prepared by Turkey Accounting Standards Committee are both organized for their very specific purposes. The purpose of the study is to analyze the accounting systems of developed countries with a historical perspective and determine the Turkey scope of those standards with an extensive literature and analyze the relevant implications and reporting procedures for an alternative account system and alternative account reporting system which is suitable for Turkey. The study is going to be analyzed with literature review. The study is going to be done with the hope of contributing to the accounting developments in Turkey.*

**Key Words;** *Elements of Accounting, International Accounting Systems, Turkey Accounting Standards, Accounting Organization Proposal*