



**TÜRKİYE – RUSYA VE AZERBAYCAN KARŞILAŞTIRMALI
MUHASEBE SİSTEMİ**

İLONA DİKİCİ

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

OCAK, 2017

TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU

Bu tezin tüm hakları saklıdır. Kaynak göstermek koşuluyla tezin teslim tarihinden itibaren altı (6) ay sonra tezden fotokopi çekilebilir.

YAZARIN

Adı : İlona
Soyadı : DİKİCİ
Bölümü : İşletme A.B.D.
İmza :
Teslim tarihi :/...../2017

TEZİN

Türkçe Adı : Türkiye – Rusya ve Azerbaycan Karşılaştırmalı Muhasebe Sistemi

İngilizce Adı : Turkey – Russia and Azerbaijan Comparative Accounting System

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Tez yazma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uydugumu, yararlandigim tum kaynaklari kaynak gosterme ilkelerine uygun olarak kaynakçada belirttigimi ve bu bölümler dışındaki tüm ifadelerin şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

Yazar Adı Soyadı : İlona DİKİCİ

İmza :

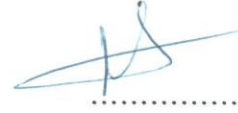


T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
JÜRİ ONAY SAYFASI

İşletme Anabilim Dalı İşletme Tezli Yüksek Lisans Programı 132201410 numaralı öğrencisi İlona DİKİCİ tarafından hazırlanan “Türkiye –Rusya ve Azerbaycan Karşılaştırmalı Muhasebe Sistemi” başlıklı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Aksaray Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

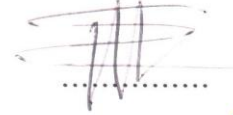
Danışman: Doç. Dr. Haluk DUMAN

(İşletme, Aksaray Üniversitesi)



Üye: Prof. Dr. Himmet KARADAL

(İşletme, Aksaray Üniversitesi)



Üye: Yrd. Doç. Dr. Namık Kemal ERDEMİR

(İşletme, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi)



Tez Savunma Tarihi: 19.01.2017

Sosyal bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun16.03.2017...tarih ve
..2017/147... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Öğrenci
İlona DİKİCİ

İmza



Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü
Yrd. Doç. Dr. Sevilay USLU DİVANOĞLU

İmza



TEŞEKKÜR

Bu tezin hazırlanması sırasında bana araştırma olanağı sağlayan ve çalışmanın her safhasında büyük yardımlarını ve desteklerini gördüğüm değerli hocam

Sayın;

Doç. Dr. Haluk DUMAN 'a

teŐekkürlerimi sunarım.

Çalışmalarım esnasında bana anlayış gösteren, desteklerini esirgemeyen saygıdeğer babam Aleksandr KORJOV, annem Larisa KORJOVA, sevgili eşim Erbil DİKİCİ ve sevgili oğlum Ersen DİKİCİ 'ye teŐekkürlerimi sunarım.

İlona DİKİCİ

TÜRKİYE – RUSYA VE AZERBAYCAN KARŞILAŞTIRMALI MUHASEBE SİSTEMİ

Yüksek Lisans Tezi

İlona DİKİCİ

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

ÖZET

Muhasebe bir bilgi sistemidir ve bu sistemde önemli olan faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi, mali tablolardaki bilgilerin gerçek durumu yansıtması ve aynı zamanda bu tabloların karşılaştırılabilir niteliği taşımasıdır.

Bu tezin amacı; Türkiye’de uygulanmakta olan muhasebe sistemini Azerbaycan muhasebe sistemi ve Rusya muhasebe sistemi ile karşılaştırarak analiz edip muhasebe sistemlerinin olumlu ve olumsuz yönlerini belirlemek olarak ifade edilebilir.

Yapılan çalışmada, her üç ülkenin muhasebe sisteminin tarihçesi, hesap planı, finansal tabloları ve ülke muhasebe standartları incelenmiş, karşılaştırmalı olarak analiz edilmiş ve sonuçlar değerlendirilmiştir.

Bilim Kodu : 1122

Anahtar Kelimeler : Türkiye Muhasebe Sistemi, Azerbaycan Muhasebe Sistemi, Rusya Muhasebe Sistemi, Hesaplar Planı.

Sayfa Adedi : 115

Danışman : Doç. Dr. Haluk DUMAN

TURKEY - RUSSIA AND AZERBAIJAN COMPARATIVE
ACCOUNTING SYSTEM

Master of Science Thesis

İlona DİKİCİ

AKSARAY UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES

ABSTRACT

Accounting is an information system and this system is supposed to possess, proper and secure accountability of the transactions, the real situation reflecting financial tables and at the same time, comparability of these tables.

The purpose of this study is to analyze and compare the basic outlines of accounting systems which are implemented in Azerbaijan and Turkey and to define the advantages and disadvantages of the system being accepted in Azerbaijan.

In this study, history of both countries, accounting system, 'chart of account', financial tables and country accounting standards are investigated, analyzed comparatively and results are evaluated.

Science Code : 1122

Key Words : Accounting System of Turkey, Accounting System of Azerbaijan, Accounting System of Russia, Chart of accounts.

Page Number : 115

Supervisor : Assoc. Prof. Dr. Haluk DUMAN

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
TELİF HAKKI VE TEZ FOTOKOPİ İZİN FORMU.....	ii
ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI	iii
JÜRİ ONAY SAYFASI	iv
TEŞEKKÜR	v
ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar LİSTESİ	xii
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ	xiii
BİRİNCİ BÖLÜM	1
GİRİŞ	1
1.1. Çalışmanın Önemi	1
1.2. Temel Literatür Bilgisi	2
1.3. Çalışmanın Amacı	3
1.4. Çalışmanın Yöntemi	4
İKİNCİ BÖLÜM	5
MUHASEBENİN TANIMI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE TEMEL KAVRAMLARI .	5
2.1. Muhasebenin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi	5
2.2. Muhasebenin Temel Kavramları	6
2.3. Genel Kabul Görmüş Muhasebe (Mali Tablolar) İlkeleri	7
2.4. Muhasebe Politikaları	8
2.5. Muhasebede Hesap Kavramı	9
2.6. Muhasebenin Bölümleri	10
2.6.1. Genel (Finansal) Muhasebe	10

2.6.2. Maliyet Muhasebesi	11
2.6.3. Yönetim Muhasebesi	12
2.7. Muhasebe Bilgi Sistemi	12
2.8. Uluslararası Muhasebe Standartları	13
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	16
AZERBAIJAN MUHASEBE SİSTEMİ	16
3.1. Muhasebe Sisteminin Tarihi ve Gelişimi	16
3.1.1. SSCB Döneminde Muhasebe Sistemi	17
3.1.2. SSCB Dönemi Sonrası Muhasebe Sistemi	19
3.2. Muhasebe Belge Düzeni	21
3.2.1. Fatura № 2Q	22
3.2.2. Tahsilat Makbuzu № 1MQ	22
3.2.3. Kasa Tahsilat Makbuzları № KO-1	23
3.2.4. Vekâletname № M-2	24
3.2.5. Diğer Evrak ve Belgeler	24
3.3. Muhasebe Kayıt Düzeni	24
3.3.1. Defter Tutma Yükümlülüğü	25
3.3.2. Tutulması Zorunlu Defterler	27
3.4. Muhasebe Hesap Planı	27
3.4.1. Bilânço Hesapları	28
3.4.1.1. Aktif Hesaplar	28
3.4.1.1.1. Duran Varlıklar (Uzun Vadeli Aktifler)	28
3.4.1.1.2. Dönen Varlıklar (Kısa Vadeli Aktifler)	30
3.4.1.2. Pasif Hesaplar	31
3.4.1.2.1. Öz Kaynaklar	32
3.4.1.2.2. Uzun Vadeli Yükümlülükler	33
3.4.1.2.3. Kısa Vadeli Yükümlülükler	34
3.4.2. Gelir ve Gider Hesapları	35
3.5. Mali Tabloların Düzenlenmesi	37
3.5.1. İşletme Bilânçosu	37
3.5.2. Gelir Tablosu ve Kâr Dağıtım Tablosu	40
3.5.3. İşletme Bilânçosuna İlave	42

3.6. Muhasebe Mesleği	46
3.6.1. Baş Muhasebeci	47
3.6.2. Serbest Muhasebeci	47
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	49
RUSYA MUHASEBE SİSTEMİ	49
4.1. Muhasebe Sisteminin Tarihi ve Gelişimi	49
4.1.1. SSCB Öncesi Dönemde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi ve Üçlü Kayıt Sistemi	49
4.1.1.1. SSCB Öncesi Dönemde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi (862 - 1917)	49
4.1.1.2. Üçlü Kayıt Sistemi	51
4.1.2. SSCB Döneminde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi ve Muhasebe Sisteminin Özellikleri	54
4.1.2.1. SSCB Döneminde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi (1917 - 1987)	54
4.1.2.1.1. Belirsizlik Dönemi (1917-1921)	54
4.1.2.1.2. Geleneksel Muhasebe Sisteminin Restorasyonu (1921-1929)	55
4.1.2.1.3. Muhasebe İlkelerinin Deformasyonu (1929-1953)	56
4.1.2.1.4. Gelişmiş Sosyalizm Muhasebe Sistemi (1959-1987)	57
4.1.2.2. SSCB Döneminde Muhasebe Sisteminin Özellikleri	58
4.1.2.2.1. SSCB Döneminde Tekdüzen Hesap Planı	58
4.1.2.2.2. SSCB Döneminde Muhasebede Kullanılan Belgeler	59
4.1.2.2.3. SSCB Döneminde Muhasebede Kullanılan Defterler	61
4.1.2.2.4. SSCB Döneminde Kullanılan Bilânço	62
4.1.2.2.5. Sosyalist Düzendeki Muhasebe Sisteminin Özellikleri	63
4.1.3. Değişim Döneminde Rusya Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi	65
4.1.3.1. Değişen Rusya'da Muhasebe Sistemini Yönlendiren Mevzuat	67
4.1.3.2. Değişen Rusya'da Hesap Planı ve İşleyişi	69
4.2. Rusya'da Muhasebe Mesleğinin İncelenmesi	73

BEŞİNCİ BÖLÜM	77
TÜRKİYE - RUSYA VE AZERBAYCAN MUHASEBE SİSTEMLERİNİN	
KARŞILAŞTIRILMASI	77
5.1. Muhasebe Hesap Planlarının Farklılıklar Yönünden Karşılaştırılması	77
5.2. Muhasebe Belge ve Kayıt Düzeninin Farklılıklar Yönünden Karşılaştırılması	88
5.3. Finansal Tablolar Açısından Farklılıkların Karşılaştırılması	89
5.3.1. Bilânço Düzenlerinin Karşılaştırılması	90
5.3.2. Gelir Tablolarının Karşılaştırılması	90
5.4. Muhasebe Mesleği Açısından Farklılıklar	92
KAYNAKÇA	94
ÖZGEÇMİŞ	102

TABLolar LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1: Azerbaycan Muhasebe Sisteminin Çalışma Esasları	16
Tablo 2: Azerbaycan Muhasebe Sistemi Hesap Sınıfları	28
Tablo 3: İşletme Bilânço Tablosu	38
Tablo 4: Gelir Tablosu ve Kârın Dağıtım Tablosu	43
Tablo 5: İşletme Bilânçosuna İlave	46
Tablo 6: Üçlü Kayıt Sisteminde Defter Şekli	59
Tablo 7: Üçlü Kayıt Sisteminde Yevmiye Defteri	59
Tablo 8: Üçlü Kayıt Sisteminde Defter-i Kebir	59
Tablo 9: Üçlü Kayıt Sisteminde Finansal Durum Defteri	60
Tablo 10: Yevmiye Defteri Örneği	60
Tablo 11: Kasa Hesabı Yevmiye Defteri Örneği	68
Tablo 12: Büyük Defter Örneği	69
Tablo 13: 1967 yılındaki devlet işletmeleri bilânço formatı ile ilgili kararnamesine yönelik olarak düzenlenmesi istenen özet bilânço formatı	69
Tablo 14: Rusya Muhasebe Sistemini Yönlendiren Mevzuat	74
Tablo 15: Muhasebe Hesaplarının Bilânçodaki Yeri	78
Tablo 16: Muhasebe Hesaplarının Kâr/Zarar Tablosundaki Yeri	80
Tablo 17: Türkiye – Rusya ve Azerbaycan muhasebe hesap planları tablosu	86

SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

Bu çalışmada kullanılmış bazı simgeler ve kısaltmalar, kavramlarıyla birlikte aşağıda verilmiştir.

Simgeler

Anlamı

ABO	: Azerbaycan Bakanlar Odası
AC	: Azerbaycan Cumhuriyeti
ACDO	: Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası
ACİİB	: Azerbaycan Cumhuriyeti İktisadi İnkişaf Bakanlığı
ACMB	: Azerbaycan Cumhuriyeti Merkez Bankası
AMB	: Azerbaycan Maliye Bakanlığı
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDT	: Bağımsız Devletler Topluluğu
DV	: Damga Vergisi
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İDT	: İktisadi Devlet Teşekkülleri
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
MDV	: Maddi Duran Varlıklar
MMUS	: Milli Muhasibat Uçotu Standartı (AC Muhasebe Standartı)
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MODV	: Maddi Olmayan Duran Varlıklar
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SSCB	: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetleri Birliği
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TK	: Ticaret Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye SMMM ve YMM Odalar Birliği
TTK	: Türkiye Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslar arası Finansal Raporlama Standardı
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standardı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. Çalışmanın Önemi

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

Azerbaycan, Kafkaslar'da siyasi ve ekonomik yönden en istikrarlı ülke konumundadır. Bu durum, ülkenin yatırım ortamını da olumlu şekilde etkilemektedir. Ayrıca Türk iş çevrelerine de önemli imkânlar sunmaktadır. Dış yatırımcıların ülkede sağlıklı bir şekilde faaliyet gösterebilmesi için işletmelerin muhasebe sisteminin de ihtiyaçları karşılayacak şekilde olması gereklidir. Fakat yabancı yatırımcıların Azerbaycan'da özellikle, muhasebe alanında karşılaştıkları sorunlar Azerbaycan muhasebe sisteminin sürekli güncelleştirilmesini gündeme getirmiştir. Bu bakımdan, özellikle Türk işletmelerini göz önüne alarak Türkiye muhasebe sistemi, Azerbaycan muhasebe sistemi ile karşılaştırılarak farklılıklar ve aynı zamanda eksikliklerin ortaya çıkarılması ve sunulması önem kazanmıştır.

Rusya ile Türkiye arasındaki ilişkiler, soğuk savaşın sona ermesinden ve Doğu Bloku'nun dağılmasından sonra, ekonomik açıdan hızla gelişmiştir. Özellikle Türk işletmelerin Rusya'da yaptıkları yatırımların artması ve Rus işletmelerle artan işbirliği projeleri, Rus muhasebe sistemine göre düzenlenen finansal tabloların analiz edilmesini önemli hale

getirmiştir. Türkiye ve Rusya arasında gelişen ticari ilişkiler nedeni ile Rus muhasebe sistemi ve Türk muhasebe sisteminin farklılıklarının ortaya konması önem kazanmıştır.

Bu bağlamda Orta Asya'da artan ekonomik ilişkilere bağlı olarak Türkiye, Azerbaycan ve Rusya arasındaki yatırımların getiri performansını sağlıklı olarak ölçülmesi, çifte vergilemenin önüne geçilmesi ve kıt kaynakların en verimli alanlara yatırılması ve etkin yönetimi için muhasebe bilgi sisteminin sunduğu bilginin karşılaştırılabilir, tam zamanında ve ihtiyaca uygun olması gerekmektedir.

Çalışmanın önemi bu bağlamda ortaya çıkmaktadır. Çalışmada Türkiye, Azerbaycan ve Rusya muhasebe bilgi sistemleri karşılaştırılarak eksik ve/veya zayıf yönleri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

1.2. Temel Literatür Bilgisi

Günümüzde muhasebe yaklaşımını iyi anlamak için muhasebe düşünce ve uygulamasının tarihsel gelişimini bilmek gereklidir. Tarihsel olarak muhasebe, gereksinimler doğrultusunda gelişmiş ancak muhasebe teknik ve kavramlarındaki değişiklikler ekonomik gelişmelere göre daha yavaş olmuştur. Başka bir ifade ile muhasebe uygulamalarındaki değişim, değişen ekonomik kurumlar ve ilişkilere, değişen muhasebe amaçlarına uyum gösterebilmek için gerekli olmuştur (Şengel, 1999). Görüldüğü gibi muhasebenin gelişimi ticari ilişkilerin gelişimine bağlı seyir göstermiştir. Buradan da net olarak söylenebilir ki, muhasebe, ticari ve iktisat bilim dalları gibi eski bir tarihe sahiptir. Bu bakımdan, ticari ve ekonomik hayata ilişkin faaliyetlerin arttığı devirlerde ve yerlerde daima muhasebe biliminin ilerlediği görülmektedir.

Muhasebenin tarihsel gelişimi göstermektedir ki çağdaş muhasebe bilimi sadece bir ülkenin gelişimiyle değil, birkaç ülkenin birbiriyle ticari ilişkilerinden doğan tarihsel gelişimiyle oluşmuştur. Başka bir deyişle muhasebe, toplumun gelişim tarihine bağlı olarak seyir göstermiştir (Mammadov ve Mammadova, 2005). Ama yinede siyasi ve ekonomik tarihe baktığımızda şunu söyleyebiliriz ki çağdaş muhasebe 1300'lü yıllarda İtalyan şehirlerinde gelişmiştir (Gray, 1983).

Muhasebenin kökeninde aritmetiksel hesabın bulunması bu bağlantının nedeni olarak nitelendirilebilir. Yazı ile hesabın kaydına olanak sağlanınca ticari işlemlerle birlikte, karşılıklı hesaplaşmak gereği ortaya çıkmıştır. Bu durum muhasebenin gelişmesine yol

açmış oldu (Degos, 2007).

Muhasebenin tarih içindeki akışına bakıldığında genellikle iki yönde geliştiği görülmektedir. Birincisi, hesap tutma tekniğinin kendi içindeki evrimin incelenmesidir. İkincisi ise iktisadi ve ticari faaliyetlerle ilgili sosyal yapının söz konusu teknik üzerinde meydana getirdiği etkilerin tespitidir. Muhasebe tarihçileri genellikle muhasebe tarihini üç ana bölüme ayırmaktadırlar. İlk bölüm, Pacioli'ye kadar (1494) olan gelişmelerle ilgilidir. İkinci bölüm, Pacioli'den 19. yüzyıl sonuna kadar uzanmaktadır. Üçüncü bölümde ise, 20. yüzyıldaki gelişmeler üzerinde durulmaktadır (TÜRMOB, 1995).

Kaynaklarda muhasebenin doğuşu ve gelişimi Avrupa topluluğu tarafından yapıldığı bildirilmektedir. Ancak Asya topluluğunun da bu gelişmelere katkıda bulunduğu kesindir. Türklerin, Arapların, Çinlilerin ve diğer toplumların özellikle de İslam dininin yaşanmaya başlamasından sonra muhasebe de birçok değişimler, gelişmeler olmuştur (İbadov ve Hümbətov, 2011).

Günümüzde bilgisayarların muhasebede kullanılması ile muhasebeden beklenen tüm görevler yerine getirilmeye başlanmış ve ilgili tarafların bilgi gereksinimi giderilerek mali tablolara ve kayıtlara duyulan güven artmıştır (İbadov ve Hümbətov, 2011).

1.3. Çalışmanın Amacı

Rusya ve Azerbaycan, eski Sovyetlere dayalı muhasebe sisteminden ayrılmıştır. Günümüzde de küçük ve bazı orta ölçekli işletmelerin hesap planı, mali tabloları eski Sovyetler muhasebe sistemindeki gibi hazırlanmaktadır. Bu durum bazı konularda sorun ortaya çıkarmakta ve küresel dünyanın gereksinimleri ile bağdaşmamaktadır.

Yeni muhasebe standartları tam olarak kullanılmamakta ve genellikle finansal tablolar vergi kurumlarına bilgi sunma amacıyla düzenlenmektedir. Bu açıdan üçüncü kişiler işletme hakkında yeterince bilgi alamamaktadırlar. Bu da işletme ile ilgili karar verme konusunda zorluklar çıkarmaktadır.

Bu çalışma ile Rusya – Azerbaycan ve Türkiye muhasebe sistemleri karşılaştırılarak benzerlikleri ve farklılıkları yönünden incelenmeye çalışılacak ve uyumlu – ideal muhasebe bilgi sistemine ilişkin çözüm önerileri getirilmeye çalışılacaktır.

1.4. Çalışmanın Yöntemi

Genel uluslararası amaç doğrultusunda, öncelikli olarak birinci aşamada ayrıntılı bir literatür taraması yapılarak konuyla ilgili yerli ve yabancı kitaplar, makaleler, tez çalışmaları, muhasebe standartları, kanunlar ve tebliğler incelenecektir. Muhasebe sistemi ile ilgili temel kavramlar açıklanacaktır. Aynı zamanda muhasebe standartlarıyla bağlı temel bilgiler verilecektir.

İkinci aşamada ise Rusya – Azerbaycan ve Türkiye muhasebe sistemleriyle ilgili ayrıntılı bilgi verilecektir ki bunlar: Ülkelerin muhasebe tarihçeleri ve gelişimi, hesap planları, finansal tabloları, standartları ve muhasebe mesleğinin durumu olacaktır. Ayrıca, Rusya – Azerbaycan ve Türkiye muhasebe sisteminin tarihçeleri, gelişimleri, hesap planları, finansal tabloları, standartları ve muhasebe mesleği durumları karşılaştırılacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBENİN TANIMI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE TEMEL KAVRAMLARI

Bu bölümde, diğer bölümlerde çalışma için gerekli olan muhasebe ile ilgili tanım, tarihsel gelişim ve temel kavramlar verilmiştir.

2.1. Muhasebenin Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

Muhasebe kavramı, Türk Diline Arapça'dan geçmiş olup sayma ve aritmetik anlamındaki “*nisap*” kelimesinden türetilmiştir (Sevilengül, 2007).

Muhasebe sistemi, işletmenin, şirketlerin, kuruluşların ve diğer tüzel kişilerin varlıklarının, sorumluluklarının, öz kaynaklarının, dönen varlıklarının ve genellikle tüm üretim faaliyetinin belli göstergelere dayalı olarak para ile aralıksız, belgelere dayalı ve tüm üretim işlemlerinin muhasebe hesaplarında çift taraflı kayıt yöntemiyle yansıtılması ve düzenlenmesi sistemidir. Bir başka tanıma göre ise; “Tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak şekilde verilerin, ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, raporlar halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanması sürecine muhasebe denmektedir” (Kalenderoğlu, 2006).

Çift taraflı muhasebe sistemi 1250 – 1440 tarihleri arasında Kuzey İtalya'da gelişmiştir. Muhtemelen çift taraflı muhasebeye İtalya'nın bir kaç şehir tipli devletlerinde aynı anda gereksinim duyulmuştur (Chatfield, 1974). Muhasebe konuları on beşinci yüzyıl sonuna kadar tabii bir seyir izleyerek gelişmiştir. Toskanalı bir rahip olup geniş bir matematik bilgisine sahip Luca Paciolo'nun 1494 yılında İtalya'da yayınladığı “*Summa Arithmetica*” adlı eserle birlikte çift taraflı muhasebe ve muhasebe uygulamasının (Mammadov ve Mammadova, 2005) yanı sıra muhasebenin karşısında duran problemlere değinmiştir. Böylece İtalya prensipleri itibariyle bütün dünyaya yayılan muhasebe bilimindeki rönesansın da beşiği olmuştur. Söz konusu eserle birlikte, muhasebe bilimi, aynı zamanda

hem pratik hem de teorik bakımlardan gelişme yoluna girmiştir (Hiçşamaz, 1982). 1494’de matematikçi Rahip Luca Pacioli çift taraflı muhasebe üzerine ilk inceleme ve kaynak olan “Summa de Arithmetica Geometria, Proportioni et Proportionalita” adlı eseri yazmış (Şengel, 1999) ve bu eserde Venedik’te iki yüz yıldan beri kullanılan bir usulün tasviri yapılmıştır. Ayrıca, konunun sistemli bir şekilde ilk defa tahlili ve açıklanması Luca Paciolo tarafından yapılmıştır. Böylece, kâr ve zarar hesapları gösterilmesi, bunun tabii bir sonucu olarak borç ve alacak kayıtları arasındaki sürekli denge, bu dengenin her kıymet hareketi için yevmiye kayıtlarında izlenmesi ve defteri kebir kayıtlarının mizan aracılığı ile kontrolü, yazarın öğretim metodu ile muhasebedeki yerlerini bulmuştur.

Kaynaklarda muhasebenin doğuşu ve gelişiminin Avrupa topluluğu tarafından yapıldığı ifade edilmektedir. Ancak Asya topluluğunun da bu gelişmelere katkıda bulunduğu kesindir. Türklerin, Arapların, Çinlilerin ve diğer toplumların özellikle de İslam dininin yaşanmaya başlamasından sonra muhasebede birçok değişimler, gelişmeler olmuştur (İbadov ve Hümbetov, 2011).

Günümüzde bilgisayarların muhasebede kullanılması ile muhasebeden beklenen tüm görevler yerine getirilmeye başlanmış ve ilgili tarafların bilgi gereksinimi giderilerek mali tablolara ve kayıtlara duyulan güven artmıştır (İbadov ve Hümbetov, 2011).

2.2. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebe, düşünülüp uygulamaya konulmuş bir kurama dayanmaz. Tam tersi, mevcut uygulamanın dayandığı düşünce biçimini araştırarak, uygulamanın neden böyle olduğunu ve neden başka türlü olmaması gerektiğini açığa çıkarır (Terexova, 2008).

Muhasebe kuramına yön veren temel esaslardan en önemlisi “muhasebenin temel kavramlarıdır”. Muhasebenin temel kavramları, muhasebe mesleği tarafından bir işletmenin finansal faaliyet ve çabalarının ölçülmesi, kaydedilmesi ve raporlanmasında bir yol gösterici olarak benimsenir. Kavramlar, mevcut muhasebe uygulamalarının genel olarak tanımlanmasını sağlayarak, muhasebeyi öğrenmede ve uygulamada yardımcı olur. Ayrıca, çok bilinmeyen ya da istisnai olarak karşılaşılan durumların analiz edilmesine, bu durumlarla ilgili muhasebe prosedürlerinin geliştirilmesine yardımcı olur (Stickney ve Roman, 1994).

Hem kuramsal hem de uygulamaya dayalı olan muhasebenin temel kavramları, finansal olayları, nasıl, ne zaman kayıt yapılması, ölçülmesi, raporlanması gerektiğini açıklayan genel kabul görmüş önemli temel kavramlardır. Temel kavramların özellikleri şöyle sıralanabilir (Terexova, 2008):

- ▶ Temel kavramlardan yeni kavramlar çıkarılabilir,
- ▶ Temel kavramlar uygulamacılar tarafından kabul edilen varsayımlardır,
- ▶ Her kavram, diğer kavramlarla bağlantılı ancak diğer kavramlardan bağımsızdır,
- ▶ Kavramlar, mevcut muhasebe uygulamasının nasıl olduğunu belirler.

On iki başlıkta toplanan bu temel kavramlar (Sevilengül,1998):

- ✓ Sosyal Sorumluluk Kavramı,
- ✓ Kişilik Kavramı,
- ✓ İşletmenin Süreklilik Kavramı,
- ✓ Dönemsellik Kavramı,
- ✓ Parayla Ölçülme Kavramı,
- ✓ Maliyet Esası Kavramı,
- ✓ Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
- ✓ Tutarlılık Kavramı,
- ✓ Tam Açıklama Kavramı,
- ✓ İhtiyatlılık Kavramı,
- ✓ Önemlilik Kavramı,
- ✓ Özün Önceliği Kavramıdır.

2.3. Genel Kabul Görmüş Muhasebe (Mali Tablolar) İlkeleri

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, bilanço ilkeleri ile gelir tablosu ilkeleri olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.

- ✓ Bilanço İlkeleri
- ✓ Gelir Tablosu İlkeleri

Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablodur.

Bilânço, aktif ve pasif olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır; aktif ve pasif kısım birbirine eşittir. Çünkü aktif, işletmenin sahip olduğu varlıkları, pasif ise bu varlıkların sağlandığı yabancı kaynak ve öz kaynakları göstermektedir.

İşletme varlıkları dönen ve duran varlıklar olarak iki grupta toplanır. Dönen varlıklar, bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilebileceği veya kullanılacağı tahmin edilen varlıklardan oluşur. Duran varlıklar ise; normal şartlar altında bir yıl içinde elden çıkarılması düşünülmeyen veya yararları bir yılda tüketilmeyecek olan varlıklardır.

Kaynaklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarla öz kaynaklardan oluşur. Kısa vadeli yabancı kaynaklar bir yıl içinde ödenmesi gereken; uzun vadeli yabancı kaynaklar ise bir yıldan daha uzun vadede ödenecek olan borçlardan oluşur. Öz kaynaklar ise işletme sahip veya ortakları tarafından işletme kişiliğine tahsis edilmiş kaynakları oluşturur.

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını kapsar.

Gelir tablosunun düzenlenmesinde genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerinde belirtilen esaslardan hareket edilir. Tablonun düzenlenmesinde esas faaliyetlerden sağlanan gelirler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelirler ve süreklilik göstermeyen olağandışı gelirler ayrı ayrı gösterilir. Aynı şekilde esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağandışı giderler de ayrı ayrı gösterilir.

Değişik amaçlarla ve farklı sunuluş biçimlerinde hazırlanabilen gelir tablosu temel olarak beş bölümden oluşmaktadır (İbadov, 2012):

- Brüt Satış Kârı Bölümü,
- Faaliyet Kârı Bölümü,
- Olağan Kâr Bölümü,
- Olağandışı Kâr Bölümü,
- Net Kâr Bölümü.

2.4. Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikaları, “işletme yönetiminin muhasebe sisteminin uygulanması ile ilgili kararların bütünü” ifade eder. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde

“Muhasebe Politikalarının Açıklanması” başlığı altında aşağıdaki konulara değinilmektedir (Yalkın, 1998):

- ✓ Mali tablolar işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmış ise bunların açıklanması istenmez. Ancak bu kavramlardan ayrılmaların mevcut olması hallerinde, mali tabloların dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklanması gerekir.
- ✓ İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulanmasını yönlendirmelidir.
- ✓ Mali tabloların içerdiği bütün muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa olarak açıklanmalıdır.
- ✓ Kullanılan muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar mali tablolarla bütünlük oluşturur. Kullanılan önemli muhasebe politikalarının açıklanması, mali tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilkedir. Politikalara ilişkin açıklamalar işletme yönetimi tarafından muhasebe departmanına toplu olarak verilmelidir.
- ✓ Bilânço ve gelir tablosundaki ve diğer tablolardaki yanlış ve gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dipnotlarda belirtilmesi suretiyle düzeltilmiş olamaz. Düzeltme ancak, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve mali tablolara yansıtılır.
- ✓ Mali tablolar, dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.
- ✓ Mali politikalarda, cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmış ise durum, nedenleri ile birlikte açıklanmalı ve bunun mali tablolara olan etkileri gösterilmelidir.

2.5. Muhasebede Hesap Kavramı

Muhasebe hesabı kavramının doğuşu Eski Yunan dönemine dayanmaktadır (Güvemli, 1995).

Aynı nitelikteki işlemlerin artış ve azalışlarının izlendiği çizelgelere hesap denir. Örneğin; işletmenin deposunda meydana gelen ticari mal artış ve azalışlarının tamamı 153 Ticari Mallar Hesabında takip edilir. Ayrıca her hesabın detayları için o hesaba ait alt hesaplar da açılabilir. İşletmede yapılan faaliyetler sonucu kaynak, varlık, alacak, borç, gelir ve gider miktarlarında sürekli olarak değişiklikler meydana gelir. Bu değişikliklerin tablolar üzerinde izlenmesi pratik değildir ve imkânsızdır. İşte bu karışıklıkları önlemek ve zorlukları gidermek için hesap adı verilen çizelgeler kullanılır. Böylece varlık, kaynak,

borç ve alacak unsurlarının her biri için bir hesap açılır artış ve azalışlar bu hesaplar üzerinde incelenir.

Hesap, ticari işlemlerin uygun bir şekilde takibinin yanısıra bilgilerin gruplandırılması görevini de yerine getirmektedir. Başka bir deyişle, hesaplar her işlemin ilgili olduğu yerde toplanmasını sağlamaktadır.

2.6. Muhasebenin Bölümleri

Muhasebenin türü ne olursa olsun tüm gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve teşebbüslerde muhasebenin genel sınırları değişmemektedir. Sadece faaliyetlere bağlı olarak hesap ve hesaplamalar ile kayıt ortamlarında değişiklik görülmektedir. Diğer yandan da faaliyetin türüne ve muhasebeden beklenen amaçlara göre muhasebe bölümlendirilir (Özkan, 1998).

Muhasebe temel olarak üç bölüme ayrılır. Bunlar Genel (Finansal) Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesidir. Maliyet muhasebesi yönetim muhasebesi içinde düşünülerek; genel muhasebe ve yönetim muhasebesi şeklinde de bir bölümlendirme yapılmaktadır. Ayrıca, ihtisas muhasebesi türünden olan banka muhasebesi, inşaat muhasebesi, konaklama muhasebesi ve diğer uygulamalar da muhasebenin temel üç bölümünden yararlanmaktadır (Pratt, 1996).

2.6.1. Genel (Finansal) Muhasebe

Genel Muhasebe (finansal muhasebe, ticari muhasebe); kıymetlerin, işlemlerin ve sonuçların izlerini sürekli olarak saklayan yazılı bir bellektir (Sevilengül, 2005).

Ticari muhasebe ve finansal muhasebe olarak da adlandırılan genel muhasebe işletme veya teşebbüsün dışı dönük işlemlerinin izlenerek kayıtları muhasebe dalıdır. Özellikle borç, gelir-gider ve alacak ilişkileri sonucu ortaya çıkan mali olaylar genel muhasebenin ilgili alanını oluşturur. Genel muhasebe, şirketin borç ve alacakları ile ilgili olarak stoklar, kasa, alınan çekler, alacak senetleri, müşteriler, bankalardaki mevduat ve kredi hesapları, satıcılar, verilen çekler, borç senetleri, katma değer vergisi (KDV), kurumlar vergisi (KV), gelir vergisi (GV), damga vergisi (DV) ve fonların hesaplanması, özel kesim ve kamu kesimi tahvil senet ve bonoları, alacak senetleri reeskontu, avanslar, karşılıklar, arazi ve arsalar, binalar, makine tesis ve cihazlar, taşıt araç ve gereçleri, döşeme ve demirbaşlar, akreditifler, birikmiş amortismanlar, alınan ve verilen depozito – teminatlar, sermaye hesapları gibi hesapların izlenmesi, kayıtlarının tutulması, belgelerin izlenmesi ve

düzenlenmesi, beyannamelerin ve bildirgelerin hazırlanması gibi pek çok iş ve işlemi izleyerek dönem sonlarında gelir tablosu ve bilançonun düzenlenmesine ilişkin faaliyetleri üstlenmiştir (Kızıllı, 2006).

Genel muhasebe işlemleri objektif belgelere dayanarak ve doğruluğuna güvenilir şekilde kaydetmesi ve işlemlerin izlerinin sürekli saklanması sağladığı aşağıdaki yararlar (Sevilengül, 2005):

- ✓ Belgeleyici bir öge olarak yarar sağlar. Yani daha önceden yapılmış bir işlemin varlığı, biçimi ve dayanağı hakkında gerekli bilgi kaynağıdır,
- ✓ Belli tarihlerde yapılması gereken işlemlerin unutulmamasını sağlar,
- ✓ İşletme varlıklarının faaliyetleri gereği dışında, işletmeden çıkıp çıkmadığının kontrolünü yapar.

Yukarıda sıralanan tüm hususlar göz önünde bulundurulduğunda, işletmenin varlık ve kaynaklarındaki değişmelerin izlenmesi, öz kaynaklardaki artış ve ya azalışlar belirlenerek işletmenin kâr veya zararının bulunması genel muhasebenin görevi olduğu ortaya çıkmaktadır.

2.6.2. Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi işletmede içe yönelik faaliyetleri bir diğer ifade ile işletme içi değer akışını inceleyen muhasebe dalıdır. Özellikle satın alınan ve üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması satış fiyatlarının belirlenmesi ve yöneticilerin alacakları kararlara yardımcı olacak bilgilerin üretilmesi maliyet muhasebesinin konusunu oluşturur. Bununla birlikte maliyet muhasebesinin tam anlamı ile uygulandığı işletmeler endüstri işletmeleridir. Endüstri işletmeleri değişik biçimlerde sağladıkları maddelerin biçim ve özlerini kimyasal ve fiziksel yöntemler ile değiştirerek faydalarını arttıran ya da faydalanabilir hale getiren işletmelerdir (Hacıüstemoğlu, 2002).

Maliyet muhasebesinin amaçları şunlardır (Özkan, 1998):

- ✓ Üretilen mamul ve hizmetlerin birim ve toplam maliyetlerinin saptanması,
- ✓ Maliyet türleri, maliyet merkezleri, maliyet taşıyıcıları açısından etkin kontrollerin yapılmasını sağlamak,
- ✓ Kısa ve uzun dönem planların hazırlanmasında gereksinim duyulan bilgileri sağlamak,

- ✓ Karar alınmasında ilgili yöneticilerin bilgi gereksinimlerini gidermek,
- ✓ İşletme faaliyetlerinin verimlilik yönünden değerlendirilmesine yardımcı olmak,
- ✓ Faaliyet sonuçlarının çıkartılmasına yardımcı olmak böylece, stok değerlemesi, fiyatlandırma, kontrol ve karşılaştırmalarda ve bu hususlarda daha sağlıklı ve düzenli bilgilerin hazırlanmasını sağlamaktır.

Maliyet muhasebesi bu özellikleri ile işletme içine dönük, finansal muhasebeden aldığı geçmiş mali bilgilere göre informal raporlar hazırlayan bilgi sistemidir.

2.6.3. Yönetim Muhasebesi

Yönetim Muhasebesi, genel muhasebe ve maliyet muhasebesinin ürettiği geçmiş mali bilgiler ışığında, geleceğe yönelik hazırlanan planların somut hale getirilmesi ve yönetim faaliyetlerinde karar alma sürecinde yardımcı olan muhasebe dalıdır (Lazol, 2010). Söz konusu olan muhasebe birimi, işletme çalışanları ve yöneticileri, yani tüm iç bilgi kullanıcıları için bilgi üretir. Yönetim muhasebesinin temel amacı, yönetim sürecinde ihtiyaç duyulacak bilgilerin üretimi ve sunulmasıdır (Ertaş, 2007).

2.7. Muhasebe Bilgi Sistemi

Günümüzde teknolojinin hızlı ve sınırsız bir şekilde ilerlemesi, ekonomik anlamda yoğun bir rekabet sürecine girilmesi ülkelerin, uluslararası işletmelerin ve hatta KOBİ'lerin bile, yeni yönetim politikaları benimsemelerini zorunlu hale getirmiştir. Diğer taraftan bilginin değerinin keşfedilmesi, yöneticileri bilgi donanımlarını arttırmaya ve bilgi sistemlerinde yeni yapılanmalara yöneltmiştir. Bilgiye olan ihtiyaç işletme içi ve dışı bilgi akışını sağlayan yönetim bilgi sistemlerinin daha etkin bir şekilde kullanılmasını gerekli kılmıştır (Sürmeli, 1996). Bilginin artan önemi, işletme yönetim sistemlerinin kurulmasında bu kavrama dayalı yapıları ön plana çıkarmıştır. Bu süreçte, işletme yönetimi genel bir bilgi sistemi olarak tanımlarken, muhasebe de, yönetim bilgi sisteminin bir alt sistemi olarak gelişme göstermiştir.

Günümüzde işletmeler geleneksel muhasebe sistemi tarafından sağlanan bilgilerin haricindeki bilgilere de ihtiyaç duymaktadır (Get Through Guides Ltd, 2010). Muhasebe bilgi sistemi işletmelerin, klasik görüntülerini modern yöntemlerle daha çabuk ve kolay bir şekilde gerektiğinde bilginin ayrıntılarına inilerek daha fazla bilgi, verim ve işletme faaliyetlerinin sonuçlarının daha sağlıklı olmasını da sağlaması açısından önemlidir

(Sürmeli, 1996). Bundan başka, işletmede en eski ve en yaygın kullanılan bilgi sistemidir. Sistemde iş süreçleri ve diğer ekonomik olaylar çift taraflı kayıtlarla sorumluluk muhasebesi ve kârlılık muhasebesi kapsamında kayıt ve rapor edilmektedir. Bilgisayar temelli muhasebe sistemi, bilanço ve gelir tablosu gibi önemli finansal tabloları analize daha elverişli bir şekilde sunmaktadır (Sevilengül, 2005).

Günümüzde muhasebe birimleri, iş ihtiyaçlarına çözüm getiren yönetim sistemlerini tasarlamak ve sisteme girişi yapılan verilerden elde edilen bilgiyi analiz etmek, yorumlamak ve bilgileri kullanmak sorumluluklarını üstlenmişlerdir. Muhasebe sisteminin mevcut muhasebe bilgilerini girdi olarak işleyip çıktı halinde bilgi kullanıcılarına sunması, muhasebe bilgi sistemi kavramını meydana getirmektedir. Bu sistemi, teknoloji, bilgi ve yönetsel yaklaşımlarla muhasebenin bir bütünleşmesi olarak da ifade edilebilir (Kutlu, 2008).

Muhasebe bilgi sistemini açıklamaya yönelik diğer tanımlara bakacak olursak; Romney ve Steinbart'e göre, işletmelerde bilgi kullanıcılarına, planlama, kontrol ve işletmenin faaliyetlerini sürdürmede ihtiyaç duyacakları bilgileri sağlayan bir veri işleme sürecidir (Romney ve Steinbart, 2000).

Başka bir tanımda ise, işletmenin varlıkları ve bu varlıkların kaynakları olan sermaye ve borçlar üzerinde değişme yaratan mali nitelikli işlemlere ait verileri toplayan, toplanan verileri işleyerek bilgiye dönüştüren ve ortaya çıkaran bir bilgi sistemi olduğu ifade edilmektedir (Sürmeli, 1996).

Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin muhasebe bilgileri için bir tür dağıtım sistemidir. Sistemde öngörülen unsurlar; işletme organizasyonunun yasal raporlama düzeninin gereksinimi olan bilgileri edinmek, güvenilir muhasebe bilgilerine gereksinimi olanlara temin etmek ve işletmeleri olası risklerden, muhasebe bilgilerinin işletme içi veya dışındaki kötüye kullanımlardan korumaktır (Kaynar, 2010).

2.8. Uluslararası Muhasebe Standartları

Günümüzde, artan teknolojik imkânlar ve ülkeler arasındaki sınırların ortadan kalkmasıyla işletmeler teknoloji, küreselleşme, artan rekabet şartları gibi konularda sürekli değişime zorlanmaktadır.

Yatırımların, ulusal işletmelerin sayısının ve işlem hacimlerinin artması, gelişen teknolojik imkânlar ile ticaret ve üretimin küreselleşmesi gibi nedenlerle işletmelerin yapısı 20-30 yıl öncesine göre oldukça karmaşıklaşmış durumdadır. Bu duruma paralel olarak işletmelerin muhasebe işlemleri ve finansal yapıları da gelişmekte ve karmaşıklaşmaktadır. Sayılan tüm bu gelişmeler, muhasebe uygulamalarında yeni kuralların oluşturulmasını ve bu kuralların ülkeler arasında uyumlaştırılmasını zorunlu hale getirmektedir (Kutlu, 2008).

Muhasebe standartlarının oluşturulmasına duyulan ihtiyaçları aşağıdaki başlıklarla ele alabiliriz (Şensoy, 2008):

- ✓ Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- ✓ Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek,
- ✓ Finansal tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- ✓ İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların doğru değerlendirmelerine ve karar vermelerine yardımcı olmak,
- ✓ Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.

Standart sözlük anlamı olarak, ölçü ve uygulama birliğini sağlamak için, somut anlamda boyutları ve nitelikleri belirlenmiş bir madde ve gereç ölçüsü; soyut anlamda ise belirli konularda düzenlenmiş kurallara uyum örneği olarak tanımlanmaktadır (Ataman ve Akay, 2002).

Muhasebe ise, mali bilgilerle zengin raporlar aracılığıyla işletme ile ilgili çeşitli bilgiler üretmektedir ve bu raporlar ilgili tarafların birbirinden farklı olan bilgi ihtiyaçlarını karşılama görevini üstlenmektedir. Bu ihtiyaçların giderilmesinde bütün ilgili kişi ve kurumların ortak bilgi ihtiyaçları dikkate alınmalıdır. Mali tabloların işletmenin faaliyetlerini ve ekonomik gerçeklerini; açık, uygun, anlaşılabilir biçimde tarafsızca karşılaştırılabilir bir anlayış içinde ve tam olarak yansıtması istenmektedir (Quliyev ve Diğerleri, 2011).

Devletlerin farklı muhasebe sistemlerine sahip olması nedeniyle uluslararası alanda ortaya çıkan sorunlara muhasebeyle ilgili taraflardan teoride ve uygulamada çeşitli çözüm önerileri getirilmiştir. Bu öneriler içerisinde önceleri “Uluslararası Muhasebe

Uyumlaştırması (International Accounting Harmonization)”, sonraları “Muhasebe Standartlarının Yakınsanması (Convergence or Accounting Standards)” yaklaşımı, bütün ülkeleri ortak standartlar etrafında toplamayı amaçlayan, günümüze kadar yapılan akademik nitelikli çalışmalarda birçok muhasebe araştırmacısı tarafından en çok savunulan ve kabul gören yaklaşımlar olarak ön plana çıkmıştır. Muhasebede uluslararası yakınsama, tüm ülkelerin kullanabileceği “tek bir muhasebe standartları takımı” geliştirmeye katkıda bulunacak yeni standartlar geliştirmek amacıyla muhasebe ile ilgili kurumların birlikte çalışma faaliyetlerinin sonucudur (Quliyev ve Diğerleri, 2011).

Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan mali tablolar; nicelik ve nitelik yönünden yetersizliği nedeniyle, yanlış değerlendirmelere ve kararlara yol açabilir. Muhasebe Standartları tüm muhasebeciler için ortak bir dil konumundadır ve muhasebe sistemleri arasında bir tutarlılığın ve karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesinde muhasebe standartları önemli bir rol oynamaktadır (Yazıcı, 2003).

Muhasebe standardı kavramını, temel olarak ulusal ve uluslararası standartlar olarak iki şekilde sınıflamak mümkündür. Ulusal muhasebe standardı, bir sistem içerisinde belirli bir ülkeye ait olup, bu tür standartlar uygulandıkları ülkelerdeki kurum ve işletmelerde muhasebe birliğini sağlamak ve bu standartlar çerçevesinde söz konusu kurum ve işletmeler ilgili yerlere hesap vermektedirler (Yazıcı, 2003).

Uluslararası muhasebe standardı ise, finansal bilginin ilgili finansal tablo kullanıcılarına iletilmesinde birden çok alternatif sunan, uluslararası bazda raporlamaya olanak veren, işletmelere kendilerine uygun olan en iyi politikaları seçme imkânı sunan bir kavram olarak ifade edilmektedir (Atmaca ve Çelenk, 2011).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AZERBAJYCAN MUHASEBE SİSTEMİ

Bu bölümde, Azerbaycan muhasebe sisteminin tarihi ve gelişimi, muhasebe belge düzeni, muhasebe kayıt düzeni, muhasebe hesap planı, finansal tabloları, muhasebe / finansal raporlama standartları ve muhasebe mesleği hakkında bilgiler verilmiştir.

3.1. Muhasebe Sisteminin Tarihi ve Gelişimi

Türkiye Türkçesi'nde "muhasebe" olarak kullanılan kavram, Azerbaycan Türkçesi'nde "muhasibat uçotu" olarak adlandırılmaktadır. Ülkede muhasebe temel üç bölüme ayrılmaktadır. Ticari işletmeler, ticari amaç gütmeyen ve kamuya ait olmayan işletmeler ve devlet bütçesine bağlı diğer işletmeler. Azerbaycan muhasebe sistemi söz konusu bölümlere ayrı ayrı hitap etmektedir (www.maliyye.gov.az, 2011).

Ülkede faaliyet gösteren işletmelerde muhasebe sisteminin kurulması ve uygulanmasının genel ilkeleri devlet tarafından oluşturulmaktadır. Muhasebe belgelerinin ve kayıt tutma sisteminin belirlenmesi için 24 Mart 1995 tarihinde "Muhasebe Hakkında" Azerbaycan Cumhuriyeti (AC) Kanunu kabul edilmiştir (Kərimov, 2009). Kanunda belirtildiği üzere muhasebe, işletmenin varlık ve kaynaklarının, sermayesinin, varlıklarının ve genellikle tüm ticari ve ekonomik ilişkilerinin gerçek göstericileri esasında, para ile ifade edilebilen, aralıksız, baştan başa belgeleştirilmiş ve muhasebe kayıtlarında karşılıklı ilişkilendirilmiş, bütün ticari ve ekonomi faaliyetlerinin muhasebe kayıtlarında çift taraflı muhasebe sistemi ile toplanması ve raporlanması sistemidir (Əhmədov, 2007).

Şu anda Azerbaycan muhasebe sistemi dört seviyede düzenlenmektedir. Her bir seviye muhasebe sisteminin esaslarını ve onların uygulanma yönlerini göstermektedir. Azerbaycan'da muhasebe sisteminin düzenlenmesinin kanuni esasları Tablo 1'de sunulmaktadır.

Tablo 1: Azerbaycan Muhasebe Sisteminin Çalışma Esasları

Seviyeler	Belgeler	Belgeleri hazırlayan kurumlar
1. AC kanunu	Kanunlar, Yasalar, Fermanlar v.s.	Milli Meclis, Azerbaycan Cumhurbaşkanı
2. Normatif	Muhasebe Standartları	AC Maliye Bakanlığı, Merkez Bankası
3. Metodoloji	Normatif Belgeler (Standartlardan Farklı) Metodoloji Gösterişler	AC Maliye Bakanlığı, Valilikler
4. İşletme. Muh. Politik.	İşletme İçi Fermanlar, Emirler v.s	İşletmeler, Denetim Şirketleri

(Maliye ve Muhasebe Dergisi, 2003)

AC’de muhasebe sistemi, 24 Mart 1995 tarihli “Muhasebe Hakkında”, AC Maliye Bakanlığının “Müesseselerin Muhasebe Hesap Planı ve Onun Uygulanmasına Dair” 01 Ocak 1996 tarihli talimatı, “Müesseselerin Muhasebe Politikaları Hakkında” 23 Ocak 1997 tarihli kararlarıyla düzenlenmekte ve uygulanmaktadır. Bu kanunlara göre ülkede faaliyet gösteren bu tip işletmeler (hukuki ve fiziki şahıslar) gelir veya gelirsiz çalışmalarından dolayı muhasebe sistemlerini tutmak zorundadırlar. Bu kanun Azerbaycan Cumhuriyeti’nde muhasebe sisteminin devlet tarafından düzenlendiğini, aynı zamanda muhasebe sisteminin planlı bir şekilde icra edilmesinin temel ilkelerini, bu alanda işletme, şirket ve diğer tüzel kişilerin haklarını, görevlerini, sorumluluklarını, muhasebe (maliye) raporlarının yayın kurallarını, muhasebe belgelerinin doğruluğunun teminatını ve boyutlarını belirler (Muhasibat Uçotu Haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu, 2004).

Muhasebe sisteminin Azerbaycan’da çok uzun bir geçmişi olmadığı söylenebilir. Azerbaycan ekonomisinin son yıllarda yaşadığı köklü değişiklikler, muhasebe bilgilerinin elde edilmesi ve kullanılmasında da etkisini göstermiştir. Azerbaycan’da muhasebe sistemi geçmiş Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği (SSCB) döneminde gelişmeye başlamış ve günümüze kadar gelişerek devam etmiştir. Muhasebe sistemindeki değişiklikleri Azerbaycan’da, Sovyetler Birliği öncesi ve Sovyetler Birliği sonrası muhasebe uygulamaları olarak dönemlere ayırabiliriz (Pekdemir ve Akün, 1999).

3.1.1. SSCB Döneminde Muhasebe Sistemi

SSCB zamanında muhasebe sistemi Vergiler Bakanlığı gibi kamu kurumlarına rapor vermek zorunluluğu olmayan ve işletmelerde istatistik ve yönetim muhasebe türlerinin yaygın olmasıyla seçilirdi (Əliyev ve Salahov, 2002).

Muhasebenin esas amacı işletme içi ve dışındaki bilgi kullanıcılarına ekonomik ve finansal nitelikli veri akışını sağlamak değil, daha çok sosyalist malvarlığının muhafazası, devlet

sosyalist gelişme planlarının yerine yetirilmesi ve malın maliyetinin doğru hesaplanması amacı ile kullanılmıştır (Əhmədov, 2007).

SSCB'de iktisadi kıymetler sadece devlet eliyle üretildiğinden, özel kesime yer olmadığından tüm iktisadi kıymet devlet elinde toplanmakta ve tahsis edilmekteydi (Başaran, 2001). Bunun anlamı izlenen maliye politikası ile tüm iktisat politikası arasında hemen hemen hiç fark kalmıyordu. Dolayısıyla merkezde toplama ve tahsis mekanizmasının piyasa ekonomisine göre verimliliği veya verimsizliği SSCB'nin akıbetini belirlemiştir.

Azerbaycan'da muhasebe sistemi geçmiş Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği (SSCB) döneminde gelişmeye başlamış ve günümüze kadar devam etmiştir. Azerbaycan'da muhasebe uygulamaları çok geç başlamıştır. Bu sistem Rusya, daha sonra SSCB'nin etkisiyle gelişmiştir. Muhasebe sisteminin tarihçesinde önemli noktaları şöyle özetleyebiliriz (Hacıosmanoğlu, 1982):

- ❖ 1736 - Rusya'da ilk muhasebe kitabı yayınlanmıştır.
- ❖ 1772 - Çar Büyük Petro zamanında ülkede çift kayıt sistemi esası tesis edilmiştir.
- ❖ 1772 - Rusya'da ilk defa Ticari Bilimler Akademisi Moskova'da kurulmuştur.
- ❖ 1773 - İlk kez çift kayıt sistemi üzerine ders kitabı yayınlanmıştır.

İhtilal sonrası Sovyetler Birliğinde muhasebenin kronolojisi ise şu şekilde oluşmaktadır (Əhmədov, 2007):

- ✓ 1923 ve 1926 yıllarında Sovyetler Birliğindeki tüm girişimler için çift kayıtlı sisteminin uygulanması zorunluluğu getirilmiştir.
- ✓ Yine 1926 yılında birinci "Beş Yıllık" planla teşebbüslere tek bir düzene dayalı muhasebe sistemi uygulama zorunluluğu tesis edilmiştir.
- ✓ 1931 yılında Stalin tarafından her konuda olduğu gibi muhasebe alanında da batı ile bağlar kopmuştur.
- ✓ 1965 yılında Sovyetlerin ekonomik düzeyinin reform ihtiyaçları kendini duyurmaya başlamıştır. Bunun bir doğal sonucu olarak yatırımların getirisinin teşebbüslerinin performanslarının ölçülmesinde bir ölçü uygulanması kabul edilmiştir.
- ✓ 1987 yılında Gorbaçov ile birlikte batılılaşma hareketi ve sistemde reformlar başlatılmıştır. Ekonominin dışa açılması ile birlikte iş ortaklıklarının amaçları

doğrultusunda muhasebe sisteminde de batılı esasların uygulaması kabul edilmiştir.

- ✓ 1989 yılında Gorbaçov, Maliye Bakanlığı'na daha etkin bir muhasebe sistemi uygulaması için talimat verilmiştir.

Tarihçiler ise Azerbaycan'da muhasebe sisteminin gelişimini kronolojik olarak (Əliyev ve diğçerleri, 1998):

- 1864-1898 muhasebe biliminin ilim olarak nitelendirilmesi,
- 1898-1917 muhasebenin zamanla geliştiğı devir,
- 1917-1936 devlet mülkiyetine dayanan ve devlete ait olan muhasebenin yürürlükte olduğı devir,
- 1936-1990 sosyalist muhasebe sisteminin güçlenmesi ve geliştiğı devir,
- 1990 yıldan sonra piyasa ekonomisine uygun muhasebe sistemi yürürlüğe girmiştir.

Gerek Sovyetler Birliğı'nde gerekse diğçer sosyalist ülkelerde muhasebe uygulamalarının tümü ile merkezleştirilmesi muhasebe sisteminin temel özelliğini teşkil etmektedir. Merkezizetçilik, bilimsel sosyalizmin gerçekleşmesine katkıda bulunan tüm kaynakların tahsis edilmesinde ana yönlendiricidir. Uygulamada Maliye Bakanlığı ile muhasebe ve mali tablolar departmanı uygulanacak muhasebe süreç ve yöntemlerini birlikte belirlemektedirler. Ayrıca tüm ekonomik işlemlerin de tek düzen hesap planına göre takdim edilmesi gerekmektedir (Əliyev ve diğçerleri, 1998).

3.1.2. SSCB Dönemi Sonrası Muhasebe Sistemi

Bir ülkede meydana gelen para, bankacılık, dış borç, ödemeler dengesi veya reel sektör krizleri makro açıdan işletmeleri genellikle olumsuz yönden etkiler. Krizle birlikte çıkan döviz kuru artışları, para ve sermaye piyasasındaki gelişmeler, değışken faizli borçlanmadan kaynaklanan finansman giderleri, düşük kapasite kullanımından doğan boş kapasite maliyetleri işletmenin mali durumunu ve muhasebe sistemini de etkiler (Özkan, 2005). Tüm bu problemler SSCB'nin dağılmasından sonra pazar ekonomisine geçmeye başlayan ve ermeni soykırımına maruz kalarak büyük krizle yüzleşen Azerbaycan'da uygulanmakta olan muhasebe sistemini etkilemiştir (Abdullayeva, 2006).

Azerbaycan Cumhuriyeti bağımsızlığını kazandıktan sonra ülkede yeni faaliyet türlerinin oluşması, ülke ekonomisinde yabancı tüzel ve gerçek kişiler tarafından sermaye girişleri ile

ithalat-ihracat faaliyetlerinin hızlı artışı, milli müesseselerde yabancı iş adamlarının siparişleriyle, mal ve hizmet sektörünün gelişimi, yeni ekonomik sisteme geçişle birçok ekonomi ıslahatların hayata geçirilmesi, totaliter yönetim sisteminin yerine demokratik yönetim sisteminin uygulanması ve gelişmesi, milli muhasebe ve maliye politikalarının uluslararası standartlara uyumlaştırılmasına olan ihtiyacı daha da artırmaktadır. Bunun sonucu olarak, “Azerbaycan Cumhuriyeti’nin 2003 yılı devlet bütçesi hakkında” kanununun kabul edilmesi ile ilgili Azerbaycan Cumhurbaşkanı’nın, 26 Aralık 2002 tarihli 827 sayılı beyannamesinin 6’ncı bendi ile Uluslararası Muhasebe Standartlarına geçmek amacıyla Milli Muhasebe Standartlarının hazırlanması ve uygulanması üzere tedbirlerin hayata geçirilmesi için Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Odasına yetki verilmiştir (Cəfərov, 2002).

Azerbaycan bağımsızlığını kazandıktan sonra yönetim sisteminin kendine gelmesi birkaç yıl sürdü ve 1993’de otuz yıldan fazla devlet yönetimi deneyimine sahip olan Haydar Aliyev’in Cumhurbaşkanı seçilmesi ile birlikte Azerbaycan yönetiminde önemli değişiklikler olmuştur. Bu tarihten itibaren Azerbaycan’da her alanda olduğu gibi muhasebe sisteminde de gelişmeler başlamıştır (Kərimov, 2009).

Azerbaycan’da muhasebe sistemini etkileyen en önemli etki Haydar Aliyev tarafından 20 Eylül 1994 tarihinde “Əsrin Müqaviləsi” (Asrın Anlaşması) olarak adlandırılan Azerbaycan Devlet Petrol Şirketi ile dünyanın önde gelen petrol şirketleri arasında “Hazar Denizi’nin Azerbaycan’a ait Bölümünde Azeri, Çırağ, Güneşli Yataklarının Birlikte İşlenmesi ve Paylaşılması Hakkında” ilk anlaşmanın imzalanmasıdır.

Son olarak 1995 yılından beri Azerbaycan’da muhasebe sisteminin gelişimini etkileyen üç önemli kararın kabul edilmesiyle Azerbaycan muhasebe tarihinde önemle anılmaktadır. Bunlar;

- Muhasebe kayıt belgeleri ve ticari defterlerle ilgili yeni düzenlemeler,
- Düzenlenecek mali tabloların belirlenmesi,
- Yeni hesap planının benimsenmesi.

Ayrıca diğer bir yenilik, Bilgisayarlı Muhasebenin Uygulanmasıdır.

Yapılan bu çalışmalarla muhasebe sisteminin uluslararası standardizasyonu amaçlanmıştır (“Tekdüzen Muhasebe Perspektifleri İle Azerbaycan Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi” <http://www.angelfire.com>).

3.2. Muhasebe Belge Düzeni

Muhasebe bilgilerinin güvenilirliği, ticari işlemlerin belgelere dayandırılarak defterlere kaydedilmesiyle anlam kazanır. Bu nedenle muhasebe uygulamalarında kayıt araçları olarak adlandırılan “Belgeler”in ve kayıtların yapıldığı “Muhasebe Defterleri”nin önemi büyüktür (Yıldırım ve Tek, 2004).

Azerbaycan’da muhasebe belge düzeni Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı kararı ile kabul edilen fermanla belgelerin düzenlenme şekillerini belirlemektedir. Azerbaycan’da muhasebe kayıtlarının süreci, yevmiye defterine kayıt, defteri-i kebire kayıt ve envanter defterine kayıt şeklinde karşımıza çıkmaktadır (www.angelfire.com).

Hazırda ülkede uygulanan muhasebeye ait belge, normatif ve talimatlar 24 Mart 1995 tarihli “Muhasebe Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti Kanununa esasen düzenlenmektedir (Kerimov, 2001).

Ticari ve ekonomi faaliyetlerinin ortaya çıkma olayını gösteren muhasebe belgeleri kayıt için esas sayılır (Muhasebe Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti’nin Kanunu“ <http://www.sahibkar.biz/az/legal/law/muhasibat.doc>).

Belgelerde yer alması gereken bilgiler; Belgelerin adı, numarası, kodu, düzenleme tarihi, müessesenin adı, ticari unvanı, VÖEN (vergi mükelleflerinin tek kayıt sistemi), telefon numaraları, yetkili şahısların adı, soyadı, baba adı, imza vb. bilgiler yer almaktadır.

Önemli İlk Muhasebe Belgelerinin form ve kullanım kuralları; ACMB (Azerbaycan Cumhuriyeti Merkez Bankası)’nın 2 Şubat 1999 tarihli İ-15 sayılı kararı ile finansal tablolar gibi kullanılan belgelerin, ayrıca bu belgelerin yerine geçen diğer belgeler ilk muhasebe belgeleri için önemli muhasebe belgeleri olarak kabul edilmektedir (“Muhasebe İşleri” Normatif Senetler Toplamı, Kanun, 2005) :

- ✓ Fatura № 2Q
- ✓ Tahsilat Makbuzu № 1MQ
- ✓ Kasa Tahsilat Makbuzları № KO-1

- ✓ Vekâletname № M-2
- ✓ Diğer Evrak ve Belgeler

3.2.1. Fatura № 2Q

Fatura № 2Q forma aynı seri ve numaralı olarak 2 nüsha düzeltilir. Müessesede 2 nüshadan fazla talep olursa, o zaman aynı faturadan bir nüsha daha çıkartılarak ve üzerinde “aslı ile aynıdır” sözleri yazılarak işletme rehberi tarafından imzalanarak onaylanır (“Muhasebe İş” Normativ Senetler Toplusu, Kanun 2005).

“Müessesenin adı, VÖEN ve diğer gerekli bilgileri” satırında müessesenin, idarenin, kurumun adı, banka hesapları, unvanı, telefon numarası ve diğer gerekli bilgiler gösterilir.

“Kimden” satırında maddi yetkili şahsın mesleği, soyadı, adı, baba adı, kassa tahsilat ve tediye makbuzlarının adı, numarası, tarihi ve diğer gerekli göstericiler gösterilir.

“Kime” bölümünde vekâletname veya emtia üzere yetkili olan şahsın mesleği, adı, soyadı, baba adı, ilk muhasebe belgelerinin adı, numarası, tarihi ve diğer gerekli bilgiler gösterilir.

“Emtianın adı ve türleri” satırında emtianın veya emlakın adı ve muhasebesi için gerekli bilgiler yer alır.

“Değerleme ölçüleri” satırında emtiaya ait olan ölçü gösterilir.

“Miktar” bölümünde bu emlakın ölçüsüne uygun olan miktarı yer almaktadır.

“Fiyat” satırında yazılmış emlakın birim veya toplam fiyatı yazılmaktadır.

“Tutar” satırında ise “Miktar” ve “Fiyat” satırlarının toplamı gösterilir.

“Sair ekler” bölümünde ise faturayı kullanan işletmenin muhasebe bilgileri yer alır.

3.2.2. Tahsilat Makbuzu № 1MQ

Tahsilat Makbuzu № 1MQ seri ve sıra numaraları bir birini izleyen ve iki nüsha olarak düzenlenilen muhasebe belgesidir. Makbuzda sunulması gereken bilgiler şöyle sıralanmalıdır (ACMB İ-15 sayılı Kanun, 2005) :

“Müessesenin adı, VÖEN ve diğer gerekli bilgiler” bölümüne “Tahsilat makbuzu”ndan kullanan müessesenin, onun şube ve bölümünün tam adı, VÖEN, bank göstericileri, unvanı, telefon numarası ve diğer önemli bilgiler aktarılmaktadır.

“Siparişçinin adı, VÖEN ve diğer gerekli bilgiler” atırında siparişçinin adı, VÖEN-i, bank göstericileri, unvanı, telefon numarası ve diğer lazımı bilgiler gösterilir.

Tahsilat makbuzunun “Konu” bölümünde satılan iş veya emtia faaliyetlerinin kısa özeti gösterilmektedir.

“Değerleme ölçüleri” bölümünde faaliyetin (satış, iş ve hizmetin) konusuna uygun olan değerleme ölçüsü (t, kg, l, tane vs.) yazılmaktadır.

“Miktar” ve “Fiyat” bölümünde faaliyetin (satış, iş ve hizmetin) adet ve fiyat bilgileri yer almaktadır.

“Tutar” bölümünde “Fiyat” ve “Miktar” sütunlarının toplamı gösterilmektedir.

“Tahsilat Makbuzunun” ve nüshasının üzerinde onu kullanan işletmenin köşesi olur. Hukuki şahıs olmadan işletme faaliyeti ile uğraşan fiziki şahısların kısmı olmadığı hallerde imza yeterli sayılmaktadır. Siparişlerin kabulü, iş ve hizmetlerin yerine getirilmesi hakkında her bir müessesenin kendi muhasebe politikalarına uygun olarak “Sipariş-partiler” ve bu gibi diğer ilk muhasebe belgelerini önemli hallerde “tahsilat makbuzuna” eklenebilir. Müesseselerin yaptığı işlemlere göre, “tahsilat makbuzuna” ek bilgiler dâhil etmek sorumluluğu ortaya çıktığında, bu belge ve makbuzların doldurulması ve onların kullanım kuralları ACMB’ı tarafından onaylanır. “Tahsilat makbuzu”nu kullanan işletmeler, faaliyetleri sonucunda elde ettikleri tutarları kasaya dâhil ederler ve kendi hesapları olan bankaya tahvil gönderirler.

3.2.3. Kasa Tahsilat Makbuzları № KO-1

Kasa Tahsilat Makbuzları № KO-1 iki nüshadan – kasa tahsilat makbuzu ve kasa çekinden oluşmaktadır. Kasa çeki parayı ödeyen şahsa verilir. Kasa Tahsilat Makbuzları ve onun çeki müessesenin yetkilileri tarafından imzalanır. Kasa Tahsilat makbuzunda sırasıyla şu bilgiler olmalıdır (ACMB İ-15 sayılı Kanun, 2005).

“Müessesenin adı, VÖEN-i diğer gerekli kısımları” bölümünde müessesenin adı, VÖEN, banka hesapları, unvanı, telefon numarası ve diğer gerekli göstericiler gösterilir.

“Kimden” satırında para tutarını ödeyen şahsın soyadı, adı ve baba adı, tuttuğu iş, unvanı, telefon numarası vb. bölümleri yer alır.

“Neden” satırında kasada para tutarının ödeme amacı, ayrıca yazılı izahatlar veya herhangi dönemde bir ilkin muhasebe belgeleri eklenmişse bu belgenin adı, numarası, tarihi ve kısa özeti gösterilmelidir.

“Tutar” satırında kasaya dâhil olan toplam tutar, rakam ve yazıyla açık olarak gösterilir.

Kasa Tahsilat Makbuzunun arka tarafındaki “Ek” kısmında ise bu belgeye eklenen (çek, vekâletname) evrakların adı, numarası, tarihi vb. bilgiler eklenir.

3.2.4. Vekâletname № M-2

Vekâletname formu № M-2 en az iki örnek olarak düzenlenir. Önemli muhasebe belgesi olarak bu belgede aşağıdaki bilgilerin olunması istenmektedir (ACMB İ-15 sayılı Kanun, 2005) :

“Müessesenin adı, VÖEN ve diğer gerekli göstericileri” – vekâletnameyi veren müessesenin, idare veya kurumun adı, bank göstericileri, telefon, faks numaraları, unvanı, istatistik kodu ve diğer gerekli bilgiler gösterilir.

“Verilir” – müessesenin, idare veya kurumun rehberi tarafından vekil edilmiş şahsın soyadı, ismi, baba adı, onun vatandaşlığını tasdik eden evrak vb. bilgiler;

“Neden” – satıcı ve onun gönderdiği evrakların adı, numarası, tarihi ve diğer göstericiler gösterilir. Bunlar olmadıkta ise “rehberin yetkisiyle” sözü yazılır.

Vekâletnamenin arka tarafında “Emtianın adı ve türleri” satırında alınacak emtianın adı ve diğer önemli bilgiler gösterilir.

3.2.5. Diğer Evrak ve Belgeler

Diğer evrak ve belgelere serbest meslek makbuzu, muhasebe belgeleri, sözleşmeler, vergi makbuzları, adisyon, kıymetli maden alım satım belgesi, taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, irsaliyeli fatura, müstahsil makbuzu, menkul kıymetler örnek olarak gösterilebilir.

3.3. Muhasebe Kayıt Düzeni

Azerbaycan Cumhuriyeti Muhasebe Kayıtları Hakkındaki Kanununun 13. maddesine göre ticari işletmelerin tutmakla yükümlü oldukları defterler kullanılmaya başlanmadan, ticari

işletmenin bağlı bulunduğu vergi dairesine ciltli olarak ibraz olunmalıdır. Vergi dairesi tarafından defterlerin her sayfası numaralanarak, ilgili vergi dairesinin mührü ile mühürlenmekte, ilk ve son sayfaya defterlerin sayfa sayısı yazılarak imzalanıp onaylanmaktadır. Bu defterlerin nitelik ve adetleri, kime ait oldukları vergi dairesi tarafından takip edilmektedir (Babayev ve diğerleri, 1998).

Tasdik ettirilmeyen defterler ticari işletmenin lehinde delil olarak kullanılamamaktadır.

Muhasebe kayıtları hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu madde 17'ye göre; defter tutmak zorunda olan kişi ve halefleri defterleri son kayıt tarihinden ve saklanması zorunlu olan diğer belgelerin üzerlerinde yazılı olan tarihten itibaren beş yıl geçinceye kadar saklamak zorundadırlar (Babayev ve diğerleri, 1998).

3.3.1. Defter Tutma Yükümlülüğü

Azerbaycan Cumhuriyeti “Muhasebe Hakkında” Kanununun 4 maddesinde gösterilmiş ki Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları dâhilinde, ticari ve ekonomi faaliyette bulunan ve gelirleri gerçek usulde tespit edilen işletmeler faaliyetini sürdürebilmesi için gereken bütün defterleri tutmak zorundadırlar. Yani bütün işletmeler bu defterleri Azerice tutmakla yükümlüdürler. Ticari defterlerin kanuna uygun bir şekilde tutulmasından veya hiç tutulmamasından dolayı ortaya çıkan sorumluluk, bu defterleri düzenlemekten sorumlu kişilere ve bu defterleri imzalamış kişilere aittir (Babayev ve diğerleri, 1998).

İşletmelerin mali tablolarını sunulması ve türleri ACMB tarafından belirlenir. Hazırda yıllık mali tablolar aşağıdaki formları içermektedir. Mülkiyet formasında asılı olmayarak AC faaliyet gösteren tüm firmalar aşağıdaki tabloları sunmak zorundadırlar (Tağıyev, 2000):

1. İşletme Bilançosu (Form 1)
2. Mali Sonuçlar ve Onlardan Yararlanma (Form 2)
3. Mali Sonuçlar ve Onlardan Yararlanma Hakkında Dilekçe
 - a) 3 sayılı form – sermayenin durumu hakkında
 - b) 4 sayılı form – para varlıklarının durumu hakkında
 - c) Dilekçeler
4. İşletme Balansına Ekler (Form 5)

Bunlara ilave olarak:

AC “Muhasebe Hakkında” Kanununa uygun olarak belirlenmiş, diğer mali tablolar (gelir tablosu vb.), AC kanununa uygun olarak mali tabloların zorunlu olarak denetçi tarafından verilen rehin toplamı hakkında raporlar ve dilekçeler sunulmalıdır.

İşletme bilançosu (Form 1) – işletmenin varlık ve kaynakları hakkında bilgileri sunmaktadır. İşletmenin mali sonuçları (kâr veya zarar) bilanço esasında belirlenir.

Son yıllarda bilanço uluslararası standartlara yakınlştırıldığı için büyük değişiklikler olmuştur. Bilançonun aktif ve pasif maddelerinin konusu, onu hem iç hem de dış kullanıcılarının tarafından yararlanmasına ortam oluşturmıştır. Muhasebe bilançosundan vergi kurumları, kredi teşkilatları, aynı zamanda devlet idare etme teşkilatları (Örneğin, ACMB, ACİİB (Azerbaycan Cumhuriyeti İktisadi İnkişaf Bakanlığı)) tarafından kullanılır.

Maliye sonuçları ve ondan yararlanma hakkında formda üretim, yatırım ve finansal faaliyetlerden elde edilen kâr hakkında bilgiler gösterilir. Bu da bilançoda yazılan bilgileri tamamlamaktadır.

Mali sonuçlar ve Onlardan Yararlanma Hakkındaki Form (2 sayılı) Uluslararası Finansal Tablolara görünecek kadar uygunlama alanına girmektedir. Bu da esasen kârdan vergi matrahını ve vergi deneticileri tarafından bu matrahın hesaplanmasını kolaylaştırmaktadır.

Mali sonuçlar ve Onlardan Yararlanma Hakkındaki Form (2 sayılı) 4 bölmeden oluşmaktadır. Bunlar (Sadıgov, 2002):

- 1) Mali Sonuçlar
- 2) Kârdan yararlanma
- 3) Bütçeye ödenecek vergi ve diğer yükümlükler
- 4) Kârdan vergi üzere indirimler hesaplanırken dikkate alınan masraflar

İşletme Bilançosuna Ekler yani 5 sayılı form, 9 bölümden oluşmaktadır (Sadıgov, 2002) :

- 1) İşletme sermayesi ve fonları hakkında
- 2) Borçlar üzere durum
- 3) Alacaklar ve borçlar
- 4) MODV (Maddi Olmayan Duran Varlıklar)’ın yapısı

- 5) Duran varlıkların hareketi
- 6) Yatırımlar
- 7) Sosyal kesintiler
- 8) Uzun vadeli yatırımlar hakkındaki bilgiler
- 9) Nazım hesaplarda muhasebeleştirilen varlıklar hakkında dilekçeler

3.3.2. Tutulması Zorunlu Defterler

Azerbaycan Cumhuriyeti Muhasebe Kayıtları Hakkındaki Kanunu, esnaf ve aylık satış veya üretim hacimleri 2 000 000 Manatın altında olan işletmeleri defter tutmak mükellefiyetinden muaf tutmaktadır. Bu kanun aylık iş hacmi 2 000 000 Manatın üzerinde olan işletmelere aşağıdaki defterleri tutmak yükümlüğünü getirmektedir (Babayev ve diğerleri, 1998):

- ✓ Yevmiye defteri,
- ✓ Defteri Kebir,
- ✓ Envanter Defteri.

Vergiler beyan esasına dayanmaktadır ve vergi matrahının belirlenmesi öncelikle mükellefe bırakılmaktadır. Bu nedenle defterlerin doğru tutulmasının kontrolü büyük önem taşımaktadır (www.angelfire.com).

3.4. Muhasebe Hesap Planı

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin yeni Hesap Planı, 9 ana hesap grubu, 45 hesap grubu ve 144 hesaptan oluşmaktadır. Ana hesap gruplarından 2'si, hesap gruplarından 15'i, hesapların 61'i aktiflere, Ana hesap gruplarından 7'si, hesap gruplarından 30'u, hesaplardan ise 83'ü pasiflere aittir (Kərimov, 2009).

İşletmelerde birçok mali olaylar cereyan etmektedir. Bu farklı olayları anlaşılır biçimde kayıt etmek için hesaplar kullanılmaktadır. İşte aynı niteliğe sahip olan mali olayların bir çizelge altında toplanmasına "hesap" denilmektedir (Horngren ve diğerleri, 1999).

Kullanılabilecek hesaplar önceden belirlenerek listesi tutulur ve bu liste hazırlanırken hesapların belli bir sıra ve grup altında toplanmasına dikkat edilir. Sonuçta, bu hesapların sistemli ve gruplaştırılmış olarak toplandığı listeye "hesap planı" adı verilmektedir

(Sevilengül, 2005).

AC’de muhasebe sisteminin yapılandırılması için “Muhasebe Hakkında” Kanun kabul edilmiştir ve bu kanun yürürlüğe girdikten sonra ülkede Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UMS) dayanan Milli Muhasebat Uçotu Standartları (MMUS) oluşturulmağa başlandı. 2005 – 2006 yıllarında AC Maliye Bakanlığı tarafından tüm milli standartlar uluslararası standartlara uygun biçimde hazırlandı. AC Maliye Bakanlığının 18 Nisan 2006 yılında onayladığı, Maliye Hesabatlarının Tegdimatı üzre 1 Nolu Ticari İşletmeler için Milli Muhasebe Standardında AC yeni Hesaplar Planı resmi olarak yayımlanmıştır.

Tablo 2: Azerbaycan Muhasebe Sistemi Hesap Sınıfları (Muhasibat Uçotu, 2003).

01-09 Duran Varlıklar ve Uzun Vadeli Yatırımlar
10-19 Üretim İhtiyaçları
20-39 Üretim Giderleri
40-49 Ticari Mallar, Mamuller ve Satışı
50-59 Dönen Varlıklar
60-79 Ticari Borçlar ve Ticari Alacaklar
80-84 Maliyet Hesapları ve Kârın Dağıtımı
85-89 Özsermaye ve Yedekler
90-99 Yabancı Kaynaklar ve Muhasebeleştirilmesi
Ek olarak da bilanço ek hesaplarda mevcuttur.

3.4.1. Bilanço Hesapları

Bu bölümde muhasebe hesap planı temel olarak aktif ve pasif hesaplar olarak iki ayrı başlık altında incelenecektir:

3.4.1.1. Aktif Hesaplar

İşletme bilançosunda aktifler, işletmenin elinde bulundurduğu varlıkları ifade etmektedir. Bu varlıklar nakite dönüşme hızına göre sınıflandırılmıştır:

- ✓ Duran varlıklar (Uzun vadeli aktifler),
- ✓ Dönen varlıklar (Kısa vadeli aktifler).

3.4.1.1.1. Duran Varlıklar (Uzun Vadeli Aktifler)

“Muhasebe Hakkında” kanuna göre müessesenin üretim (hizmet) sektöründe bir yıldan ve izleyen bilanço döneminden daha uzun bir sürede kullanılmak amacıyla elde edilen ve

işletme faaliyetlerinde kullandıkları sürede uğradıkları değer azalmalarını yeni üretilen mamule veren, minimum değeri 500 000 manat olan varlıklara duran varlıklar denilmektedir.

Uzun Vadeli Aktifleri hesap planının ilk ana hesap grubundan 10-19. Hesap grupları kapsar. Buraya, işletmenin bizzat ve kiralayarak sahip olduğu uzun vadeli aktifler aittir (Kerimov, 2009).

10. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İşletmenin mülkiyetinde bulunan maddi olmayan duran varlıkların durumu ve işleyişi hakkında bilgiyi yansıtmak için kullanılır. Maddi olmayan duran varlıklara uzun vadeli kullanılan, gelir getiren, fiziksel varlığı bulunmayan, belirli varlıkların kullanma hakları, patentler, lisanslar, imtiyazlar, ticari markalar, Know-How vs. dâhildir.

11. Arsa, Bina ve Makine

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan arsa (toprak araziler), her türlü bina, makine ve taşıtlar gibi fiziki varlık kalemlerinin, birikmiş amortismanlarının ve bunlarla ilgili giderlerin izlendiği hesap grubudur.

12. Maddi Duran Varlık Yatırımları

Bu grupta, işletmenin temel faaliyetlerinde kullanmadığı, yatırım amaçlı elinde bulundurduğu arsa ve binalar gibi taşınmaz duran varlıklarının ve ilgili birikmiş amortismanları izlenmektedir.

13. Canlı Varlıklar

Canlı varlıklar olarak kullanılan biyoloji aktifler grubu, işletmenin sahip olduğu bitki, ağaç ve hayvanları ve ilgili varlıkların tükenme paylarını kapsamaktadır.

14. Doğal Kaynaklar

İşletmenin sahip olabileceği petrol, doğalgaz, kömür vs. bu gibi doğal kaynak yataklarının ve bu kaynakların tükenme paylarının izlendiği hesap grubudur.

15. Ortaklıkları Olan Yatırımlar

Bu grup, yalnız işletmeye ait olmayan (ortak ve/veya iştiraklerin de payı olan) uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan uzun vadeli menkul kıymetlerle veya paraya dönüşme niteliğini kaybetmiş uzun vadeli menkul kıymetler ifade etmektedir.

16. İptal Edilmiş Vergiler

İptal Edilmiş Vergiler grubuna Devredilmiş Vergiler de denilebilir. Temel olarak Gelir vergisi ve diğer vergiler olarak iki hesaba bölünen grup, önceden fazla hesaplanmış ve gerçek vergi tutarıyla aradaki farkın izlendiği gruptur.

17. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar

Alıcılar hesabı işletmenin faaliyet konusu mal ve hizmet satışları sonucu ortaya çıkan senetli ve senetsiz bir yıldan kısa vadeli alacakların izlendiği hesaptır.

18. Diğer Uzun Vadeli Mali Varlıklar

Diğer Uzun Vadeli Mali Aktifler, bir yıldan daha fazla süreliğine verilmiş borçlar, diğer gruplarda yer alamayan uzun vadeli yatırımlar ve uzun vadeli mali duran varlıkların değer düşüklüğü karşılıklarının izlendiği hesap grubudur.

19. Diğer Uzun Vadeli Varlıklar

Bu hesap grubu, gelecek yıllara ait giderleri, uzun vadeli verilmiş avansları ve diğer bu gibi uzun vadeli aktifleri içine almaktadır.

3.4.1.1.2. Dönen Varlıklar (Kısa Vadeli Aktifler)

“Dönen Varlıklar” da diyebileceğimiz Kısa Vadeli Aktifler ana hesap grubu; kısa süre içinde getiri elde edilecek varlıklar ve para ve likiditesi yüksek mali varlıkları kapsamaktadır (Kerimov, 2009: 96).

Kısa Vadeli Aktifler; stoklar, kısa vadeli ticari alacaklar, hazır değerler, menkul kıymetler, diğer kısa vadeli alacaklar şeklinde bölümlenmektedir.

20. Stoklar

Hesap planında gösterildiği gibi üretim ihtiyatları çeşitlerine göre ana “Stoklar” hesabında alt hesaplar olarak yansıtılır. İşletmeye dâhil olan stoklar, “Stoklar” hesabının borcuna, üretime verildiğinde, tüketildiğinde, devredildiğinde, satıldığında ise alacağına kaydedilir.

21. Kısa Vadeli Ticari Alacaklar

Bir yıl içinde paraya dönüşmesi ihtimal edilen ve işletmenin ticari ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacaklar bu hesap grubunda gösterilir. Ticari ilişkilerden dolayı ana kuruluş, iştirak ve bağlı ortaklıklardan olan alacaklar varsa, bu gruptaki ilgili hesapların yardımcı hesapları vasıtası ile gösterilir.

22. Hazır Değerler

Hazır değerler grubu, nakit olarak elde veya bankada bulunan varlıklar ile istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevirme imkânı bulunan varlıkları (menkul kıymetler hariç) kapsar.

23. Menkul Kıymetler

Menkul kıymetler grubu, faiz geliri elde etmek, kâr payı sağlamak veya fiyat değişmelerinden yararlanarak amacı ile bir yıldan az süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi, menkul kıymetler ile bunlara ait değerler azalma karşılıklarının izlenmesi amacı ile kullanılır.

24. Diğer Kısa Vadeli Varlıklar

Diğer Kısa Vadeli Varlıklar hesap grubuna, diğer hesap gruplarında yer almayan indirilecek KDV, gelecek aylara ait giderler, kısa vadeli verilmiş avanslar v.s. bu gibi varlıkları içine almaktadır.

3.4.1.2. Pasif Hesaplar

AC hesap planında pasif hesaplar olarak öz kaynaklar ve yabancı kaynaklar yer almaktadır. Ardışık olarak,

- ✓ Öz Kaynaklar,

- ✓ Uzun Vadeli Yükümlülükler,
- ✓ Kısa Vadeli Yükümlülükler olarak sıralanmaktadır.

3.4.1.2.1. Öz Kaynaklar

Öz kaynaklar, İşletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile Sermaye Yedekleri, Hisse Senedi Gelirleri, Geri Alınmış Hisse Senetleri, Kâr Yedekleri ve Net Kâr veya Zararı kapsamaktadır.

30. Ödenmiş Sermaye

Ödenmiş Sermaye, işletmelerde taahhüt edilen sermaye ile bu sermayeden henüz ödenmemiş kısmını gösteren hesapları kapsar.

31. Hisse Senedi Geliri

Emisyon primi, işletmenin çıkardığı hisse senetlerini nominal fiyatından pahalı satması ve aradaki farktan oluşan ek getiridir. Söz konusu hesap grubu da bu getirilerin izlendiği hesapları içermektedir.

32. Geri Alınmış Hisse Senetleri

İşletmenin çıkardığı hisse senetlerinin geri alınması gibi işlemler için kullanılan hesaplar bu hesap grubunda yer almaktadır.

33. Kâr Yedekleri

Kanun, ana sözleşme hükümleri veya ortaklıkların yetkili organları tarafından alınan kararlar uyarınca, dağıtılmamış veya işletmede alıkonulmuş kârlar bu hesap grubunda gösterilmektedir.

34. Net Kâr veya Zararı

Dönem net kâr veya zararı, geçmiş yıllardan kalan kâr veya zararlar ve hisse senedi ihraç primi gibi hesapları kapsayan hesap grubudur.

3.4.1.2.2. Uzun Vadeli Yükümlülükler

Kredi kurumlarından, sermaye piyasasından ve işletmenin ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerden sağlanan ve bir yıldan fazla vadeli olan işletme borçlarını kapsamaktadır. Faiz Gideri Oluşturan Uzun Vadeli Yükümlülükler, Hesaplanmış Uzun Vadeli Yükümlülükler, Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri, Uzun Vadeli Ticari Alacaklar ve Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler şeklinde gruplara bölünmektedir.

40. Faiz Gideri Oluşturan Uzun Vadeli Yükümlülükler

İşletmenin ülke içi veya dışı bankalardan yerel veya yabancı para cinsinden almış olduğu çeşitli orta ve uzun vadeli (bir yıldan fazla) kredilerin durumu ile ilgili işlemleri yansıtmak için kullanılmaktadır. Uzun vadeli kredilerin verilmesi, alınması, muhasebeleştirilmesi ve diğer işlemler yürürlükte olan banka yasalarına uygun olarak hayata geçirilmektedir.

41. Hesaplanmış Uzun Vadeli Yükümlülükler

Bu hesap grubu, çalışanların işten atılmasıyla ilgili tazminat ve yükümlülükler, uzun vadeli garanti yükümlülükleri, hukuki yükümlülüklerin ve diğer bu gibi uzun vadeli yükümlülükleri kapsamaktadır.

42. Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri

Ertelenmiş tüm vergilerin izlendiği hesap grubudur.

43. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar

Bilanço tarihinden itibaren vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan ticari borçlar bu hesap grubunda yer almaktadır. Bağlı ortaklıklara ve iştiraklere olan ticari borçların tutarları bilanço dipnotlarında belirtilmektedir.

44. Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler

Uzun vadeli emeklilik yükümlülükleri, gelecek dönemlere ait gelirler, alınmış uzun vadeli avanslar ve diğer bu gibi uzun vadeli yükümlülükler bu hesap grubunda yer almaktadır.

3.4.1.2.3. Kısa Vadeli Yükümlülükler

Kısa vadeli yükümlülükler, dönen varlıkların ayrılmasında kullanılan ölçüye uygun olarak, en çok bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi sonunda ödenilmesi düşünülen kaynakları kapsamaktadır. Faiz gideri oluşturan kısa vadeli yükümlülükler, Hesaplanmış kısa vadeli yükümlülükler, Vergi ve diğer ödenmesi zorunlu olan yükümlülükler, Kısa vadeli ticari alacaklar ve diğer kısa vadeli yükümlülükler şeklinde gruplara bölünmektedir.

50. Faiz Gideri Oluşturan Kısa Vadeli Yükümlülükler

İşletmenin ülke içi veya dışı bankalardan yerel veya yabancı para cinsinden almış olduğu çeşitli kısa vadeli kredilerin durumu ile ilgili işlemleri yansıtmak için kullanılmaktadır. Kısa vadeli kredilerin verilmesi, alınması, muhasebeleştirilmesi ve diğer işlemler yürürlükte olan banka kanun ve kurallarına uygun olarak hayata geçirilmektedir.

51. Hesaplanmış Kısa Vadeli Yükümlülükler

Bu hesap grubu, çalışanların işten atılmasıyla ilgili tazminat ve yükümlülükler, kısa vadeli garanti yükümlülükleri, hukuki yükümlülüklerin ve diğer bu gibi kısa vadeli yükümlülükleri kapsamaktadır.

52. Vergi ve Diğer Ödenmesi Zorunlu Olan Yükümlülükler

Bu hesap grubuna, tüm kısa vadeli vergi, sigorta ve teminat ve diğer ödenmesi zorunlu olan yükümlülükler aittir.

53. Kısa Vadeli Ticari Alacaklar

Kredi kurumlarına olan kısa vadeli borçlar ile kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları ile sağlanan krediler ve vadesine bir yıldan daha az bir süre kalan uzun vadeli mali borçların anapara taksit ve faizlerini kapsamaktadır.

54. Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler

Kısa vadeli emeklilik yükümlülükleri, gelecek aylara ait gelirler, alınmış kısa vadeli avanslar ve diğer bu gibi kısa vadeli yükümlülükler bu hesap grubunda yer almaktadır.

3.4.2. Gelir ve Gider Hesapları

Gelir ve gider hesapları başlığı altında incelenecek hesap grupları “Menfaat ve Zarar Hakkında Hesabat” (Gelir Tablosu) tablosunda yer alan hesapları kapsamaktadır. 6. ana grubu Gelir, 7. ana grubu Gider hesap guruplarını oluşturmaktadır. Son olarak 8. ve 9. ana hesap grupları ise, uygun olarak Kâr, Zarar ve Gelir vergisi hesaplarını içine almaktadır. Hesap grupları kısaca aşağıda açıklanmaktadır.

60. Temel Faaliyet Geliri

İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal veya hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerler ve mal veya hizmetle ilgili yapılan indirim ve iadeleri bu hesap grubu kapsamaktadır.

61. Diğer Faaliyet Geliri

Diğer faaliyet gelirlerine, duran varlıkların satışından kâr, yeniden değerlendirme artışları, karşılıksız alınmış aktifler, cezalar, geçmiş yılların kârı, karşılık ayrılmış stok ve şüpheli alacakların değer kazanması aittir.

62. Faaliyetin Durdurulmasından Kârlar

Bu hesap grubuna, birkaç alanda faaliyet gösteren işletmenin, bazı alan faaliyetini durdurarak alana ait varlıklarını satması gibi işlemlerden sağlanan kârlar aittir.

63. Mali Gelirler

İşletmenin esas faaliyeti dışında birçok faiz, temettü, menkul kıymet satışları ve s. bu gibi tüm mali işlemlerden meydana gelen gelirleri kapsamaktadır.

64. Olağandışı Gelirler

İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızı nitelik taşıyan duran varlıkların satışlarından elde edilen kârlar ile olağan dışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve kârların yer aldığı hesap grubudur.

70. Satışların Maliyeti

Aktif karakterli bu hesap işletmenin normal faaliyet döneminde tamamlanmış mal ve hizmetlerin, siparişiye gönderilmiş mallar ve gösterilmiş hizmetlerin toplamı hakkında bilgilerin yer aldığı hesaptır.

71. Komisyon Giderleri

Bu hesap mal satışı ile ilgili giderleri yansıtmak için kullanılır. Genellikle, ticari malların paketlenmesi; mamullerin gönderilmesi gereken yerlere ulaştırılması; vagonlara, gemilere, tırlara ve diğer taşıma araçlarına yüklenmesi; reklam ve bu gibi diğer giderler bu hesapta izlenilir.

72. Genel Yönetim Giderleri

Üretim süreci ile ilişkili olmayan giderlerin izlendiği hesaptır.

73. Diğer Faaliyet Giderleri

Diğer faaliyet giderleri hesap grubuna, duran varlıkların satışından zarar, yeniden değerlendirme giderleri, varlıkların değer düşüklüğü karşılıkları, cezalar ve benzeri giderler, yabancı para değişiminden zarar, şüpheli ticari alacak karşılıkları, değer düşüklüğü karşılıkları vs. giderler aittir.

74. Faaliyetin Durdurulmasından Zararlar

Bu hesap grubuna, birkaç alanda faaliyet gösteren işletmenin, bazı alan faaliyetini durdurarak alana ait varlıklarını satması gibi işlemlerden oluşan zararlar aittir.

75. Mali Giderler

İşletmenin esas faaliyeti dışında birçok faiz, temettü, menkul kıymet satışları ve s. bu gibi tüm mali işlemlerden meydana gelen giderleri kapsamaktadır.

76. Olağandışı Giderler

Üretim masraflarına veya sorumlu kişilerin adına yazılmasından asılı olmayarak, varlıkların sağlanması, elde tutulması ve satışı zamanı ortaya çıkan eksikler, bozulma, çalınma ile ilgili oluşan zarar tutarları izlendiği hesaptır.

80. Genel Kâr / Zarar

İşletmenin faaliyet döneminde meydana gelen gelir ve giderlerin birleştirildiği hesap grubudur. Genel Kâr (Zarar) hesap planında 6. Gelirler ana hesap grubu toplam tutarıyla 7. Giderler ana hesap grubunun toplam tutarı arasındaki farktan oluşur. Olumlu fark kâr, olumsuz fark ise dönemin zararları sonuçlandığını gösterir. İşletmenin ortaklıkları bulunduğu anda, Genel Kâr (Zarar) hesap grubuna ortaklıklardan sağlanan kâr veya zarar ait edilmemektedir.

81. İştirakler ve Bağlı Ortaklıklardan Kâr / Zarar

İşletme ortaklığı bulunduğu durumda, ortaklıklardan sağlanan kâr ve ya zarar bu hesap grubunda izlenmektedir.

90. Gelir Vergisi

İşletmenin net kârından verilecek ve önceki dönemlerden kalmış gelir vergileri bu hesap grubunda izlenmektedir.

3.5. Mali Tabloların Düzenlenmesi

3.5.1. İşletme Bilançosu

Bütün muhasebeleştirilen varlıklar, “neden ibarettir ve onlar hangi kaynaklardan sağlanmıştır?”. Bu yaklaşım bilanço metodunun temelini oluşturur.

Bilanço, genellikle, belli bir dönem için oluşturulur ve bu genelde, işletmenin mali durumunu denetlemeye imkân sağlar. Vergi dairelerine bilanço yıllık olarak sunulur.

Bilançonun aktif bölümünde ilk olarak uzun süreli kullanılan varlıklar yer alır. Buna maddi duran varlıklar (binalar, taşıtlar, demirbaşlar, yer altı ve yerüstü düzenler, tesisler makine ve cihazlar vs), maddi olmayan duran varlıklar (patentler, lisanslar, imtiyazlar, ticari markalar, mal nişanları vs) dâhildir. Burada aynı zamanda, uzun vadeli (bir yıldan fazla) yapılan yatırımlar da gösterilir. Aktifin ikinci bölümünde dönen varlıkların durumu yansıtılır. Bu varlıklar bir üretim aşamasında kullanılır. Aktifin üçüncü bölümünde likit para, ticari borçlar ve diğer aktifler yansıtılır. Üçüncü bölümden sonra işletmenin zararı gösterilir.

İşletmenin sermayesi bilançonun pasif tarafında ilk olarak gösterilir. Daha sonra ise uzun vadeli ve kısa vadeli borçlar yer alır (Hüseyinov ve diğerleri, 2004).

Tablo 3: İşletme Bilanço Tablosu

AKTİF	Satır Kodu	Yıl Başı	Yıl (Dönem) Sonu
1	2	3	4
I. DURAN VARLIKLAR VE DİĞER DURAN VARLIKLAR			
<i>Maddi Duran Varlıklar:</i>			
• İlk Değeri*(01,03)	010		
• Amortisman*(02)	011		
• Bakiye Değer	012		
<i>Maddi Olmayan Duran Varlıklar:</i>			
• İlk Değeri*(04)	020		
• Amortisman*(05)	021		
• Bakiye Değer	022		
İnşaat ve Onarım Maliyetleri(07)	030		
Tamamlanmayan Sermaye Yatırımları(08,61)	040		
Uzun Vadeli Yatırımlar(06)	050		
İşletme Ortaklarıyla Hesaplaşmalar(75)	060		
Diğer Duran Varlıklar	070		
I. Bölümün Toplamı	080		
II. STOKLAR VE GİDERLER			
Üretim Malzemeleri(10,15,16)	100		
Beslenen Hayvanlar(11)	110		
<i>Değeri Az Olan ve Çabuk Eskiye Mallar:</i>			
• İlk Değeri*(12,16)	120		
• Amortisman*(13)	121		
• Bakiye Değer	122		
Tamamlanmamış Üretim(20,21,23,29,30,36,44)	130		
Gelecek Yıllara Ait Giderler(31)	140		
Ticari Mallar(40)	150		
Mamuller*(satış fiyatı ile)(41)	160		
Satış İndirimleri*(42)	161		
Ticari Mallar(alış fiyatı ile)	162		
İndirilecek KDV(19)	175		
Diğer Stoklar ve Giderler	176		
II. Bölümün Toplamı	180		
III. PARA VARLIKLARI, TİCARİ ALACAKLAR VE DİĞER AKTİFLER			
Gönderilecek Mallar*(45)	199		
<i>Ticari Alacaklar:</i>			
• Mallara, İş ve Hizmetlere Göre(62,76)	200		
• Alınmış Çeklere Göre(62)	210		
• Bağlı Ortaklıklar(78)	220		
• Bütçe İle(68)	230		
• Diğer İşlemlerle İlgili Personelden Alacaklar(73)	240		
• Diğer Alacaklılarla	250		
Verilen Sipariş Avansları(61)	260		
Kısa Vadeli Yatırımlar(58)	270		

<i>Para Varlıkları:</i>			
• Kasa(50)	280		
• Bankalar Hesabı (yerli para hesabı)(51)	290		
• Bankalar Hesabı (döviz hesabı)(52)	300		
• Diğer Para Varlıkları(55,56,57)	310		
Diğer Dönen Varlıklar	320		
III. Bölümün Toplamı	330		
<i>İşletme Faaliyet Zararları:</i>			
• Geçmiş Yıllar Zararları(88)	340		
• Hesap Dönemi Faaliyet Zararı	350		
AKTİF TOPLAMI(080,180,330, 340 ve 350 nolu satırların toplamı)	360		

PASİF	Satır Kodu	Yıl Başı	Yıl (Dönem) Sonu
I. ÖZKAYNAKLAR			
Sermaye(85)	400		
Sermaye Yedekleri(87)	401		
Kâr Yedekleri(86)	402		
Birikmiş Fonlar(88)	410		
Tüketim Fonu(88)	420		
Sosyal Alan Fonu(88)	430		
Geçmiş Yıllarda Dağıtılmamış Kâr(88)	440		
Amaçlı Mali Yedekler(96)	450		
Kiradan Doğan Borçlar(97)	460		
<i>Dönem Kârı:</i>			
• Cari Dönemde*(80)	470		
• Dağıtılmış*(81)	471		
• Cari Dönemde Dağıtılmamış Kâr	472		
I. Bölümün Toplamı	480		
II. YABANCI KAYNAKLAR VE DİĞER PASİFLER			
Uzun Vadeli Banka Kredileri(92)	500		
Uzun Vadeli Mali Borçlar(95)	510		
Kısa Vadeli Banka Kredileri(90)	600		
İşletme Personeli İçin Alınan Banka Kredileri(93)	610		
Kısa Vadeli Mali Borçlar(94)	620		
<i>Ticari Borçlar:</i>			
• Mallara, İş ve Hizmetlere Göre(60,76)	630		
• Verilmiş Çeklere Göre(60)	640		
• Emek Hakkının Ödenilmesine Göre(70)	650		
• Sosyal Sigorta ve Teminatlara Göre(69)	660		
• Emlak ve Bireysel (özel) Sigortaya Göre(65)	670		
• Bağlı Ortaklıklar(78)	680		
• Bütçe Dışı Ödemelere Göre(67)	690		
• Ödenecek Vergi ve Fonlar(68)	700		
• Diğer Borçlular	710		
Alınmış Sipariş Avansları(64)	720		
İşletme Ortaklarıyla Hesaplaşmalar(75)	725		
Gelecek Yıllara Ait Gelirler(83)	730		
Borç ve Gider Karşılıkları(89)	740		
Karşılık Giderleri(82)	750		

Diğer Kısa Vadeli Pasifler	760		
II. Bölümün Toplamı	770		
PASİF TOPLAMI (480 ve 770 nolu satırların toplamı)	780		

* Bu kalemler bilanço toplamı yapılırken dikkate alınmamaktadır.

3.5.2. Gelir Tablosu ve Kâr Dağıtım Tablosu

İşletmelerin dönem sonu mali durumu, “Muhasebe Sistemi Hakkında” Azerbaycan Cumhuriyeti’nin 24 Mart 1995 tarihli yasasına göre hazırlanmış mali sonuçlar ve onların kullanımı tablosunda yansıtılır.

Geçmiş SSCB ’nin uygun yasasına dayalı olarak hazırlanmış bu kanun, genellikle, vergi, mülkiyetin korunması vs. prensipleri kendinde yansıtır. Bu kanunun şartlarına göre düzenlenen mali tabloların sunduğu bilgiler piyasa ekonomisinde faaliyet gösteren çeşitli işletme türlerinin, aynı zamanda özel sektör yatırımcılarını ve diğer ilgili kişileri tatmin etmemektedir (Abdullayeva, 2006).

Mali sonuçlar ve onların kullanımı hakkında tablo da kendi içerisinde dört ayrı tablodan oluşmaktadır. Bunlar; 1. Mali Sonuçlar (Gelir Tablosu), 2. Kârın Dağıtımını, 3. Bütçeye Ödemeler, 4. Kârdan Vergi İndirimleri Hesaplanırken Göz Önüne Alınması Gereken Gider ve Harcamalardır.

Tablo 4: Gelir Tablosu ve Kâr Dağıtım Tablosu

I. Mali Sonuçlar (Gelir Tablosu)

	Satır Kodu	Kâr (Gelirler)	Zararlar (Giderler)
1	2	3	4
Brüt Satışlar	010		
Katma Değer Vergisi	015		
Tütün ve Alkollü İçkiler Vergisi	020		
	030		
	035		
Satılan Malların Maliyeti	040		
Brüt Satış Kârı veya Zararı	050		
Diğer Satışlardan Kâr veya Zarar	060		
Diğer Faaliyetlerden Kâr veya Zarar	070		
İştirak ve Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelir veya Giderleri; Hisse Senedi Gelir veya Giderleri	071		
Kambiyo Gelir veya Giderleri	072		
Karşılıksız Olarak Alınmış Varlıklar	073		
Dönem Kârı veya Zararı	080		

Bilanço Kârı veya Zararı	090		
Gelir Tablosunun Ait Olduğu İşletme Sayısı	091		

II. Kâr Dağıtım Tablosu

	Satır Kodu	Dönem Sonu
1	2	3
Devlet Bütçesine Ödemeler	200	
<i>Yedekler:</i>		
• Kâr Yedeklerine ve Fonlarına Ödemeler	210	
• Tasarruf Fonuna Ödemeler	220	
• Tüketim Fonuna Ödemeler	230	
• Yardım Amaçlı Ödemeler	240	
• Diğer Amaçlara Ödemeler	250	

III. Bütçeye Ödemeler

	Satır Kodu	Hesaplanan	Ödenen
1	2	3	4
Emlak Vergisi	300		
Gelir Vergisi	310		
Doğal Kaynaklar Kullanım ve Çevre Vergileri	340		
Toprak Vergisi	350		
	351		
	352		
Katma Değer Vergisi	355		
Tütün ve Alkollü İçkiler Vergisi	356		
İhracat Vergisi	360		
İthalat Vergisi	375		
Gelir Vergisi	380		
Nakliye Vergisi	381		
Diğer Vergiler	386		
Ekonomik Vergiler	390		

IV. Vergi İndirimi Hesaplanırken Dikkate Alınan Giderler

	Satır Kodu	Hesap Döneminde Ödenen
1	2	3
Sermaye Yatırımları	500	
Araştırma – Geliştirme Giderleri	510	
Çevre Koruma Tedbirlerine Yapılan Harcamalar	520	
Okul, Hastane, Spor Okulu, Bakımevi Yapımı ve Giderlerine Katılma Harcamaları (Yerel Yönetimler Tarafından Belirlenmiş Normlar Dahilinde)	530	
	540	
	550	
	560	
	570	
	580	
	590	

3.5.3. İşletme Bilançosuna İlave

Diğer düzenlenmesi gereken önemli tablo İşletme Bilançosuna İlave tablodur. Bu tablo da dokuz küçük tablodan oluşmaktadır. Bunlar;

1. İşletmenin Özsermayesi ve Fonlarının Hareketi
2. Borç Kaynaklarının Hareketi
3. Ticari Borçlar ve Ticari Alacaklar
4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Hareketi
5. Duran Varlıkların Hareketi
6. Sermaye Yatırımları
7. Sosyal Göstergeler
8. Uzun Vadeli Yatırımlar ve Sermaye Yatırımlarının Finansmanı, Varlıkların Hareketi
9. Bilançoya Ek Hesaplarda Muhasebeleştirilen Varlıklar Hakkında Tablodur.

Tablo 5: İşletme Bilançosuna İlave

1. İşletmenin Öz Sermayesi ve Fonların Hareketi Tablosu

Fonların İsmi	Satır Kodu	Dönem Başı Tutarı	Dönem İçinde Girişler	Dönemde Harcanan	Dönem Sonu Tutarı
1	2	3	4	5	6
I. Öz Sermaye					
İşletme Sermayesi	010				
Sermaye Yedekleri	020				
Kâr Yedekleri	030				
Yedek Fonlar	040				
Geçmiş Yıllar Dağıtılmamış Kârı	050				
Birikim Fonları – Toplam	060				
	061				
	062				
Sosyal Amaçlı Fonlar	070				
	080				
Amaçlı Mali Yedekler	090				
Bütçedışı Fonlardan Sağlanan Amaçlı Fonlar	100				
	110				
	120				

I. Bölümün Toplamı	130				
II. Diğer Fonlar ve Yedekler					
Tüketim Fonları	140				
	141				
	142				
Gelecek Dönem Giderler ve Harcamalar Şüpheli Alacaklar İçin Karşılıklar	150				
	160				
	170				
II. Bölümün Toplamı	180				

EK

	Satır Kodu	Bütçeden	Alanlar ve Alanlararası Fonlardan
1	2	3	4
<i>Alınmıştır:</i>			
• Sermaye Yatırımlarının Finansmanı İçin	191		
• Bilimsel Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinin Finansmanı İçin	192		
• Zararın Kapatılmasına	193		
• Sosyal Gelişmeye	194		
• Diğer Amaçlara	195		

2. Borç Kaynaklarının Hareketi Tablosu

	Satır Kodu	Yılın Başı	Alınmıştır	Ödenilmiştir	Yılın Sonu
1	2	3	4	5	6
Uzun Vadeli Banka Kredileri	210				
Aynı Zamanda Zamanında Ödenilmeyen	211				
Uzun Vadeli Borçlar	220				
Aynı Zamanda Zamanında Ödenilmeyen	221				
Kısa Vadeli Banka Kredileri	230				
Aynı Zamanda Zamanında Ödenilmeyen	231				
Memular İçin Banka Kredileri	240				
Aynı Zamanda Zamanında Ödenilmeyen	241				
Kısa Vadeli Borçlar	250				
Aynı Zamanda Zamanında Ödenilmeyen	251				

3. Ticari Borç ve Ticari Alacaklar Tablosu

	Satır Kodu	Yılın Başına Bakiye	Oluşan Borçlar	Ödenilen Borçlar	Yılın Sonuna Bakiye
1	2	3	4	5	6
<i>Ticari Borçlar:</i>					
• Kısa Vadeli	310				

• Aynı Zamanda Zamanı Geçmiş	311				
• Uzun Vadeli	320				
• Aynı Zamanda Zamanı Geçmiş	321				
<i>Ticari Alacaklar:</i>					
• Kısa Vadeli	330				
• Aynı Zamanda Zamanı Geçmiş	331				
• Uzun Vadeli	340				
• Aynı Zamanda Zamanı Geçmiş	341				
<i>Teminatlar:</i>					
• Alınmış	350				
• Verilmiş	360				

4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Hareketi Tablosu

	Satır Kodu	Yılın Başına Bakiye	Yılın Sonuna Bakiye
1	2	3	4
Buluşlar ve Diğer Entelektüel (Sanayi) Mülkiyeti Hakları	410		
Doğal ve Diğer Kaynakların Kullanım Hakları	420		
Organizasyon Giderleri	430		
Diğer	440		

5. Duran Varlıkların Hareketi Tablosu

	Satır Kodu	Yılın Başına Bakiye	Giren	Çıkan	Yılın Sonuna Bakiye
1	2	3	4	5	6
<i>Maddi Duran Varlıklar:</i>					
• Binalar	500				
• Tesisler	501				
• Tesisatlar	502				
• Makine ve Cihazlar	503				
• Ulaşım Araçları	504				
• Üretim Araç Gereçleri	505				
• Verimli Hayvanlar	506				
• Çalıştırılan Hayvanlar	507				
• Çok Yıllık Dikimler	508				
• Toplam (500-509. Satırlar)	509				
<i>Aynı Zamanda:</i>					
• Üretim Amaçlı	511				
• Üretim Amaçlı Olmayan	512				
Tamamlanmamış İnşaat	520				

	Satır Kodu	Yılın Başına Bakiye	Yılın Sonuna Bakiye
1	2	3	4
510. satır ve 3-6. Sütundan kiraya verilen MDV	530		

6. Sermaye Yatırımları Tablosu

1	Satır Kodu	Uzun Vadeli		Kısa Vadeli	
		Yılın Başına	Yılın Sonuna	Yılın Başına	Yılın Sonuna
	2	3	4	5	6
Diğer İşletmelerin Pay ve Hisseleri	610				
Tahviller ve Diğer Menkul Kıymetler	620				
Verilmiş Borçlar	630				
Diğerleri	640				
Tahviller ve Diğer Menkul Kıymetler Piyasa Fiyatı İle	650				

7. Sosyal Göstergeler Tablosu

1	Satır Kodu	Hesaplanmıştır	İşletmeye Harcanmıştır	Fonlara Yatırılmıştır
	2	3	4	5
<i>Sosyal İhtiyaçlara:</i>				
• Sosyal Sigorta Fonuna	710			
	720			
• İstihdam Fonuna	730			
	740			
• İşletme Personeli Ortalama Liste Sayısı	750			
• Tüketime Yöneltilen Varlıklar	760			
<i>Aynı Zamanda:</i>				
• Personel Ücretleri	761			
• Primler	762			
• İşletmenin Mülkünde Olan Hisse Senetleri ve Emanetlerden Gelirler	763			

8. Uzun Vadeli Yatırımlar ve Sermaye Yatırımlarının Finansmanı, Varlıkların Hareketi Tablosu

1	Satır Kodu	Cari Yılın Başına Bakiye	Cari Yıl Boyunca		Yılın Sonuna Bakiye
			Hesaplanıp	Kullanılıp	
	2	3	4	5	6
İşletme Varlıkları Toplam	810				
<i>Aynı Zamanda:</i>					
• Maddi Duran Varlıkların Amortismanı	811				
• Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı	812				
• Birikim Fonu (İşletmenin	813				

Net Gelirinden)					
• Diğerleri	814				
Alınmış Kaynaklar Toplam	820				
<i>Aynı Zamanda:</i>					
• Banka Kredileri	821				
• Diğer İşletmelerin Alınmış Borç Kaynakları	822				
• İnşaat Ortakların Payı	823				
• Bütçeden	824				
• Bütçe Dışı Fonlardan	825				
• Diğerleri	826				
Özel ve Sağlanan Varlıkların Toplamı (810+820)	830				

9. Bilançoya Ek Hesaplarda Muhasebeleştirilen Varlıklar Hakkında Tablo

Bilançoya Ek Hesaplar	Satır Kodu	Yılın Başına	Yılın Sonuna
1	2	3	4
Kısa Vadeli Kiralanan Maddi Duran Varlıklar(001)	910		
Sıkı Denetim Altına Alınmış İlk Madde ve Malzemeler(002)	920		
Komisyona Kabul Edilmiş Ürünler(004)	930		
Zarara Silinmiş Umutsuz Şüpheli Alacaklar(007)	940		
Daire Fonunun Amortismanı(014)	950		
Diğer Tesislerin Amortismanı(015)	960		
	970		
	980		
	990		

3.6. Muhasebe Mesleği

Azerbaycan’da muhasebecilik mesleği 25 Mart 1995 tarihli ve 998 Sayılı “Muhasebe Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti’nin Kanunu” ile düzenlenmiştir. Kanunun 1. Maddesine göre düzenlemenin amacı; Azerbaycan’da muhasebenin devlet tarafından yönetilmesi kuralını, işletmelerde muhasebe sisteminin kurulması ve sürdürülmesiyle ilgili temel prensiplerini, hukuklarını, vazifelerini, sorumluluklarını ve faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunulmasını resmi olarak belirlemektir (998 Sayılı Kanun, 1995).

Kanunun 11. ve 12. Maddesinde muhasebe mesleği ile ilgili temel kurallar belirtilmiştir. İşletme içinde ve dışında faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarını ikiye ayırmıştır ki, bunlar; Baş Muhasebeci ve Serbest Muhasebecidir (İbadov, 2012).

3.6.1. Baş Muhasebeci

998 Sayılı ‘‘Muhasebe Hakkında Azerbaycan Cumhuriyetinin Kanunu’’nun 10. Maddesinin ikinci fıkkına göre, Mali işleri işletme yöneticisi veya Baş Muhasebeci yönetir. Muhasebe departmanı olmayan küçük işletmeler ise, muhasebe hizmetlerini anlaşma doğrultusunda başka bir tüzel veya özel kişiden almaktadır. Baş Muhasebecilik bir vazifedir ve işletmenin muhasebe departmanlarının yöneticisine verilir (İbadov, 2012).

Baş Muhasebeci olmanın temel şartı Azerbaycan Cumhuriyeti Emek Mecellesine (İş Kanunu) dayanarak çalışma izni olma ve muhasebe alanında lisans eğitimi görmektir. Sadece zaruri durumlarda muhasebe alanında lisans eğitimi olmayan, ama en az beş yıl muhasebecilik stajı olan şahışlar Baş Muhasebeci olabilirler (998 Sayılı Kanun, 1995).

Baş Muhasebecilerin görevleri; işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek ve bu konularda müşavirlik yapmaktır. Bu konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır. Baş Muhasebeci işten ayrıldığında işletmenin muhasebe durumu belirlenmiş komisyon tarafından denetlenir ve belgelendirilerek yeni işçiye devredilir. Bu belge üç adet hazırlanarak işletme yöneticisi tarafından onaylanır ve biri muhasebe departmanında kalır (998 Sayılı Kanun, 1995: 10. Madde).

3.6.2. Serbest Muhasebeci

Serbest Muhasebecilikle ilgili ‘‘Muhasebe Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti’nin Kanunu’’nda 11 Maddede çok kısa bahsedilmiştir. Serbest Muhasebecilik hakkını kazanmak için Azerbaycan Cumhuriyeti Muhasebeciler Odası’nın (ACMO) ilgili lisansının alınması ve tüm hak ve sorumlulukların devlet kanunlarıyla belirlendiği belirtilmiştir (998 Sayılı Kanun, 1995: 11. Madde).

Daha sonra ACMO’nın ismi değiştirilerek Azerbaycan Cumhuriyeti Denetçiler Odası (ACDO) olmuştur. Bu değişimden sonra Serbest Muhasebecilik mesleği Serbest Denetçilik olarak kullanılmış ve kanun ve normlarda düzenlemeler yapılmıştır.

16 Ekim 1994 tarihli, 882 sayılı “Denetçilik Hizmeti Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu”nda Serbest Denetçi olmanın şartları aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- ✓ Azerbaycan Cumhuriyeti vatandaşı olmak,
- ✓ Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip, ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamış ve kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- ✓ Serbest Denetçilik sınavından geçmek,
- ✓ Muhasebe, Maliye, İktisat ve Hukuk alanlarında en az lisans düzeyinde eğitime sahip olmak,
- ✓ Muhasebe alanında en az üç yıl iş stajı olmak,
- ✓ Kanunda belirtilen suçlardan dolayı hüküm giymemiş olmak ve suçun karşılığında kanunu yükümlülüğünün yapılmış olması gerekmektedir (882 Sayılı Kanun, 1994: 6. Madde).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

RUSYA MUHASEBE SİSTEMİ

Bu bölümde, Rusya muhasebe sisteminin tarihi ve gelişimi, muhasebe belge düzeni, muhasebe kayıt düzeni, muhasebe hesap planı, finansal tabloları, muhasebe / finansal raporlama standartları ve muhasebe mesleği hakkında bilgiler verilmiştir.

4.1. Muhasebe Sisteminin Tarihi ve Gelişimi

Rusya'nın muhasebe sistemi;

- SSCB Öncesi Dönemde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi ve Üçlü Kayıt Sistemi
- SSCB Döneminde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi
- Değişim Döneminde Rusya Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi olmak üzere üç bölümde açıklanmıştır.

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

4.1.1.1. SSCB Öncesi Dönemde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi (862-1917)

On bir yüzyıldan daha fazla bir süredir, çok geniş topraklarda var olan ve çok farklı kültürleri bünyesinde barındıran bir Doğu Avrupa ülkesi olarak Rusya'nın muhasebe tarihi, yaşanan idari ve ekonomik değişimlerin özelliklerine bağlı olarak zaman içerisinde çeşitli değişimlere sahne olmuştur (Pekdemir ve Akün, 1999).

Rus muhasebe sisteminin gelişmesi Rus devlet sisteminin de güçlendiği 1480-1700 yılları arasındaki döneme rastlamaktadır. Bu dönemde din olgusunun etkisi ile muhasebenin kapsamını, manastırların bakımı ile ilgili giderler ve din adamlarını destekleme giderleri gibi konular oluşturmuştur. Aynı dönemde muhasebe belirli bir sistematiğe ve düzene bağlanmış, bunun yanı sıra devlet kontrol sistemi kurulmuştur. Dönemin sosyal ve ekonomik özelliklerini de yansıtan muhasebe sistemi 17. yüzyılda en ileri düzeye ulaşmıştır (Pekdemir ve Akün, 1999).

Rus muhasebe sistemi, Avrupa muhasebe uygulamalarından ilk olarak 1700-1861 yılları arasında etkilenmiştir. Çar I. Petro Rusya'yı Avrupa ile aynı seviyeye getirmek amacı ile özellikle iktisadi alanda önemli reformlar yapmıştır. Bu reform döneminde Rus muhasebe sistemi, Rusya'nın ticaret yaptığı ülkelerin kullandığı çift taraflı kayıt düzeninden etkilenmiş ve yabancı şirketlerle iş yapan bazı işletmeler tarafından kullanılmaya başlanmıştır (Pekdemir ve Akün, 1999). Çar I. Petro'nun yönetimi döneminde, resmi uygulamada Rusça bir tabir olan "sayım görevlisi" yerine ilk defa "muhasebeci" kelimesi kullanılmaya başlanmıştır (Sokolov, 2004).

Muhasebe kayıtlarının, yabancı tüccarların tuttukları kayıtları örnek alarak tutulmasını öneren yabancı bir tüccar olan Timmerman, Ticaret Kurulu'nun kararı ile 11 Eylül 1732 yılında St. Petersburg gümrüğünün muhasebecisi olarak atanmış ve resmi bir kurumdan muhasebeci ünvanını alan ilk kişi olmuştur. Rusya'da ilk muhasebe okulunun kurulması da Çar I. Petro döneminde gerçekleşmiştir. Rusya'daki muhasebecilerin çalışmalarıyla gelişen muhasebe literatürü ülkede çift taraflı kayıt sisteminin uygulama alanını genişletmiştir (Palamarçuk ve Javoronkova, 2008).

Rusya'da 1861-1917 yılları, adalet sistemi, toplum düzeni, idari ve ekonomik yapıların kurulduğu ve ulusal ekonominin kapitalist modele geçiş sürecinin başladığı yıllar olmuştur. Bu dönemde Rus muhasebe sisteminin gelişmesi üzerindeki Batı etkisi, önceki dönemlere göre oldukça artmış ve muhasebe geleneği batılı bilim adamlarının etkisi altında şekillenmeye devam etmiştir (Pekdemir ve Akün, 1999).

1875 yılında, St. Petersburg şehrinde Rusya'nın ilk "muhasebe dairesi" açılmıştır. Muhasebe dairesinin kurucusu Adolf Markoviç Volf'dur. Bu kişi aynı zamanda Rusya'da muhasebecilere yönelik yayımlanan ilk profesyonel derginin yayımcısıdır. Rusya'da muhasebe kayıtları alanındaki bu ilk profesyonel dergi, 1888 yılında

“Muhasebe” adı altında yayımlanmaya başlamış ve yayımlanması 1904 yılına kadar devam etmiştir (Palamarçuk ve Javoronkova, 2008).

Çarlık döneminde muhasebe alanındaki diğer önemli gelişmeler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Pekdemir ve Akün, 1999):

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

4.1.1.2. Üçlü Kayıt Sistemi

Fedor Venediktoviç Ezersky (1836-1916), 19. Yüzyılın ikinci yarısında Rusya’da iktisadi düşüncenin gelişimini etkileyen en önemli bilim adamlarından biri olmuştur (Zuga, 2011). 1869 yılında Ezersky tarafından “Üçlü Kayıt Sistemi”, “Rus Muhasebesi” olarak da adlandırılan bir sistem olarak ortaya çıkmıştır (Sokolov, 2011).

Ezersky, Almanya’da uluslararası muhasebe eğitimi alırken bu sistemle ilgili “The First Public Experience of the New System” adlı ilk kitabını 1870 yılında yayımlamıştır. Ezersky 1873 yılında Rusya’ya döndükten sonra, bu sistemle ilgili düşüncelerini yaymaya devam etmiş ve “Theory of Commercial Accounting According to the New System” adlı kitabını yayımlamıştır. Ezersky, 1889 yılında “Bookkeeper” adlı dergiyi yayımlamaya başlamış ve 1892 yılında Moskova Muhasebeciler Birliği’ni (Association of Bookkeepers in Moscow) kurmuştur (Zuga, 2011).

Ezersky’nin geliştirdiği üçlü kayıt sistemi, ilk ortaya çıktığında yalnızca muhasebe kayıt sistemi konusundaki diğer teoriler içindeki yeni bir teorinin ortaya çıkması olarak yorumlanmıştır. Ancak Ezersky üçlü kayıt sistemini geliştirmek için büyük çaba harcamıştır. Rusya’da, çift taraflı muhasebe kayıt sisteminin yanı sıra birçok yerde Ezersky’in geliştirdiği bu sistem de yaygın olarak kullanılmıştır. Belçika’daki Charleroi Muhasebe Kongresi’nde (1912) bazı araştırmacılar tarafından, bütün dünyada üçlü kayıt sistemi öğrenilmesi ve kullanılması tavsiye edilmiştir (Seberjenova, 1997).

Üçlü kayıt sisteminde muhasebe kayıtlarının tutulmasında üç hesap kullanılmaktadır. Bunlar, kasa, değerler ve sermayedir (Seberjenova, 1997).

Ezersky'nin sistemine göre muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılmaktadır (Zuga, 2011):

Belge → Yevmiye Kaydı → Defter-i Kebir → Finansal Durum Defteri

Ezersky'e göre bu defterlerde Gelir, Gider ve Bakiye olmak üzere üç sütun bulunmaktadır.

Tablo 6: Üçlü Kayıt Sisteminde Defter Şekli

Gelir	Gider	Bakiye	
		Zarar (Azalış)	Kâr (Artış)

(Zuga, 2011).

Ezersky'e göre, muhasebe defterleri önceki dönemden devreden bakiyeler ile başlamaktadır. Muhasebe kayıtları ise muhasebe belgelerindeki mali verilerin yevmiye defterine kaydedilmesi ile başlamaktadır (Osmanova, 2011).

Tablo 7: Üçlü Kayıt Sisteminde Yevmiye Defteri

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

(Nalimova, 2007).

Ezersky'e göre, bir kişinin birden fazla işletmesi var ise her işletme için ayrı ayrı yevmiye defteri tutmak zorundadır (Zuga, 2011).

Ezersky'nin düşüncesine göre yevmiye defteri dışında ayrı bir kasa defteri tutulmasına gerek yoktur. Yevmiye defterine yapılan kayıtlar sürekli envanter yapılabilmesini sağlamaktadır. Bu defterdeki kasa ve değerler toplamı sermayeye eşittir. Yevmiye defterinden kayıtlar günlük olarak sınıflandırılarak defter-i kebire aktarılmaktadır (Osmanova, 2011).

Tablo 8: Üçlü Kayıt Sisteminde Defter-i Kebir

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

(Nalimova, 2007).

Defter-i kebirdeki bakiyeler finansal durum defterine aktarılır. Bunun iki amacı vardır (Nalimova, 2007).

- Olayların durumunu gözden geçirmek,
- Tüm hesapların toplamalarının kontrolünü sağlamak.

Tablo 9: Üçlü Kayıt Sisteminde Finansal Durum Defteri

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

(Nalimova, 2007).

Ezersky finansal raporlamada yevmiye defteri kullanmaktadır. Bu şekilde yevmiye defterine bakılarak işletmenin kâr/zarar durumu tespit edilebilmektedir. Tüm detaylar defter-i kebirde görülebilirken, her işlemin toplamı ise finansal durum defterinde görülebilmektedir (Valebnikova, 2003).

Ezersky, geliştirdiği bu sistemi “kontrol sistemi” olarak da adlandırmaktadır. Çünkü her bir muhasebe defterindeki kayıtlar birbirleri ile uyumlu olmalıdır. Yevmiye defterindeki kasa ve değerler bakiyesi gerçekteki nakit ve değerler toplamına eşit olmalıdır (Valebnikova, 2003).

Ezersky'nin geliştirdiği üçlü kayıt sisteminin daha iyi anlaşılabilmesi için Tablo 10'te yevmiye defterinde yapılan kayıtlara örnekler verilmiştir.

Tablo 10: Yevmiye Defteri Örneği

Açıklama	Tarih	Kontrol	Hesap İsmi					
			Kasa		Değerler		Sermaye	
			Gelir	Gider	Gelir	Gider	Gelir	Gider
Devreden bakiye	1.1.1900	21.000	20.000		1.000		21.000	
100 rubleden 100 adet vadeli mal alımı	2.1.1900	10.000			10.000		10.000	
Vadeli mal alışları için yapılan ödeme	3.1.1900	10.000		10.000				10.000
130 rubleden 50 adet vadeli mal satışı	4.1.1900	6.500				6.500		6.500
Vadeli mal satışların. yapılan tahsilat	4.1.1900	6.500	6.500				6.500	
120 rubleden 50 adet	5.1.1900	6.000	6.000			5.000	1.000	

nakit mal satışı								
100 rubleden 100 adet nakit mal alımı	20.1.1900	10.000		10.000	10.000			
Kaybolan 1 ruble	30.1.1900	1		1				1
Kasadan maaş ödeme.	30.1.1900	2.000		2.000				2.000
Dönem sonu toplamı			32.500	22.001	21.000	11.500	38.500	18.501
Dönem sonu bakiye			10.499		11.000		21.499	

(Valebnikova, 2003).

Ezersky'nin üçlü kayıt sisteminde asıl amacı, her işlemten sonra finansal sonuçları, bir başka deyişle sermayedeki değişimi görebilmektir. İşletmenin kâr/zararı ise yevmiye defterindeki sermayenin dönem sonu ve dönem başı değeri arasındaki farka göre belirlenebilmektedir ($21.499-21.000=499$). Bu sonuca ulaşılmasının ana sebebi Ezersky'nin alınan değerleri ödenmediği sürece, satılan değerleri de tahsil edilmediği sürece gelir saymasıdır (Sokolov, 2011).

Ezersky'nin muhasebe alanına asıl katkısı muhasebede kontrol sisteminin önemli olduğunu vurgulaması olmuştur (Valebnikova, 2003).

4.1.2. SSCB Döneminde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi ve Muhasebe Sisteminin Özellikleri

4.1.2.1. SSCB Döneminde Rus Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi (1917-1987)

Rus muhasebe sistemi 1917'ye kadar diğer Avrupa ülkelerindekilere benzer bir şekilde gelişmiştir. Çarlık döneminin Bolşevik ihtilali sonucunda Ekim 1917'de sona ermesiyle birlikte, Rusya'da sosyo-ekonomik ilişkilerde önemli değişimler yaşanmaya başlamıştır. Komünizm ile gelen, merkezi planlamaya dayalı yeni ekonomik sistem, Rus muhasebe sisteminin gelişimini oldukça etkilemiştir (Pekdemir ve Akün, 1999). Ancak bu etki kendini devrimin ilk yıllarında değil birkaç aşamada göstermiştir.

4.1.2.1.1. Belirsizlik Dönemi (1917-1921)

Bu dönemde, merkezi olarak planlanan ekonomi politikalarına uygun bir muhasebe sisteminin kurulması çalışmaları sonucunda, temel muhasebe ilkelerinin bozulduğu gözlenmiş ve Sovyet ekonomisinin tüm sektörlerini kapsayan ayrıntılı bir hesap planı ile birlikte, raporlama sisteminde standartlaştırılmış bir terminoloji kullanımına uyma zorunluluğu getirilmiştir. Ulusal sistemin organizasyonunda katı bir hiyerarşik yapının kurulması, yasal işletme kuruluşu olarak sadece devlet işletmelerinin ekonomide yer

alması, yasal düzenlemelerin merkezileştirilmesi ve muhasebe kayıtlarında bile tek tip uygulamaların emredilmesinin sonucunda dünyada benzeri olmayan “Sosyalist bir muhasebe sistemi” yaratılmıştır (Pekdemir ve Akgün, 1999). Ekim devrimi sonrasında enflasyonist bir ortam oluşmuş olup, muhasebede para ölçü birimi olma özelliğini yitirmiştir. Muhasebe teorileri tartışılmaya başlanmıştır. Bu sorunlar ile uğraşan uzmanlar süreç içerisinde iki gruba ayrılmıştır (Nalimova, 2007).

- ✓ Yenilikçi - paranın yerine iş gücü ve enerji ölçülerini öneren grup.
- ✓ Tutucu - muhasebe kayıtlarının devrimden önceki şekliyle tutulmasını savunan grup.

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

1921 yılının sonunda banka çeklerinin kullanılmaya başlatılması ile birlikte kesin parasal ölçülerin kullanılmasına geri dönülmesini sağlamıştır. Bu durum, muhasebenin geleneksel şekilde ilerlemesine neden olmuştur (Rodina ve Pavlova, 2007).

4.1.2.1.2. Geleneksel Muhasebe Sisteminin Restorasyonu (1921-1929)

Bu dönem, hem Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği’nin kuruluşu, hem de sosyalist muhasebe düşüncesinin gelişim dönemidir. Ulusal Ekonomi Yüksek Kurulu tarafından 6.4.1922 tarihinde “Muhasebe Prensipleri” adlı düzenleme kabul edilmiştir. Söz konusu düzenlemede, muhasebe kayıtlarının çift taraflı kayıt yöntemine göre tutulması, tekdüzen bir finansal raporlama olması, işletmelere alınan varlıkların alış değeri ile kayıtlara alınması, konsolide hesapların oluşturulması gerektiği belirtilmiştir. Fakat söz konusu düzenleme sadece bir yıl yürürlükte kalabilmiştir. 10.4.1923 tarihinde üretim işletmeleri

hakkında kararname kabul edilmiştir. Söz konusu kararname ile aşağıda belirtilen değişiklikler yapılmıştır (Nalimova, 2007):

- ✓ Mali yılın 1 Ekim - 30 Eylül tarihleri arasında uygulanması,
- ✓ Kâr/zarar tablosunun mali yılın sona ermesinden sonraki üç ay içerisinde yayımlanması,
- ✓ Bilançonun mali yılın sona ermesinden sonraki altı ay içerisinde yayımlanması kabul edilmiştir.

Bu dönemde çok sayıda standart çıkarılmıştır. Bunların birçoğu, direktiften çok niyet protokolleri niteliğini taşımaktadır. Ayrıca diğer dönemlere nazaran çok daha fazla sayıda yabancı kaynak Rusça'ya çevrilmiş ve basılmıştır. Genel olarak bu dönemde, piyasa ekonomisinin yeniden kurulabilmesinin ancak Alman ekonomisinin incelenmesi ile olabileceği anlaşılmıştır. Bu dönemde ayrıca "Muhasebe Haberleri", "Muhasebe", "Muhasebe Fikri" isimlerinde birçok dergi yayımlanmıştır (Nalimova, 2007).

4.1.2.1.3. Muhasebe İlkelerinin Deformasyonu (1929-1953)

Muhasebe teorisi alanında, 1929 yılının başlarında büyük tartışmalar ortaya çıkmıştır. Söz konusu tartışmalarda sosyalist düzene uygun muhasebe sistemi uygulamasından tamamen uzaklaşıldığı, kapitalist sistemin özelliklerine benzeyen ve sosyalist sisteme zarar verici düzenlemelerin hakim olduğu düşüncesi yaygınlaşmıştır. Birçok muhasebe teorisyeni, anti Marksist teoriler yaymakla ve böylece sosyalizmi inşa eden proleter kavramının çıkarlarına karşı gelmekle suçlanmıştır. Anti Marksist teoriler yaymakla suçlanan ön plandaki bilim adamları, A.P.Rumadonovsk ve A.M.Galagan'dır. A.M.Galagan, burjuvazi ideolojisini yaymakla suçlanmış olup yargılanması için özel bir mahkeme kurulmuştur. Yargılama neticesinde pedagog olarak çalışması yasaklanmıştır. Bu dönemde, kapitalist sisteme benzer muhasebe sistemi görünüşü savunanları suçlamak ve merkezi komiteye ihbar etmek, sosyalizmin gereği olarak algılanmıştır (Arjevitina ve Starkova, 2006).

Tek merkeze bağlı muhasebe sistemini oluşturma çalışmaları, uygulamada tekdüzende olmayan kayıt türlerinin ilişkilendirilmesi sorununu ortaya çıkarmıştır. Tüm muhasebe teorisyenleri tarafından desteklenmemesine rağmen öncü düşünürler, tek merkeze bağlı muhasebe sistemini desteklemişlerdir. 1930'lu yılların başlangıcında işletme bazında muhasebe sisteminin yok edilmesiyle işletme yöneticileri ve muhasebecilerin

sorumlulukları kalmamıştır. Bu dönemde merkezi sistemin işletme bazında verileri gösterememesi nedeniyle, zarar eden işletme yöneticileri bile prim alabilir hale gelmişlerdir. Bu karışıklıklar sonucu 1930’lu yılların ortalarından itibaren tek merkeze bağlı muhasebe sistemini derinleştirme isteği doğmuş ve kayıtlı işletmelerin alt birimleri kendi kayıtlarının ayrı bir bilanço oluşturabilecek şekilde yapmaya başlamışlardır. Bu dönemde işletmeler bazında günlük bilanço uygulaması yaygınlaşmıştır. Kapitalist düzendeki muhasebe prensiplerinden uzaklaşılması ve bilanço yaklaşımının yaygınlaşması, ticari hayattan doğan sonuçların kaydedilmesine yönelik tekniklere verilen önemi artırmıştır. Bilanço yaklaşımının yaygınlaşmasının sonucu olarak, mali nitelikteki hareketlerin kartlar üzerine kaydedilmesi benimsenmiştir (Arjevitina ve Starkova, 2006).

1940 yılına kadar “bilanço muhasebesi” terimine önem verilmesi ve bu terimin “muhasebe” teriminden daha çok kullanılması, “bilanço teorisi”nin zaferi olarak görülmüştür. Bilanço teorisini savunan düşünürler, bilançonun oluşturulmasında muhasebeden çok matematik biliminden yararlanılması gerektiğini öne sürmüşlerdir (Güvemli, 2005).

Günlük bilanço oluşturma çabaları, muhasebe sistemi organizasyonu açısından sorunlar yaratmaya başlamıştır. Bu sorunların önüne geçmenin yolunun muhasebenin yapısal olarak gelişmesinden ziyade, muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve etkinliği ile ilgili olduğu düşüncesi yaygınlaşmaya başlamıştır. Ancak günlük veya haftalık olarak düzenlenen bilançolar, işletmenin cari durumunu göstermekte olup, basit birer rapor belgesi olmaktan öteye gitmemiştir. 1950’li yıllara gelindiğinde birçok işletme türü tarafından tekdüzen hesap planı kullanımı yaygınlaşmıştır. Aynı dönemde kartlar üzerinde yapılan kayıtlar yerine mali veriler, çift taraflı kayıt sistemine uygun şekilde muhasebe defterlerine işlenmeye başlanmıştır (Arjevitina ve Starkova, 2006).

4.1.2.1.4. Gelişmiş Sosyalizm Muhasebe Sistemi (1959-1987)

Bu dönemde, bir önceki dönemde oluşmuş olan sosyalist düzene uygun muhasebe sistemi bütünü ile uygulanmaya devam etmiştir. Muhasebe teorileri oluşturulmasından vazgeçilmiş olup ağırlık tamamen uygulamaya verilmiştir. Bunun sonucunda, muhasebe bir bilim dalı olarak itibarını yitirmiştir (Arjevitina ve Starkova, 2006).

Sovyetler Birliği dönemindeki muhasebe sistemindeki gelişmelerin sonuçları aşağıdaki gibi özetlenebilir (Arjevitina ve Starkova, 2006):

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

4.1.2.2. SSCB Döneminde Muhasebe Sisteminin Özellikleri

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

4.1.2.2.1. SSCB Döneminde Tekdüzen Hesap Planı

Merkezi planlamaya dayalı sosyalist ekonominin yapısından kaynaklanan nedenler tekdüzen bir hesap planının kullanılması ihtiyacını doğurmuştur. Bu konuda 1930'lu yıllarda çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. İlk tekdüzen hesap planı, Maliye Bakanlığı tarafından 9 Ekim 1940 tarihinde yalnızca üretim işletmeleri için kabul edilmiştir. 1940 yılında kabul edilen tekdüzen hesap planı 1949 yılında revize edilerek 4 Kasım 1954 tarihine kadar kullanılmıştır. Ayrıca 1950'li yıllarda tarım sektörü gibi diğer sektörler için de tekdüzen hesap planları oluşturulmuştur. Tekdüzen hesap planının çeşidinin olması, sosyalizm anlayışına uygun merkezi muhasebenin düzgün çalışmamasına sebep olmuştur. Bu nedenle, merkezi planlamaya dayalı ekonomik sistem içerisinde yer alan tüm işletmelerin tekdüzen bir hesap planı kullanmaları gerektiği anlaşılmıştır (Pergelov, 2002). Sosyalist ekonomik yapıda, bankaların devletin birer muhasebe organı niteliğinde olması nedeniyle bankalar için tekdüzen bir hesap planı oluşturulmamıştır (Sokolov, 2011). Bu doğrultuda yapılan çalışmalar sonrasında, Maliye Bakanlığı tarafından, 1954 yılında finans kurumları dışında tüm işletmeler için geçerli bir tekdüzen hesap planı yayımlanmış ve 1955 yılında kullanılmaya başlanmıştır (Sokolov, 2011). Bu

tekdüzen hesap planı nazım hesaplar dışında 11 bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler aşağıdaki gibidir (SSCB Maliye Bakanlığı, 1954).

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

Tekdüzen hesap planı oluşturulurken E. Schmalenbach'ın geliştirdiği hesap planından (kontenrahmen) yararlanılmıştır (Nobes ve Parker, 2011). Hesap planı oluşturulurken işletmenin değil merkezi planlamaya dayalı devletin gereksinimleri göz önüne alınmıştır (Osmanova, 2011).

Hesapların sıralandırılması, hesapların işleyişine göre yapılmıştır. İşletme, elindeki duran varlıkları, stokları kullanarak üretim ve satış giderlerine katlanarak satış yapmaktadır. Bu hareketler sonucunda hazır değerler, cari hesaplar oluşmaktadır (Sokolov ve Paliy, 1981).

1954 yılında kabul edilen hesap planı 1959 ve 1969 yıllarında revize edilmiş olup 1985 yılına kadar kullanılmıştır (Sokolov, 2011).

4.1.2.2.2. SSCB Döneminde Muhasebede Kullanılan Belgeler

SSCB'de muhasebe kayıt ortamında kullanılan belgelerin türlerini ve bunların düzenlenmesine ilişkin kuralları tayin eden yasal düzenlemeler, sırasıyla (Rusya'da muhasebenin tarihsel gelişimi, 2008):

- ✓ SSCB Ulusal Maliye Komitesi tarafından onaylanan ve işletmelerin ve ticari kuruluşların muhasebe kayıt ortamında kullanılan belgeler ve kayıtlar hakkında 25 Ocak 1946 tarihli ve 60 no'lu düzenleme,

- ✓ SSCB Maliye Bakanlığı tarafından onaylanan ve işletmelerin ve ticari kuruluşların muhasebe kayıt ortamında kullanılan belgeler ve kayıtlar hakkında 18.10.1961 tarihli ve 343 no'lu düzenleme,
- ✓ SSCB Merkezi istatistik idaresinin onayı üzerine SSCB Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan, muhasebe kayıt ortamında kullanılan belgeler ve belge yönetimi hakkında 29 Temmuz 1983 tarihli ve 105 no'lu düzenleme şeklindedir.

Söz konusu düzenlemeler ile muhasebe kayıt ortamında yapılacak kayıtların dayanacakları belgeler birincil ve ikincil belgeler olarak tanımlanmıştır. Birincil belgeler; para ve mal hareketlerinin (örneğin, kasa işlemlerinin izlenmesi için kasa fişleri, banka fişleri, çekler, mal hareketlerinin izlenmesi için fatura ve irsaliyeler, vb.) izlendiği belgelerdir. İkincil belgeler olarak tanımlanan belgeler ise birincil belgelere bağlı olarak işlemin yapılmasından sonra düzenlenecek olan belgelerdir. Bu tür belgeler sorumlu kişiler tarafından düzenlenen film rapor çeşitleri (mal raporu, avans raporu, kasa raporu, üretim raporu ve diğer raporlar), muhasebe tarafından düzenlenen ödeme emirlerine yönelik belgeler, liste (mal listesi vb) şeklinde düzenlenen belgeler, maaş bordroları ve benzeri belgelerden oluşmaktadır (Osmanova, 2011), (Sokolov, 1981).

Yukarıdaki düzenlemeler ile birincil muhasebe belgelerine yönelik olarak aşağıda belirtilen temel esaslar belirlenmiştir (Rusya'da muhasebenin tarihsel gelişimi, 2008):

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

Bu belgelerin düzenlenmesinde içerik açısından aşağıdaki şartlar aranmaktadır (Rusya'da muhasebenin tarihsel gelişimi, 2008):

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

- ✓ Belgelerde yetkili kişilerin imzaları bulunmalı ve görevleri belirtilmelidir.

Bu belgelerde yer alması gereken zorunlu bilgiler şunlardır (Osmanova, 2011):

- ✓ İsim (gelir belgesi, stok kayıt kartı, gider belgesi, nakliye senedi, teslim emri, üretim raporu, taşıma listesi, tutanak vs.),
- ✓ Düzenlenme tarihi,
- ✓ Ticari işlemin içeriği ve esası,
- ✓ İşlem değeri (sayı ve değer ifadesi ile),
- ✓ İşlemin gerçekleştirilmesinden ve belgenin doğru şekilde düzenlenmesinden sorumlu olan kişilerin imzaları yer almalıdır.

Belgelerde yer alan bilgilerin doğruluğundan, ayrıca bunların dürüstçe oluşturulmasından söz konusu belgeleri imzalayan görevli kişiler sorumludur (bölüm şefi, değerlendirme uzmanı, depo sorumlusu vs.) (Sokolov, 1981).

4.1.2.2.3. SSCB Döneminde Muhasebede Kullanılan Defterler

Sovyetler Birliği'nin kurulmasından 1960 yılına kadar, muhasebe defterlerinin tek formatta olmasına yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu konudaki ilk düzenleme 8 Mart 1960 tarihinde yayımlanan 63 no'lu "Tek Tip Yevmiye (Journal-Order) Defteri Kullanılması ile ilgili Maliye Bakanlığı Yönetmeliği"dir. Bu düzenleme ile tüm iktisadi kuruluşların günlük olarak yevmiye defterlerinde tekdüzen hesap planındaki hangi hesapları kullanarak kayıt yapacakları açıkça belirtilmiştir (SSCB Maliye Bakanlığı, 1960). Bu yönetmelik, SSCB Maliye Bakanlığı tarafından üretim işletmelerindeki muhasebe organizasyon tecrübelerinden yararlanılarak geliştirilmiştir (Sokolov, 1981).

Tablo 11: Kasa Hesabı Yevmiye Defteri Örneği

Kasa Raporu		Kasa hesabı alacak karşılığı aşağıdaki hesaplara borç kaydedilmesi				Kasa hesabı alacak toplamı	Gün sonu bakiyesi
Tarih	No.	Bankalar hesabı	İşçi ve çalışanlar hesabı	Emir altındaki kişiler hesabı	vs.		
Ay Toplamı							

(SSCB Maliye Bakanlığı, 1960).

Tek tip yevmiye defterindeki veriler günlük olarak tutulur. Her ayın başında, önceki dönemin devir tutarı ilk kayıt olarak yapılır. Ay sonunda yevmiye defterindeki kayıtlar

bir yıl kullanılmak üzere açılmış olan büyük deftere aktarılır. Hesapların borç devirleri büyük defterde sadece tüm yevmiye defteri verilerinin yazılmasından sonra ortaya çıkar. Hesapların borç tarafındaki kayıtlar ile ilgili hesapların alacak karşılığı farklı yevmiye defterindeki farklı kayıtlara yansıtılmış olabilir. Büyük defterde her hesaba göre bakiye çıkarılır. Büyük defter sonuçlarından yola çıkarak bilanço düzenlenir (SSCB Maliye Bakanlığı, 1960).

Tablo 12: Büyük Defter Örneği

Ay	Aşağıdaki hesaplar alacak karşılığı kasa hesabı borç devirleri (hareketleri)				Borç toplamı	Alacak toplamı	Bakiye	
	Bankalar hesabı yevmiye no.	Emir altındaki kişilerle hesaplaşmalar hesabı yevmiye no.	Farklı alıcılarla ve borçlularla hesaplaşmalar hesabı yevmiye no.	vs.			Borç	Alacak

(SSCB Maliye Bakanlığı, 1960).

Bu yönteme göre mizan düzenlenmemekte, büyük defter sonuçlarından doğrudan bilanço ve diğer mali raporlar düzenlenmektedir. Mali nitelikteki belgenin düzenlenmesinden bilançonun düzenlenmesine kadar olan kayıt süreci, tek tip yevmiye defteri yönteminde oldukça kısadır ve bu durum mali raporların düzenlenmesi açısından zaman kazandırır (SSCB Maliye Bakanlığı, 1960).

4.1.2.2.4. SSCB Döneminde Kullanılan Bilanço

Bilanço, SSCB döneminde işletmelerin mali analizinin yapılmasında kullanılan en önemli araçtır. Bilançonun tek tipte yayımlanması ile ilgili olarak ilk yasal düzenleme, SSCB Maliye Bakanlığı'nın 1967 yılında yayımladığı "Devlet İşletmeleri Bilanço Formatı ile İlgili Kararnamesi"dir. 1967 yılında yayımlanan kararnameye göre düzenlenmesi gereken özet bilanço formatı aşağıda Tablo 13 'de verilmiştir (Muhasebe bilançosu, 2011).

Tablo 13: 1967 Yılındaki Devlet İşletmeleri Bilanço Formatı İle İlgili Kararnamesi'ne Yönelik Olarak Düzenlenmesi İstenen Özet Bilanço Formatı

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

Bu bilanço formatının oluşturulmasında, merkezi muhasebe sisteminin, tüm işletmelerin mali verilerinin ilişkilendirilmesini kolaylaştırmak amaçlanmıştır. Bilanço kalemlerinin kendine ait sıra numarası ve kodları bulunmaktadır (Sokolov ve Paliy, 1981).

Bilançonun aktif tarafındaki ilk üç kalemde; işletmenin ana faaliyeti ile ilgili hesaplar yer almaktadır. Dördüncü ve beşinci kalemlerde ise sermaye yatırımı ile ilgili hesaplar yer almaktadır. Duran varlıklar kaleminde, işletmenin bünyesindeki duran varlıkların durumunu gösteren hesaplar yer almaktadır. Düzeltilmiş dönen varlıklar kaleminde, işletmenin elindeki hammadde, malzeme, ticari mallar ve gelecek dönem giderleri yer almaktadır. Nakit varlıklar ve cari hesaplar kaleminde, kasadaki ve bankadaki para mevcudiyeti, aktif karakterli cari hesaplar ile devlete aktarılacak zarar hesabı yer almaktadır. İnşaat ve canlı varlıklara yatırım kalemlerinde, işletmenin yapılmakta olan inşaat yatırımları ve işletmeye ait yetiştirilmekte olan canlı varlıklar ile ilgili hesaplar yer almaktadır (Muhasebe bilançosu, 2011).

Bilançonun pasif tarafında yer alan fonlar ve yedekler kaleminde, özel fonlar, aşınma fonları ve gelecek dönem ödemeleri için ayrılan fonlar ile ilgili hesaplar yer almaktadır. Dönen varlıklarla ilgili banka kredileri kaleminde, stok ve ilgili varlıklar ile ticari malların alımına yönelik kısa vadeli banka kredilerini gösteren hesaplar yer almaktadır. Ticari ve diğer yükümlülükler kaleminde, işletmenin banka dışı ticari borçlanmasına yönelik hesaplar, ilişkide olduğu diğer işletmelere ait pasif karakterli cari hesaplar ve devlete aktarılacak kâr hesabı yer almaktadır. İnşaat ve canlı varlıklar ile ilgili yükümlülük kalemlerinde işletmenin bu yatırımlara yönelik aldığı krediler yer almaktadır (Osmanova, 2011).

4.1.2.2.5. Sosyalist Düzendeki Muhasebe Sisteminin Özellikleri

Sosyalist sistemin oturması ile birlikte muhasebe sistemi gelişme göstermiştir ve verilen önem artmıştır. V.İ.Lenin muhasebenin sosyalist toplumdaki önemini şöyle belirtmiştir:

“Sosyalizm, her şeyden önce muhasebedir. Sosyalist toplumun birinci aşamasının doğru olarak gerçekleşmesi için gerekli olan temel taş, muhasebe ve denetimdir” (Kalıfov, 1980).

Sosyalist toplumda muhasebeye verilen bu önemi anlamak güç değildir. Muhasebeye bu önemin verilmesinin temel nedeni, muhasebe bilgilerinin devlet tarafından kullanılıyor olması ve muhasebenin sosyalist düzende denetimi sağlayan en temel unsur olmasıdır. Muhasebe bilgilerinin iç ve dış kullanıcıları; devlet ve devlet organlarıdır. Muhasebe, devletin işletmeleri yönetmesindeki temel araçtır (Miheev, 1975).

Sosyalist dönemde muhasebe sistemi aşağıdaki gibi özetlenebilir (Seberjenova, 2001).

- ✓ Muhasebenin tanımı: Muhasebe, sosyalist mülkiyetin ve mevcut rejimin korunması ve hükümet planlarının yerine getirilip getirilmediğinin kontrol edilmesi için kullanılan bir araçtır.
- ✓ Muhasebenin fonksiyonu: Verilerin toplanması, saptanması, ölçülmesi ve kayıtlanmasıdır. Bu açıdan incelendiğinde muhasebenin analiz ve raporlama fonksiyonu göz ardı edilmektedir.
- ✓ Muhasebe bilgi kullanıcıları: Komünist düzenin katı kurallarının düşünce ve girişim özgürlüğünü kısıtlaması nedeniyle, işletmelerin finansal tabloları ile yalnızca devlet ve yetkili devlet organları ilgilenmektedir. Bu bilgilerin gizliliği esastır.
- ✓ Muhasebe ilke ve standartları: Muhasebe ilke ve standartları ilgili devlet organları tarafından kabul edilir. Bu ilke ve standartların uygulanması kesinlikle zorunludur. İşletmelerin bunları yorumlama hakları olmadığı gibi bu kurallardan sapmaları da söz konusu değildir. Devletin yayımladığı hesap planının, tüm işletmeler tarafından kullanılması zorunludur.
- ✓ Muhasebe politikaları: İşletmeler muhasebe politikalarını seçme hakkına sahip değildir ve merkezi yönetimin ortaya koyduğu muhasebe politikalarından sapamazlar.
- ✓ Finansal tablolarda muhasebe verilerinin açıklanması: Finansal tablolarda sadece işletme verilerinin kontrol edilmesini sağlayacak veriler (bilanço) yer almaktadır. Finansal tablolarda muhtemel gelir ve giderlerin açıklanması öngörülmemiştir.

Sosyalist dönemdeki finansal tablolar içerik ve biçimsel açıdan incelendiğinde aşağıdaki hususlar ortaya çıkmaktadır (Zaglyadimova, 2001).

- ✓ Bolşevik devriminden sonra özel mülkiyet kavramının kaldırılması nedeniyle işletme sermayesi devlet tarafından işletmeye konulmaktadır. Faaliyetlerden kâr oluştuğunda devlete aktarılacak fon olarak veya faaliyet sonucu zarar oluştuğunda devletten alınacak tutar olarak kayıt edilmektedir. Net dönem kârı bilançonun pasifinde, borç kalemleri arasında yer alırken dönem zararı ise bilançonun aktifinde alacaklar arasında yer almaktadır.
- ✓ Sosyalist düzende özel mülkiyet kavramının bulunmaması nedeniyle arsalar, araziler, toprak yer altı ve yer üstü düzenleri gibi kavramlar işletme bilançosunda yer almamaktadır.
- ✓ Değerleme ilkeleri: Bilanço kalemlerin değerlemesinde tarihi maliyet esası kullanılmaktadır.
- ✓ Kur farkı, kâr/zararı etkilememekte, bilançonun pasifinde yedek ve fonlar bölümün alt hesabı olan özel fonlarda yer almaktadır.
- ✓ Devlet işletmeleri birbirlerine bir varlık kiraladıklarında, kiralanan varlık kiracının bilançosunda varlık olarak yer almakta ve kiracı tarafından amortisman ayrılır.
- ✓ Hasılat ise, satış veya malların yüklenmesi, teslim edilmesi gibi durumlarda değil, tahsilatın yapıldığı anda ortaya çıkan bir kavramdır. Tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi uygulanmaması nedeniyle, satışlardan doğan alacakların bilançoda görülmesi mümkün olmamaktadır.

1985 yılına kadar, Rus muhasebe sisteminin ana hedefi, sosyalist mülkü koruma ve devlete istatistiksel bilgi hazırlamak olmuştur. Bu dönemde muhasebecilerin görevi, analiz ve yorumlama yapmak değil, yalnızca sayma ve kaydetme olarak algılanmıştır. Dolayısıyla yönetsel bilgi aktarımı açısından muhasebe, işletme yöneticilerine daha az yardımcı olabilmıştır (Reznik, 2000).

4.1.3. Değişim Döneminde Rusya Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi (1987'den günümüze)

Sovyetler Birliği'nde başlayan parçalanma dönemi ile birlikte muhasebede ilk reform hareketleri de başlamıştır. Bu dönemde muhasebe alanındaki reformlar, serbest piyasa ekonomisine bağlı ülkelerle Rusya'nın ilişkilerinin gelişmesini sağlayan yaşamsal öneme sahip tamamlayıcı bir unsur haline gelmiştir. Çünkü yabancı rakiplerle rekabet etme gücüne sahip olabilmek için ekonomik sistem içerisinde, Avrupa normlarında düzenleyici

hukuk kuralları getirilmesi ve Rus Muhasebe Sisteminin, Avrupa Birliği 4. Yönergesi ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile harmonizasyonu gerekliliği önem kazanmıştır (Pekdemir ve Akün, 2008).

Sovyetler Birliği'nde 1985 yılında, merkezi planlama ekonomisinden serbest piyasa ekonomisine geçiş süreci ile ilgili ilk hareketler başlamıştır. Ulusal ekonominin derin bir çöküntü ve durgunlukta olduğu; var olan muhasebe sisteminin güncel ekonomik işlemler için yetersiz olduğu ve gerçek durumu göstermekten uzaklaştığı görülmüştür. Bu durum, ulusal ekonominin ve muhasebe sisteminin yeniden yapılanma ihtiyacını artırmıştır. Rus muhasebe sisteminde yapılan değişiklikler ve yenilikler kökten bir reform yerine mevcut sisteme eklentiler olara gerçekleştirilmiştir (Richard, 1995).

Bu değişim, eskiden olduğu gibi, Rusya'nın ekonomisi üzerindeki mutlak hâkimiyeti elinde bulunduran devlet mekanizmasına bağlı olarak gelişmiştir (Pekdemir ve Akün, 2008).

1985 yılında gerçekleşen reformla, muhasebenin amacı mülkiyetin korunması amacından vergi amacıyla raporlamaya doğru yön değiştirmiştir. Bu dönemde Rusya vergi otoriteleri, işletmelerin finansal raporlarını vergi ödemelerinin doğruluğunu sağlamak amacıyla kullanmıştır (Reznik, 2000).

Muhasebe uygulamalarındaki önemli reform 1987'de yasaların, Sovyet ekonomisinde çeşitli iş ortaklıkları ve anonim ortaklık tipi işletme kuruluşlarına izin vermesiyle başlamıştır. 1987-89 dönemi yapılan yasal düzenlemeler Sovyet ve batı muhasebe uygulamaları arasındaki farkları azaltmayı hedeflemiştir. Uluslar arası Muhasebe Standartları ile Sovyet muhasebe Sisteminin harmonizasyonu çalışmaları 1989 yılı Haziran ayında Moskova'da başlatılarak gelirin tespit edilmesi, üretim maliyetlerinin dağıtımı, varlık ve yükümlülüklerin değerlemesi, amortisman ayırma yöntemleri ve enflasyon muhasebesi konularındaki uygulamalar yeniden gözden geçirilmiştir (Pekdemir ve Akün, 2008).

Sovyet Maliye Bakanlığı tarafından 1990 yılında yayımlanan 74 no'lu talimat ile yabancı ortaklıkları için finansal tabloların düzenlenmesi ile ilgili yeni yasal düzenlemeler getirilmiştir (Points ve Cunningham, 1996).

1992 yılında, Maliye Bakanlığı, Avrupa Birliği, OECD, Dünya Bankası, IFAC, IASC, Rus uzmanlar ve Sovyet Parlamentosu Bütçe ve Vergi Komisyonu temsilcilerinden oluşan bir kurul muhasebe alanındaki gelişmelerin devamı niteliğinde aşağıdaki konularda çalışmalarına devam etmiştir (Radamough ve diğerleri, 1991).

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

Yapılan bu çalışmalar sonucunda muhasebenin performans değerlendirme ve finansal durum hakkında gerek yönetime gerekse ilgili işletme dışı taraflara tam ve güvenilir ve bilgi sağlama işlevi ön plana çıkartılmıştır (Pekdemir ve Akün, 2008).

Muhasebe alanında görülen gelişmeler yalnızca uygulama alanıyla sınırlı kalmamış, aynı zamanda Muhasebe mesleğinin kurumlaşma süreciyle ilgili ilk girişim 1989 yılında yapılarak Muhasebe Derneği kurulmuştur. 1993 yılında Dernek, “Rusya Muhasebeciler ve Denetçiler Derneği” adını alarak ülke çapında yaygınlaşmaya başlamıştır (Enthoven ve diğerleri, 1992).

4.1.3.1. Değişen Rusya’da Muhasebe Sistemini Yönlendiren Mevzuat

Rusya muhasebe sistemini yönlendiren mevzuat Tablo 14’de verilmiştir (Enthoven ve diğerleri, 2006).

Tablo 14: Rusya Muhasebe Sistemini Yönlendiren Mevzuat

<u>Yetki Düzeyi</u>	<u>Yasal Düzenlemenin Şekli</u>	<u>Düzenleme Yapabilecek Kurum ve Kuruluşlar</u>
1. Düzey: Yasa Düzenleme Yetkisi	Federal Kanunlar, hükümetlerin kanun gücünde kararnamelemleri, başkanın kanun gücünde kararnamelemleri	<ul style="list-style-type: none">• Rusya Parlamentosu• Rusya Hükümeti• Devlet Başkanı
2. Düzey: Kural Koyma Yetkisi	Muhasebe Standartları	<ul style="list-style-type: none">• Rusya Maliye Bakanlığı• Rusya Merkez Bankası
3. Düzey: Metot geliştirme Yetkisi	Muhasebe standartları dışında, yönetmelikler, tebliğler ve genelgeler	<ul style="list-style-type: none">• Rusya Maliye Bakanlığı• Devlet ve Yerel Yönetimler
4. Düzey: Organizasyon Geliştirme Yetkisi	Firma işi düzenlemeler: yönergeler, el kitapları, firma muhasebe politikaları	<ul style="list-style-type: none">• İşletmeler• Danışmanlık Firmaları

Birinci Düzey - Yasa veya Kanun Düzeyi: Rusya Federasyonu Federal Yasaları, Cumhurbaşkanı'nın talimatları ve Rusya Federasyonu Hükümeti'nin kararları ile belirlenmektedir. Bu düzeydeki mevzuatın temelini, "Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanun" oluşturur. Kanun 23 Şubat 1996 tarihinde Rusya Parlamentosu tarafından kabul edilmiş olup 20 Mart 1996 tarihinde Federal Konsey tarafından onaylanmıştır (www.tepka.ru/buh/3.html).

İkinci Düzey - Kural Koyma Yetkisi Düzeyi: Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı tarafından kabul edilen muhasebe standartlarından oluşur. Bu standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile benzerlikler göstermekle birlikte, birçok konuda farklılıklar bulunmaktadır (Gluşkov, 2005).

Üçüncü Düzey - Metot Geliştirme Yetkisi Düzeyi: İlgili mercilerin; sektörel özellikleri, üretim özelliklerini ve diğer özellikleri dikkate alarak hazırladıkları çeşitli talimatlar, yönetmelikler ve tavsiyelerden oluşur. Tüm sektörler açısından (belirli finansal kurumlar ve devlet işletmeleri hariç) bu düzeyin en önemli yönetmeliği, hesap planı ve kullanım talimatlarıdır (www.tepka.ru/buh/3.html).

Dördüncü Düzey - Organizasyon Geliştirme Yetkisi Düzeyi: İktisadi faaliyet, yapan işletmenin kendi düzeyidir ve iktisadi faaliyetinin özellikleri dikkate alınarak, doğrudan işletmede muhasebe kayıt düzeninin yürütülmesi sırasında karşılaşılan sorunlarla ilgili olarak şirket yönetiminin yayımladığı talimatlara ve belgelere dayanır. Bunlar, herşeyden önce şirketin muhasebe politikasına açıklık getiren belgelerdir; Örneğin muhasebe politikası, evrak akışı ve diğer belgelerdir (Gluşkov, 2005).

Açıklanan sistem, batı muhasebe sisteminden taşıdığı izler nedeniyle olumlu karşılanmaktadır ancak uygulamalarda farklılıklar görülmektedir. Muhasebe düzenlemelerinde kanunların baskın olması Rusya'daki durumu batıdakinden farklı kılmaktadır. Maliye Bakanlığı ile Vergi ve Harçlar Bakanlığı tarafından rehberler hazırlanmakta ve bunlar birbirleri arasında farklılık göstermektedir. Muhasebe düzenlemelerindeki temel sorunlardan biri kanun ve direktiflerin birbirleri ile uyumsuz olarak değişikliğe uğramasıdır. Finansal Kiralama ile ilgili 2000 yılında yayımlanan direktif, 2006 yılında değişen hesap planı ile uyumsuzluklar göstermekte ve uygulamada sorunlar yaratmaktadır (Enthoven ve diğerleri, 2006), (Osmanova, 2011).

4.1.3.2. Değişen Rusya'da Hesap Planı ve İşleyişi

Rus muhasebe sistemindeki değişiklikler ve yenilikler kökten bir değişiklik yerine mevcut sisteme eklentiler şeklinde meydana gelmiştir. Bunun en önemli göstergelerinden biri tekdüzen hesap planıdır. Sovyetler Birliği döneminde kullanılan tekdüzen hesap planı değişim döneminde de kullanmaya devam edilmiştir. Özelleştirmenin başlaması ile birlikte, 1987 yılında devlet bütçesinden finanse edilen kurumlar ve 1989 yılında da kredi kurumları için ayrı hesap planları oluşturulmuştur (Osmanova, 2011).

1954 yılında kabul edilen ve finans kurumları dışında tüm işletmeler için geçerli olan tekdüzen hesap planı 1959 ve 1969 yıllarında revize edilmiş olup, 1985 yılına kadar kullanılmıştır. Daha sonra bu hesap planı revize edilerek 1991 yılına kadar kredi ve devlet bütçesinden finanse edilen işletmeler dışındaki tüm işletmeler tarafından kullanılmıştır. Fakat bu hesap planı işletmelerin değil merkezi ekonomiye dayalı devletin gereklerine uygun olarak düzenlendiği için yetersiz görülmüş ve 1991 yılında Maliye Bakanlığı 56 No'lu kararı ile 1991 yılına kadar kullanılan tekdüzen hesap planından yararlanarak kredi ve devlet bütçesinden finanse edilen işletmeler için yeni tekdüzen hesap planı kabul edilmiştir. Oluşturulan bu hesap planı 2001 yılına kadar kullanılmıştır. Bu tekdüzen hesap planı oluşturulurken hesap planlarının gruplandırılması ve kodlandırılması korunmuştur. Yeni tekdüzen hesap planı oluşturulurken 19 hesap çıkartılmış olup, piyasa ekonomisi özelliklerine uygun 17 hesap eklenmiştir. Yeni eklenen hesaplardan önemlileri aşağıdaki gibidir (Sokolov, 2011):

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

Aşınma ve amortisman kavramlarının tekrarlanmaması için sadece amortisman kavramı kabul edilmiştir. Genel giderlerin ya mamul hesabına ya da doğrudan giderler hesabına kaydının yapılmasına imkan verilmiştir. Kimi durumlarda duran varlıkların değerlendirilmesi ortaklara bırakılmıştır (Osmanova, 2011).

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

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

Yeni hesap planı oluşturulurken, 1991 yılında Maliye Bakanlığı'nın 56 No'lu kararı ile kabul edilen, kredi kurumları ve devlet bütçesinden finanse edilen işletmeler için geçerli olan hesap planından yararlanılmıştır. Bu hesap planı ile birlikte Rus muhasebe sisteminde yenilik kazanan unsurlardan en önemlisi, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri hesaplarının hesap planına eklenmesidir. Hesap planı aşağıdaki gibi sekiz bölüme ayrılmıştır (İnstitut Professionalniyh Bulgalterov Rossii, 2007).

I.Bölüm	01 – 09 Duran Varlıklar
II.Bölüm	10 – 19 Stoklar
III.Bölüm	20 - 39 Üretim Giderleri
IV.Bölüm	40 - 49 Hazır Mamuller, Ticari Mallar ve Satış Giderleri
V. Bölüm	50 - 59 Hazır Değerler
VI.Bölüm	60 - 79 Cari Hesaplar
VII.Bölüm	80 – 89 Sermaye
VIII.Bölüm	90 - 99 Mali Sonuçlar (Kâr/Zarar Tablosu Hesapları)
Buna ek olarak Nazım Hesaplar kullanılmaktadır.	

Birinci bölümde yer alan hesaplar, yasal mevzuata göre satın alınan maddi, maddi olmayan ve diğer duran varlıkların hareketlerini, bu varlıkların inşası ve satın alımı ile ilgili giderlerin durumunu ve hareketlerini izlemek amacı ile kullanılmaktadır (Sereda, 2004).

İkinci bölümde yer alan hesaplar, yasal mevzuata göre işletme tarafından üretimde kullanılmak üzere satın alınan malzemeler, hayvanlar veya işletme gereksinimlerinin karşılanması için satın alınan malzemelerin durumunu ve hareketlerini izlemek için kullanılmaktadır (Şerstneva, 2008).

Üçüncü bölümde yer alan hesaplar, işletmenin olağan faaliyeti ile ilgili giderlerin (satış giderleri hariç) durumunu ve hareketlerini izlemek amacı ile kullanılmaktadır (Hesap Planı, 2007).

Dördüncü bölümde yer alan hesaplar, mamullerin, ticari malların ve satış giderlerinin durumunu ve hareketlerini izlemek amacıyla kullanılmaktadır (Gluşkov, 2005).

Beşinci bölümde yer alan hesaplar kasa, banka, banka döviz hesapları, değerli kağıtlar ve nakit belgelerin durumunu ve hareketlerini izlemek amacı ile kullanılmaktadır. Yabancı para cinsinden nakit varlıklar ile ilgili işlemler, yabancı paranın öngörülen şekilde çevrilmesi yoluyla bu bölümdeki hesaplara ruble cinsinden kaydedilmektedir (Gluşkov, 2005).

Altıncı bölümdeki hesaplar, işletmenin çeşitli tüzel ve gerçek kişilerle olan her türlü cari hesaplarına ve aynı zamanda işletme içi cari hesaplara ilişkin bilgilerin durumunun ve hareketlerinin takibi için kullanılmaktadır. Yabancı para cinsinden cari hesaplar ve bunlar ile ilgili işlemler, yabancı paranın öngörülen şekilde çevrilmesi yoluyla bu bölümdeki hesaplara ruble cinsinden kaydedilmektedir. Yabancı para cinsinden bu cari hesaplar ve ilgili işlemler, aynı zamanda ödemeler de döviz cinsinden kaydedilmektedir. Yabancı para cinsinden cari hesaplar bu bölümün hesaplarında ayrı ayrı alt hesaplar halinde gösterilmektedir (Hesap Planı, 2007).

Yedinci bölümdeki hesaplar işletmenin sermaye durumunu ve hareketlerini izlemek amacıyla kullanılmaktadır (Kasyanovoy, 2007).

Sekizinci bölümde yer alan hesaplar şirketin gelir ve giderleri hakkındaki bilgilerin kaydedilmesi ve hesap dönemi süresince işletme faaliyetinin finansal sonuçlarının tespiti için öngörülmüştür (Kasyanovoy, 2007).

Nazım hesaplar, şirketin geçici kullanımı için veya hüküm ve tasarrufunda bulunan varlıkların (kiralınmış maddi duran varlıklar, konsinye mallar, tamir edilecek ürünler ve benzerleri), özel hakların, yükümlülüklerin varlığını, hareketlerini takip etmek için kullanılmaktadır (Gluşkov, 2005).

Birçok muhasebe hesabı bilanço ve kâr/zarar tablosunda doğrudan yer almaktadır. Muhasebe hesaplarının bilanço ve kâr/zarar tablosundaki yerleri aşağıda Tablo 15 ve 16'te verilmiştir (Kasyanovoy, 2007) , (Osmanova, 2011).

Tablo 15: Muhasebe Hesaplarının Bilançodaki Yeri

VARLIKLAR	Hesap Kodu
I. DURAN VARLIKLAR	
Maddi olmayan duran varlıklar	04,05
Maddi duran varlıklar	01,02,03
Yapılmakta olan yatırımlar	07,08,16,60
Maddi değerlere gelirsel yatırım	02,03
Uzun vadeli finansal yatırımlar	58,59,63
Ertelenmiş vergi varlıkları	09
Diğer duran varlıklar	
II. DÖNEN VARLIKLAR	
Stoklar	10,11,16,20,21,23,29,41,42,43,44,45
Stokların içerisinde: Hammadde, malzeme ve benzeri diğer varlıklar	10,16
Yetiştirilen ve beslenen hayvanlar	11
Yarı mamuller üretim	20,21,23,29,46
Hazır mamuller ticari mallar	41,42,43
Yoldaki ticari mallar	45
Gelecek dönem giderleri	97
Diğer stok ve yarı mamuller	44
İndirilecek katma değer vergisi	19
Alacaklar (Bilanço tarihinden sonra 112 aydan daha uzun bir süre içinde alınması gereken alacaklar)	59,60,62,63,76
Bunun içinde; Alıcılar ve siparişler	62,63,76
Alacaklar (Bilanço tarihinden sonra 112 aydan daha kısa bir süre içinde alınması gereken alacaklar)	62,63,76
Bunun içinde; Alıcılar ve siparişler	62,63,76
Kısa vadeli finansal yatırımlar	58,59,62
Hazır değerler	50,51,52,55,57
Diğer dönen varlıklar	83,98
VARLIKLAR TOPLAMI	
KAYNAKLAR	
III. SERMAYE VE YEDEKLER	
Öz sermaye	80
İhraç edilmiş hisse senetleri	81
Sermaye yedekleri	83
Kâr yedekleri	82
Bunun içinde; yasal yedekler	82
Ana sözleşme yedekleri	82
Dağıtılmamış kâr (Kapatılmamış zarar)	84,99
IV. UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	
Borç ve Krediler	67
Ertelenmiş Vergi yükümlülükleri	77
Diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar	76
V. KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	
Borç ve krediler	66
Borçlar	60,62,68,69,70,71,76
Bunun içinde; Satıcılar ve taşeronlar	60,76
Personele borçlar	70,71
Devlete ait bütçe dışı fonlara olan borçlar	69
Vergi borçları	68
Diğer borçlar	67,68,71,73,76

Ortaklara kâr payı borçları	61,70,75
Gelecek dönem geliri	98
Gelecek dönem giderleri ile ilgili yedekler	96
Diğer kısa vadeli yükümlülükler	76
KAYNAKLAR TOPLAMI	

Tablo 16: Muhasebe Hesaplarının Kâr/Zarar Tablosundaki Yeri

Açıklama	Hesap Kodu
FAALİYETLE İLGİLİ GELİR VE GİDERLER	
Katma değer vergisi, dolaylı vergi ve benzeri diğer vergilerin düşüldükten ve diğer yükümlülükler karşılıklarının ödendikten sonra ticari mallar, ürünler, hizmetler satış hasılatı (net hasılat)	90,68 veya 76
Satışların maliyeti (satılan malların, ürünlerin, işlerin, hizmetlerin maliyeti (ticari ve genel yönetim giderler hariç))	20,41,55 veya 90
Brüt kâr	
Ticari giderler (pazarlama giderleri)	44 veya 90
Genel yönetim giderleri	26 veya 90
Satış kârı veya zararı	90 veya 99
DİĞER GELİR VE GİDERLER	
Faiz geliri	99
Faiz gideri	99
Diğer işletmeler yatırımlardan elde edilen gelirler	91
Diğer gelirleri	91,99,76
Diğer giderleri	91,99,76
Vergi öncesi kâr/zarar	
Ertelenmiş vergi gelirleri/giderleri	09,77
Ödenecek vergi	99
Net kâr/zarar	

4.2. Rusya'da Muhasebe Mesleğinin İncelenmesi

Rusya Federasyonu'nda muhasebe mesleğini, Muhasebe Sistemi Hakkında Federal Kanun ve Denetim Faaliyetleri ile ilgili Federal Kanun yönlendirmektedir (Osmanova, 2011).

Muhasebe Sistemi Hakkındaki Federal Kanuna Göre (Madde 7) :

- ✓ İşletmelerde muhasebenin veya muhasebe kayıt düzeninin organizasyonundan ve de işletme işlemlerinin gerçekleştirilmesi sırasında yasal mevzuata uygun olmasından işletme yöneticileri sorumludurlar.
- ✓ İşletme yöneticileri muhasebe işinin hacmine bağlı olarak aşağıdaki tasarrufları yapmaya yetkilidirler.
 - Muhasebe hizmetini veya servisini, başında bir muhasebe müdürünün bulunduğu bağımsız bir bölüm şeklinde kurabilirler.

- Muhasebeci kadrosu istihdam edebilirler.
- İşletme yöneticileri belirli bir sözleşmeye dayanarak işletmenin muhasebesinin tutulması işini merkezileştirilmiş bir muhasebeye, ihtisaslaşmış bir işletmeye veya bir muhasebe uzmanına devredebilirler.
- Şirket muhasebesini bizzat yürütebilirler.
- ✓ Muhasebe müdürü işletme yöneticisi tarafından atanır.
- ✓ Muhasebe müdürü doğrudan işletme yöneticisine bağlıdır ve muhasebe politikasının oluşturulması, muhasebe kayıt düzeninin yürütülmesi, tam ve doğru bir muhasebe raporunun veya raporlarının zamanında tanzim edilmesi ve sunulması muhasebe müdürünün sorumlulukları içinde yer almaktadır.
- ✓ Muhasebe müdürü işletme tarafından yapılmakta olan mali ve ticari işlemlerin Rusya Federasyonu'nun yasal mevzuatına uygunluğunu sağlar, ayrıca varlıkların hareketini ve yükümlülüklerin nasıl yerine getirildiğini kontrol eder, kontrol edilmesini sağlar.
- ✓ Muhasebe müdürünün mali ve ticari işlemlerin belge halinde tanzimi ve gerekli belgelerin veya bilgilerin muhasebeye sunulması yönündeki talepleri, işletmenin bütün çalışanları açısından uygulanması zorunlu bir nitelik taşır.
- ✓ Muhasebe müdürünün imzası olmaksızın veya muhasebe müdürünün imzasını taşımayan nakit ve hesap belgeleri, mali yükümlülükler ve kredi yükümlülükleri geçersiz sayılır ve uygulamaya konulamaz.
- ✓ İşletme yöneticisi ile muhasebe müdürü arasında mali ve ticari işlem uygulamaları konusunda görüş ayrılıklarının ortaya çıkması halinde, söz konusu işlemler ile evraklar veya belgeler şirket yöneticisinin imzalı mesuliyeti olur yazısı vermesi halinde uygulamaya konulabilir ve bu tür işlemlerin uygulanmasından doğan sonuçların tüm sorumluluğu şirket yöneticisine aittir.
- ✓ Son dönemde yapılan düzenlemeler çerçevesinde atanacak muhasebe müdürü mutlaka Rusya Federasyonu'ndaki veya Rusya Federasyonu tarafından kabul edilen bir üniversiteden ekonomi alanında lisans mezunu olması gerekmektedir.

Rusya Federasyonu'nda Bağımsız Denetçi:

29.12.2008 tarihinde 307 No'lu "Denetim Faaliyetleri ile ilgili Federal Kanun" kabul edilmiştir. Bu kanun, denetim kavramını açıklamakta ve denetçi olabilmenin tüm koşullarını belirlemektedir (Denetim faaliyetleri ile ilgili federal kanun).

Denetim Faaliyetleri ile ilgili Federal Kanuna göre denetçi olmak isteyenler, yeterlilik eğitimlerine ve eğitim sonrası bir sınava tabi tutulmaktadır. Sınav sonrasında ise mesleki anlamda bağımsız denetçi yeterlilik belgesi verilmektedir. Yeterlilik sınavına başvurabilmek için aşağıdaki şartlar gerekmektedir (Osmanova, 2011):

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

Ancak bu belgeyi alan kişinin bağımsız denetim raporu hazırlama yetkisi bulunmamaktadır. Bu yetki 3 yıl boyunca bir bağımsız denetim işletmelerinde staj yapmak suretiyle alınabilmektedir. 3 yılın sonunda denetim raporu düzenleyebilme yetkisi kazanan denetçi, aynı zamanda bağımsız denetçi unvanı da alabilmektedir (Osmanova, 2011).

Her denetçi, 4 alanda düzenlenen 40 saatlik kurslardan birine yılda bir kez katılmak zorundadır. Bu kurslar aşağıdaki alanlarda düzenlenmektedir (Ayanoglu, 2004):

- ✓ Genel denetim,
- ✓ Borsa ve bütçe dışı fonların denetimi,
- ✓ Sigorta işletmelerinin denetimi,
- ✓ Banka ve finans kuruluşlarının denetimi.

Bağımsız denetçi yeterlilik sertifikası, aşağıdaki durumlarda iptal edilir (Denetim faaliyetleri ile ilgili federal kanun, madde 12):

- ✓ Denetçi yeterlilik sertifikasını elde etmek için sahte belgeler kullanıldığında,
- ✓ Bir mahkeme kararı ile belli bir dönem için denetim faaliyeti yapmasına yasak getirilirse,
- ✓ Bağımsız denetim ilkelerine aykırı davranır ise,
- ✓ Denetçinin, denetleme esnasında Rusya Federasyonu denetim kurallarını ihlal ettiği belirlenirse,
- ✓ Denetçinin, bir denetleme olmaksızın bir denetleme raporu imzaladığına dair bir

kanıt belirlenirse,

- ✓ Denetçinin, birbirini takip eden iki takvim yılı için bir denetim yapmadığı kanıtlanır ise,
- ✓ Denetçi, nitelik yükseltme eğitiminde başarısız olursa.

Bir denetçinin yeterlilik sertifikasını iptal etme kararı, yetkili federal kurul tarafından verilir. Yetkili federal kurul, bir denetçinin yeterlilik sertifikasının iptali için gerekçeli bir karar verir (Osmanova, 2011).

Yeterlilik sertifikası iptal edilen bir kişi, iptal edilme kararını aldıktan sonra üç ay içerisinde mahkemeye, iptal edilen sertifika vasıtasıyla, yetkili federal kuruluşun kararından temyiz etme hakkına sahip olacaktır (Osmanova, 2011).

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE - RUSYA VE AZERBAYCAN MUHASEBE SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde, hesap planları, belge ve kayıt düzenleri, finansal tablolar ve muhasebe meslekleri arasındaki farklar karşılaştırılmıştır.

5.1. Muhasebe Hesap Planlarının Farklılıklar Yönünden Karşılaştırılması

Türkiye’de 26.12.1992 tarih ve 21447 No’lu Resmi Gazete’de Maliye Bakanlığı tarafından muhasebe sistemine yönelik yasal çerçeveyi oluşturmak amacıyla “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Seri No: 1” yayımlanmıştır. Tebliğde belirtildiği üzere bilanço usulüne göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilebilmesi için bir tekdüzen hesap planı 1.1.1994 tarihinden itibaren kullanılması zorunlu hale getirilmiştir (Kotar ve Dokur, 2002).

Bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibarıyla farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan; Banka ve sigorta şirketleri, Özel finans kurumları, Finansal kiralama şirketleri, Menkul kıymet yatırım fonları aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları belirlenen “Muhasebenin Temel Kavramları”na “Muhasebe Politikalarının Açıklanması”na ve “Mali Tablolar İlkeleri”ne uymaları kaydıyla bu tebliğin diğer mecburiyetlerini yerine getirmekle yükümlü değillerdir. Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Muhasebe Hesap Planı Maliye Bakanlığının 20 Ekim 1995 tarihli İ-94 № kararı ile kabul edilmiş ve 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu hesap planının bankalar ve devlet bütçesinden finanse edilen iktisadi kuruluşlar dışında tüm ticari işletmelerce muhasebe kayıtlarının izlenmesinde kullanımı

zorunlu kılınmıştır. Azerbaycan Maliye Bakanlığının izni ile işletmeler tarafından bu hesap planına ek hesaplar açılabilir. Rusya Maliye Bakanlığı'nın ise çerçevesi belirlenmiş ve zorunlu hale getirilmiş bir muhasebe hesap planı bulunmaktadır. Bu belirlenmiş kriterleri sağlayan işletmeler bu hesap planları çerçevesinde muhasebe kayıtlarını tutmak zorundadırlar. Rusya'da küçük işletmeler Maliye Bakanlığı tarafından tüm işletmeler için zorunlu kılınan hesap planı çerçevesinde olmak kaydı ile nakit esasına göre defter tutarlar.

Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı muhasebe hesap sınıfları ve hesap grupları ile hesaplar ondalık sisteme göre düzenlenmiştir. Üç haneli olarak belirtilen hesap kodlarının ilk hanelerini gösteren 1'den 9'a kadar olan sayılar hesap sınıflarını (ana hesap gruplarını), 100'dan 999'a kadar olan üç haneli ayılar ise defteri kebir hesaplarını göstermektedir. Dolayısıyla, her hesap sınıfı 10 hesap grubuna, her hesap grubu da 10 hesaba bölünmüştür. Azerbaycan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı muhasebe hesap planında ise böyle bir sınıflandırma yoktur. Hesaplar sırasıyla numaralandırılmaktadır, yani iki rakamlı kodlama yöntemi benimsenmiştir. Hesaplar 01'den 99'a kadar sıralandırılmıştır. Rusya Maliye Bakanlığı muhasebe hesap planında iki rakamlı kodlama yöntemi kullanılmaktadır. Hesap grupları 8 bölüme ayrılmıştır. Buna ek olarak nazım hesaplar da kullanılmaktadır. Hesaplar 01'den 99'a kadar sıralandırılmıştır.

Türkiye Tek Düzen Hesap çerçevesi içyapı bakımından bilançoya göre bölümlenme ilkesine uygun sayılmaktadır. Çünkü hesap planındaki bölümlenme bilançoya göre yapılmaktadır (Yazıcı ve diğerleri, 1996). Azerbaycan Muhasebe Hesap Planı içyapı bakımından bilançoya göre bölümlenme ilkesine uygun değildir. Hesap grupları oluşturulurken hesapların bilançodaki yerleri dikkate alınmamıştır (Karagözov, 2003). Rusya Muhasebe Hesap Planında birçok muhasebe hesabı bilanço ve kâr/zarar tablosunda doğrudan yer alırken, bazı bilanço ve kâr/zarar tablosu kalemleri birkaç hesabın toplamından oluşmaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Tek Düzen Hesap Planı, 9 ana hesap grubu, 57 hesap grubu ve 275 hesaptan (7/A ve 7/B dâhil) oluşmaktadır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi, hesapların sınıflandırılmasını bilanço hesaplarının sınıflandırılması, gelir tablosu hesaplarının sınıflandırılması ve maliyet hesaplarının sınıflandırılması şeklinde ayrılmıştır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde, bilançonun aktif tarafı, Dönen ve Duran Varlıklar olarak iki hesap sınıfına ayrılmaktadır. Bilançonun pasif tarafı ise Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ve Özkaynaklar olarak üç sınıfta

toplanmaktadır. Gelir tablosu hesapları Tekdüzen Hesap Planı'nda ayrıntılı gelir tablosu esas alınarak sınıflandırılmış olup, "Brüt Satış Kârı veya Zararı", "Faaliyet Kârı veya Zararı", "Olağan Kâr veya Zarar", "Dönem Kârı veya Zararı", "Dönem Net Kârı veya Zararı" olmak üzere ayrılmıştır. Tekdüzen hesap planı maliyet hesaplarını, biri giderlerin fonksiyon esasına göre bölümlenmesini ve izlenmesini esas alan 7/A seçeneği, diğeri ise giderlerin çeşit esasına göre ayrılmasını esas alan 7/B seçeneği olmak üzere iki seçenek halinde belirlemiştir.

Azerbaycan Cumhuriyeti'nin yeni Hesap Planı, 9 ana hesap grubu, 45 hesap grubu ve 144 hesaptan oluşmaktadır. Ana hesap gruplarından 2'si, hesap gruplarından 15'i, hesapların 61'i aktiflere, Ana hesap gruplarından 7'si, hesap gruplarından 30'u, hesaplardan ise 83'ü pasiflere aittir. Azerbaycan Hesap Planında hesaplar bilânço, gelir tablosu, maliyet hesapları diye sınıflandırılmamaktadır. Uygulanmakta olan bu hesap planına göre hazırlanan bilânçoların aktifinin ilk bölümünde Türkiye Hesap Planındaki aksine uzun süreli kullanılacak varlıklar yer alır. Yani, Azerbaycan muhasebe sisteminde bilançodaki ana hesap grupları likitliğin artan sırasında dizilmesine karşılık Türkiye muhasebe sisteminde bilançodaki ana hesap grupları likitliğin azalan sırasına dizilmiştir.

Tablo 17: Türkiye – Rusya ve Azerbaycan Muhasebe Hesap Planları Tablosu

Türkiye Hesap Planı		Azerbaycan Hesap Planı		Rusya Hesap Planı	
Kod	Açıklama	Kod	Açıklama	Kod	Açıklama
I. Bölüm: Dönen Varlıklar		I. Bölüm: Duran Varlıklar		I. Bölüm: Duran Varlıklar	
100	Kasa	01	Maddi Duran Varlıklar	01	Maddi Duran Varlıklar
101	Alınan Çekler	02	Maddi Duran Varlıkların Amortismanı	02	Maddi Duran Varlıkların Amortismanı
102	Bankalar	03	Uzun vadeli Kiralanmış Maddi Duran Varlıklar	03	Maddi Değerlere Gelirsel Yatırım
103	Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri	04	Gayri-Maddi Aktifler	04	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
108	Diğer Hazır Değerler	05	Gayri-Maddi Aktiflerin Amortismanı	05	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Amortismanı
110	Hisse Senetleri	06	Mali Duran Varlıklar	07	Kurulacak Donanımlar
111	Özel Kesim Tahvil Senet Ve Bonoları	07	Tesis, Makine ve Cihazların Montaj ve Onarım Maliyetleri	08	Duran Varlıklara Yapılan Yatırım (Yapılmakta Olan Yatırımlar)
112	Kamu Kesimi Tahvil, Senet Ve Bonoları	08	Yatırımlar	09	Ertelenmiş Vergi Varlıkları
118	Diğer Menkul Kıymetler	09	Kiraya Verilen Maddi Duran Varlıklar	II. Bölüm: Stoklar	
119	Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı	II. Bölüm: Üretim Malzemeleri		10	Malzemeler
120	Alicılar	10	Malzemeler	11	Yetiştirilen ve Beslenen Hayvanlar

121	Alacak Senetleri	11	Ufak Hayvanlar	14	Malzeme Değer Düşüklüğü Karşılığı
122	Alacak Senetleri Reeskontu	12	Düşük Değerli ve Çabuk Eskiye Stoklar	15	Hammadde ve Malzemelerin Stoklanması ve Elde Edilmesi
124	Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri	13	Değeri Düşük ve Çabuk Eskiye Stokların Amortismanı	16	Hammadde ve Malzeme Maliyetlerindeki Sapmalar
126	Verilen Depozito Ve Teminatlar	14	Varlıkların Yeniden Değerlendirilmesi	19	İndirilecek Katma Değer Vergisi
127	Diğer Ticari Alacaklar	15	Malzeme Tedarik Giderleri	III. Bölüm: Üretim Giderleri	
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	16	Malzeme Değerinde Oluşan Farklılıklar	20	Temel Üretim Giderleri
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	19	İndirilecek KDV	21	Yarı Mamul Üretim Giderleri
131	Ortaklardan Alacaklar	III. Bölüm: Üretim Giderleri		23	Yardımcı Üretim Giderleri
132	İştiraklerden Alacaklar	20	Esas Üretim	25	Genel Üretim Giderleri
133	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	21	Yarı Mamuller	26	Genel Yönetim Giderleri
135	Personelden Alacaklar	23	Yardımcı Üretim	28	Üretim Fireleri
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	25	Genel Üretim Giderleri	29	Verilen Hizmet Maliyeti
137	Diğer Alacak Senetleri Reeskontu	26	Genel Yönetim Giderleri	IV. Bölüm: Hazır Mamuller, Ticari Mallar ve Satış Giderleri	
138	Şüpheli Diğer Alacaklar	28	Defolu Üretim	40	Mamuller
139	Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı	29	Diğer Üretim	41	Ticari Mallar
150	İlk Madde Malzeme	30	Geçici İşler	42	Ticari İskonto
151	Yarı mamuller	31	Gelecek Dönem Giderleri	43	Hazır Ürünler
152	Mamuller	36	Yıllara Yaygın İşlerin Maliyetleri	44	Pazarlama ve Satış Giderleri
153	Ticari Mallar	37	Mamuller ve Hizmet Maliyet Farkı	45	Yoldaki Ticari Mallar (İrsaliyesi Düzenlenmiş Ticari Mallar)
157	Diğer Stoklar	IV. Bölüm: Ticari Mallar, Mamuller ve Satış		46	Yarı Mamuller
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	40	Mamuller	V. Bölüm: Hazır Değerler	
159	Verilen Sipariş Avansları	41	Ticari Mallar	50	Kasa
170	Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri	42	Ticari Mal İskontoları	51	Bankalardaki Hesaplar
179	Taşeronlara Verilen Avanslar	43	Satış, Pazarlama ve Dağıtım Giderleri	52	Bankalardaki Döviz Hesapları
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	44	Tedarik ve Taşıma Giderleri	55	Bankalardaki Özel Hesaplar
181	Gelir Tahakkukları	45	Yüklenmiş Mallar	57	Yoldaki Havaleler
190	Devreden Kdv	46	Yurt içi Satışlar	58	Finansal Yatırımlar
191	İndirilecek Kdv	47	Maddi Duran Varlıkların Satışı	59	Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılığı
192	Diğer Kdv	48	Diğer Aktiflerin Satışı	VI. Bölüm: Cari Hesaplar	
193	Peşin Ödenen Vergiler			60	Satıcılar ve Taşeronlar

	Ve Fonlar	V. Bölüm: Dönen Varlıklar			Cari Hesabı
195	İş Avansları	50	Kasa	62	Alicılar ve İşverenler Cari Hesabı
196	Personel Avansları	51	Bankalar (Yerli Para Hesabı)	63	Şüpheli Alacaklar Karşılığı
197	Sayım Ve Tesellüm Noksanları	52	Bankalar (Döviz Hesabı)	66	Kısa Vadeli Kredi ve Borçlar Hesabı
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	55	Bankalardaki Özel Hesaplar	67	Uzun Vadeli Kredi ve Borç Hesabı
199	Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı	56	Senetler	68	Ödenecek Vergi ve Harçlar
II. Bölüm: Duran Varlıklar		57	Yoldaki paralar	69	Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı
220	Alicılar	58	Kısa vadeli Finansal Yatırımlar	70	Ödenecek Ücret ve Maaşlar
221	Alacak Senetleri	VI. Bölüm: Ticari Borçlar ve Ticari Alacaklar		71	İş Avansları Hesabı
222	Alacak Senetleri Reeskontu	60	Satıcılar	73	Personel ile İlgili Diğer Hesaplar
224	Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri	61	Verilen Avanslar	75	Ortaklar Hesabı
226	Verilen Depozito Ve Teminatlar	62	Alicılar	76	Diğer Borçlar ve Alacaklar ile İlgili Hesaplar
229	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	63	Borç İtirazları	77	Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri
231	Ortaklardan Alacaklar	64	Alınan Avanslar	79	İştirakler ve Bağlı Ortaklar Hesabı
232	İştiraklerden Alacaklar	65	Emlak ve Bireysel Sigorta	VII. Bölüm: Sermaye	
233	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	67	Bütçe Dışı Fonlara Ödemeler	80	Özsermaye
235	Personelden Alacaklar	68	Ödenecek Vergi ve Fonlar	81	İhraç Edilen Hisse Senetleri
236	Diğer Çeşitli Alacaklar	69	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	82	Sermaye Yedekleri
237	Diğer Alacak Senetleri Reeskontu	70	Ödenecek Ücret ve Maaşlar	83	Kâr Yedekleri
239	Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı	71	İş Avansları	84	Dağıtılmamış Kârlar (Kapatılmamış Zararlar)
240	Bağlı Menkul Kıymetler	73	Personel Avansları	86	Amaçlı Finansman
241	Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı	75	Ortaklara Borçlar	VIII. Bölüm: Mali Sonuçlar (Kâr Zarar Tablosu Hesapları)	
242	İştirakler	76	Diğer Alıcı ve Satıcılar	90	Satışlar
243	İştiraklere Sermaye Taahhütleri	78	Bağlı Kuruluşlara ve İştiraklere Borçlar	91	Diğer Gelir ve Giderler
244	İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı	79	Şubelerarası Hesaplaşmalar	94	Değerlerin Bozulmasından Doğan Açık ve Kayıplar (Fireler v.b.)
245	Bağlı Ortaklıklar	VII. Bölüm: Maliyet Hesapları ve Kârın Dağıtımı		96	Gelecek Dönem Giderler Karşılığı
246	Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri	80	Dönem Kâr veya Zararı	97	Gelecek Dönem Giderleri
247	Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer	81	Kârın Kullanımı	98	Gelecek Dönem Gelirleri

	Düşüklüğü Karşılığı				
248	Diğer Mali Duran Varlıklar	82	Karşılıklar	99	Kâr ve Zarar
249	Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı	83	Gelecek Yıllara Ait Gelirler	Nazım Hesaplar	
250	Arazi Ve Arsalar	84	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	1	Kiralanan Maddi Duran Varlıklar
251	Yer Altı Ve Yer Üstü Düzenleri	VIII. Bölüm: Öz sermaye ve Yedekler		2	Tamir İçin Alınan Mallar
252	Binalar	85	Sermaye	3	İşlenmeye-Fasona Alınan Mallar
253	Tesis, Makine Ve Cihazlar	86	Kâr Yedekleri	4	Konsinye Mallar
254	Taşıtlar	87	Sermaye Yedekleri	6	Değerli Belgeler
255	Demirbaşlar	88	Dağıtılmamış Kâr (Karşılanmamış Zarar)	7	Vazgeçilmiş Alacaklar
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar	89	Borç ve Gider Karşılıkları	8	Alınan Teminatlar
257	Birikmiş Amortismanlar	IX. Bölüm: Yabancı Kaynaklar ve Muhasebeleştirilmesi		9	Verilen Teminatlar
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	90	Kısa vadeli Banka Kredileri	10	Yüzde Yüz Amortismanı Ayrılmış Maddi Duran Varlıklar
259	Verilen Avanslar	92	Uzun vadeli Banka Kredileri	11	Kiraya Verilen Maddi Duran Varlıklar
260	Haklar	93	Personel İçin Alınan Banka Kredileri		
261	Şerefiye	94	Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar		
262	Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri	95	Diğer Uzun vadeli Mali Borçlar		
263	Araştırma Ve Geliştirme Giderleri	96	Belirli Giderlere Tahsisatlar		
264	Özel Maliyetler	97	Kiradan Doğan Borçlar		
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Nazım Hesaplar			
268	Birikmiş Amortismanlar	001	Kiralanan Maddi Duran Varlıklar		
269	Verilen Avanslar	002	Emanete Kabul Edilmiş Varlıklar		
271	Arama Giderleri	003	İmal Edilmek İçin Teslim Alınan Varlıklar		
272	Hazırlık Ve Geliştirme Giderleri	004	Satılmak İçin Alınmış Mallar		
277	Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	005	Montaj Edilecek Tesis Makine ve Cihazlar		
278	Birikmiş Tükenme Payları	006	Muhasebe Kayıt Belgeleri		
279	Verilen Avanslar	007	Vazgeçilen Ticari Alacaklar		
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	008	Alınan Teminatlar		
281	Ge lir Tahakkukları	009	Verilen Teminatlar		
291	Gelecek Yıllarda İndirilecek Kdv	014	Ev Fonu Amortismanı		
292	Diğer Kdv	015	Yol, Bahçe ve Diğer Yapıların Amortismanı		
293	Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar				

294	Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Maddi Duran Varlıklar				
295	Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar				
297	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar				
298	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı				
299	Birikmiş Amortismanlar				
III. Bölüm: Kısa Vadeli Yabancı Varlıklar					
300	Banka Kredileri				
301	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar				
302	Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri				
303	Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri Ve Faizleri				
304	Tahvil Anapara Borç, Taksit Ve Faizleri				
305	Çıkarılan Bonolar Ve Senetler				
306	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler				
308	Menkul Kıymetler İhraç Farkı				
309	Diğer Mali Borçlar				
320	Satıcılar				
321	Borç Senetleri				
322	Borç Senetleri Reeskontu				
326	Alınan Depozito Ve Teminatlar				
329	Diğer Ticari Borçlar				
331	Ortaklara Borçlar				
332	İştiraklere Borçlar				
333	Bağlı Ortaklıklara Borçlar				
335	Personele Borçlar				
336	Diğer Çeşitli Borçlar				
337	Diğer Borç Senetleri Reeskontu				
340	Alınan Sipariş Avansları				
349	Alınan Diğer Avanslar				
350. 358	Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hak edişleri Bedelleri				
360	Ödenecek Vergi Ve Fonlar				
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri				
368	Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi				

	Ve Diğer Yükümlülükler				
369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler				
370	Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları				
371	Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri				
372	Kıdem Tazminatı Karşılığı				
373	Maliyet Giderleri Karşılığı				
379	Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları				
380	Gelecek Aylara Ait Gelirler				
381	Gider Tahakkukları				
391	Hesaplanan Kdv				
392	Diğer Kdv				
393	Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı				
397	Sayım Ve Tesellüm Fazlaları				
399	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar				
IV. Bölüm: Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar					
400	Banka Kredileri				
401	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar				
402	Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri				
405	Çıkarılmış Tahviller				
407	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler				
408	Menkul Kıymetler İhraç Farkı				
409	Diğer Mali Borçlar				
420	Satıcılar				
421	Borç Senetleri				
422	Borç Senetleri Reeskontu				
426	Alınan Depozito Ve Teminatlar				
429	Diğer Ticari Borçlar				
431	Ortaklara Borçlar				
432	İştiraklere Borçlar				
433	Bağlı Ortaklıklara Borçlar				
436	Diğer Çeşitli Borçlar				
437	Diğer Borç Senetleri Reeskontu				
438	Kamuya Olan Ertelenmiş Taksitlendirilmiş				

	Borçlar				
440	Alınan Sipariş Avansları				
449	Alınan Diğer Avanslar				
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı				
479	Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları				
480	Gelecek Yıllara Ait Gelirler				
481	Gider Tahakkukları				
492	Gelecek Yıllara Ertelenmiş Veya Terkin Edilecek Kdv				
493	Tesise Katılma Payları				
499	Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar				
V. Bölüm: Öz Kaynaklar					
500	Sermaye				
501	Ödenmemiş Sermaye				
520	Hisse Senetleri İhraç Primleri				
521	Hisse Senedi İptal Kârları				
522	Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları				
523	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları				
524	Maliyet Artışları Fonu				
529	Diğer Sermaye Yedekleri				
540	Yasal Yedekler				
541	Statü Yedekleri				
542	Olağanüstü Yedekler				
548	Diğer Kâr Yedekleri				
549	Özel Fonlar				
570	Geçmiş Yıllar Kârları				
580	Geçmiş Yıllar Zararları				
590	Dönem Net Kârı				
591	Dönem Net Zararı				
VI. Bölüm: Gelir Tablosu Hesapları					
600	Yurt İçi Satışlar				
601	Yurt Dışı Satışlar				
602	Diğer Gelirler				
610	Satıştan İadeler				
611	Satış İndirimleri				
612	Diğer İndirimler				
620	Satılan Mamuller Maliyeti				
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti				
622	Satılan Hizmet Maliyeti				
623	Diğer Satışların Maliyeti				

630	Araş. Ve Geliş. Giderl.				
631	Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri				
632	Genel Yönetim Giderleri				
640	İştiraklerden Temettü Gelirleri				
641	Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri				
642	Faiz Gelirleri				
643	Komisyon Gelirleri				
644	Konusu Kalmayan Karşılıklar				
645	Menkul Kıymet Satış Kârları				
646	Kambiyo Kârları				
647	Reeskont Faiz Gelirleri				
648	Enflasyon Düzeltme Kârları				
649	Diğer Olağan Gelir Ve Kârlar				
653	Komisyon Giderleri				
654	Karşılık Giderleri				
655	Menkul Kıymet Satış Zararları				
656	Kambiyo Zararları				
657	Reeskont Faiz Giderleri				
658	Enflasyon Düzeltmesi Zararları				
659	Diğer Olağan Gider Ve Zararlar				
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri				
661	Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri				
671	Önceki Dönem Gelir Ve Kârları				
679	Diğer Olağan Dışı Gelir Ve Kârlar				
680	Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararları				
681	Önceki Dönem Gider Ve Zararları				
689	Diğer Olağan Dışı Gider Ve Zararlar				
690	Dönem Kârı Veya Zararı				
691	Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkla.				
692	Dönem Net Kârı Veya Zararı				
697	Yıllara Yaygın İnşaat Ve Enflasyon Düzeltme Hesabı				
698	Enflasyon Düzeltme Hesabı				
VII. Bölüm: Maliyet Hesapları (7/A Seçeneği)					

700	Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı				
701	Maliyet Muh. Yans. H.				
710	Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri				
711	Direkt İlk Madde Ve Malzeme Yansıtma Hesabı				
712	Direkt İlk Madde Ve Malzeme Fiyat Farkı				
713	Direkt İlk Madde Ve Malzeme Miktar Farkı				
720	Direkt İşçilik Giderleri				
721	Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı				
722	Direkt İşçilik Ücret Farkları				
723	Direkt İşçilik Süre Farkları				
730	Genel Üretim Giderleri				
731	Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı				
732	Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları				
733	Genel Üretim Giderleri Verimlilik Giderleri				
734	Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları				
740	Hizmet Üretim Maliyeti				
741	Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı				
742	Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları				
750	Araştırma Ve Geliştirme Giderleri				
751	Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı				
752	Araştırma Ve Geliştirme Gider Farkları				
760	Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri				
761	Yansıtma Hesabı				
762	Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı				
770	Genel Yönetim Giderleri				
771	Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı				
772	Genel Yönetim Gider Farkları Hesabı				
780	Finansman Giderleri				
781	Finansman Giderleri				

	Yansıtma Hesabı				
782	Finansman Giderleri Fark Hesabı				
VII. Bölüm: Maliyet Hesapları (7/B Seçeneği)					
790	İlk Madde Ve Malzeme Giderleri				
791	İşçi Ücret Ve Giderleri				
792	Memur Ücret Ve Giderleri				
793	Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler				
794	Çeşitli Giderler				
795	Vergi, Resim Ve Harçlar				
796	Amortisman Ve Tükenme Payları				
797	Finansman Giderleri				
798	Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı				
799	Üretim Maliyet Hesabı				
VIII. Bölüm: Serbest Hesaplar					
IX. Bölüm: Nazım Hesaplar					

5.2. Muhasebe Belge ve Kayıt Düzenlerinin Farklılıklar Yönünden Karşılaştırılması

Türkiye – Azerbaycan ve Rusya muhasebe uygulamaları muhasebe belge ve kayıt düzenleri açısından bakıldığında benzerlik göstermektedir. Kullanılan belgeler, kayıt düzenleri, tutulması gereken zorunlu defterler benzerlik göstermekle birlikte belgelerin düzenlenme şartları Türkiye’de Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kriterleri aşan işletmeler, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre mali tabloları hazırlamak zorundadır. Bu büyüklük kriterlerini aşan işletmeler genel kabul görmüş muhasebe prensiplerini, temel muhasebe kavramlarını dikkate alarak mali nitelikte gerçekleşen olayları, çift taraflı kayıt sistemi ve tarih sırası ile yasal defterlerine kayıt ederler. Yasal defterler, yevmiye defteri (günlük defter), defter-i kebir (büyük defter) ve envanter defteridir (Erdamar ve Basık, 2003). Bunun yanında stok kartları, ücret bordroları, müşteri cari hesapları, isteğe bağlı diğer yardımcı defterlerdir. Azerbaycan’da gelirleri gerçek usulde vergilendirilmeye tabi tutulan işletmelerin defter tutmakla yükümlü olan tacirlerin düzenledikleri yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defterini tanzim etmek zorunluluğu bulunmaktadır. Azerbaycan muhasebe kayıt düzeni açısından aylık iş hacmi 2 milyon manatın altında olan esnaflar ticari defter tutmak yükümlülüğünden muaf tutulmaktadır. Rusya muhasebe sisteminde ise Rusya Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan, muhasebe kayıt ortamında kullanılan belgeler ve belge yönetimi hakkında kuralları tayin eden yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Muhasebe kayıt ortamında

yapılacak kayıtların dayanacakları belgeler birincil ve ikincil belgeler olarak tanımlanmıştır. Birincil belgeler; para ve mal hareketlerinin (örneğin, kasa işlemlerinin izlenmesi için kasa fişleri, banka fişleri, çekler, mal hareketlerinin izlenmesi için fatura ve irsaliyeler, v.b.) izlendiği belgelerdir. İkincil belgeler olarak tanımlanan belgeler ise birincil belgelere bağlı olarak işlemin yapılmasından sonra düzenlenecek olan belgelerdir. Bu tür belgeler sorumlu kişiler tarafından düzenlenen film rapor çeşitleri (mal raporu, avans raporu, kasa raporu, üretim raporu ve diğer raporlar), muhasebe tarafından düzenlenen ödeme emirlerine yönelik belgeler, liste (mal listesi v.b.) şeklinde düzenlenen belgeler, maaş bordroları ve benzeri belgelerden oluşmaktadır.

5.3. Finansal Tablolar Açısından Farklılıkların Karşılaştırılması

Türkiye’de finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile ilgili hususlar “TMS 1 finansal tabloların sunuluşu” standardında açıklanmıştır. Türkiye’deki finansal tabloları bilanço, kâr/zarar tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu, dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar bölümlerinden oluşmaktadır. Türkiye muhasebe standartlarına göre her işletme finansal tabloların hepsini eşit derecede önemle sunar. Türkiye muhasebe standartlarında finansal tabloların biçimi konusunda kesin bir kural bulunmamaktadır. Finansal tablolar düzenli olarak bir yıllık dönemi kapsamak üzere hazırlanır. Azerbaycan Maliye Bakanlığı finansal tabloların şekil, içerik ve düzenini belirlemede en yetkili resmi makamdır. Azerbaycan’da finansal tablolar bilanço tablosu, gelir tablosu ve işletme bilançosuna ilave bölümlerinden oluşmaktadır. Azerbaycan’da bu tabloların bütün işletmelerce düzenlenilmesi ve tutulması zorunludur. Rusya’da finansal raporların formatı tek tiptir ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir (Gluşkov, 2005). İşletmelerin yıllık finansal raporları, bilanço, kâr/zarar tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, nakit akış tablosu ile birlikte açıklama notundan ve denetim raporunun sonuç bölümünden oluşmaktadır. Denetim raporu, direktiflerde belirlenen satış hasılatı belirli bir tutan geçen işletmeler tarafından ilan edilmek zorundadır. Ticari olmayan kuruluşlar ve küçük işletmeler ise yıllık finansal raporlarını bilanço kâr/zarar tablosu ve açıklama notlarından oluşan bir tertip biçimde sunmaktadırlar (67n sayılı direktif tarafından onaylan talimatların 3’üncü maddesi, Muhasebe Uygulama Yönetmeliği’nin 85. maddesi).

Günümüzde hem Türkiye, hem Azerbaycan, hem de Rusya’da kullanılan muhasebe sistemi ve finansal tablolar uluslararası muhasebe standartlarına uygundur.

5.3.1. Bilanço Düzenlerinin Karşılaştırılması

Türkiye muhasebe sisteminde bilanço düzenlenirken ana hesap grupları likitliğin azalan sırasına dizilmiştir. Azerbaycan muhasebe sisteminde ise bilanço düzenlenirken ana hesap grupları likitliğin artan sırasında dizilmiştir. Rusya muhasebe sisteminde ise bilanço düzenlenirken Avrupa Birliği'nin 4 no'lu yönergesinin 9. maddesinde önerildiği gibi hesaplar, likitliğin artan sırasında dizilmiştir.

Türkiye muhasebe sisteminde bilanço düzeninin aktif tarafında sırayla Duran varlıklar ve Dönen varlıklar yer almaktadır. Pasif tarafında ise sırayla Kısa vadeli yabancı kaynaklar, Uzun vadeli yabancı kaynaklar ve Öz kaynaklar yer almaktadır. Azerbaycan muhasebe sisteminin bilanço düzeninin aktif tarafında sırasıyla Uzun vadeli aktifler ve Kısa vadeli aktifler yer almaktadır. Pasif tarafında ise Öz sermaye, Uzun vadeli yabancı yükümlülükler ve Kısa vadeli yabancı Yükümlülükler yer almaktadır. Rusya muhasebe sisteminin bilanço düzeninin aktif tarafındaki ilk üç kalemden; işletmenin ana faaliyeti ile ilgili hesaplar yer almaktadır. Dördüncü ve beşinci kalemlerde ise sermaye yatırımı ile ilgili hesaplar yer almaktadır. Pasif tarafında yer alan fonlar ve yedekler kaleminde; özel fonlar, aşınma fonları ve gelecek dönem ödemeleri için ayrılan fonlar ile ilgili hesaplar yer almaktadır.

5.3.2. Gelir Tablolarının Karşılaştırılması

Türkiye muhasebe sisteminde düzenlenen bir gelir tablosunda işlemleri yansıtan hesaplar birer gelir tablosu hesaplarıdır. Gelir tablosu, hesap ardışıklığına göre oluşturulduğundan sade, kolay ve anlaşılır bir şekildedir. Türkiye muhasebe sisteminde gelir tablosunun özet ve ayrıntılı hali mevcuttur. Türkiye muhasebe sistemindeki gelir tablosunda beş farklı kâr/zarar hesabı vardır. Bunlar,

- Brüt Satış Kârı veya Zararı,
- Faaliyet Kârı veya Zararı,
- Olağan Kâr veya Zarar,
- Dönem Kârı veya Zararı,
- Dönem Net Kârı veya Zararı'dır.

Azerbaycan Muhasebesinde düzenlenen gelir tablosunda işlemler hesaplara yansıtılmamakta, bilançoda yansıtılan bilgi ve belgelere dayalı olarak hazırlanmaktadır. Bu tabloda gelir ve giderler genel bir şekilde toplam olarak gösterilmektedir ki, bu da daha çok vergi kurumları ile ilişkileri düzenlemek, genellikle, mali sonuçların denetim açısından

vergi kurumlarına sunmak için gerekmektedir. Tablonun yapısı da tamamen, vergi amaçlarına hizmet etmektedir. Azerbaycan muhasebe sisteminde düzenlenen bir gelir tablosunda işlemleri yansıtan hesaplar birkaç farklı hesap gruplarının hesapları olduğundan daha karışık görünmektedir. Azerbaycan muhasebe sisteminde gelir tablosunun özet ve ayrıntılı hali mevcuttur. Azerbaycan muhasebe sistemindeki gelir tablosunda, üç kâr/zarar hesabı vardır. Bunlar,

- Brüt Satış Kârı veya Zararı,
- Faaliyet Kârı veya Zararı,
- Dönem Net Kârı veya Zararı'dır.

Rusya muhasebe sisteminde gelir (kâr/zarar) tablosunda iştiraklerden elde edilen kâr, gelir tablosuna aktarılmakta iken zarar, gelir tablosuna yansıtılmamaktadır (Sosnauskene, 2008). Rusya muhasebe sistemi gelir tablosu sadece satışların maliyetine göre düzenlenmektedir. Kâr/zarar tablosu aşağıdaki tutarları gösteren kalemleri içermelidir (Rusya muhasebe standartları, 23. paragraf):

- Katma değer vergisi, dolaylı vergi ve benzeri diğer vergilerin düşülmesinden ve diğer yükümlülükler karşılıklarının ödenmesinden sonra ticari mallar, ürünler, hizmetler satış hasılatı (net hasılat),
- Satışların maliyeti (satılan malların, ürünlerin, işlerin, hizmetlerin maliyeti, ticari ve idari giderler hariç),
- Brüt kâr,
- Ticari giderler,
- Genel yönetim giderleri,
- Satış kâr veya zararı,
- Faiz gelirleri,
- Faiz giderleri,
- İştirak gelirleri,
- Diğer gelir ve giderler,
- Vergi öncesi kâr veya zarar,
- Gelir vergisi ve diğer yükümlülükler karşılığı,
- Net kâr/zarar (dağıtılmamış kâr/kapatılmamış zarar).

Rusya muhasebe standardı dışında Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan “işletmelerin hesap verebilirliğine esas teşkil eden formlar” yönergesinde her işletmenin düzenlemekle yükümlü olduğu kâr/zarar tablosunda yer alması gereken bilgileri belirleyen ayrı bir kâr/zarar tablosu formatı bulunmaktadır. Standardın belirlediği kâr/zarar tablosunda ertelenmiş vergi kalemi bulunmamakta, ancak bu kalem yönergede yer almaktadır (Osmanova, 2011).

5.4. Muhasebe Mesleği Açısından Farklılıklar

Türkiye’de muhasebe mesleğini düzenleyici kurum TÜRMOB (Türkiye Muhasebe Odaları Birliği)’dir. Türkiye’de muhasebe mesleği 3568 Sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Yeminli Müşavir Kanunu” ile düzenlenmiştir. Bu yasaya göre muhasebe mesleği; Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olarak 3 gruba ayrılmıştır. Her bir muhasebe mesleği için yasadaki şartlar mevcuttur ve bu şartları yerine getirenler ilgili muhasebe mesleğini yapabilmektedirler. Ancak 28 Temmuz 2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunla Serbest Muhasebecilik mesleği kaldırılmıştır. Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarına ait şartlar, haklar, sorumluluklar, vazifeler, eğitim durumları ve diğer bu gibi vasıflar kanunlarda geniş ve net maddelerle mevcuttur (İbadov, 2012).

Azerbaycan’da muhasebecilik mesleği 25 Mart 1995 tarihli ve 998 Sayılı “Muhasebe Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti’nin Kanunu” ile düzenlenmiştir. Bu yasaya göre muhasebe mesleği; Baş Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci / Denetçi olarak 3 gruba ayrılmıştır. Azerbaycan’da da muhasebe mesleği için yasadaki şartlar mevcuttur ve bu şartları yerine getirenler ilgili muhasebe mesleğini yapabilmektedirler. Muhasebe mesleği ile ilgili olarak Azerbaycan’da yasalar yetersiz kalmaktadır. Meslek mensuplarına ait şartlar, haklar, sorumluluklar, vazifeler, eğitim durumları ve diğer bu gibi vasıflar kanunlarda ya çok kısa yer almış ve ya ilgili kurumlara bırakılarak yer verilmemiştir (İbadov, 2012).

Rusya’da muhasebe mesleğini düzenleyen kurum Profesyonel Muhasebeciler Enstitüsü ve Denetçi mesleğini düzenleyen kurum Denetçi Odaları’dır. Rusya’da muhasebe sistemi hakkında federal kanun ve 29.12.2008 tarihli ve 307 sayılı denetim faaliyetleri ile ilgili federal kanun bulunmaktadır. Rusya’da muhasebeci olmak ve beyanname düzenleyebilmek için işletme yöneticisi tarafından muhasebeci olarak atanmak yeterlidir.

Ancak bağımsız denetim raporu düzenleyebilmek için bağımsız denetçi unvanı almış olması gerekmektedir. Denetim Faaliyetleri ile ilgili Federal Kanuna göre denetçi olmak isteyenler, yeterlilik eğitimlerine ve eğitim sonrası bir sınava tabi tutulmaktadır. Sınav sonrasında ise mesleki anlamda bağımsız denetçi yeterlilik belgesi verilmektedir. Ancak bu belgeyi alan kişinin bağımsız denetim raporu hazırlama yetkisi bulunmamaktadır. Bu yetki 3 yıl boyunca bir bağımsız denetim işletmelerinde staj yapmak suretiyle alınabilmektedir. 3 yılın sonunda denetim raporu düzenleyebilme yetkisi kazanan denetçi, aynı zamanda bağımsız denetçi unvanı da alabilmektedir (<http://zakon.kuban.ru/private1/audit/220198.htm>, 2011).



KAYNAKÇA

1. Abbasov Q.E., 1990, **Ticarette Muhasibat Uçotu (Derslik)**, II Cilt, Bakü: Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi Neşriyatı, s. 158-159.
2. Abbasov Q.E., 1999, **Maliye Neticelerinin Muhasibat Uçotu**, Muhasibat Uçotu ve Audit, No. 5-6, Bakü, s. 12-15.
3. Abdullayeva S., 2006, **Türkiye ve Azerbaycan Muhasebe Hesap Planlarının ve Mali Tablolarının Karşılaştırılması**, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, s. 63-64.
4. Akdoğan N. ve Aydın H., 1987, **Muhasebe Teorileri**, Ankara Üniversitesi Basım., Ankara, s. 64.
5. Akdoğan N. ve Tenker N., 2001, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 60.
6. Alagöz A. ve Yılmaz B., 2005, **Tekdüzen muhasebe perspektifi ile Azerbaycan muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesi**, s. 7.
7. Arjevitina N.S., Starkova E.A., 2006, **История Бухгалтерского Учета (İstoriya Buhgalterskovo Uçeta)**, YURGY Yayını, Çelyabinsk, Rusya Federasyonu, s. 44-51.
8. Ataman Ü., 2000, **Muhasebede Dönem içi İşlemleri**, Genel Muhasebe, 1. Cilt, 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s. 1.
9. Ataman Ü., 2001, **Genel Muhasebe Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, Cilt 2, Gözden Geçirilmiş 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s. 3.
10. Ataman B.A. ve Akay H., 2002, **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s. 4.

11. Atmaca M. ve Çelenk H., 2011, **Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi ile Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, s. 114.
12. Ayanoğlu Y., 2004, **Rusya’da Denetim Alanındaki Gelişmeler**, Muhasebe ve Denetime Bakış, s. 17.
13. Azerbaycan Cumhuriyeti Yasalar Toplusu, 2000, Kanun, Bakü, s. 259.
14. Babayev E. ve Diğerleri, 1998, **Muhasibat İşi (Normatif Senedler Toplusu)**, Elm ve Hayat Neşriyyatı, Bakü, s. 10-12-14-19-30-211.
15. Bakayev A.S. ve Diğerleri, 2001, **Plan Şçetov Buxgalterskogo Uçgota i İnstruksiya Po Yego Primeneniyu**, Moskova: İnformatsionnoye Agenstvo İPB-Binfa, s. 36-47-48-98-100-123-125.
16. Başaran A., 2001, **SSCB’den Rusya Federasyonuna İntikal Eden Bütçe Açığı Sorunu**, Maliye Politikaları 1985-1995....1991, Maliye Dergisi, Sayı: 138, Eylül-Aralık, s. 91.
17. Can A.V., 2007, **Luca Pacioli, Muhasebenin Babası mıdır?**, No: 12, Akademik Bakış, s. 1.
18. Cəfərov E., 2002, **Bazar İqdisadiyyatı Şəraitində Muhasibat Uçotunun Siyasəti**, Maliyə və Uçot (Azərbaycan Nəşriyyatı), Bakü, No. 11(119) 3-5, s. 14.
19. Chatfield M., 1974, **A History of Accounting Thought**, California State University, Dryden Press, Hayward, s. 6.
20. Ciddi Hesabat Blanklarının Forma ve Rekvizitleri ve Onlardan İstifade Gaydaları, 1999, Biznesmenin Bülteni, Bakü, s. 1-3-4-7.
21. Degos J.G., 2007, **Muhasebenin Geleceği Geleceğin Muhasebesiyle Uyumlu mu?**, Çeviren Ümmühan Aslan, Bordeaux, s. 206.
22. Dinç E. ve Karakaya A., 2004, **Muhasebe Meslek Elemanlarının Genel Özelliklerinin E-Muhasebe Üzerindeki Etkileri: Doğu Karadeniz Bölgesi Örneği**, Selçuk Üniv. İİBF Dergisi, No: 1, s. 119.
23. Efendiyev E., 2003, **Muhasibat Uçotu: Kanun, Kaideler, Talimat**, Hukuk Edebiyatı Neşriyyatı, Bakü.
24. Enthoven A.J.H., Sokolov J. ve Petrachkov A., 1992, **Doing Business In Russia and the Other Former Soviet Republics: Accounting and Joint Ventures**, Institute of Management Accountants, Montvale, NJ, s. 232.

25. Enthoven A.J.H., Sokolov Y.V. ve Byechkova S.M., 1998, **Accounting Auditing and Taxation in the Russian Federation, 1998 Study, Foundadtion for Applied research, The Institute of management Accountants, Montwale, NJ, and The Center for Internnational Accounting Dvelopment**, The University of Texas at dallas, Richardson, TX, s. 212.
26. Enthoven A.J.H., 1999, **Accounting Systems**, Strategic Fianance Magazine, <<http://www.strategicfinancemag.com/1999/07f.htm>>.
27. Erdamar C. ve Basık F.O., 2003, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Dönence Yayını, İstanbul, s. 16.
28. Ertaş F.C., 2007, **Muhasebe Organizasyonu**, Seçkin, Ankara, s. 13.
29. Esedov H. ve Hacıyeva M., 1991, **Yeni Teserrüfatçılıg Şeraitinde Esas Fondların Uçotu**, Bakü: Azərbaycan Devlet Neşriyatı, Bakü, s. 51-53.
30. Əliyev H., Salahov Ə. ve Məmmədov A., 1998, **Kooperasiya Sistemində Muhasibat Uçotu**, Böl. 1 in Kooperasiya Sistemində Muhasibat Uçotu, Gülay Nəşriyyat, Bakü, s. 5-6.
31. Əliyev H. ve Salahov Ə., 2002, **Amerika, Rusiya və Azərbycanda Muhasibat Uçotu Sisteminin Oxsar və Fərqli Yönləri**, Maliyyə və Uçot (Azərbaycan Nəşriyatı), Bakü, s. 24.
32. Əhmədov Z., 2007, **Son Tekolojik Gelişmeler Işığında Azərbaycan Muhasebe Sisteminin Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yakınlaştırılması**, YL Tezi, Dokuz Eylül Üniv. SBE, İzmir, s. 26-27-34-51.
33. Hacıosmanoğlu Ç., 1982, **Tek Merkezden Yönetilen (Planlı) Bir Ekonomiden Piyasa Ekonomisine Geçiste Muhasebenin Rolü : Sovyetler Birliğı Örneğı**, Maliye Dergisi, No: 106, s. 26-27.
34. Hacırüstemoğlu R., 2002, **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitab., İstanbul, s. 46.
35. Horngren C.T., Sundem G.L. ve Stratton W.O., 1999, **Introduction to management accounting**, s. 45.
36. Hüseyinov N., Eliyeva S., Eliyev F. ve İsmayılov E., 2004, **Mühasibat Uçotu: Nezeriyye ve Praktika**, “Global-Print” MMC Yayın Evi, Bakü, s. 10.
37. Get Through Guides Ltd., 2010, **Muhasibat Uçotunun Əsasları**, Çeviren Headstart International, İqtisad Universiteti Nəşriyyatı, Bakü, s. 16-17.
38. Gluşkov İ.E., 2005, **Buhgalterskiy Uçet na Sovremennom Predpiyatii**, Knoruc Yayınevi, Moskova, s. 90.

39. Gray S.J., 1983, **International Accounting and Transnational Decisions**, University of Glasgow University, Butterworth 1st Edition, s. 9.
40. Guliyev H.M., 1991, **Avtomobil Negliyyatı Müessiselerinde Muhasibat Uçotu**, Bakü: Azərbaycan Devlet Neşriyyatı, s. 109-110.
41. Güvemli O., 1995, **Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğuna Kadar**, I.cilt, İstanbul: Avcıol Basım-Yayın, s. 148.
42. Quliyev V., Fətullayev R. ve Kərimov A., 2011, **Beynəlxalq Uçot və Hesabata Giriş**, GAAP və IFRS Əsasında, Nurlar Nəşriyyat Poliqrafiya Mərkəzi, Bakü, s. 41.
43. İbadov E. ve Hübətov H., 2011, **Mühasibat Uçotunun Yaranması və İnkişafına Təsir Göstərən Amillər**, Dayanıqlı İnkişaf və İdarəetmə Modelləri: Nəzəriyyə və Praktika, Lənkəran Dövlət Universiteti, Lənkəran, s. 3-4.
44. İsmayılov S., 1996, **Müessiselerin Muhasibat Uçotunun Hesaplar Planı ve Onun Tetbiğine Dair Telimat**, Bakü: Azərbaycan Bilik Maarifçilik Cəmiyyəti, s. 146-149.
45. Kalenderoğlu M., 2006, **Genel Muhasebe ve Mali Tablolar Analizi**, Agon Bilgi Akad., Ankara.
46. Kalıпов V., 1980, **Buhgalterskogo Uçeta**, Ekonomika Yayınevi, Moskova, s. 4.
47. Karagözov Z., 2003, **Azərbaycan ve Türkiyə Muhasebe Sistemlərinin Karşılaştırılması (Yüksek Lisans Tezi)**, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, s. 76.
48. Kasyanovoy G.Y., 2007, **Buhgalterskiy Uçet: Prosto o Slojnom Samouçitel po Formule Tri v Odnom**, ABAK Yayınevi, Moskova, s. 642.
49. Kamuşanov P.İ., 1995, **Praktičeskoye Posobiye Po Buhgalterskomu Uçyotu**, Moskova: Ekonomika, s. 108-109.
50. Kaynar Y., 2010, **Muhasebe Bilgi Sisteminde Üretilen Temel Performans Göstergelerinin (Key Performans Indicators) Karar Verme Süreçlerinde Kullanılması**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s. 10.
51. Kərimov A., 2001, **Muhasibat Uçotu, İşadaminın Stolüstü Kitabı**, Bakü: Elm və Heyat Neşriyyatı, s. 32-33-40-94-106-188-189-212-213-355-356-379-383-384-401-405.
52. Kərimov A., 2009, **Muhasibat Uçotu, Vergilər**, Ozan Yayıncılık, Bakü, s. 12-18-20.

53. Kondrakov N.P., 1999, **Buhgalterskiy Uçyot**, II. Baskı, Moskova: İnfra-M, s. 464-465.
54. Konsaltingovaya Firma Minimax, 1996, **Plan Şçetov Buxgalterskogo Uçyota Azerbaydjanskoy Respubliki (S 1 yanvarya 1996 goda)**, Bakü, s. 7-9-20-23-26-30-31-37-39-56-57-78.
55. Kotar E. ve Dokur Ş., 2002, **Genel Muhasebe**, Temel İlkeler, Alfa Yayınevi, Bursa, s. 299.
56. Kızıl A., 1994, **Genel Muhasebe Envanter ve Değerleme**, İstanbul: Der Yayınları, s. 2-3.
57. Kızıl A., 2006, **Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları**, Bahar Yayınevi, İstanbul, s. 47-48.
58. Kutlu Ş., 2008, **Entelektüel Sermayenin Hesaplanmasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı: Katılım Bankalarında Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, s. 49.
59. Lazol İ., 2010, **Genel Muhasebe**, Ekin Yayınevi, Bursa, s. 14.
60. **Maliye ve Muhasebe Dergisi**, 2008; Sayı 7-8 (127-128); Bakü, s. 3.
61. Mammadov İ.A.ve Mammadova H.C., 2005, **Muhasebenin Tarihsel Gelişim Süreci ve Çağdaş Durumu Audit**, Bakü Biznes Üniversitesi, No. 2-3,s. 9.
62. Miheev A., 1975, **Teoriya Buhgalterskogo Uşçeta**, Finansı Yayınevi, Moskova, s. 18.
63. **Muhasibat Uçotu Haqqında Azərbaycan Respublikasının Qanunu**, 2004.
64. **Muhasibat Uçotu: Kanun, Kaideler, Talimat**, 2003.
65. **Muhasibe İşi Normativ Senetler Toplusu**, Kanun 2005, s. 684-701.
66. Terexova V.A., 2008, **Maliyə Uçotu**, Çeviren S.M. Səbzəliyev, M.A. Cavadova, İqtisad Universiteti Nəşriyyatı, Bakü, s. 37.
67. Nalimova Z.F., 2007, **İstoriya Buhgalterskovo Uşçeta i Audita**, GOU Yayını, Sankt Petersburg, s. 110.
68. Nikolaeviç K.S., 2004, **Buhgalterskiy Uçet v Stroitelstve**, Feniks Yayınevi, Samara, s. 61.
69. Novruzov B.T. ve Diğerleri, 2001, **Audit. Ders Vesaiti**, Bakü: Azərbaycan Milli Ensiklopediyası Neşriyyatı, s. 401.
70. Osmanova N., 2011, **Rus Muhasebe Sistemi ile Türk Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması, Bir Vak'a Etüdü**, Altın Bilek Yayınları, İstanbul.

71. Ozan A., 2005, **Ekonomik Kriz ve Muhasebe Uygulamalarına Bazı Yansımalar**, Hacettepe Üniversitesi. İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 23, No: 2, s. 165-180.
72. Özkan A., 2005, **Ekonomik Kriz ve Muhasebe Uygulamalarına Bazı Yansımalar**, H.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 23, Sayı 2, s. 165-180.
73. Özkan M., 1998, **Sigorta İşlemleri ve Muhasebesi**, Cilt: 1, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, s. 28.
74. Palamarçuk R. ve Javoronkova Y., 2008, **Oçen Kratkaya İstoriya Rossiyskovo Buhgalterskogo Uçeta**, < <http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=004216>>.
75. Pekdemir R. ve Akün F.L.K., 1999, **Sosyalist Bloğun Çöküşü İle Ortaya Çıkan İhtiyacın, Kapitalist Düzenin Muhasebe Sistemi İle Giderilmesi**, IV. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İstanbul.
76. Pergelov K., 2002, **Buhgalterskiy Uçet**, Moskova, s. 10.
77. Pratt J., 1996, **Financial Accounting in An Economic Context**, Cincinnati, Litten Editing and Radamough.
78. **Production with The Beacon Group**, Ohio, s. 41.
79. Plan Şçetov, 2007, **İnstitut Professionalnih Bulgarterov Possii**, Moskova, s. 4.
80. Points R.J. ve Cunningham R., 1996, **The Application of International Accounting Standarts in Transitional Societies and developing Countries**, International Accounting Seminer, Center for International Education and Research in Accounting, University of LLLinois, s. 3.
81. Rahman Z. ve Krylova T., 1991, **The Evolution of Accounting in tih Soviet Union**, International Accounting Seminer, Center for International Education Education and Research, University of LLLinois, s. 13.
82. Reznik A., 2000, **Russian Accounting Principles and Regulations**, The American Graduate School Of International Management Press, s. 55.
83. Richard J., 1995, **The Evolution Of the Romanian And Russian Accounting Charts After The Collapse Of the Communist System**, European Accounting Review, Sayı 4, s. 305.
84. Rodina L.N., Pavlova L.V., 2007, **Этапы Развития Бухгалтерского Учета (Etapi Razvitiya Buhgaltersik Uçeta)**, TGTY Yayını, Tambov, Rusya Federasyonu, s. 73.
85. Romney M.B. ve Steinbart P.J., 2000, **Accounting Information Systems**, Prentice Hall, New Jersey, s. 2.

86. **Rusya’da Muhasebenin Tarihsel Gelişimi**, 2008, <<http://www.bestrefeat.ru/refeat-35315.html>>.
87. Sadıgov A., 2002, **Muhasebe (Maliye) II Bölüm**, Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi, Tahsil Yayınevi, Bakü, s. 225-226-233-234.
88. Seberjenova K., 1997, **İstoriya Razvitiya Buhgalterskogo Uçeta v Rossii**, Moskova Devlet Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Moskova, s. 13.
89. Sebzeliyev S.M. ve İbadov H.İ., 1990, **Muhasibat Uçotu**, Ders Vesaiti, Bakü: Azerbaycan Devlet İktisat Üniversitesi, s. 91-93.,
90. Sevilengül O., 1998, **Genel Muhasebe**, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
91. Sevilengül O., 2005, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara.
92. Sevilengül O., 2007, **Genel Muhasebe**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s.9-20.
93. Sokolov Y.V. ve Paliy V.F., 1981, **ASU i Problemi Teorii Buhgalterskovo Uşçeta**, Finans ve İstatistik Yayınevi, Moskova, s. 178.
94. Sokolov Y.V., 2011, **Russkaya Troynaya Forma Şçetovodstvo**, <<http://buh.ru/document.jsp?ID=543>>.
95. Sokolov Y.V., 2004, **(İstoriya Buhgalterskovo Uşçeta)**, Finans ve İstatistik Yayınevi, Moskova, s. 112.
96. Sosnauskene O.İ., 2008, **Kak Perevesti Possiyskuyu Otçetnostı v Mejduharodnyı Standart**, Rosbuh Yayınevi, Moskova, s. 64.
97. Sürmeli F., 1996, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Eğitim-Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışanları Vakfı Yayınları, Eskişehir, s. 42.
98. Stickney C., 1994, **Weil Roman, Financial Accounting An Introduction to Concepts? Methods and Uses**, York Graphic Services, Florida, s. 35.
99. Şengel S., 1999, **Almanya’da Muhasebe Eğitimi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları N:1142, Eskişehir, s. 3.
100. Şensoy H.B., 2008, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, s. 8.
101. Şerstneva G., 2008, **Buhgalterskiy Uçet**, Eksmo Yayınevi, Moskova, s. 37.
102. Tağıyev K.İ., 2000, **Maliye, Para ve Kredi Ali okullar için vesaitler**, Nasir Yayınevi, Bakü, s. 170.
103. TÜRMOB, 1995, **Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış**, 9 Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Muhasebe Bilim Dalı, Türmob Yayın. No.23, Muhasebe Bilim Dalı Yayın. No.2, Ankara, s.53-59.

104. Valebnikova N.V., 2003, **F.V. Ezerskiy-Russkiy Buhgalter-Novator**, Maristate Üniversitesi, Referat.
105. Vlasov V.A. ve Diğerleri, 1986, **Buhgalterskiy Uçyot**, Moskova: Finansı İ Statistika, s. 253-255.
106. Yağmurlu D., 1997, **Muhasebe Sistemi ve Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları**, İstanbul.
107. Yalkın Y.K., 1998, **Genel Muhasebe İlkeleri**, 10. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara.
108. Yazıcı M., Hayri D.A. ve Pamukçu F., 1996, **MGB Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Uygulaması**, Marmara Üniversitesi, Nihad Sayar Eğitim Vakfı, İstanbul, s. 114.
109. Yazıcı M., 2003, **Kurumsal Muhasebe Denetimi**, Süryay Sürekli Yayınlar, İstanbul, s. 36.
110. Yıldırım O. ve Tek N., 2004, **Finansal Muhasebe**, Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F, Birleşik Matbaacılık, İzmir, s. 32.
111. Zuga E., 2011, **Russian Triple Accounting System and F. Ezersky**, 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History September 15-18, 2010 İstanbul/Turkey Conference Proceedings Vol.III, MUFAD Yayını, İstanbul, s. 1791.
112. <<http://www.angelfire.com/dragon/asif/muhasebe.htm>>.
113. <<http://www.maliyye.gov.az>>, 2011.
114. <<http://zakon.kuban.ru/private1/audit/220198.htm>>, 2011.
115. Muhasebe Hakkında Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Kanunu, <<http://www.sahibkar.biz/az/legal/law/muhasibat.doc>>.

ÖZGEÇMİŞ



Kişisel Bilgiler

Soyadı, Adı : DİKİCİ İlona
Uyruğu : T.C.
Doğum tarihi ve yeri : 15.09.1983 / AZERBAYCAN
Medeni hali : Evli

İletişim Bilgileri

Telefon : 0(506) 893 54 64
E-posta : ilona.dikici@gmail.com

Eğitim Bilgileri

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Yüksek Lisans	Aksaray Üniversitesi	2017
Lisans	Azerbaycan Devlet Pedagoji Üniversitesi	2007
Lise	45 Numaralı Demiryol Lisesi	2000

İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2001-2002	Çocuk Gelişim Merkezi	Öğretmen
2007-2008	Moskova Devlet Üniversitesi Açık Şubesi	Rektörlük Danışmanlık ve Büro Hizmetleri
2009-2011	Dil Eğitim merkezi	Rusça Dil Eğitmeni
2013-2014	Metropol Koleji	Öğretmen

Yabancı Dil

Rusça, İngilizce, Azerice