

T.C.  
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ  
SOSYA BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**AFGANİSTAN VE TÜRKİYE MUHASEBE SİSTEMLERİNİN  
KARŞILAŞTIRILMASI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**SHEKIBA TOFAN**

**Gaziantep  
Temmuz 2019**

T.C.  
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI

AFGANİSTAN VE TÜRKİYE MUHASEBE SİSTEMLERİNİN  
KARŞILAŞTIRILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SHEKİBA TOFAN

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi. Murat KARAHAN

Gaziantep  
Temmuz 2019

T.C.  
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
ANA BİLİM DALI

**Afganistan Ve Türkiye Muhasebe Sisteminin Karşılaştırması**

SHEKİBA TOFAN

Tez Savunma Tarihi: 02/8/2019

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

  
(Unvanı, Adı ve SOYADI)

SBE Müdürü  
Doç.Dr.Zekiye ANTAKYALIOĞLU

Bu tezin Yüksek Lisans/Doktora tezi olarak gerekli şartları sağladığımı onaylarım.

(Unvanı, Adı ve SOYADI)  
ABD Başkanı

Prof.Dr.H.Mustafa PAKSOY Y.



Bu tez tarafımda (tarafımızca) okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans/Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

(Unvanı, Adı ve SOYADI)  
Tez Danışmanı Dr.Öğr.Üyesi Murat KARAHAN

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans/Doktora tezi olarak oybirliği/ oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:

(Unvanı, Adı ve SOYADI)

Tez Danışmanı Dr.Öğr.Üyesi Murat KARAHAN

İmzası

Doç.Dr.Mehmet ÖZÇALICI.....

Dr.Öğr.Üyesi...Erkan ALSU.....

.....

.....

## ETİK BEYAN

Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Shekiba TOFAN

02.08.2019

## ÖZET

### AFGANİSTAN VE TÜRKİYE MUHASEBE SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA

Shekiba TOFAN

Yüksek Lisans, İşletme ABD

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi. Murat KARAHAN

Temmuz-2019

Sayfa 87

Bu çalışma, Afganistan ile Türkiye'ye ait muhasebe sistemlerinin karşılaştırıldığı bir literatür çalışmasıdır. Bu çalışma, Afganistan ile Türkiye arasındaki ekonomik gelişmelere bağlı olarak, ekonominin önemli aktörleri olan işletmelerin karşılıklı ticari işlerinde kolaylığın ve etkinliğin sağlanması adına akademik katkı sağlamak için her iki ülkeye ait muhasebe sistemlerinin karşılaştırılmasını amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle detaylı bir literatür taraması yapılmıştır. Bu aşamada muhasebe sistemleri ile ilgili yerli ve yabancı kitaplar, makaleler, tez çalışmaları, muhasebe standartları, mevzuatlar incelenmiş ve internet taraması yapılmıştır. Sonrasında ise Afganistan ve Türkiye'ye ait, muhasebe sistemleri tüm detayları ile ele alınmış ve kıyaslama tekniği ile her ülke arasında farklılıklar ve benzerlikler ortaya çıkarılmıştır. Bu çalışmada yapmış olduğumuz karşılaştırmalar neticesinde, Türkiye muhasebe sistemi açısından Afganistan'a nazaran daha gelişmiş durumda olduğu gözlemlenmiştir. Afganistan ile Türkiye arasında muhasebe sistemlerinin senkronizasyonu her ülkede karşılıklı ticari faaliyet gösteren işletmeler için önemli olup, Afganistan ve Türkiye Cumhuriyeti'nde bulunan akademik camialarca bilimsel çalışmaların yapılması Afganistan muhasebe sisteminin gelişimine katkıda bulunacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Afganistan Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe Sistemi, Muhasebe Standartları

## ABSTRACT

### A STUDY ON THE COMPARISON OF ACCOUNTING IN AFGHANISTAN AND TURKEY SYSTEMS

Shekiba TOFAN

MA Thesis, Business Program

Supervisor: Assist. Prof. Dr. Murat KARAHAN

July-2019

Pages 87

This study is a literature study which compared with the accounting system of Turkey to Afghanistan. In this study, depending on economic developments between Afghanistan and Turkey, aims to compare the two countries belonging to accounting systems economy's key actors within enterprises to provide academic contributions in order to ensure ease of mutual commercial transactions and the effectiveness of this purpose is made primarily a detailed review of the literature. At this stage, domestic and foreign books, articles, thesis studies, accounting standards and legislation related to accounting systems were examined and internet searched. Afterwards belong to Afghanistan and Turkey, accounting systems and dealt with all the details were uncovered differences and similarities between each country benchmarking technique. As a result we have made the comparison in this study with respect to Afghanistan in terms of Turkey has been observed that the accounting system is more advanced condition. The synchronization of accounting systems between Turkey and Afghanistan is important for mutual trade enterprises operating in each country, Afghanistan, and making scientific studies in academic camialar by the Republic of Turkey will contribute to the development of Afghanistan's accounting system.

**Key Words:** Afghanistan Accounting System, Turkey Accounting System, Accounting Standards

## ÖN SÖZ

Afganistan İslam Cumhuriyeti, Orta Asya'nın Güneyinde denize sınırı olmayan bir ülkedir. 1919 yılında bağımsızlığını aldı ve Başkanlık sistemi hakimdir. Kuzeyde Tacikistan, Türkmenistan, Özbekistan, Doğu ve Güneyde Pakistan, Batıda İran ve Doğu da ise küçük bir sınırla Çin ile komşudur. Otuzdört şehri var ve Başkenti Kabil'dir. Afganistan'da yazlar çok sıcak, kışlar ise soğuk geçer. Yüzölçümü 647.500 kilometre kare olup dünyanın 41'inci ülkesidir. Afganistan'ın 15.2 milyon'u Erkek ve 14.5 milyon'u kadın olmak üzere toplamda 29.7 milyon nüfusu olup yüzde %99'u müslümandır. Resmi dilleri Peştunca, Darica ve üçüncü resmi dili ise Özbekçedir. Para birimi (Afgani)'dir. Afganistan'ın en önemli ithalat ürünleri gıda, Deterjanlar, İnşaat malzemeleri, Elektrikli makine ve cihazlar, Tekstil ilyafı ve mamüller ve İhracat kalemleri ise el dokulu halı, Meyveler, Kuruyemiş, Karakul derisi, Ham pamuk, Petrol gazı, Ham şeker ve kömür birikimleridir. Afganistan yeraltı kaynakları bakımından dünyanın en zengin ülkelerinden biridir. Ayrıca günümüzde, Afganistan ile Türkiye dış siyaset dengelerini tekrar yeniden gözden geçirmeye başlamışlardır. İktisadi ve ticari ortaklıklar kapsamında ise yeni anlaşmalar yaparak ikili ilişkileri artırıcı işlemler içine girmişlerdir. Ek olarak, Afganistan ekonomisinin yoğun bir gelişime ihtiyacı olmasından dolayı, Türk İşbirliği ve Koordinasyon Ajansı Başkanlığı, Türk Silahlı Kuvvetleri ile yapılan yardımlar uzunca bir süre devam edecek gibi görünmektedir. Tabiki, orta ve uzun dönemli gelişim programlarının kusursuz şekilde işlemesi ile, Afganistan, ilerleyen süreçte İslam coğrafyasında Türkiye'nin önemli bir iktisadi müttefiki olarak düşünülebilir.

Bu bağlamda Afganistan ile Türkiye arasındaki ekonomik gelişmeler ile birlikte ekonominin önemli aktörlerinden işletmelerin yapacakları ticari faaliyetlerde kolaylık ve etkinlik sağlanması adına, ticari faaliyetlerin önemli ayağı olan muhasebe sistemlerinin karşılaştırılması gereklidir.

Çalışmanın birinci bölümünde, muhasebe ve muhasebe sisteminin tanımları ile kronolojik olarak gelişim süreçlerine ve muhasebe sisteminin ilkelerinden bahsedilmiş olup ve farklı kaynaklardan ilgili literatüre dair çalışmalar yapılmıştır. Çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümünde, Afganistan ile Türkiye muhasebe sisteminlerinin, kronolojik olarak gelişim süreçleri üzerinde çalışılmış olup





muhasabe sisteminin ilkelerinden bahsedilmiştir ve çeşitli kaynaklardan literatür çalışmaları yapılmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde Afganistan ile Türkiye muhasabe sistemlerinin karşılaştırılması karşılıklı belge ve tarih üzerinden yapılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde, yaptığımız karşılaştırmaların sonucunda ortaya çıkan farklılıklar ve benzerlikler irdelenmiştir, iki ülke arasında oluşacak ekonomik işbirliğinin fazlalaşması için muhasabe sistemi alanında önerilerde bulunulmuştur.

Bu araştırmayı yaparken, benden yardımlarını esirgemeyen değerli danışman hocam Dr. Öğr. Üyesi Murat KARAHAN'a, çalışmamı redakte eden sevgili Edibe ASLAN'a ve şartları zorlayarak, beni yurt dışına göndererek her türlü desteği sağlayan değerli anne ve babama teşekkürlerimi sunarım.

Shekiba TOFAN

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	iii
TABLOLAR LİSTESİ.....	v
SEKİL LİSTESİ.....	vi
KISALTMALAR.....	vii
<b>GİRİŞ.....</b>	<b>1</b>
1. Araştırmanın Amacı	1
2. Araştırmanın Önemi	1
3. Araştırma Metodu	1
<b>2.1. MUHASEBE KAVRAMI .....</b>	<b>3</b>
2.1.1. Muhasebenin Tarihçesi ve Gelişimi	3
2.1.2. Muhasebenin Tanımı	4
2.1.3. Muhasebenin Temel Kavramları	5
2.1.4. Muhasebenin Bölümleri	6
2.1.4.1. Genel Muhasebe	6
2.1.4.2. Maliyet Muhasebesi	7
2.1.4.3. Yönetim Muhasebesi	8
<b>2.2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ KAVRAMI .....</b>	<b>9</b>
2.2.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı	9
2.2.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Kapsamı	10
<b>2.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KAVRAMI .....</b>	<b>11</b>
2.3.1. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)	12
2.3.2. UMS/UFRS'nin Oluşturulma Amacı	13
2.3.3. UMS/UFRS'nin Gerekliliği ve Yararları	14
<b>3.1. TÜRKİYE MUHASEBE SİSTEMİ .....</b>	<b>17</b>
3.1.1. Muhasebe Sisteminin Tarihçesi ve Gelişimi	17
3.1.2. Muhasebe Hesap Planı	21
3.2.2.1. Bilanço Hesapları	21
3.1.2.2. Gelir Tablosu Hesapları	25
3.1.3. Finansal Tablolar	29
3.1.3.1. Temel Finansal Tablolar	30
3.1.4. Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları	31
3.1.5. Muhasebe Mesleği	35
3.1.5.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)	36
3.1.5.2. Yeminli Mali Müşavir (YMM)	37
<b>3.2. AFGANİSTAN MUHASEBE SİSTEMİ .....</b>	<b>37</b>
3.2.1. Afganistan'da Muhasebe Tarihi	39
3.2.1.1. Afganistan Muhasebe Sisteminin İlkeleri	41
3.2.2. Muhasebe Hesap Planı	47
3.2.2.1. Bilanço Muhasebesi	47
3.2.2.2. Gelir ve Gider Hesapları	51
3.2.3. Finansal Tablolar	63
3.2.3.1. Finansal Faturalar ve Kar dağıtımı	63
3.2.3.2. Finansal Tabloların Amaçları	64
3.2.3.3. Finansal Tabloların Kullanıcıları	65
3.2.3.4. Deneysel Bilanço	66
3.2.4. Afganistanda Muhasebe Mesleği ve Uygulamaları	72
3.2.4.1. Afganistan'daki Mesleki Muhasebecilerin şartları	73
<b>4. AFGANİSTAN VE TÜRKİYE MUHASEBE SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI .....</b>	<b>75</b>

4.1. HESAP PLANLARI VE BELGELER.....	76
4.1.1. Muhasebe Hesap Planlarının Farklılıklar	76
4.1.2. Muhasebe Belge ve Kayıt Düzenlerinin Farklılıklar	78
<b>4.2. FİNANSAL TABLOLAR .....</b>	<b>79</b>
4.2.1. Bilanço Düzenlerinin Karşılaştırılması	79
4.2.2. Gelir Tablolarının Karşılaştırılması	80
4.2.3. Yardımcı Finansal Tabloların Karşılaştırılması	80
<b>4.3. MUHASEBE MESLEĞİ AÇISINDAN FARKLILIKLAR .....</b>	<b>81</b>
<b>SONUÇ VE DEĞERLENDİRME .....</b>	<b>82</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>84</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>87</b>



## TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Aktif Hesaplar tablosu.....	21
Tablo 2: Pasif Hesaplar tablosu.....	23
Tablo 3: Gelir Tablosu Hesapları.....	25
Tablo 4:TFRS Listesi.....	33
Tablo 5: TMS Listesi.....	34
Tablo 6: Ticari Hesabın Stili .....	42
Tablo 7: Kâr ve Zarar Hesabı.....	44
Tablo 8: İşletme Bilanço Tablosu.....	49
Tablo 9: Gelir fatura tablosu.....	53
Tablo 10: Büyük kalemlerin kodları.....	61
Tablo 11: Küçük ürün kodları.....	61
Tablo 12: Muhasebe formlarının listesi.....	62
Tablo 13: Deneysel Bilançonun Örneği.....	66
Tablo 14: İşlemler Muhasebesi Bilançosunun Örneği.....	72

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: İlk aşama gelir işleme-bütçe birimleri.....55

Şekil 2: Finansal faturalar ve kâr dağıtımı.....64



**KISALTMALAR****KV:** Kurumlar Vergisi**GV:** Gelir Vergisi**KDV:** Katma değer vergisi**DV:** Damga vergisi**KOBİ:** Küçük ve Orta Boy İşletmeler**UMS:** Uluslararası Muhasebe Standartları**UFRS:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**GVK:** Gelir Vergisi Kanunu**VUK:** Vergi Usul Kanunu**GAAP:** Generally Accepted Accounting principles**KİT:** Kamu İktisadi Teşebbüsü**TÜRMÖB:** Türkiye Serbest Muhasebe Mali Müşavirler ve Yemenli Mali Müşavirler Odalar Birliği**MSUGT:** Muhasebe Sistemi Ugulama Genel Tebliği**TMUDESK:** Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu**KHK:** Kanun Hükmünde Kararname**TMSK:** Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**TMS:** Türkiye Muhasebe Standartları**TFRS:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları**KGMDSK:** Kamu Gözetimi Muhasebe Standartları Kurumu**IFRS:** International Financial Reporting Standards**IAS:** International Accounting Standards**AFMIS:** Afganistan Financial Management Information System**TSA:** Transportation Security Administration**DAB:** De Afganistan Bank

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GİRİŞ

#### 1. Araştırmanın Amacı

Türkiye Cumhuriyeti ve Afganistan İslam Cumhuriyeti arasında, geçmişten günümüze uzanan kadim bir dostluk varolagelmıştır. İki farklı kültür ve medeniyete sahip olan ve değişen dünyaya uyum sağlama noktasında, iç ve dış siyaset, coğrafi konum, doğal zenginlikler vb. birçok nedene dayalı olarak, bu iki kardeş halk ve ülke arasında farklılıklar meydana gelmiştir. Araştırmamızın temelini oluşturan Türkiye ve Afganistan Muhasebe Sistemi'nin Karşılaştırılması konusu, bu iki ülkenin muhasebe sistemi arasındaki benzerlik ve farklılıkları ortaya koymayı amaçlamaktadır.

#### 2. Araştırmanın Önemi

Stratejik olarak bölgenin çok önemli bir ülkesi durumunda olan Afganistan, günümüze kadar maruz kaldığı çok sayıda saldırı nedeni ile, emniyet, sağlık, eğitim, sosyal hizmetler, kültürel çalışmalar, kendi öz kaynaklarını kullanma, teknoloji üretme vb. birçok alanda yeterli güce sahip değil. Bununla beraber ekonomi alanında da yeterli gelişme gösterememiştir. Bu çalışmamızda, Türkiye ve Afganistan muhasebe sisteminin işleyişindeki benzerlik ve farklılıkları ortaya koyarak, Afganistan Muhasebe sisteminin işleyişindeki eksiklikleri belirlemek ve az da olsa farkındalık sağlamak, araştırmamızın önemini ortaya koyacaktır.

#### 3. Araştırma Metodu

Türkiye Muhasebe Sistemi bölümünü araştırırken, ayrıntılı bir literatür taraması yapıldı. Konu ile ilgili Veri Tarama Tekniği kullanılarak kitap, makale, tez vb. unsurlar kullanılmıştır. Türkiye'ye nazaran, Afganistan Muhasebe Sistemi konusu ile ilgili yazılı kaynak sayısı oldukça sınırlı olduğu için, ulaşabildiğimiz yazılı kaynakların dışında, verilerin büyük bir kısmına başkent Kabil'de bulunan

Maliye Bakanlığına bağlı, Hazine Genel M¼d¼rl¼đ¼ Personelleri, Gelir Gider Muhasebesi b¼l¼m¼nde g¼revli Asıf İtibar, İdare ve Denetim Genel M¼d¼rl¼đ¼nde g¼revli Sayid Mahdi H¼sain; Kabil Üniversitesi İktisat Fak¼ltesi oğretim yelerinden Dr. Zebiullah Mudasır ve İhsanullah Nazari; jowzjan nivesitesi İktisat Fak¼ltesi oğretim yelerinden Mohammad İbrahim Sharaf, Ramin Arian; Mezar-ı Şerif Üniversitesi İktisat Fak¼ltesi oğretim yelerinden Prof. Dr. Fada Farzam, Prof. Dr. Humayon İhsan, Prof. Dr. Abdul jalil Nikjoy, Prof. Dr. Abdul Khalil Murat, Prof. Dr. Sayid Usman Akrami, Noorulhaq Ghafori ve jowzjan Vergi Dairesi g¼revlileri ile birebir g¼r¼şmeler yaparak ulaştık.





## İKİNCİ BÖLÜM

### 2.1. MUHASEBE KAVRAMI

Bu bölüm muhasebe, muhasebe sistemi ile uluslararası muhasebe kavramlarının temel bilgilerin , bununla birlikte tarihsel olarak sürecin nasıl gelişim gösterdiğinin aktarıldığı bölümdür. İlk olarak tüm bu konulara temel teşkil eden muhasebe kavramından bahsedilecektir.

#### 2.1.1. Muhasebenin Tarihçesi ve Gelişimi

Muhasebenin ne olduğunu anlamamız için muhasebenin tarih boyunca düşünce ve uygulama açısından gelişimini incelememiz gerekmektedir. Bundan dolayı, muhasebe kavramı, ilk olarak kullanılmaya başladığı zamandan günümüze kadar gelen süreç de ele alınacaktır.

Muhasebenin ilk olarak nasıl ortaya çıktığı belirlenmemekle birlikte insanlık tarihi ile başlamış olabileceği düşünülmektedir ve kabul gören düşüncelerden birisi de muhasebenin bilim, teknik uygulamalarının en eskisi olduğudur. Bazı muhasebe tarihçileri insanların muhasebe ya da hesaplama ihtiyaçlarından dolayı yazı ve rakamların ortaya çıktığını belirtmektedir (Can, 2007:1).

İlk uygulamaya dâhil olan işlemlerde, muhasebe mal alımı ya da takası olarak kabul görmektedir. M.Ö. 3000-4000 yıllarında Sümerliler, Babilliler, Mısırlılar, Eski Roma uygarlıkları, muhasebe sistemlerini kullanmıştır. Bu sistemler yaşanan coğrafyanın ekonomik yapısına göre farklılıklar göstermiştir. Zaman ilerledikçe ihtiyaçlar, beklentiler, insanların bakış açısı ve teknoloji değişmiş, buna paralel olarak muhasebe de günümüzdeki halini almıştır. (Özyürek,2009; Aktaran:Kızıl-Kocur, 2017).

Muhasebe, çok geniş bir coğrafik alanda uygulanmış olup her zaman aynı amacın gerçekleştirilmesine hizmet etmiştir. Alfred Isaac, 1941 yılında yazdığı “Muhasebe Nazariyesi” isimli kitabında şu ifadeleri kullanmıştır: “Muhasebe, eski zaman insanlarınca, defter tutmakla eş değer sayılıyordu. Günümüzdeki iktisat

kavramında sadece defter tutma ile ilgili kayıtların ötesinde yeni kayıtlar da ortaya çıkmış ve muhaseb kavramı gelişmiştir. ayrıca” (Isaac, 1941; Aktaran:Kızıl-Kocur, 2017). Luca Paciola'nın Summa Arithmetica adlı eseri ile de muhasebe gelişim süreci hızlanmıştır.

Basitçe, muhasebe düşüncesinin köklerini insanlık tarihinin başlangıcında aramak mümkündür. Bunun nedeni ise sahip olunan varlıkların sayısındaki artış veya azalmanın belirlenmesi sadece ticari iş yapanlar için değil tüm insanlar için geçerli olmasıdır. Muhasebe tarihi; insanoğlunun gelişimi sürecinde değişen çevresel ve sosyal ihtiyaçlarına istinaden muhasebe uygulamalarının kronolojik değerlendirilmesidir. (Belkaoui, 1993:13; Aktaran:İbadov,2012).

Günümüzde, bilgisayarların muhasebe alanında kullanılması ile birlikte , muhasebeden beklenen tüm işler yerine getirilmeye başlanmıştır ve ilişkili tarafların bilgi gereklilikleri yerine getirilmiştir. Bu durum ise mali tablolara ve kayıtlara olan güvenin artması oluşmuştur (İbadov ve Hümbətov, 2014:612).

### **2.1.2. Muhasebenin Tanımı**

“Muhasebe, bir “bilgi sistemi”dir. Muhasebenin nasıl bir bilgi sistemi olduğu sorusunun cevabı ise şu şekilde olacaktır; bir işletmenin ya da organizasyonun kaynaklarının oluşumunu, oluşan kaynakların kullanım şeklini, işletmenin ya da organizasyonun faaliyetleri neticesinde işletme kaynaklarında oluşan artışları ve azalışları ilave olarak işletmenin ya da organizasyonun mali açıdan durumunu açıklayacak olan bilgileri üretip sonrasında bu bilgileri ilgili kişilere ve kuruluşlara iletimini sağlayan bir bilgi sistemidir” (Sevilengül, 2016: 3)

Kalenderoğlu, Genel Muhasebe ve Mali Tablolar Analizi adlı kitabında (2006) Muhasebe sistemi için, “işletmelere ve diğer tüzel kişilere ait varlıkların, dönen varlıkların, öz kaynakların, tüm üretim faaliyetinin ve sorumluluklarının, belirli göstergelere dayanarak ara vermeden, belgelere dayalı olarak ve tüm üretim faaliyetlerinin çift taraflı kayıt yöntemiyle muhasebe hesaplarında yansıtıldığı ve düzenlendiği sistemdir.” demiştir. (Aktaran:Dikici,2016).

“Kısmen ya da tamamen mali karakteri olup ve parasal ibarelerle ifade edilen faaliyetlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayabilecek şekilde verilerin, ilgili kaynaklardan toplanıp, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilip, raporlar halinde sunulmasına, bununla birlikte analiz edilmesi ve yorumlanma işleminin yapılması süreci muhasebedir”. (İbadov,2012).

Kuruluşun şekline ve büyüklüğüne bakılmaksızın, işletmelerdeki faaliyetlerin çoğu bir varlık hareketine neden olur. Bu işlemler işletmeye ait varlıklarda ve kaynaklarda bir değişiklik yaratan finansal işlemler olarak değerlendirilecektir (Bektöre,Sözbilir, Banar, 2007; Aktaran:İbadov,2012).

İşletmede yapılan mali işlemlerle ilgili veriler, işletmelerin gereksinimlerine uygun olarak toplanmalı, işlenmeli ve sunulmalıdır. İşletmede bu görevi muhasebe birimi yerine getirmektedir.

*“Muhasebe, bilim ve sanat olarak görülebilir, nedenine gelince ise muhasebenin fonksiyonlarını göz önünde bulundurduğumuzda finansal nitelikteki faaliyetleri ve olayları para ile ifade etme bununla birlikte sınıflandırma, özetleyip,kaydederek rapor etme ve sonuçların yorumlaması sistematik ve değerlidir”*  
(Lazol, 2010:14; Aktaran:İbadov,2012).

### 2.1.3. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebe Temel Kavramları, muhasebe teorisini yönlendiren ilkelerin en önemlisidir. Muhasebenin temel kavramları, muhasebe mesleğini icra edenler tarafından bir işletmenin finansal faaliyetlerini ve çabalarını ölçen, kaydeden ve raporlayan bir rehber olarak benimsenmektedir. Muhasebenin temel kavramları ayrıca mevcut muhasebe uygulamalarının genel bir tanımını yaparak muhasebeyi öğrenmeye ve uygulamaya yardımcı olur. Buna ek olarak çok bilinmeyen veya istisnai durumları analiz etmeye ve bu durumlar için muhasebe prosedürlerini iyileştirmeye fayda sağlar. (Stickney,Weil,Schipper,Francais 2010:25-26).

Muhasebe ile ilgili temel kavramlar muhasebenin hem teorik hem de pratik kavramlarına dayanan, finansal olaylardan hangisinin, nasıl, ne zaman kaydedileceği, ölçülmesi ve raporlanması kabul edilen başlıca kavramlardır.

Terexova (2008)’ya göre temel kavramların özellikleri şöyle sıralanabilir:  
Temel kavramlara dayandırılarak yeni kavramlar çıkartılabilir.

- Temel kavramlar uygulayıcılar tarafından kabul gören varsayımlardır,
  - Her kavram, diğer kavramlarla bağlantılıdır fakat diğer kavramlardan bağımsızdır.
  - Kavramlar, muhasebe uygulamasının nasıl olduğunu belirlemektedir.
- (Aktaran:İbadov,2012)

Sevilengül (2016)’a göre temel kavram on iki başlıkta toplanabilir:

- 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.

#### **2.1.4. Muhasebenin Bölümleri**

Özellikle şu durumdan bahsetmek gerekir ki, genel muhasebe sınırları, muhasebe türüne bakılmaksızın tüm işletmelerde, gerçek ve tüzel kişilerin girişimlerinde değişmemektedir. Buna rağmen hesaplarda ve hesaplamalarda ve kayıt ortamlarında yalnızca işletme faaliyetlerine bağlı olarak bir değişiklik vardır. Diğer taraftan muhasebe, faaliyetin türüne ve muhasebeden beklenen hedeflere göre bölümlendirilmiştir (Özkan, 1998;Aktaran: İbadov, 2012).

Jamie Pratt, 1996 yılında yayımladığı Ekonomik Bağlamda Finansal Muhasebe adlı kitabında:

*“Muhasebe temel olarak üçe ayırmaktadır. Bunları ise Genel, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi olmak üzere adlandırmaktadır. Maliyet muhasebesini yönetim muhasebesi kapsamına alarak; genel ve yönetim muhasebesi gibi ikili bir sınıflandırma yapılmaktadır. Buna ilave olarak, uzmanlaşma muhasebe türlerinden olan inşaat ,banka ,konaklama muhasebeleri ve diğer uygulamalar da muhasebenin temelde bu üç bölümünden faydalanmaktadır”* demiştir (Akt. Dikici, 2017).

##### **2.1.4.1. Genel Muhasebe**

“Genel Muhasebe ya da finansal muhasebe; varlıkların, işlemlerin ve sonuçların kayıtlarını her zaman saklayan yazılı bir bellektir” (Sevilengül, 2016:14).

Ticari muhasebe ya da finansal muhasebe olarak da isimlendirilen genel muhasebe, işletmelerin veya teşebbüslerin dışa yönelik faaliyetlerinin izlenerek

kayıt altına alındığı muhasebe dalıdır. Genel muhasebenin ilgi alanı, özellikle borç ve alacak ilişkilerinin sonucunda ortaya çıkan mali olaylar oluşturmaktadır.

Ahmet Kızıl'a ait Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları adlı kitapta (2006)

*“Genel muhasebe ile ilgili , şirkete ait borç ve alacaklarla ilgili olarak Bankalar Mevduat ve Kredi Hesapları, Makine Tesis ve Cihazlar, Stoklar, Kasa, Müşteriler, Satıcılar, Arazi ve Arsalar, Binalar, Taşıt Araç ve Gereçleri, Verilen Çekler, Alınan Çekler, Borç Senetleri, Alacak Senetleri, Kurumlar Vergisi (KV) , Gelir Vergisi (GV), Katma Değer Vergisi (KDV), Damga Vergisi (DV),Sermaye hesap”ları gibi hesapların kayıtlarının tutulması ve izlenmesi, işletmeye ait bilgi ve belgelerin düzenlenmesi ve izlenmesi bununla beraber beyanname ve bildirge hazırlanması benzeri birçok faaliyeti dönem sonunda gelir tablosuna ve bilançoda düzenleme işlemlerinin yapılmasıdır.”denilmiştir (Akt. İbadov, 2012).*

Bu faaliyetler gerçekleşirken maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesi işbirliği içindedir.

“Genel muhasebe, faaliyetleri objektif belgelere dayandırır ve doğruluğuna güvenilir şekilde kaydeder. Faaliyetlerin izlerinin sürekli saklanması aşağıdaki faydaları sağladığı söylenebilir:

- a. Daha önce yapılmış bir faaliyetin dayanağı, varlığı, biçimi hakkında bilgi verir,
- b. Belirli tarihlerde yapılması gereken faaliyetlerin unutulmamasını sağlar,
- c. İşletme varlıklarının, işletmenin normal faaliyetleri dışında, işletmeden çıkıp çıkmadığına dair kontrolü yapar.

Tüm bu hususları değerlendirdiğimizde, işletmenin varlık ve kaynaklarındaki değişimlerin takip edilmesi, öz kaynaklarındaki artış veya azalışlar belirlenerek , işletmenin kar ya da zararının bulunmasının, genel muhasebeye ait bir görev olduğu ortaya çıkmaktadır” (Sevilengül, 2016:14-15).

#### **2.1.4.2. Maliyet Muhasebesi**

“Maliyet muhasebesi, bir işletmedeki iç varlıkların akışını inceleyen bir muhasebe dalıdır. Maliyet muhasebesi konusunu oluşturan hususlar ise yöneticilerin karar mekanizmasına yardımcı olacak bilgi üretimi, satın alınan ve üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetinin hesaplanması ve satış fiyatının belirlenmesidir. Maliyet muhasebesinin uygulanmadığı iş kolu bulunmamakla beraber, maliyet

muhasebesinin tam manası ile uygulandığı işletmeler ise endüstriyel işletmelerdir. Endüstri işletmeleri, farklı şekillerde sağladıkları maddelere ait biçim ve özleri kimyasal ve fiziksel yöntemlerle değiştirip, faydaları arttıran ya da kullanılabilir kılan işletmelerdir.” (Hacirüstemoğlu, 2002; Aktaran: İbadov, 2012).

“Bu nedenle, işletmelerde üretilen ürünler ile tüketilen hammaddelerin ya da kaynakların bedellerinin belirlenmesi maliyet muhasebesince yapılmaktadır. Dolayısıyla maliyetin tanımını; belirlenmiş bir hedefe varabilmek için tüketilen hammaddelerin ya da kaynakların bedelidir diyebiliriz. Diğer taraftan maliyet muhasebesi tüketilen hammaddelerin ya da kaynakların bedelini parasal olarak belirlemektedir ve işletme içerisinde oluşan değeri miktar olarak belirleyip, tutar olarak saptamaktadır. Bu sayede işletmenin ihtiyacı olan bilgileri raporlar haline getirip işletmenin ilgililerine sunulmasına fayda sağlar.” (Elmacı, 2008:2-3; Aktaran: İbadov, 2012).

“Maliyet muhasebesinin amaçları şu şekildedir:

- İşletmelerde üretilen ürünlere ve hizmetlere ait birim ve toplam maliyetlerinin saptanmak
- Maliyet türlerinin ve merkezlerinin, maliyet taşıyıcıları açısından etkin kontrollerinin yapılmasını sağlamak
- İşletmelere ait kısa ve uzun vadeli planlarının hazırlanmasında gereksinim duydukları bilgileri üretmek
- Karar alınma aşamasında karar vericilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılamak
- İşletme faaliyetlerindeki verimliliği ve etkinliği değerlendirilmede katkıda bulunmak,
- İşletme faaliyetlerinin sonuçlarının çıkarılmasına yardımcı olmak
- Stok değerlemesinde, fiyatlandırmada, kontrolde ve karşılaştırmalarda daha düzenli ve daha sağlıklı bilgilerin hazırlanmasını sağlamaktır” (Özkan, 1998; Aktaran: İbadov, 2012).

#### **2.1.4.3. Yönetim Muhasebesi**

Yönetim Muhasebesi, yönetim faaliyetlerinde karar mekanizmasına yardımcı olan, genel ve maliyet muhasebesi tarafından oluşturulan geçmiş mali bilgilere dayanarak geleceğe yönelik planların hazırlanmasına katkı sağlayan bir muhasebe sınıfıdır (Lazol, 2010; Aktaran: Dikici, 2017). Söz konusu muhasebe birimi, işletme içerisindeki tüm paydaşlar için bilgiyi üretmektedir. Yönetim

muhasebesine ait temel amaç, yönetim süreci içerisinde ihtiyaç duyulan bilgileri üretmek ve sunmaktır (Ertaş, 2007 ;Aktaran: Dikici, 2017).

## **2.2. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ KAVRAMI**

### **2.2.1. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı**

Günümüzde teknolojik gelişmelerdeki değişimin hızlı ve sınırsız olması, ekonomik anlamda yoğun rekabet, ülkelerde üst kademedeki tutun da KOBİ lere kadar yeni yönetim politikaları benimsemelerini zorunlu kılmıştır. Öte yandan, bilginin değerinin keşfi yöneticilerin bilgi sistemlerini ve bilgi sistemindeki yeni yapıları artırmalarına neden olmuştur. Bilgi olan ihtiyaç, işletmeye iç ve dış bilgi akışı sağlayan yönetim bilgi sistemlerinin daha verimli kullanılmasını gerektirmiştir (Sürmeli, 1996;Aktaran:İbadov,2012).

Bilginin artan önemi ile birlikte , kurumsal yönetim sistemlerinin kurulması ve bu konseptte dayalı yapılar ön plana çıkmıştır. Bu süreçte, işletme yönetimine genel bilgi sistemi denilmiş olup, muhasebe ise yönetim bilgi sistemine ait alt sistem olarak gelişmiştir.

“Günümüzde işletmeler sadece gelenekselleşmiş muhasebe sistemi ile sağlanan bilgilerle yetinmemektedir ayrıca harici bilgilere de ihtiyaç duyulmaktadır” (Get Through Guides Ltd, 2010). Muhasebe bilgi sistemi, işletmelerdeki klasikleşen görünümlerinin yerine işletmelerin modern yöntemleri kullanıp, hem hızlı hem de kolay bir şekilde zamana uygun görüntüye kavuşmaları adına işletmeye ait bilgilerin, iş faaliyetlerinin sonuçlarının verimli hale gelmesi için önemlidir (Sürmeli, 1996;Aktaran:Dikici,2017). Buna ilave olarak muhasebe bilgi sisteminin işletme içinde en fazla ve en uzun soluklu kullanılan sistem olduğunu söylemek mümkündür. Sistemdeki tüm faaliyetler ve diğer ekonomik işlemler çift taraflı kayıtlarla kayıt altına alınmaktadır ve raporlanmaktadır. Bilgisayarların kullanıldığı muhasebe sistemleri, gelir tabloları ve bilanço gibi önemli olan finansal tabloların analizinin yapılmasını daha iyi hale getirmiştir.” (Sevilengül, 2016).

Günümüzde muhasebe birimleri, işletme gereksinimlerine çözüm sağlayan yönetim sistemlerini tasarlamak aynı zamanda sisteme girilmiş olan verilerden oluşan bilgileri analiz edip, yorumlama ve kullanma sorumluluğunu taşır. Muhasebe sistemi mevcut muhasebe bilgisini girdi olarak işler ve kullanıcıya çıktı şeklinde

sunar. Bu sistem aynı zamanda teknoloji, bilgi ve yönetsel yaklaşımların entegre edilmiş hali olarak da görülebilmektedir.(Kutlu, 2008:39)

Romney ve Steinbart (2000), muhasebe bilgi sistemini tanımlarken, işletmelerde bilgiyi kullananlara, planlama, kontrol ve işletmenin faaliyetlerini sürdürmek için ihtiyaç duyacakları bilgileri sunan bir veri işleme sürecidir, demiştir. Bir başka tanımda, muhasebe bilgi sisteminin, işletmenin varlık ve yükümlülüklerinde ve bu varlıkların kaynaklarında değişiklik yaratan finansal işlemlerle ilgili verileri toplayan, toplanan verileri işleyen ve bilgiye dönüştüren bir bilgi sistemi olduğu belirtilmektedir (Sürmeli, 1996;Aktaran:Dikici,2017).

Muhasebe bilgi sistemi, işletmeye ait muhasebe bilgilerinin ilgililere dağılımlarının gerçekleştirildiği dağıtım sistemidir. Sistemle birlikte hedeflenen unsurlar; işletme organizasyonunda yasal raporlama düzeni için gereği duyulan bilgilere sahip olma, güvenli muhasebe bilgilerini ise ihtiyacı olanlara temin edip ve işletmeleri olası riskli durumlardan, muhasebe bilgilerinin işletme içinde veya dışında kötüye kullanımlardan korumaktır (Kaynar, 2010; Aktaran,Dikici,2017).

### **2.2.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Kapsamı**

Muhasebe bilgi sistemi, geleneksel muhasebe türleri olan finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi gibi muhasebe türlerini içeren geniş bir konsepttir. Bununla birlikte muhasebe bilgi sistemi, işletme yönetiminin temel bilgi sistemleri içinde planlama ve kontrol fonksiyonlarını yerine getirmek için gereken bilgilerin büyük bir bölümünü kapsamaktadır (Varıcı, 2007:52).

İşletmenin faaliyetlerinin olduğu alan ve işletmeye ait diğer özelliklerine göre, her işletme için muhasebe bilgi sistemi kapsamı farklılaşmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi, işletme faaliyetlerinin gereksinim duydukları üç bilgi türünü de kapsar. Bu bilgi; dahili kullanıcılara sağlanacak bilgiler, harici kullanıcılara sağlanacak bilgiler ve ölçüm için gerekli olan bilgilerdir. Buna ilaveten, muhasebe bilgi sistemi sadece işletmenin içinde ya da işletme dışında gerçekleşen faaliyetler ve olaylarla ilgili ekonomik verileri kapsar. Bu verilerden birçoğu direkt para olarak ifade edilir ve bir kısmı parasal tablolara çevrilir (Sürmeli, 1996:48).

Muhasebe bilgi sistemi, muhasebenin defter tutma işleminden daha ziyade geniş bir içeriğe sahiptir. Muhasebe bilgi sisteminin, defter tutma işlemine denk tutmak yanlış olacaktır. Muhasebe artık evrensel ve geniş bir anlama sahip olup, işletme yönetimindekilere ve diğer kullanıcılara yönelik , rapor , analiz ve



yorumlama işlemlerini dahil ederek aynı zamanda planlama, kontrol ve karar vermeye yardımcı olan vazgeçilmesi zor bir sistemdir. Muhasebe süreci boyunca, bilginin kaynağı ve bilgiyi kullananlar arasında bir iletişim vardır (Kutlu, 2008:40).

### **2.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI KAVRAMI**

Günümüzde artan teknolojik fırsatlar ve ülkeler arasındaki sınırların ortadan kaldırılmasıyla, işletmeler teknoloji, küreselleşme, artan rekabet koşulları gibi konularda sürekli olarak değişmeye zorlanmaktadır.

Standart terimine ait kavram, bir veya daha fazla kritere uyan bir nitel ve karşılaştırma ölçütü olarak tanımlanabilir. Bunlar; bir nitelik veya niteliğin kabul görmüş hali, örnek ya da temel olarak alınabilinen, belirli bir türe, normlara, kavramlara ve kurallara vb. yapılan veya uygulanandır (Erol ve Aslan, 2017).

Kocamaz, 2012 yılında “Dünyada uluslararası alanda yaşanan ekonomik gelişmelerin sonucunda, ülke ekonomilerini birbirlerine bağlı veya bağımlı hale gelmiştir. Bu durum ülkelerin, finansal tabloların hazırlanmasında ve raporlanmasında, ortak muhasebe noktasında hareket etmeleri için muhasebe standartları hazırlanmasına yönlendirmiştir.” demiştir (Akt. Erol ve Aslan, 2017).

Uluslararası finansal raporlama standartlarının ortaya çıkışının nedenlerine baktığımızda; uluslararası ticarete, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu, Avrupa Birliği gibi uluslararası organizasyonların gelişmesi ,uluslararası işletmelerin ve yabancı yatırımcılarının sayılarının artması, ekonominin küreselleşmesi ile birlikte uluslararası muhasebe ve denetim firmalarının, yatırımcıların verilerini kullanan analistler için problemlerin oluşması, finansal raporların çeşitlerinin artması, nedenlerini görebiliriz (Erol ve Aslan, 2017).

Ulusların muhasebe sistemlerinin farklı olması uluslar arası platformda muhasebe ile ilgili problemler ortaya çıkarmış ve bu duruma karşılık ilgili taraflarca teorik ve uygulamada fazlaca çözüm önerileri meydana gelmiştir. Bu önerilerden bazıları International Accounting Harmonization yani Uluslararası Muhasebe Uyumlaştırılması sonrasında ise Convergence of Accounting Standards yani Muhasebe Standartlarının Yakınsanması yaklaşımları olmuştur. Bu yaklaşımları önerilerinin temel nedenleri, tüm ülkelerin ortak finansal standartlar etrafında toplanması ve buna ilave olarak birçok muhasebe araştırmacısının akademik çalışmalarında bu yaklaşımları sıkça savunmaları ve kabul edilen yaklaşım olarak görmeleridir. Tüm ülkeler ülkeler tarafından kullanabilecek “ uluslararası tek bir

muhasabe standartları takımı” geliştirmeye yönelik katkısı olan, güncel standartlar oluşturmak amacıyla muhasabe ile ilgisi olan kurumların senkronize çalışma faaliyetlerinin sonucu muhasabede Uluslararası Yakınsama oluşmuştur. (Ağca ve Aktaş, 2007).

Finansal tablolar, Muhasebe standartları baz alınmadan hazırlanması, tablolarda nitelik ve nicelik eksikliğine dolayısıyla yanlış değerlendirmelerin olmasına dolayısıyla yanlış kararlar alınmasına sebep olabilir. Muhasebe Standartlarının, tüm muhasabe uygulayıcıları için ortak bir dil olduğunu söylemekle birlikte muhasabe standartları, muhasabe sistemleri arasında tutarlılık ve karşılaştırılabilirliğin olması için önemli bir yer tutmaktadır (İbadov,2012).

Muhasebe standardı kavramının, uluslararası ve ulusal standart olarak ikiye ayrılması mümkündür. Ulusal Muhasebe Standardı, sistemi belirli olan bir ülkeye aittir ve standartların, uygulamaya konuldukları ülkelerdeki kurumlarda ve işletmelerde muhasabe birliğini sağladığını söylemek mümkündür. Ayrıca standartlara bakıldığında, Kurum ve işletmeler devlet bünyesinde ilgili yerlere karşı sorumludurlar.(Yazıcı, 2003:36;Aktaran:İbadov,2012). Uluslararası Muhasebe Standardı, mali bilgileri, ilgili tablo kullanıcılarına iletmek için birden fazla alternatif sağlayan, uluslararası bazda raporlamaya izin veren ve işletmelerin kendilerine uygun en iyi politikaları seçmelerine izin veren bir kavram olarak tanımlanır (Atmaca ve Çelenk, 2011:114).

### **2.3.1. Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (UMS/IFRS)**

“Birçok işletme, rekabetin globalleşmesi ile birlikte , uluslararası alanda faaliyet göstermek ve gelişim sağlamak için ihtiyaç duydukları modernizasyona ulaşmak adına yeni yatırımcı arayışına girmişlerdir. Buna ilave olarak yatırımcılar ise yurtdışındaki fırsatlarını artırmak ve oluşabilecek riskleri azalmak için çalışmalar yapmışlardır. Bu gelişmelerin neticesinde, işletmelerin uluslararası karşılaştırılabilir finansal tablolarına olan ihtiyacı ve dolayısıyla uluslararası karşılaştırılabilir muhasabe standartları konusu günümüzde önemini artırmıştır”. (Erol ve Aslan, 2017).

“Muhasebe içinde standart, muhasabe mesleğini icra edenlerce hesapların hazırlanması, düzenlenmesi ve kaydedilmesi için seçilen ve yerleştirilen yöntem ve yaklaşım bütünüdür. Bu yönden baktığımızda, muhasabe standartları muhasabe faaliyetlerinin yönetimine ilişkin düzenlemelerin aldığı isimdir. Buna göre

muhasabe standartları, muhasebenin hangi nitelikteki faaliyetlerin ve olayların, hangi değerler üzerinden sınıflandırılmasını, kaydedilmesini ve hangi raporlar aracılığı ile sunulacağını belirlemektedir.” (Aleksander, 2010:19; Aktaran: İbadov, 2012)

“Günümüzde iş dünyasının küreselleşmesi ile birlikte ülkeler arası sınırlar kalkmıştır, Dolayısıyla dünyanın herhangi bir ülkesinde her hangi bir yerinde ticari faaliyetlerde bulunmak kolaylaşmıştır. Bu durumlara istinaden muhasabe standartları da özel sektöre veya kamu kurumlarına açık, güvenli ve karşılaştırılması mümkün finansal tablolar sunulması adına, uluslararası muhasabe kuruluşları tarafından oluşturulmuş ve geliştirilmişlerdir.”(Degos, 2007:5; Aktaran: İbadov, 2012).

### **2.3.2. UMS/UFRS'nin Oluşturulma Amacı**

“Ülkelerin farklı finansal raporlama ilke ve kurallarına sahip olmaları,ulusal ve uluslararası düzeyde sorunlar meydana getirmektedir. Dolayısıyla, bu sorunları çözmek adına önce ulusal seviyede standardizasyon ihtiyacı ortaya çıkmış olsa da globalleşmenin etkisiyle uluslararası ticarete yaşanan artışlar ve işletmelerin globalleşmesi neticesinde, uluslararası standardizasyon ihtiyacı gündeme gelmiştir. Buna ek olarak yaşanan küresel ekonomik krizler, finans piyasalarında yaşanan bir takım sorunların tartışılmasını sağlamıştır ve 1930’lu yıllardan sonra ise sermaye piyasalarında ve menkul kıymetler borsalarında yaşanan her krizden sonra kamuoyu aydınlatma çabaları artmıştır” (Ayboğa, 2003; Aktaran: Erol-Aslan,2017).

Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS’ler), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunca (IASB) geliştirilip yayımlanan muhasabe standartları setidir. Muhasebe standartlarının yayımlanmasını amacı, dünya genelinde standartların tutarlı olacak şekilde uygulanması ile beraber ülkelerdeki işletmelerin finansal durumlarının, yatırım yapanlar ve diğer finansal tablo kullananlar için, uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir olmasına fırsat sağlamaktır. Bu Standartlar 2001 yılına kadar UMS adıyla yayımlanmıştır, bu tarihten sonra ise UFRS adıyla yayımlanmaya başlamıştır. 2017 yılından sonra ise dünya genelinde toplam 150 ülke UMS/UFRS’leri kabul etmişlerdir.(<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6649/UMS/UFRS-nedir?>)

Muhasebe Standartlarının oluşturulmasının amaçları şu şekilde sıralanabilir:

- Uygulamalardaki ortaya çıkabilecek farklılıkları azaltmak ,
- Muhasebe ile ilgili ilkelerde birliği sağlamak
- Mali tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamak, bunu sağlarken mali tabloların açık,uygunalabilir, anlaşılır ve tarafsız olmasını gerçekleştirmek
- İşletmede karar vericilerin yanlış değerlendirmelere maruz kalmamasını sağlamak ve karar verirken doğru kararlar vermelerini sağlamak
- Uluslararası mecrada finansal bilginin üretiminde ve sunulmasında ortak bir dil oluşturmak
- Uluslararası işletmelerin karşılaştıkları muhasebe standartlarının farklılıklarından kaynaklanabilecek sorunların giderilmesini sağlamak ve ticari ilişkiler sonucu ortaya çıkabilecek sorunları, muhasebe uygulamaları sayesinde elde etmek (Şensoy, 2008:8).

Muhasebenin yapması gerekenler, işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı ve düzenli bilgi aktarabilmesi ile sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden elde edilen bilgileri diğer kullanıcıları için beklenen fonksiyonunu yerine getirebilmesidir. Bundan dolayı muhasebe; birbirine benzeyen olayları aynı şekilde ifade etmelidir. Ürettiği bilgiler doğru, gerçeğe uygun, anlamlı, güvenilir ve karşılaştırılabilir olmalıdır. Dolayısıyla muhasebe belli standartlara göre hazırlanıp, belirli formlardaki mali tablolarla ve raporlarla ilgili kişilere ya da kurumlara ulaştırılmalıdır. Sermaye piyasası ile kamu aydınlatılması ve yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında kesin bilgi edinmeleri ise "muhasebe standartlarının" kaliteli ve uygulanabilir olması ile sağlanabilmektedir (İbadov, 2012).

### 2.3.3. UMS/UFRS'nin Gerekliliği ve Yararları

“Finansal piyasaların küreselleşmesi, uluslararası şirketlerin sayısındaki artış, bağımsız denetim kuruluşlarının uluslararası hale gelmesi, ülkelerdeki ekonomik birliktelik ve entegrasyon süreçlerinin oluşması, küresel piyasalarda muhasebe sistemlerinde meydana gelen farklılıklar,usulsüz ve muhasebe skandalları ,uluslararası muhasebe düzenlemelerinin yapılması ve ortak bir muhasebe dili oluşması ihtiyacını arttırmıştır.” (İbadov, 2012).

UFRS'leri kullanmak işletmelere aşağıda listelenen faydaları sağlamaktadır:

- Ulusal Muhasebe Standartları oluşturmak için yine bir zaman ve çaba harcanmasının önüne geçilmesi,

- Muhasebe problemlerine yönelik bakış açısının ulusaldan çok global bir bakış açısına yönelmesi
- İşletmelerin karşılıklı finansal karşılaştırmaların yapabilmesi, uluslararası sermaye piyasalarında da finansal verileri karşılaştırabilmesi,
- İşletmenin bulunduğu ülkeye ait finansal raporlama standartlarının kullanım zorunluğu olmadan, yabancı sermaye arayışı sağlayabilmek ve böylece işletmelerin tasarruf edebilmelerini sağlamaktır (Atmaca, 2010:30).

“Uyumlaştırma, çeşitlilik isteyen ve farklılıklara sahip olan muhasebe uygulamalarında, tek düzene ulaşılması için yapılması gereken çalışmalardır. Uyumlaştırma sürecinin hedefi, tüm ülkelerde kullanılan aynı muhasebe ve finansal raporlama standartlarının geçerli olmasıdır. Dolayısıyla, uyumlaştırma sürecinin uluslararası kabul gören muhasebe standartlarına ulaşmak adına önemli bir aşama olduğunu söyleyebiliriz.

Finansal raporlamanın uluslararası farklılık sebeplerini incelediğimizde sekiz önemli faktörün yer aldığı görmekteyiz. Bu faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Finansman kaynakları,
- Hukuk sistemi,
- Vergi,
- Politik ve ekonomik bağlar,
- Enflasyon,
- Ekonomik gelişme seviyesi,
- Eğitim seviyesi,
- Kültür .” (Berberoğlu 2002;Aktaran:Dikici,2017)

UFRS’ lerin yatırımcılar üzerinde de önemli etkilerin olduğu açıktır (Atmaca, 2010:30). Bunlar;

- UFRS, yatırımcılara sunduğu finansal tablo bilgisi daha doğru, kapsamlıdır ve zamanında sunulmaktadır. Buna göre, özellikle sermaye piyasalarında finansal tablo bilgilerine ulaşılmada yatırımcılar daha az risk alacaklardır.
- UFRS’ ler finansal raporlamanın etkinliğini ve kalitesini artırır. Bu durum küçük işletmelerin büyük işletmelerle rekabet edilebilirliğini artırır.

- Uluslararası pek çok farkın ortadan kaldırılması ile birlikte muhasebe standartlarında raporlama formatları standardize edilecektir. Dolayısıyla, finansal bilgiyi kullanım gösteren yatırımcılara önemli kazanımlar sunulacaktır.
- Finansal verilerin işlenmesindeki maliyetin azalması, sermaye piyasasındaki fiyatlara da etki etmektedir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3.1. TÜRKİYE MUHASEBE SİSTEMİ

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye'ye ait muhasebe sisteminin tarihçesi ve gelişimiyle ilgili kronolojik olarak bilgi verilmiştir, ardından muhasebe sisteminde kullanılmakta olan hesap planı ve finansal tablolar incelenmiştir, son bölümde ise Türkiye Muhasebe Standartları temel düzeyde ele alınmıştır.

#### 3.1.1. Muhasebe Sisteminin Tarihçesi ve Gelişimi

“Muhasebe tanım itibariyle genel bir anlam içermektedir. Hem özel kesimde, sektör, hem de kamu kurumları muhasebeden faydalanmaktadır. Muhasebenin Türk devletlerinden önce de olduğunu bilinmektedir. Muhasebe kelimesi kökenin Arapça'da "muhasaba" kelimesinden geldiği bilinmektedir. Kelimenin anlamı ise "hesaplaşma, hesap ilmi" dir. Bununla beraber muhasebe kelimesinin kökünün yine Arapça'dan alınan ve aritmetik manasını taşıyan hesap (hisab) kelimesi olduğunu söyleyebiliriz. Eski Aritmetik kelimesi ise Yunanca' dan Fransızca' ya ve sonrasında türkçeye geçmiş olup anlamı "sayı saymaya ilişkin" dir. Hesap kelimesi hem muhasebe kelimesinin kökenini oluşturmuş hem de muhasebenin içerisinde bir kavram olmuştur. Muhasebe içerisinde hesap ise, üzerine aynı ölçüt ile işlem düşülen, denetlenmeye uygun, çift yanlı bir hesaplaşma çizelgesi olarak tanımlanmaktadır (Güvemli, 1995: 3; Aktaran:Yılmaz-Yılmaz,2016).

Türkler tarafından meydana getirilen muhasebe tarihinin ilk döneminin başlangıcını mevcut bilgi ve belgelerin yetersiz olmasından dolayı tam olarak saptanabilmesi mümkün değildir.” (Can, 2007:2).

“Fatih Sultan Mehmet dönemi, Osmanlı'da devlete ait hesap işlerine dair ilk yasal düzenlemelerin olduğu dönemdir. Bu süreçte devletin mali yapısının yönetimi “defterdarlık” şeklinde olmuş, Maliye Bakanlığı ise Tanzimat döneminde

kurulmuştur. İşletmelerin muhasebe ihtiyacı , Batı Avrupa’da muhasebenin atası olarak kabul edilen Luca Pacioli’nin yaptığı çalışmalarla ile birlikte, kârın çıkarılmıştır. Her iki kanunun yayımlanması muhasebe uygulamasının önemini artırmakla beraber muhasebe ile ilgili gelişmelere çaba harcamıştır (Yalkın, 2006: 11; Aktaran:İbadov,2012).

VUK, hem defter tutma, değerlendirme ve belgeleme gibi faaliyetlerde muhasebeye düzen getirmiş, hem de özel sektör ve kamu sektörü kanun kapsamına girdiği için, muhasebe uygulamaları için kapsamlıca bir düzen getirmiştir. 1957 yılında yayımlanan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu da bir Alman Profesör başkanlığı altında hazırlanmıştır. Bu kanunun özellikle anonim ortaklıklardaki muhasebe düzenine dair bazı şekil ve esas zorunlulukları getirdiği bilinmektedir (İkadov,2012).

“1960’dan sonra, Türkiye’nin ABD ile yakın askeri ve ekonomik ilişkiler içinde girdiği görülmektedir. Bu yakınlık, muhasebe uygulamalarını da etkisi altına almıştır. Nitekim tekdüzen muhasebe sistemi oluşturma çabası içine bu dönemde girildiği görülmektedir. Muhasebe ile ilgili yapılan düzenlemeler, özellikle ABD’de kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles [GAAP]) dikkate alınarak gerçekleştirilmiştir.” (Dinç-Atasel, 2016).

Yine 1960’lı yıllarda, Türkiye’de planlı kalkınma dönemi başlamış olup buna istinaden bazı muhasebe tekniklerinin izlenmesi zorunluluk arz etmiştir. Esasında, hem özel sektörde hem de kamu sektöründe hedeflere yönelik yatırım harcamaları önem kazanmıştır. İlk defa bu dönemde, muhasebe teorisi ile ilgili çalışma yapanlarla, muhasebenin uygulayıcılarının meydana getirdiği bir çalışma kurulu (komisyonu) kurulmuştur. Bu kurul, 1964 yılında iktisadi devlet kuruluşlarına mali işlerin tarihi gelişimini incelemiş ve bu uygulamaların tüm kuruluşlarda uygulanabilir olmasına dikkat etmiştir. Bu kurul, dört yıllık çalışmanın sonrasında sekiz adet el kitabı ortaya çıkarmıştır ve 1968’de yayınlamıştır (Kızıl vd., 2015: 79; Aktaran:Dinç-Atasel, 2016) .



1971 yılında kurulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu, 07.07.1971 tarih ve 7/2767 sayılı Kararname ile Tekdüzen Muhasebe Sistemini hazırlamışlardır. 01.01.1972 tarihinden itibaren ise bazı Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nde (KİT) tekdüzen muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmıştır. KİT'lerin kullanımı için hazırlanmış olan tekdüzen muhasebe uygulamaları sonraları özel sektördeki büyük kuruluşları da etkilemeye başlamıştır. Bu duruma istinaden, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin muhasebe uygulamalarında esas alınmaya başlandığı görülmüştür. (Öz ve Çevikcan, 2010: 118). Bu duruma göre, 1960-1972 yıllarında oluşturulmaya çalışılan Tekdüzen Muhasebe Sistemi kamu kurumlarına yöneliktir ve düzenlemelerin tamamının kamu bürokrasisi tarafından yönlendirildiği aşıkardır.

Türkiye uluslararası sermaye hareketleriyle tanışması, 1980'den sonra dışarıya açılma politikası ile başlamıştır. (Güvemli, 2016: 62; Aktaran: Dinç-Atasel,2016). Türk ekonomisinin dışa açılması ve Uluslararası sermayenin Türkiye'ye girmesinin artması ile birlikte, 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu, bir kamu kurumu olup, muhasebeyle ilgili olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin 1984 yılında benimsendiği ve sadece Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi işletmeler için geçerli olan Sermaye Piyasası Kurulu Standart Hesap Planı yayımlamıştır. Bu düzenleme, özel sektöre dair muhasebe alanında yapılan ilk çalışmadır. Sermaye piyasalarının gelişebilmesi için gerçeğe uygun finansal tablolar hazırlanması gerektiği ve bunun içinde gerçeğe uygun muhasebe uygulamalarına gereksinim olduğu görülmeye başlanmıştır. (Dinç-Atasel,2016).

26.12.1992 tarihinde Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan ve uygulanma tarihi 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nin yürürlüğe girmesi, Türkiye'de özel sektöre yönelik muhasebenin dönüm noktası olarak görülen en önemli gelişmelerden birisidir. (Dinç-Atasel,2016).

"9 Şubat 1994 tarihinde, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB)'nce , Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. Kurul, 36 kuruluşu temsil eden üyelerden oluşmaktaydı. Kurul, kurulduğu gün ilk toplantısını yapmıştır ve

Kurul üyeleri tarafından dört yıllık süre olmak üzere bir başkan, bir sekreter ve iki sekreter yardımcısı seçilmiştir. Standartları saptamak için, 30 adet muhasebe standardı komisyonu kurulmuştur. 17 Aralık 1994 tarihinde, Kurul ikinci toplantısını yapmıştır. Bu tarihte yapılan toplantıya kadar muhasebe komisyonları 24 adet muhasebe standardının ilk taslaklarını hazırlayıp Kurul'a gönderilmiştir. Kurul, yine yapılan bu toplantıda gönderilen taslaklardan on bir tanesini görüşmüştür ve çalışmalarındaki devamlılık için öneriler sunulmuştur. 14 Nisan 1996 tarihinde yapılan genel kurul toplantısında ise 11 standarda dair son taslaklar görüşülmüş olup "Türkiye Muhasebe Standardı" adı altında oybirliği sağlanarak kabul edilmiştir. Kurul tarafından standartların 01 Ocak 1997 tarihinden sonra yürürlüğe girmesi öngörülmüştür" (Yalkın, 2006:15;Aktaran:İbadov,2012).

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), TÜRMOB bünyesinde 2002 yılına kadar geçen sürede etkin bir şekilde görev yapmış ve muhasebe standartları açısından önemli katkıları vermiştir. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde ile kurulan , idari ve mali özerkliği olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yapmış ve faaliyete geçmiştir.Bu duruma ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

### **3.1.2. Muhasebe Hesap Planı**

"Türkiye'deki işletmelerin , muhasebe sistemleri tekdüzen hesap çerçevesi ve planı doğrultusunda oluşturulmalıdır.Bununla beraber , muhasebe hesap planında yer alan işletme hesaplarının Tekdüzen Hesap Planının açıklama bölümünde belirtildiği gibi kullanılması zorunludur" (Akdoğan ve Sevilengül, 1999:31).

Tekdüzen hesap çerçevesi yapısı aşağıdaki gibidir (Akdoğan ve Sevilengül, 1999:32):

Hesap Sınıfları 1 ile 9 arasında,

Hesap Grupları 10 ile 99 arasında

Ana Hesaplar 100 ile 999 arasında

Tekdüzen Hesap Planı, Bilanço Hesapları, Gelir Tablosu Hesapları ve diğer hesaplar şeklinde ana hesap sınıfları olarak ayrılmıştır.

### 3.2.2.1. Bilanço Hesapları

“Bilanço hesaplarını temelde aktif ve pasif hesaplar başlıkları altında sınıflandırmak mümkündür” (Akdoğan ve Sevilengül, 1999; Sevilengül, 2005):

- I. Aktif Hesaplar
  - a. Dönen Varlıklar
  - b. Duran Varlıklar
- II. Pasif Hesaplar
  - a. Kısa Vadeli Yabancı kaynaklar
  - b. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
  - c. Öz kaynaklar

#### 3.1.2.1.1. Aktif Hesaplar

İşletmenin elinde bulunan varlıklar, İşletme bilançosunda aktif tarafında gösterilmektedir. Bu varlıklar likitlik ve zaman bakımından ikiye ayrılır: Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklar.

**Tablo 1: Aktif Hesaplar**

<b>1.DÖNEN VARLIKLAR</b>	“Dönen Varlıklar hesap grubunun kapsamında ; nakit biçimde bankada ve elde tutulan varlıklar,normal koşullarda en fazla bir yıla kadar veya işletmenin normal faaliyet dönemi içerisinde paraya çevrilmesi yada tüketilmesi öngörülen varlık unsurlar vardır. Dönen Varlıkların bölümlenmesi ise; hazır değerler, menkul kıymetler, ticari alacaklar, diğer kısa vadeli alacaklar, stoklar, gelecek döneme ait giderler ve gelir tahakkukları ile diğer dönen varlıklar şeklinde olmaktadır”
<b>10.Hazır Değerler</b>	“Bu grubun kapsamında; nakit olarak bankada veya elde bulunan varlıklar ve istenildiği anda değer kaybına uğramadan paraya çevirme imkânı bulunan varlıkları (Menkul kıymetler hariç) vardır.”
<b>11.Menkul Kıymetler</b>	“Bu grubun kullanılmasının amacı; faiz geliri veya kâr payı sağlamak veya fiyat değişmelerinden yararlanarak kârlar elde etmek amacı ile geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonusu, finansman bonusu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi, menkul kıymetler ile bunlara ait değer azalma karşılıklarının izlenmesidir.”
<b>12.Ticari</b>	“Bir yıl içinde paraya dönüşmesi öngörülen ve işletmenin ticari ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacaklar bu hesap grubunda

<b>Alacaklar</b>	gösterilir. Ticari ilişkilerden dolayı ana kuruluş, iştirak ve bağlı ortaklıklardan olan alacaklar var ise, bu grupta ki ilgili hesapların ayrıntılarında açıkça gösterilir.”
<b>13. Diğer Alacaklar</b>	“Bu hesap grubun amacı; herhangi bir ticari nedeni olmadan meydana gelmiş ve en fazla bir yıl içinde tahsil edilmesi düşünülen senetli, senetsiz alacaklar ile bu gruba ait şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığının izlenmesini sağlamaktadır.”
<b>15. Stoklar</b>	“Bu grup, işletmenin satmayı, üretimde kullanmayı veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşmaktadır. Faturası gelmemiş stoklar ilgili buldukları kalemin içinde gösterilir.”
<b>18. Gelecek Aylara Ait Giderler</b>	“Bu grup, içinde olunulan dönemde ortaya çıkan, fakat gelecekte ki dönemlere ait olan giderler ve faaliyet dönemine ait olup da kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerden oluşur.”
<b>19. Diğer Dönen Varlıklar</b>	“Kendi bölümlerinde, tanımlanmamış olan diğer dönen varlık kalemleri yukarıda belirtilen bölümlere girmediği için özellikle bu grupta yer alır.”
<b>2. DURAN VARLIKLAR</b>	“Duran Varlıklar hesap grubunun kapsamı; bir yıldan ya da bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılması gayesiyle elde edilen ve ilke olarak bir yılda ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi ya da tüketilmesi öngörülmeleyen varlıklardır. Duran Varlıkların bölümlenmesi, Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Mali Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ve Diğer Duran Varlıklar şeklindedir.”
<b>22. Ticari Alacaklar</b>	“Bu grupta bir yıldan fazla uzun vadeli senetli ve senetsiz ticari alacaklar izlenilir. Vadesi bir yılın altına düşenler, dönen varlıklar içerisindeki ilgili hesaplara aktarılır. Ticari ilişkilerden dolayı ana kuruluş iştirak ve bağlı ortaklıklardan olan alacaklar varsa, bu grupta ki ilgili hesapların ayrıntılarında gösterilir.”
<b>23. Diğer Alacaklar</b>	“Kapsamında, Herhangi bir ticari işleme dayanmadan meydana gelmiş ve bir yıldan uzun sürede tahsil edilmesi düşünülen alacaklar vardır. Vadesi 1 yılın altına düşenler dönen varlıklar içerisindeki ilgili hesaplarına aktarılır.”
<b>24. Mali Duran Varlıklar</b>	“Uzun vadeli amaçlarla ya da yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan uzun vadeli menkul kıymetlerle ya da paraya dönüşme niteliğini kaybetmiş uzun vadeli menkul kıymetler bu grupta izlenilir. Ayrıca, diğer bir işletmeye veya bağlı ortaklığa ortak olmak amacıyla edinilen sermaye payları da bu grupta yer alır.”
<b>25. Maddi Duran Varlıklar</b>	“Bu hesap grubu, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi 1 yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur.”

<b>26. Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	“Bu hesap grubu, herhangi bir fiziksel varlığı olmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı ya da yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefîyelerin izlendiği hesap grubudur.”
<b>27. Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar</b>	“Belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderleri içerir.”
<b>28. Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları</b>	“Bu grup, içinde bulunan dönemde ortaya çıkan ancak gelecek yıllara ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da ileriki yıllarda tahsil edilebilecek gelirlerden oluşur.”
<b>29. Diğer Duran Varlıklar</b>	“Bu grupta, bundan önceki bölümlerde sayılan duran varlık kalemlerine girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer duran varlık kalemleri yer alır.”

(<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>)

### 3.1.2.1.2. Pasif Hesaplar

İşletmenin elinde bulundurduğu varlıkların sağladığı kaynaklar ise işletme bilançosunun pasif tarafında göstermektedir. Bu varlıklar sahiplik ve zaman bakımından üç yere bölünür: Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ve Öz kaynaklar.

**Tablo2: Pasif Hesaplar**

<b>3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	Kapsamı, kısa vadeli yabancı kaynaklar, dönen varlıkların ayrılmasında kullanılan ölçüye uygun olarak, en çok bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi sonunda ödenecek yabancı kaynaklardan oluşmaktadır. Bölümlenmesi ise, Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, Mali Borçlar, Ticari Borçlar, Diğer Borçlar, Alınan Avanslar, Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler, Borç ve Gider Karşılıkları, Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları ile Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar şeklindedir.
<b>30. Mali Borçlar</b>	Kapsamı, kredi kurumlarına olan kısa vadeli borçlar ile kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları ile sağlanan krediler ve vadesine 1 yıldan daha az bir süre kalan uzun vadeli mali borçların ana para taksit ve faizleridir.
<b>32. Ticari Borçlar</b>	Kapsamı, kuruluşun ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçların kaydedildiği hesaplarıdır.
<b>33. Diğer Borçlar</b>	Kapsamı, hesap grubu; herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş ve en çok bir yıl içinde ödenmesi düşünülen borçların kaydedildiği hesaplarıdır.
<b>34. Alınan Avanslar</b>	Bu hesap, gerek satış sözleşmeleri dolayısıyla gerekse diğer nedenlerle, işletme tarafından üçüncü kişilerden alınan avansların izlendiği hesaptır.
<b>36. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler</b>	Bu hesap grubu, işletmenin sorumlu ya da mükellef sıfatıyla, ödeyeceği vergi, resim, harç, kesinti, sigorta primi, sendika aidatları, icra taksitleri ve benzeri borçlarının izlendiği hesap grubudur.

<b>37. Borç ve Gider Karşılıkları</b>	Bu hesap grubu, bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen kısa vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan karşılık hesapları aktif düzenleyici nitelikte değildir.
<b>38. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları</b>	Bu grup, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan ancak gelecek aylara ait gelirler ile faaliyet dönemine ait olup ödenmesi gelecek aylarda yapılacak giderlerden oluşur.
<b>39. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	Bu grupta Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar yer alır.
<b>4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	Kredi kurumlarından, sermaye piyasasından ve işletmenin ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerden sağlanan ve bir yıldan fazla vadeli olan işletme borçlarını kapsamaktadır. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar, Mali Borçlar, Ticari Borçlar, Diğer Borçlar, Alınan Avanslar, Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler, Borç ve Gider Karşılıkları, Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları ile Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar şeklinde bölümlenmektedir.
<b>40. Mali Borçlar</b>	Bilanço tarihi itibarıyla vadesine bir yıldan fazla süre kalmış bulunan, banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan krediler ile işletme borçlanma amacıyla ihraç edilmiş, menkul değerler bu hesap grubunda yer alır.
<b>42. Ticari Borçlar</b>	Bilanço tarihinden itibaren vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan ticari borçlar bu hesap grubunda yer alır. Bağlı ortaklıklara ve iştiraklere olan ticari borçların tutarları bilanço dipnotlarında belirtilir.
<b>43. Diğer Borçlar</b>	Bu hesap grubu, herhangi bir ticari nedene dayanmadan meydana gelmiş vadeleri bir yıldan fazla süreli bulunan borçların kaydedildiği hesapları kapsamaktadır.
<b>44. Alınan Avanslar</b>	Satış sözleşmeleri ve diğer nedenlerle alınan ve vadeleri bir yılı aşan avanslar bu bölüm kapsamına girer.
<b>47. Borç ve Gider Karşılıkları</b>	Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen uzun vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan karşılık hesapları aktif düzenleyici nitelikte değildir.
<b>48. Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları</b>	Bilançonun çıkarıldığı dönemi izleyen yıldan daha sonraki bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirler ile faaliyet dönemine ait olup da gelecek bilanço dönemlerinde ödenecek giderlerden oluşur.
<b>49. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	Özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmamış olan diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar bu grupta yer alır.
<b>5. ÖZ KAYNAKLAR</b>	İşletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile, Sermaye Yedekleri, Kâr Yedekleri, Geçmiş Yıllar Kârları ve Geçmiş Yıllar Zararları ve Dönemin Net Kâr veya

	Zararını kapsamaktadır.
<b>50. Ödenmiş Sermaye</b>	İşletmeye tahsis edilen veya işletmelerin ana sözleşmelerinde yer alan ve Ticaret Siciline tescil edilmiş bulunan sermaye tutarı bu hesapta yer alır. Kayıtlı sermaye sistemine alınan ortaklıklarda çıkarılmış sermaye gösterilir. Kayıtlı sermaye tavanı ayrıca dipnotlarda belirtilir.
<b>52. Sermaye Yedekleri</b>	Hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları ve yeniden değerlendirme değer artışları gibi sermaye hareketleri dolayısıyla ortaya çıkan ve işletmede bırakılan tutarların izlendiği hesap grubudur.
<b>54. Kâr Yedekleri</b>	Kanun, ana sözleşme hükümleri ya da ortaklıkların yetkili organları tarafından alınan kararlar uyarınca, dağıtılmamış ya da işletmede alıkonulmuş kârlar bu hesap grubunda gösterilir.
<b>57. Geçmiş Yıllar Karları</b>	Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan ve işletme sahibine veya ortaklarına dağıtılmamış bulunan kârlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarların izlendiği hesaptır.
<b>58. Geçmiş Yıllar Zararları (-)</b>	Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan dönem net zararlarının izlendiği hesaptır.
<b>59. Dönem Net Karı (zararı)</b>	İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin vergi sonrası net kâr tutarının izlendiği hesaptır.

(<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>)

### 3.1.2.2. Gelir Tablosu Hesapları

İşletmeye ait gelir tablosu hesapları, işletmenin faaliyet dönemindeki brüt satışlar, satış-indirimleri, satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar, diğer faaliyetlerden gider ve zararlar, finansman giderleri, olağandışı gelir ve kârlar ile olağandışı gider ve zararlardan oluşmaktadır.

**Tablo3:** Gelir Tablosu Hesapları

<b>6. GELİR TABLOSU HESAPLARI</b>	İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin brüt satışları, satış-indirimleri satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar, diğer faaliyetlerden gider ve zararlar, finansman giderleri, olağandışı gelir ve kârlar ve olağandışı gider ve zararlardan oluşur.
<b>60. Brüt Satışlar</b>	İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal yada hizmetler karşılığında alınan yada tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri brüt satışlar içinde gösterilir. Brüt Satışlara Katma Değer Vergisi dahil edilmez.
<b>61. Satış İndirimleri (-)</b>	Net satış hasılatına ulaşabilmek için brüt satışlardan indirilmesi gereken değerleri kapsar. Satıştan iadeler, satış iskontoları ve diğer indirimler şeklinde bölümlenir.
<b>62. Satışların Maliyeti (-)</b>	İşletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsar. Başka bir deyişle dönem içinde alıcılara satılan ya da devredilen mal ve hizmetlerin üretimi (imalatı) ya da satın alınması için yapılan tüm giderleri içerir.
<b>63. Faaliyet</b>	İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine

<b>Giderleri</b>	yüklenmeyen araştırma ve geliştirme giderleri; pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderlerinden oluşan hesap grubudur. 7.inci grupta izlenen esas faaliyet dönem giderleri, yansıtma hesapları alacağı ile dönem sonlarında bu grupta yer alan hesaplara devredilir.
<b>64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar</b>	İşletmenin esas faaliyeti dışında iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü geliri ile faiz ve diğer temettü gelirleri, temerrüt faizleri, kambiyo kârları, kira gelirleri, menkul kıymet satış kârları gibi diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve kârlardan oluşur.
<b>65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)</b>	İşletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları içerir.
<b>66. Finansman Giderleri (-)</b>	İşletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz, kur farkları, kredi komisyonları ve benzeri diğer giderleri kapsar.
<b>67. Olağandışı Gelir ve Kârlar</b>	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.
<b>68. Olağandışı Gider ve Zararlar</b>	İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararların yer aldığı hesap grubudur.
<b>69. Dönem Net Kârı ve Zararı</b>	Dönem sonlarında, sonuç hesaplarında yer alan gelir ve gider hesaplarının aktarıldığı hesaptır. Gelir hesapları bu hesabın alacağına, gider hesapları borcuna kaydedilir. Hesabın kalanı vergiden önceki dönem kârı veya zararını gösterir.

(<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>)

### 3.1.2.3.1. Maliyet Hesapları

İşletmeye ait maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi adına yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.

Bu bölümde incelenecek gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7B olarak ayrılmaktadır.”

(<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>)

### 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları

“7/A seçeneği, büyük ve orta büyüklükteki üretim ve hizmet işletmeleri için özellikle zorunlu olarak önerilmektedir; giderler, esas defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenmektedir. Yine bu uygulamada, eş zamanlı kayıt yönteminin kullanılması önerilir, giderler yapıldıkları anda ilgili defter-i kebir hesaplarına



fonksiyon esasına göre kaydedilirken, söz konusu giderler aynı zamanda yardımcı defterler de hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenmektedir.

Bu kayıt yönteminde; giderler eş zamanlı olarak aynı anda hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hem de ilgili gider yerlerine göre izlendiğinden; muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin üretim ve hizmet maliyetlerinin belli bir düzen içinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır.

Bu uygulamada, maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenmiştir:

70-Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları

71-Direkt İlk madde ve Malzeme Giderleri

72-Direkt İşçilik Giderleri

73-Genel Üretim Giderleri

74-Hizmet Üretim Maliyeti

75-Araştırma Geliştirme Giderleri

76-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

77-Genel Yönetim Giderleri

78-Finansman Giderleri

Bu kısımda yer alan Maliyet Hesap Gruplarının her biri gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları olarak bölünmektedir.”

(<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>)

### **Gider Hesapları**

“Bu hesaplar; dönem içinde yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin izlendiği ve borçlarına kaydedildiği hesaplardır. Gider hesaplarına yapılacak kayıtlara ilişkin olarak düzenlenecek muhasebe fişlerinde gider yerleri ve gider çeşitleri hesaplarına ait numaralar birlikte yazılır.”

(<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>)

### **Gider Yansıtma Hesapları**

“Bu hesaplar, “fiili maliyetlerin” uygulandığı durumlarda gider hesaplarında toplanan giderlerin tümünün; önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin kullanılması durumunda ise, bunlara göre saptanan giderlerin ilgili hesaplara yansıtılmasını sağlamak amacıyla kullanılır.”

(<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>)

### **Fark Hesapları**

“Bu hesaplar, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulanması halinde fiili giderler ile önceden saptanmış giderler arasındaki farkların kaydedildiği hesaplardır.Fark hesapları borç ve alacak kalıntısı verebilir.”

(<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>)

### **7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları**

“ Bu seçeneği uygulayanlar, giderlerinin izlenmesini isteyen ticaret işletmeleri isteyen küçük hizmet işletmeler ile isteyen küçük üretim işletmeleridir.

Bu uygulamada izlenmesi, giderler defter-i kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre yapılır. Maliyet çıkarma dönemlerinde, söz konusu giderler gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet veya mamul maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır.

Gider çeşitlerinin fonksiyonlarına dönüştürülmesinde ve ilgili gider yerlerine yüklenmesinde, işletmeler isterlerse gider çeşidi hesaplarından ilgili gider yerlerine ve fonksiyonel gider hesaplarına aktarmalar yapılmasını gerektirecek kayıt düzenini seçerler.

İsterlerse, eş zamanlı kayıt düzenini bu seçenek için de kullanarak yardımcı defterlerde fonksiyonel gider hesaplarını ve gider yerlerini izleyebilirler. Bu suretle gider çeşitleri tahakkuk ettikçe ilgili defter-i kebir hesaplarında izlenirken; aynı anda yardımcı defterlerde fonksiyonlarına göre izlenip eş zamanlı olarak gider yerlerine aktarılabilir.

7/B seçeneğinde işletmeler 79 No’lu gruptaki maliyet hesaplarını kullanır. Bu uygulamada maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenir:

79 Gider Çeşitleri

790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

791 Memur Ücret ve Giderleri

792 Personel Ücret ve Giderleri

793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

794 Çeşitli Giderler

795 Vergi, Resim ve Harçlar

796 Amortismanlar ve Tükenme Payları

797 Finansman Giderleri

798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları

799 Üretim Maliyet Hesabı”

(<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm>)

### 3.1.2.3.2. Serbest Hesaplar

8 No’lu ana hesap grubu işletmelerin serbest kullanımına tahsis edilmiştir. Hesap planında bu gruba ait hesap yoktur.

16.12.1993 Tarih, 21790 Sayılı Resmi Gazete’de Maliye Bakanlığınca yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tabliğine göre , Boş olan 8 Ana Hesap Grubu, Tebliğdeki muhasebe ilkelerine ve eş zamanlı maliyet tesbit etme yöntemine aykırı olmamak şartıyla yönetim muhasebesi amaçları için kullanılabilir.

### 3.1.2.3.3. Nazım Hesaplar

Tekdüzen hesap planında nazım hesaplar konusunda her hangi bir düzenleme gösterilmemiş, sadece 9 No’lu grubun nazım hesaplara ayrıldığı belirtilmiştir.

“Nazım Hesaplar, kalanların bilançoda yer aldığı ve sadece bilgi göstermek görevini yüklediği için varlık ve kaynak hesaplarının dışında özellik gösteren hesaplardır.

- İşletmenin sağladığı bazı haklar ile yüklediği yükümlülüklerin izlenmesi,
- İşletmenin dışında bulunan bazı varlıkların bulunduğu yer açısından izlenmesi,
- Kullanılması bir takım hukuki sınırlamalara tabii işletme varlıklarının bu özelliğinin belirtmesi,
- İşletmenin muhasebe disiplini altında toplanması istenen bir kısım bilgilerin elde edilmesi

Amacıyla kullanıldığı için, uygulamanın yaygınlığı işletmeler arasında büyük farklar gösterebilmektedir.” (Akdoğan ve Sevilengül, 1999: 691;Aktaran:İbadov,2012)

### 3.1.3. Finansal Tablolar

“Mali tablolar, standartlaştırılmış muhasebe kayıtlarıdır . Bu standartlaştırılmış muhasebe kayıtlarında, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu ve Türkiye Vergi Kanunu’na istinaden, bazı işletmeler için zorunlu olan, işletmenin dönemsel faaliyetlerinin sonucunda hazırlaması ve yayınlaması zorunlu

olan ve ilgili işletmelerin performansını gösteren kayıtlardır” (<http://muhasebeturk.org>, 2019).

Finansal tabloların sunuluşu ile ilgili bilgileri içeren 1 no.lu Türkiye Muhasebe Standart’ında finansal tablolar teriminin kapsamını; gelir tablosu ,özkaynak, bilanço, nakit akış tablosu, değişim tablosu, kar dağıtım tablosu ile bu tablolara ait dipnotlar ve açıklamalarıdır.

MSUGT’de , “mali tablolar ilkeleri” başlığı altında, mali tablolar sıralanmış olup, mali tablolara ait amaçlar, bilgilerin özellikleri ve düzenleme ilkeleri açıklanmıştır.

“Finansal tabloların amaçları, Uluslararası Muhasebe Standartları ile TMS’de, genel olarak “işletmeye ait finansal durum, işletme faaliyetlerinin sonuçları ve işletmedeki nakit akışı hakkında bilgi verip, bu bilgileri finansal tabloları kullanan tüm kullanıcılara sunmaktır” denilmektedir.”(İbadov, 2012)

MSUGT’de ise, finansal tabloların amaçları şu şekildedir;

- Yatırım yapanlar, kredi sağlayanlar ve diğer tüm ilgililer için karar vermede faydalı bilgiler sunmak,
- Gelecekte ortaya çıkabilecek nakit akışlarını değerlendirmede faydalı bilgiler sunmak,
- Varlıklarda ve kaynaklarda ki oluşan farklılıklar ile işletmenin faaliyetlerinin sonuçları hakkında bilgi sunmak.

MSUGT’de istenmekte olan, finansal tablolar aracılığı ile, ilgili taraflara sunulan bilgilerde bulunması gerekli olan temel özelliklerinin, anlaşılabilir, gereksinimlere uygun, güvenli, karşılaştırılabilir ve istenilen zamanda düzenlenebilen ve sunulabilir olmasıdır.

Türkiye muhasebe sisteminde birçok dünya ülkelerinde olduğu gibi finansal tablolar ikiye ayrılmıştır. Bu tablolar temel ve yardımcı tablolardır.

### **3.1.3.1. Temel Finansal Tablolar**

Temel finansal tablolar;

i-Bilanço

ii-Gelir Tablosu.

Bilânço, bir işletmeye belirli bir tarihte ait olan varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablodur.

Bilânço, aktif ve pasif tablolar olmak üzere iki tablodan oluşur; aktif ve pasif tablolar birbirlerine eş tablolar olmak durumundadır. Bunun nedeni ise aktif, işletmeye ait varlıkları, pasif ise bu varlıklardan sağlanan öz ve yabancı kaynakları gösterir.

İşletme varlıkları iki gruptan toplanmıştır;dönen ve duran varlıklar.

Kaynaklar, kısa vadeli yabancı kaynaklar,uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynaklardan meydana gelmektedir.

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönem içerisinde elde ettiği tüm gelirler ve aynı dönemde katlanılan tüm maliyetler ve giderleri ile bunların neticesinde işletmenin sahip olduğu dönem net karını ya da dönem net zararını kapsar.

Gelir tablosunun düzenlenmesi yapılırken Mali Tablolar ilkelerinde bulunan esaslar kullanılır.

Tablonun düzenlenirken, ana faaliyetlerden sağlanan gelirler , süreklilik arz eden diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelirler ile süreklilik göstermeyen olağandışı gelirler ayrı ayrı gösterilmektedir. Bu durum giderler için de geçerli olup, ana faaliyetler için yapılan giderler ve süreklilik gösteren diğer olağan faaliyet giderleri ile süreklilik göstermeyen olağandışı giderler de ayrı ayrı gösterilmektedir. Gelir tablosu aşağıdaki bölümlerden meydana gelmektedir;

1. Brüt Satışlar Bölümü,
2. Satış İndirimleri(-),
3. Satışların Maliyeti(-),
4. Faaliyet Giderleri (-),
5. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar.
6. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar(-)
7. Finansman Giderleri(-)
8. Olağandışı Gelir ve Karlar
9. Olağandışı Gider ve Zararlar(-)
10. Dönem Net Kar Veya Zararı

(<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/IV-Mali-Tablolarin-Duzenlenmesi-ve-Sunulmasi---4000>)

### **3.1.4. Muhasebe / Finansal Raporlama Standartları**

“Muhasebe standartlarının gelişim süreci, Türkiye’de devletin kontrolü ile sürdürülmüştür. Ülkemiz’de Türk Ticaret Kanunu’nda finansal tablo, ortaklar

muhasbesi ve raporlarına ilişkin ilk hükümler yer almıştır. Maliye Bakanlığının yayımlamış olduğu MSUGT ile birlikte Tek Düzen Hesap Planı getirilmiş olup, Sermaye Piyasası Kuruluşunun yapmış olduğu düzenlemelerle paralellik arz etmektedir. Fakat bu düzenlemeler sadece hesap planı ve açıklamalarını içermekte olup, değerlendirme ve uygulama standartları bulunmamaktadır.” (Berberoğlu, 2002:38).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)nın kuruluşu; 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek-1 inci maddesi ile olmuştur. TMSK, ilk toplantısını 07.03.2002 tarihinde yaparak faaliyete geçmiştir ve buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. TMSK'nın temel görevi; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.

([http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Eskiler/rapor\\_2003.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Eskiler/rapor_2003.pdf))

Sonrasında ise Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, kurulmuştur.

([http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public\\_Oversight\\_Authority\\_TR.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf))

“KGMDSK, TMS / TFRS standartlarını yayınlamaktadır. Ayrıca KGMDSK güncel dünya uygulamaları ile bütünleşmek, bununla birlikte Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlamak amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards (IAS)) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards (IFRS))'nı benimseme yönünde karar almıştır. KGMDSK ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı arasında telif anlaşması yapılmıştır. Buna göre KGMDSK tarafından IAS / IFRS'ın resmi bir Türkçe çevirisinin yapılması, bu standartların Türk mevzuatında yer alması ve zamanla IAS /IFRS'da yapılacak değişikliklerin dünya uygulamaları ile birlikte TMS /TFRS'na yansıtılarak güncelliğinin sağlanması öngörülmektedir” (Ulusan, 2010: 77).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen şirketler 1/1/2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde, Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadır. Geçiş döneminde hazırlanacak finansal tablolara ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartlarında yer alan hükümler uygulanır.”( <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>)

KGMDSK tarafından yayımlanan TFRS/TMS listesi aşağıdaki gibidir:

TFRS Listesi;

**Tablo 4:**TFRS Listesi;

TFRS 1	TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI
TFRS 2	HİSSE BAZLI ÖDEMELER
TFRS 3	İŞLETME BİRLEŞMELERİ
TFRS 4	SİGORTA SÖZLEŞMELERİ
TFRS 5	SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER
TFRS 6	MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ
TFRS 7	FİNANSAL ARAÇLAR: AÇIKLAMALAR
TFRS 8	FAALİYET BÖLÜMLERİ
TFRS 9	TFRS 9 FİNANSAL ARAÇLAR (2017 SÜRÜMÜ)
TFRS 10	KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR
TFRS 11	MÜŞTEREK ANLAŞMALAR
TFRS 12	DİĞER İŞLETMELERDEKİ PAYLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR
TFRS 13	GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜMÜ
TFRS 14	DÜZENLEMeye DAYALI ERTELEME HESAPLARI
TFRS 15	MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT
TFRS 16	KİRALAMALAR

(<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9182/TMS/TFRS-2019-Seti>)

**Tablo 5:** TMS Listesi;

TMS Listesi;

TMS 1	FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU
TMS 2	STOKLAR
TMS 7	NAKİT AKIŞ TABLOSU
TMS 8	MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR
TMS 10	RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR
TMS 12	GELİR VERGİLERİ
TMS 16	MADDİ DURAN VARLIKLAR
TMS 19	ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR
TMS 20	DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLAMASI
TMS 21	KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ
TMS 23	BORÇLANMA MALİYETLERİ
TMS 24	İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI
TMS 26	EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME ve RAPORLAMA
TMS 27	BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR
TMS 28	İŞTİRAKLERDEKİ VE İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ YATIRIMLAR
TMS 29	YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA
TMS 32	FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM
TMS 33	HİSSE BAŞINA KAZANÇ
TMS 34	ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA
TMS 36	VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
TMS 37	KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR
TMS 38	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR



TMS 39	FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME
TMS 40	YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER
TMS 41	TARIMSAL FAALİYETLER

(<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9182/TMS/TFRS-2019-Seti>)

### 3.1.5. Muhasebe Mesleği

Türkiye’de muhasebecilik mesleği 3568 Sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile düzenlenmiştir.

“Bu Kanunda zaman içinde değişiklikler yapılmış olmakla birlikte en kapsamlı değişiklik 5786 sayılı 26 Temmuz 2008 tarihli Kanun ile yapılmıştır” (www.asmmmo.org.tr,15.03.2012).

“3568 Sayılı Kanununun 1. maddesine göre bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.” (3568 Sayılı Kanun, 1989).

Kanuna göre her bir meslek mensubu grubu itibariyle mesleğe başlayabilmek için gerekli şartları genel ve özel şartları açıkça belirtilmiştir. Genel şartlar ise, her iki meslek grubuna mensup olmak isteyenlerin da taşıması gereken genel şartları ifade etmektedir. Özel şartlar ise , her bir meslek grubu mensubu için ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır:

- a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).
- b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak. Her üç meslek mensubu olmanın özel şartları ve yapacağı işler aşağıda ayrıntılı olarak sunulmuştur.

**d)** (Değişik: 10/7/2008-5786/2 md.) Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.

**e)** Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.

**f)** Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

### **3.1.5.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)**

“SMMM olmanın özel şartları; SMMM olabilmek için kanunda eğitim durumu, sınav ve staj ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca, bu şartlar yerine getirildikten sonra ruhsat almaları da gerekmektedir. Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin özel şartları;

**a)** Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyaset bilimleri dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisanüstü seviyesinde diploma almış olmak.

**b)** (Değişik: 10/7/2008-5786/3 md.) En az üç yıl staj yapmış olmak.

**c)** Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. (Değişik ikinci paragraf: 10/7/2008-5786/3 md.) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

**d)** Serbest muhasebeci Mali müşavirlik ruhsatını almış olmak

“SMMM’lerin yapacağı işler;

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

**a)** Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, karzarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, şişletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili şişlerini dñzenlemek veya bu konularda mñřavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı gñrñř vermek, rapor ve benzerlerini dñzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri şişleri yapmak. (3568 Sayılı Kanun)

### **3.1.5.2. Yeminli Mali Mñřavir (YMM)**

“YMM’lerin yapacağı şişlerine baktığımızda ; SMMM’lerden 2 hususta ayrıldıklarını gñrebiliriz. Bunlar; YMM’ler 3568 sayılı Kanunun 12’ci maddesine gñre çıkarılacak olan yñnetmelikte belirtilen tasdik şişlerini yapabilirler ama SMMM’lerin bñyle bir yetkisi bulunmamaktadır. İkincisi ise, YMM’ler, SMMM’ler gibi defter tutma şişleri yapamazlar, muhasebe bñrosu açamazlar veya muhasebe bñrolarına ortak olamazlar.(3568 Sayılı Kanun)

Yeminli mali mñřavir olabilmenin özel şartları:

- a) Serbest muhasebeci mali mñřavir olarak En az 10 yıl çalışmış olmak,
- b) Yeminli mali mñřavirlik sınavına girip başarılı olmak,
- c) Yeminli mali mñřavir ruhsatını almış olmak

## **3.2. AFGANİSTAN MUHASEBE SİSTEMİ**

Afganistan’da muhasebe sistemi nakitle yapılan şişlemlere dayalı olup, bñlgesel kontroller Afganistan Maliye Bakanlığına bağlı Hazine Genel Mñdñrlñđne ve İl Finans Mñdñrlñđne tarafından yapılmaktadır. Muhasebe bilgi sistemlerinin yñnetimi ise Merkezi Finans Mñdñrlñđ tarafından yapılmaktadır. Merkezi Finans Mñdñrlñđ, finansal tabloların kullandırılması sñrecinde tñm finansal şişlemlerin başlangıç noktasıdır ve gelir veya giderlerin şişlemlerini kayıtlarının tutulduğu birimdir.

Ayrıca Merkezi Finans Mñdñrlñđ, şehirlere fon tahsisi için gelirlere sahiptir. İl Finans Mñdñrlñđ ise muhasebe bilgi sisteminde daha sınırlı bir rol oynamaktadır. ñnkñ defter tutma faaliyetlerinin çoğu Merkezi Finans Mñdñrlñđ tarafından tamamlanmaktadır.

Finansmanı merkezileştirmek için oluşturulan Afganistan finansal muhasebesinin Bilgi Sistemi (AFMIS), karma ve yazılı bir elektronik sistemdir.

Muhasebe sistemindeki gerekli formlar:

- Satın alma emri (M-3),
- Seyahat formu (M-13),
- Eşya teslim / hizmetler (M-7),
- Peşin talep formu(M-10),
- Gelir tahsilat formu (M -27 ve M-29),
- Ödeme formu(M-16),
- Hesaplama formu (M-12).

Bakanlıklar, İl Finans Müdürlükleri ve diğer devlet kurumları, AFMS sistemine sahip olmalarına rağmen, yine de aylık ve yıllık mali raporlar hazırlamak zorundadır. Bütçenin ilk birimleri ve İl Finans Müdürlüğü, Nakit Kontrol Ofisi ve diğer ofisler gibi birçok ofisin ikinci bütçe birimlerini temsil etmesine rağmen Afganistan Muhasebe Sistemi, Hazine Genel Müdürlüğü tarafından kontrol edilir ve şubesi yoktur. Ödemeler, Afganistan Merkez Bankasında tutulan resmi banka hesapları kullanılarak Hazine Müdürlüğü veya İl Finans Müdürlüğü aracılığıyla yapılır.

AFMS gelişmiş bir finansal yazılımdır. Afganistan İslam Cumhuriyeti Hükümeti tarafından tüm finans birimlerinin muhasebe işlemlerinde kullanılmaktadır. Bu sistem Afgan Muhasebe Bilgi Sisteminin, bel kemiğini oluşturur. Bu Finansal yazılım, müşteri / sunucu modeline sahip olan Freiblin firmasından lisanslanmıştır. Bu model, illerdeki finans müdürlüklerinde ve merkezdeki tüm ofislerde kullanıcıların sisteme istedikleri zaman erişmelerini, işlemlerini kaydetmelerini ve sistemden kendi finansal raporlarını almalarını sağlar. Bu finansal yazılım uygulaması, alınan fonların muhasebesine vurgu yapan kamu sektörü için özel olarak tasarlanmıştır.

AFMS vadeli işlemlerin kredi ve borçlarını, fon transferlerini, harcamaları ve makbuzları iki yönlü kaydeden bir nakit muhasebe yazılımıdır. Bankacılık uygulamalarında da kullanılabilecek banka hesabı ve kredi kolaylığı sayesinde bu sistem çekle ödeme kolaylığı sağlamaktadır (Bakhtiani, 2014:27).

**Afganistan AFMS sisteminin başlıca faydaları şunlardır:**

- ✓ Finansal bilgi merkezi olması
- ✓ Finansal verileri etkin bir şekilde kaydetmek ve izlemek için defter tutmayı etkinleştirilmesi

- ✓ Finansal bilgilere erişim kolaylaştırması
- ✓ Hesaplama ve kontrol işlemlerinde prosedürlerin ve şeffaflığın geliştirilmesi

AFMS, kayıtlardaki her bir hesaba ait alacak ve borçların ihtiyaç duyduğu hesaplamaları yapan iki yönlü bir sistemdir. Sistem kullanıcısının her iki tarafı da doğrudan kaydetmesi gerekmez. Kullanıcı, sistemi tek taraflı gelişmiş modellerle de kullanabilir. Örneğin, AFMS sistemi kayıt ve giderlerin ödenmesini içeriyorsa gelen vergi ile ilgili maliyetler arasında bir zaman farkı vardır. Bu nedenle, ürünün ilk kullanımı ve gelirleri kredilendirilir. Para, AFMS sistemi üzerinden ödendikten sonra hesaba faturalandırılacak ve bankada kredilendirilecektir. Her iki işlem tamamlandıktan sonra, bankanın kredisi ile ödeme aynıdır. Ödeme ve kredi aynı olunca bakiye de sıfır olur. Bu yazılım sistemi bağımsız bölümlere sahiptir, bu bölümler devlet tarafından satın alınabiliyor ve sistemin diğer bölümleri ile bağlantılanabiliyor. Bu yazılım sistemi şimdilik aşağıdaki bölümlere sahiptir:

- Onaylanmış bütçe: Bütçe ve bütçe işlemlerini kaydetmek için kullanılır.
- Denetleyici: Bu model, belirlenen koşullar doğrultusunda yazılım hizalaması için bir kontrol aracı olarak kullanılabilir. Örneğin, kontrol modeli uygunluk tablosu oluşturmak veya kullanıcıların kullanılan sistemdeki rolünü birleştirmek için kullanılabilir.
- Asıl kayıt defteri: Sisteme kayıtlı tüm işlemlerin merkezi, işlemin türünden bağımsız olarak kullanılır. Başka bir modele bir kayıt girişi olmadığında, bu model bilgiyi kendisinden diğer ilgili modellere aktarmasını sağlayacaktır.
- Masraflar: Bu model, masrafları ve nakit satışların sonunda defter kebire kaydetmek için iletilecek, kullanılır ( (Ghori, 2009:80).

### 3.2.1. Afganistan'da Muhasebe Tarihi

Afganistan'daki hesaplamalar bir asırdan fazla bir geçmişe sahiptir. 1844'ten itibaren çeşitli sistemler hazırlanmış ve uygulanmıştır. İnsan hayatı, para, varlık ve hesaplama olmadan dünyadaki düzene ayak uyduramaz. Bu yüzden sosyal yaşamda hesaplama çok önemlidir dolayısıyla Afganistan da dâhil olmak üzere dünyanın tüm ülkelerinde muhasebe ve bilgi işlem sistemlerinin temelleri gelişmiştir.

İlk olarak "Rukum" adlı muhasebe sistemi Afganistan'da 1878'e kadar kullanılmıştır. Daha sonra, "Sayak" muhasebe sistemi 1885'e kadar, "Şahidi" muhasebe sistemi, 1896'ya kadar "Mançuuli" muhasebe sistemi, 1914'e kadar ve

"Gestion" hesaplama sistemi 1919'a kadar kullanılmıştır ve daha sonra "Çift Anthari" (iki taraflı) muhasebe sistemi de başka bir alternatif olmuştur. Bu sistem, devlet yardımlarını kullanan tüm kuruluşlar tarafından günümüze kadar kullanılmıştır.

İşletmelerde, hesapların kontrol edilememesi devlet bütçesinin kötüye kullanılmasının önünü açacaktır. Bu nedenle, bu tür olayları önlemek için mali ve muhasebe işlerinde şeffaflığı sağlamak için, Afganistan'da 1911'de başbakanlık bünyesinde ilk defa Denetim Ofisi kurulmuştur. (Qayomi, 2012:82).

Afganistan'da kullanılan muhasebe sistemleri ise şu şekildedir;

**a. Rukum Usulleri (sayılar ve rakamlar):** Bu sistem, Emir Shir Ali Han zamanında 1844 yılında kurulmuştur ve bu sistemde vergi iki şekilde alınır, nakit ve cins şeklinde .

**b. Defter Tutma usulü:** Afganistan, bağımsızlığını kazandıktan sonra (1919) eski 'varakum sistemin'den çıkıp 'defter tutma usulü'ne geçmiştir. Bu sistemde, birçok şehirden vergi alarak mal alma sistemi ortadan kalkmış, yerine nakit ile çalışılan vergi sistemi gelmiştir. Defter tutma usulü eski sisteme göre daha iyi bir sistem olmuş ve 1934 yılına kadar devam etmiştir.

**c. Şehriye Usulü(Aylık):** Bu sistem Maliye Bakanı Mir Mohammad Hashem Khan tarafından oluşturulmuş ve uygulanmıştır. Bu sistem yapı itibariyle basit ve bakımı kolay bir sistem olmuştur. Sistem, aylık hesaplamalara dayalı bir sistemdir. Afganistan muhasebe tarihinde ise 1934-1944 yılları arasında on yıllık bir uygulama dönemine sahip olmuştur. Gelişmiş 'Mançule sistemi'nin ortaya çıkmasıyla, 'aylık sistem' ortadan kaldırılmıştır.

**d. Manchule Sistemi:** Bu Sistem 1944 yılında Jinu Mançuli isimli bir kişinin tarafından ortaya atılmıştır. Bu sistem Afganistan Muhasebe Sistemi için çok önemlidir. Bütçe , Gelir ve giderleri daha düzenli bir şekilde kontrol edebilme seviyedeydi ama Mali ve Muhasebe işleri gelişmeye başlaması sonucu bu sistem uygulama ve uyarlama sürecinde gösterdiği kusur ve sorunlar nedeniyle ortadan kaldırılmış ve yeni bir sisteme yerini bırakmıştır.

**e. Jiston Usulu:** 1963 yılında Jiston ilkesi ortaya çıktı ve beş yıl devam etti. Bu ilke başta Niyaz Şahin olmak üzere bir grup Türk Uzmanları tarafından geliştirilmiştir. Bu Sistem'de Bütçe Kanunu ve Muhasebe kanunu düzenlenir ve eskisine göre daha uygun bir sistemdi. 1963 Afganistan'ın birinci beş senelik planına

deng geliyordu. Bu sistem 1967'de ortadan kaldırıldı ve yerine 'Çift Hesaplama Sistemi' hayata geçirildi.

**f. Çifte Usul:** Bu sistem 1968 yılından bugüne kadar devam etmektedir. PSI adında bir Amerikan enstitüsü tarafından dizayn edilip uygulamaya konulmuştur. Bu usul çağımızın ihtiyaçlarını daha iyi karşılayabilmek için kurulmuş ve uygulanmaktadır (Bawari, 2012:15)

### 3.2.1.1. Afganistan Muhasebe Sisteminin İlkeleri

#### 3.2.1.1.1. Bilanço Kuralları

Her bilim ve teknoloji, gerekli tüm eylemlerin kendi çerçevesinde gerçekleştirilmesini sağlamak için bir dizi kural ve düzenlemeye sahiptir. Muhasebede bu kural ve düzenlemelere bilanço kuralları denir. Bilanço, ayrıca aşağıda tartışılan kendi kurallarına ve düzenlemelerine sahiptir:

1. Kayıt kuralları (iki taraflı kayıt): Bu kurala göre, faaliyet alanında gerçekleşen tüm işlemler iki ayrı hesaba kaydedilmelidir. Yani tutar bir borç hesabına kaydedilmişse, aynı tutar karşılıklı alacak hesabına da kaydedilmelidir. Yani hiçbir zaman aynı işlemi aynı hesaba iki kez kaydedilmez.

Örnek: bir şirket 10.000 Afs fiyatıyla bir makine satın alıyor. Bu işlem kaydedilmeden önce bir hesap özeti düzenlenir.

Muhasebe cümlesi: 10000 afs kasasından makineye.

A	B	A	B
1 - 10000			10000 -1

2. Bilançoda alacak ve borç kuralları (artış ve azalış kaydı): Bilançoda borçlanma ve alacak işlemleri, aktif ve pasif tarafın ana anlamını değiştirecektir. Temel bilançodaki alacak, artış; borç ise düşüş anlamına gelmektedir. Bu anlamda bilançoya örnek varlıklar şunlardır: Binalar, makineler, mobilyalar, bankalar, talepler... Bunlar, genel varlıkların alacak tarafına kaydedilir. Dolayısıyla bu

hesaplarda her alacak işlemi artacak ve her bir borç işlemi azalacaktır. Ama pasif bilanço konusunda bu kural tam tersi şeklindedir. Yani sermaye, borç, banka kredisi, bordro kredisi, kesinti ve indirim gibi fiziksel kalemlerin temel kalemleri borç tarafına kaydedilir, borç işlemleri artar ve her bir alacak işlem azalır. (Sadat, 2014:23-29).

### 3.2.1.1.2 Ticari Hesap

Bir ticari hesabı sağlamaktaki asıl amaç, muhasebe dönemi boyunca, genellikle bir yılda bir işletmenin brüt kâr marjını veya brüt zararını belirlemektir. Muhasebe diyalogunda brüt kazanç, toplam kazanç anlamına gelmektedir. Brüt kazancı, belirli bir dönemdeki satışlar ile satılan malzemelerin maliyeti arasındaki farktır. Toplam kazancı anlamak için brüt kazançtan kesinti yapılmaz.

#### 3.2.1.1.2.1. Bir Ticari Hesabın Stili

Ticari hesap stili çok önemlidir, çünkü brüt kâr marjı yöntemini net olarak görmemiz gerekir. Bir iş hesabı hazırlanırken akılda tutulması gereken önemli bir husus, son günlük defterinin genel deftere uygun şekilde oluşturulması gerekmektedir. Her muhasebe döneminden sonra gelir ve gider hesapları ticari bilançoya intikal eder ve kapatılır. (Asad, 2019:76).

- Ticari hesap yatay veya dikey olarak oluşturulabilir.
- Ticari bir hesabın ve normal türevlerinin yatay şekli aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Bir ticaret hesabının dikey formu aşağıda sunulmuştur. Bu form bugünkü bildirimler ve kâr raporlaması için daha geçerlidir.

**Tablo 6:** Ticari Hesabın Stili

A		B	
Özellikleri	Afgan parası	Özellikler	Afgan parası

(Hasan,2009:45)

#### 3.2.1.1.2.2 Ticari Hesap Öğeleri

##### Borç tarafı

- Depoyu açma
- Satın almak



- Geri satın almak
- Doğrudan maliyetler
- .Yük ve sigorta
- İç araç
- Ücret
- Yakıt, elektrik ve aydınlatma maliyetleri
- Paketleme maliyetleri
- .Alımlarda gümrük vergileri

#### **Kredi tarafı**

- Satışlar
- İade satışları
- Depoyu kapatma

#### **3.2.1.1.2.3. Ticari Hesabın Dengelemesi**

Ticari hesabın ilgili tarafında, brüt faiz veya net zararın belirlenmesi için bilanço hesaplanır. alacağın toplam tutarı borcu aşarsa, brüt faizin aşırı değerini gösterir, alacak tarafına ,kazanç ve zarar hesabına aktarılır. Bunun tersine, borç tarafının toplamı alacak büyükse, fazla tutar brüt zararı temsil eder, kazanç ve zarar borç hesabına aktarılır.

##### **1. Borç tarafı hesapları için**

- Ticari hesap
- Bir hisse senedi hesabı açmak
- Bir net hesap satın almak
- Gider hesaplarını yönetmek

##### **2. Alacak tarafı hesapları için**

- Satış hesabı (net)
- Pay hesabını kapatmak
- Ticari Hesap

##### **3. Brüt faiz için**

- Ticari Hesap
- Kazanç ve zarar hesabı

#### **3.2.1.1.2.4. Kâr ve Zarar Hesabı**

Kâr ve zarar hesabı, belirli bir zamanda bir işletmenin işlemlerini özetleyen bir finansal tablodur. Hayır kurumlarında buna genellikle gelir ve tüketim hesabı denir. Bu, bize bir yıllık net kazanç veya net zararı verir. Muhasebe ilkelerine uygun olarak gelir ve giderleri karşılaştırarak net gelir kârını ve zararını hesaplar. Net gelir, gelir tahsilatı ile toplam harcamalar arasındaki farktır. Bu durumda, bir döneme ait tüm masrafların, ödenmiş olunca veya olmayınca, hıسابın alacak tarafına kayıt edilmesi gerek. Eğer önceden ödenmiş veya ödenmemiş ise gerekli ayarlamalar yapılmalıdır. Aynı şekilde, gelir elde edilmiş olunca veya olmayınca borç hesabına kaydedilmelidir. Gelir önceden alınmış veya henüz alınmamışsa, gerekli ayarlamalar yapılmalıdır.

Açılış bilançodan tüm kısmi hesapları, kazanç ve zarar hesabına transfer ettikten sonra, hesabı dengelemek gerekir. Eğer alacak tarafı borçtan daha fazla ise, yılın net kârını gösterir. Tersine, borç tarafının alacaktan fazla olması durumunda, süreçteki net zarar gösterir. Bir ticaret hesabında olduğu gibi, kazanç ve zarar hesabı aynı şekilde yatay veya dikey biçimde sağlanmaktadır (Sadat, 2008: 79-85).

**Tablo 7: Kâr ve Zarar Hesabı**

Özellikler		Afgan parası	Özellikler		Afgan parası
		Toplam alacak			Toplam borç

(Zafar,2017:87)

### **Kâr ve Zarar Hesabı**

#### **Borç tarafı kalemleri**

- Yönetim giderleri
- Bakım maliyetleri
- Satış ve dağıtım giderleri
- Finansal giderleri
- Anormal zararlar

#### **Alacak tarafındaki kalemler**

- Brüt kazanç
  - Diğer kazanç
  - Anormal kazanç
1. Öngörülen gelir (kısmen veya tamamen alınmamış)
  2. Cari dönemde alınan gelirler.

### **Nihai hesabın kapatılması**

Aşağıdakiler nihai hesabın hükümleridir. Kâr ve zarar hesaplarını tedarik etmesi için kabul edilmesi gereklidir.

#### **1. Borç tarafı kalemleri için:**

Kâr ve zarar hesabı

Gider/zarar hesabı

#### **2. Brüt faydası için:**

Ticari hesap

Kâr ve zarar Hesabı

#### **3. Diğer kazanç/anormal kazanç için:**

Diğer gelir hesabı/anormal kazanç

Kâr ve Zarar Hesabı

### **3.2.1.1.2.5. Ticari Muhasebe Sisteminde Bir Şirkete Dair Genel Kurallar**

Bir şirketin hesaplama hedeflerine ulaşması için muhasebe sistemi aşağıdaki kombinasyona göre tasarlanmaktadır:

1. Bir şirketin muhasebecisi defteri kebiri tutulmasından ve izlenmesinden, maliyetlerin tahsis edilmesinden ve açıkça ön ödemeli hesapların raporlanmasının kontrol edilmesinden sorumludur.
2. Bir raporlama sistemi merkezi ofis tarafından, muhasebe bölümleri temsilcilikleri ve yönetim kurulu merkezine raporlama yapılır. Hesap bilgileri genel muhasebe defterinde doğru bir şekilde düzenlenir ve hesapların kontrolü yönetim kurulu tarafından izlenir.
3. Merkezi ofis ve acentelerdeki işlem hesaplamaları için iki taraflı muhasebe metodun kullanılması.
4. Genel merkezdeki ve şirket temsilcilerinden önceki denetime dayanarak bütçe dağılımı ve yasal gerekliliklerle ilgili yükümlülük ve harcamaları kontrol etmek.

5. Merkezi ofis, şirketin finansal durumunu göstermek için muhasebeci ve muhasebe bölümleri temsilcilikleri tarafından aylık raporlama sistemi
6. Açılış bilanço genel muhasebe defterinden muhasebe bölümleri temsilcilikleri tarafından merkezi ofise aylık raporlandırma
7. Aylık gelir ve gelir dışı makbuz raporlarının merkezi ofis tarafından sunulması.
8. Finansal durumu ifade etmek için finansal faturalar, taahhütler, harcamalar ve gereksiz bilançolara dair merkez ofisi tarafından aylık mali raporların sunulması.
9. Bir döneme ait finansal hesabı tasfiye etmek için bilanço sayfalarının şirket tarafından sunulması.
10. Tek sayfalı bir bilanço- Finansal İşlemleri ve Kurumsal Finansal Durumu Gösteren Kapsamlı Bir Finansal Rapor (Shahidi, 2014: 45).

#### **3.2.1.1.2.6. Tacir olma şartları**

Madde 4- On sekiz yaşını dolduran ve tüzel kişiliği ticaret ve ticaret türü konusunda yasal engelleri olmayan herhangi bir kişi ticaret yapabilir.

Madde 5- Eğer işletme bir çocuğa devredildiyse, İlgili ticaret mahkemesi, işletmenin velinin devam etmesinde kazanç düşünürse velinin devam etmesine izin verebilir. Eğer veli iş yapmak için yasal yetkiye sahip değilse veya ticaretten men edilmişse izin verilmeyecektir.

Madde 6 - 5. Madde aynı zamanda geçerli olmayan diğer yasal haklar için de geçerlidir.

Madde 7- Memurların Emekliliği ve terfi Hakkında Yönetmelik gereğince memur sayılan bütün insanların doğrudan ticaret yapmaları yasaktır.

Madde 8- Bir veya daha fazla ticari işlemde ticari olarak serbest çalışan ve bu işe bağımlı olan kişiler ve şirketler dahil olmak üzere, herkes iş adamı olarak sayılır.

Madde 9- Ticaret amacıyla bir yeri seçip faaliyetini topluma ilan eden bir kişi, ticarete bağlı kalmasa da tacir olarak kabu edilir.

Madde 10- Tesadüfen bir ticari işlem yapan bir kişinin ticari bir sıfatı olamaz. Ancak, gerçekleştirilen işlem Ticaret Kanunu hükümlerine tabidir.

Madde 11- Hükümet ve belediyeler ticaret yapabilir. Ancak, tüccar sıfatını alamazlar. Öte yandan gerçekleştirilen işlemler Ticaret Kanunu hükümlerine tabidir.

Madde 12- Sermayeleri nakdi olmayıp beden gücüne dayanan veya ister seyyar çalışsın, ister dükkan veya pazar yeri işletsin kazançları ancak geçimlerine yeten kişiler küçük tüccarlardan sayılır.

Madde13- Küçük işadamları unvan almak, İşletme ofisine sahip olmak ve Ticaret Sicil Kanunu'nun gerektirdiği hususları taşımak zorunda değildir ve bunlar, iflas kanununa tabi olmazlar (Ticaret Kanunu, Birinci Bölüm, Madde 4 ila 13).

### **3.2.2. Muhasebe Hesap Planı**

Muhasebe, Afganistan'da 1260 (Hicri)'dan beri yaygın olarak kullanılmaya başlanmış ve farklı muhasebe sistemleri tasarlanarak uygulamaya konulmuştur. Afganistan muhasebe sisteminin genel planında, stratejinin tüm planları Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır ve aynı şekilde tüm devlet sektörlerinde kullanılır. Özel sektörde, özel sektörün oluşumu ve her sektörün kendine özgü kuralları göz önüne alındığında, bu planın uygulanması, Maliye Bakanlığının kaynaklarını göz önünde bulundurarak gerçekçi bir şekilde planlanır ve kullanılır. Afganistan Muhasebe Planı, ulusal ekonomiyi iyileştirmek ve toplumun ekonomik yaşamdaki gerçek ihtiyaçlarını karşılamak ve kamu, imalat, ticaret ve hizmetler sektöründeki sorunları çözmek için tasarlanmıştır (Maliye Bakanlığı, 2011:2).

#### **3.2.2.1. Bilanço Muhasebesi**

##### **3.2.2.1.1. Aktif hesaplar**

- ✓ **Dönen Varlıklar (kısa vadeli aktif hesaplar)**
- ✓ **Duran varlıklar (uzun vadeli aktif hesaplar)**
- ✓ **Dönen Varlıklar**

Bazı şirketler veya işletmeler, üretim sürecinde kullanılmayan ek paralar ile yatırım yapabilirler. Diğer şirketlerin paylarını satın alabilirler. Bu yatırım kısa vadede paraya çevrilebilir. Yani, bir şirket istediği zaman payını satabilir, bu nedenle bu durum kısa vadeli yatırım olarak adlandırılabilir.

Bu tür yatırımlarda iki koşul vardır. Bunlardan biri, bu tür bir yatırımda herhangi bir zamanda bir şirketin paylarının satın alınması veya nakde çevrilebilir olmasıdır. İkincisi, işletme bu payı nakite ihtiyacı olduğunda kullanabilir.

Bazı durumlarda, alıcı kurum, satın alınan malları aldıktan sonra, içinde kusur olduğunu fark eder veya alınan malın siparişinden farklı olduğu ortaya

çıkar. Sonuç olarak, mallar satıcıya iade edilir. Buna karşılık satıcıdan, nakit para veya alacaklı olacaktır. Bu işlem muhasebede, satın alma, işleminden geri dönme veya iade olarak adlandırılır. Bu hesap azalan bir satın alma hesabı olduğundan, artışta alacaklı ve azalışta borçlu olacaktır. Sonuç olarak, normal bakiye alacaklının bakiyesidir. Bu hesabın mali dönem sonunda bakiyesi net alımları hesaplamak için kullanılmaktadır.

#### ✓ **Duran Varlıklar**

Duran Varlıklar, kullanımı nedeniyle değeri giderek azalan ve hizmete aktarılan varlıklardır. Veya arazi, binalar, taşıtlar, ve cihazlar ve ekipman gibi birden fazla mali dönem için kullanılan varlıkların toplamıdır. Sabit varlıklar, işletmelerin ve ekonomik faaliyetlerin en önemli kalemlerindedir. Ve işlem süresince bu faaliyetler tarafından kullanılır. Kullanım sırasındaki istikrarlı varlıklar yavaş yavaş amortisman tabi tutulmakta ve modası geçmektedir (Ghori 2009: 48).

- **Maddi Olmayan Varlıklar:** İşletmenin sahip olduğu hakı, imtiyazlar, patentler, telif hakları, itibar, ticari marka vb. gibi fiziksel olarak mevcut olmayan varlıklardır. Bu varlıkların tümü 5 ila 40 yıl kullanım süresi ile aşınabilir. Maddi olmayan varlıklar önemli ekonomik kaynaklardır, ancak değerlemeleri karmaşıktır. Buna göre analistler finansal raporlarını görmezden geliyorlar.
- **Anlık Varlıklar:** Kısa vadede nakit para kazanma kabiliyetine sahip varlıklar, ani varlık olarak adlandırılır. kasa, tüketici menkul kıymetleri, ele gelecek talepler vb.
- **Ertelenen Varlıklar:** Daha önce ödenmiş ve bize ait olan varlıklar ancak ele gelmemiş gelirlere Ertelenen Varlıklar denir.
- **Karşı( kontra) Varlık:** Varlığı temizlemek için kullanılan hesaplara Kontra Varlık hesabı adı verilir. Birikmiş amortisman, tahsil edilemeyen talepler için imtiyazlar, vb kullanılır (mudasır,2010:32).

#### 3.2.2.1.2. Pasif Hesaplar

- **Kısa vadeli pasif hesaplar:** Bu hesaplar, bilanço düzeltme tarihinden itibaren (hangisi daha uzunsa) veya bir diğer cari borç haline geldikten sonra bir yıldan uzun bir süre boyunca cari varlıklar, bir yıl veya bir işletme süresi boyunca

ödenmesi beklenen kalemlerdir. Bu hesaplar şunları içerir: Borç hesapları, ödenecek belgeler, ödenecek Ücretler, (Ödenecek haklar, Ödenecek kira, ..), ön ödemeli kazançlar, uzun vadeli borçlarla ilgili taksitlerdir (Bakhtani, 2014:84).

•**Uzun vadeli pasif hesaplar:** Bu hesap, adından da anlaşılacağı gibi, bir mali dönemde sahiptir. Bir kurum tarafından tahvillere ödenecek hesaplara yansıtılan finansal ihtiyaçlarını karşılamak için ihraç edilen uzun vadeli borçlanma ve tahviller bu borç türündendir (Qayomi, 2012:34).

**Tablo 8:** İşletme Bilanço Tablosu

<b>Aktif</b>	Satır Kod	Dönem Başı	Yıl(Dönem) Sonu
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
Maddi Duran Varlıklar:	51102		
İlk Değeri	22314		
Amortisman	51100		
Maddi Olmayan Duran Varlıklar:	51101		
İlk Değer	22401		
Amortisman	51103		
Bakiye Değer	22416		
İnşaat ve Onarım Maliyetleri	33400		
Uzun Vadeli Yatırımlar	232		
<b>II. STOKLAR VE GİDERLER</b>			
Üretim Malzemeleri	231		
İlk Değer	201		
Amortisma	33251		
Ticari Mallar	141		
Mamuller*(satış fiyatı ile)	26005		
Satış İndirimler	32834		
Ticari Mallar(alış fiyatı ile)	44302		
II.Bölümün Toplamı	26000		
<b>III. PARA VARLIKLARI, TİCARİ ALACAKLAR VE DİĞER AKTİFLER</b>			
Ticari Alacaklar:	0117		
Mallara, İş ve Hizmetlere Göre	4412		
Alınmış Çeklere Göre	421		

Bağlı Ortaklıklar	431		
Diğer Alacaklılarla	401		
Verilen Sipariş Avansları	331		
Kısa Vadeli Yatırımlar	4412		
Kasa	312		
Bankalar Hesabı (yerli para hesabı)	11103		
Bankalar Hesabı (döviz hesabı)	33100		
Diğer Para Varlıkları	5111		
Diğer Dönen Varlıklar	5112		

Devamı

III. Bölümün Toplamı	5131		
İşletme Faaliyet Zararları:	5132		
Geçmiş Yıllar Zararlar	5133		
Hesap Dönemi Faaliyet Zararı	5134		
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>32401</b>		

<b>Pasif</b>	<b>Satır Kodu</b>	<b>Yıl başı</b>	<b>Dönem sonu</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
Sermaye	230		
Kâr Yedekleri	44200		
Birikmiş Fonlar	511		
Tüketim Fonu	52100		
Tüketim Fonu	521		
Geçmiş Yıllarda Dağıtılmamış Kâr	53100		
(Amaçlı Mali Yedekler	221		
Kiradan Doğan Borçlar	214		
Dönem Kârı	213		
Cari Dönemde	201		
Cari Dönemde Dağıtılmamış Kâr	203		
I. Bölümün Toplamı	204		
<b>II. YABANCI KAYNAKLAR VE DİĞER PASİFLER</b>			
Uzun Vadeli Banka Kredileri	211		
Uzun Vadeli Mali Borçlar	212		
Kısa Vadeli Banka Kredileri	111		
İşletme Personeli İçin Alınan Banka Kredileri	112		
Kısa Vadeli Mali Borçlar	121		
Ticari Borçlar:	131		
Emek Hakkının Ödenilmesine	141		



Göre			
Sosyal Sigorta ve Teminatlara Göre	151		
Emlak ve Bireysel (özel) Sigortaya Göre	152		
Bağlı Ortaklıklar	161		
Bütçe Dışı Ödemelere Göre	5313		
Ödenecek Vergi ve Fonlar	5314		
Alınmış Sipariş Avansları	5315		
İşletme Ortaklarıyla Hesaplaşmalar	5316		
Gelecek Yıllara Ait Gelirler	5317		
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>5318</b>		

(sharaf,2015:45-48)

### 3.2.2.2. Gelir ve Gider Hesapları

#### 3.2.2.2.1. Gelir Hesabının Muhasebesi:

Gelir (Revenue): Ticarete kazanç, bir şirketin faaliyetlerinin sonucu olarak genellikle ürün veya hizmetlerinin müşterilerine satışını gerçekleştirdiği para miktarıdır. Yatırımcılar için karşılıkların geliri, bir şirketin tüm işletme giderlerini indirdikten sonra elde ettiği para miktarı daha az önemlidir. Vergilerden, harçlardan, para cezalarından ve devlet bütçesine yatırılan ve devlet faaliyetleri için fon olarak kullanılan diğer kaynaklardan alınan paradır.

Gelir Hesabı, bir işletmenin finansal dönem içindeki gelirini, giderlerini ve karşılıklarını (net ve brüt) özetleyen bir finansal tablodur. Aynı mali dönemin gelir ve giderlerini karşılaştırmak önemlidir. Bu adım, gelir ve giderlerin özeti (Income & Expense Summary), gelir ve gider faturası ve işletme faturası (Statement of operations) olarak adlandırılır.

Gelir politikalarının yönetimi, Maliye Bakanlığı'nın oluşumundaki Gelirler Genel Müdürlüğü'nün sorumluluğundadır. Ve orijinal toplama birinci ve ikinci bütçe birimleri tarafından gerçekleştirilir. Gelir hesaplaması Gelirler Genel Müdürlüğü'nün sorumluluğundadır, ancak Hazine hesabı için banka transferlerinin denetimi Hazine Departmanı'nın sorumluluğundadır.

Aylık Gelir Üretim Raporu M29, aylık gelir düzeltmelerini AFMS sistemine eşleştirmek için kullanılacak temel bir belgedir. Gelirlerin zamanında ve doğru raporlanmasını sağlamak için, M-72, nakit, ücret ve diğer gelir kaynakları gibi gelir tahsilatı sürekli yapılmalıdır. Banka Dekontu M27'de Askıya Alınan Gelirlere İlişkin Bilgiler, De Afghanistan Bank (DAB)'in ilgili hesaplarında

toplanan gelirlere elde edilmektedir. Para, De Afganistan Bank (DAB) tarafından gelir hesabından Hazine hesabına transportation security administration (TSA)'ya resmi hesap bankası aktarılır.

Muhtelif Gelir Belgesi (M-25), transfer yönetimi ele gelecek gelirini raporlamak için gelir bölümüne gönderdiği formdur. M-25 Formunu aldıktan sonra, Gelir Şubesi, teslimat tarifesi üzerinden gelir toplayan tarifeler düzenler. Bu tarife Form M-26 olarak adlandırılır. Bu form ayrıca vergi veren mükellefi hakkında da bilgi verir. Mükellef, vergi hizmetini bankaya sağlar ve vergiyi DAB'a iletir. Daha sonra, DAB teslimat gelir ofisine verir.

Tüm maliye il müdürlükleri gelir defterini, M27'nin bünyesinde bulundurmaktadır. Bu defterde gelirlerin dâhil edilmesine ilişkin temel belge, banka dekontudur. Her gelir defteri aşağıdaki bilgileri içermesi gerekir:

fatura sayısı, Gelirlerin kaydedilme tarihi, kurumun kodu, Gelirin(5) rakamlı kodu gelir defterini korumak için borç sütunu ve alacak tarafı olması gerek.(maliye bakanlığı,2001:13)

### **3.2.2.2.1.1 Gelir Hesabının Amaçları**

Gelir hesabı, bir işlem dönemindeki net geliri veya net zararı yansıtır ve muhasebecinin en önemli görevi, ticari finansmanın bir dönemdeki kazanç miktarını belirlemektir.

1. Belirli bir mali dönemde ticaretin yararlarını ve zararlarını belirlemek.
2. Satış Politikasından Brüt Gelirin bilinmesi.
3. Operasyonel maliyetleri kontrol etmek için operasyonel maliyetleri anlamak.
4. Yatırımcılar ve borçlular, işletme sermayesinin performans, güvence ve finansal varlıklarını mümkün kılar.
5. Yönetimin gelişim hedeflerinde yardımcı olan operasyonel olmayan maliyet ve faydaları anlamak ve yönetimin daha iyi yönetmesine, planlamasına, uygulamasına ve kontrol etmesine yardımcı olmasının bilinmesi.

### **3.2.2.2.1.2. Gelir Tablosu hesaplarının hazırlanması**

Gelir tablosu aşağıdaki iki farklı şekilde hazırlanabilir.

1. Hesap formu(Account Form)
2. Rapor form (Report Form)

Herhangi bir biçimde sağlanan gelir hesabı aynı sonucu verir.

Gelir hesapları başlığı aşağıdaki gibi yazılır.

1. Ticaretin adı ilk satırda yazılır.
2. Gelir hesabının adı ikinci satırda yazılır.
3. Mali dönemin yılı üçüncü satırda yazılır.

Herhangi bir biçimde (rapor şekli veya hesap şekli) hazırlanacak olan gelir hesabı başlığı farklı değildir (Bakhtiani, 2014:63).

**Tablo 9:**Gelir hesabının tablosu

1	Satışlardan elde edilen gelir	Afgan
2	Satışlar	parası
3	satış iadeleri	
4	indirim	
5	Satışlar	
6	Net satışlar	
7	Satılan malların fiyatı	
8	Açılış stokları	
9	Satın almış olanlar	
10	İade edilenler	
11	.Alım indirimi	
12	Satın Alma kiralari	
13	Tasfiye ve maliyetlerin vergisi	
14	Satılmaya hazır ürünlerin fiyatı	
15	Olumsuz: kapanış stokları	
16	Satılan malların fiyatı	
17	Brüt kazancı	
18	Operasyonel maliyetler	
19	Satış giderleri	
20	Satış komisyonu	
21	Maaşlar	
22	Reklam maliyetleri	
23	Satış ve dağıtım masraflarının tahsil	
24	edilmesi	
25	Genel ve idari giderler	
26	Kira giderleri	
27	Restorasyon maliyetleri	
28	Sigorta masrafları	
29	Genel ve idari harcama masrafları	
30	Toplam işletme maliyeti	
31	Net işlem geliri	
32	Faaliyet dışı gelir	
33	Yatırım geliri	
34	Net gelir	

(MaliyeBakanlığı, 2011:15)

### **3.2.2.2.1.3. Alınan Sipariş Avansları (Unearned Revenue)**

Nakit olarak Kazanılan gelirleri elde etmeden önce borç (Liabilities) olarak kaydedilir, Kira geliri, kazanılmamış gelirler olarak müşteri avans ödemeleri gibi. Örneğin: Ariana uçak hava yolları, uçak biletlerinin satışından avans para kazanıyor. Bu para uçuğu sürece kadar kazanılmamış gelir kalacaktır. Aslında kazanılmamış gelir, başka bir şirket tarafından ön ödemeli bir şirketin hesabındadır.

Gelecekteki hizmetler için bir ön ödeme yapıldığında, işletmenin veya şirketin gelecekteki yükümlülüklerini anlayabilmesi için düzenlenmemiş bir gelir hesabı (Borçlar) veya borç hesabının alacaklandırılması gerekir. Sonunda, hizmetler yapılıncaya gelirler kazanılacak. Mali veya muhasebe dönemi boyunca, günlük gelir kaydının tekrarlanması mümkün değildir. Bu gibi durumlarda, gelir tanıma gecikmeli bir sürece sokulacaktır. (Ghori, 2009:56-62).

### **3.2.2.2.1.4. Gelir Formları**

#### **Bankanın teslimatı için Form M-27**

Form 27, DAB (De Afghanistan Bank) tarafından ayrıntılı olarak makbuzların kaydedilmesi için kullanılır. Form 27'ye göre gerçek veriler ele gelip ve nakit şeklinde gelen gelir, DAB tarafından hazine müdürlüğü ve Afganistan'ın Mali İdari Bilgi Sistemine (AFMIS) girecektir.

#### **Form M-29 - Gelir Tahsilat Formu**

Bu form il maliye müdürlüklerinden toplanan aylık gelir raporları tablosunun bir özeti'dir. Form 27'de bireysel makbuzlara uygulanarak ve DAB Bankasının esaslarına dayanarak (AFMIS) Sistemine girecektir.

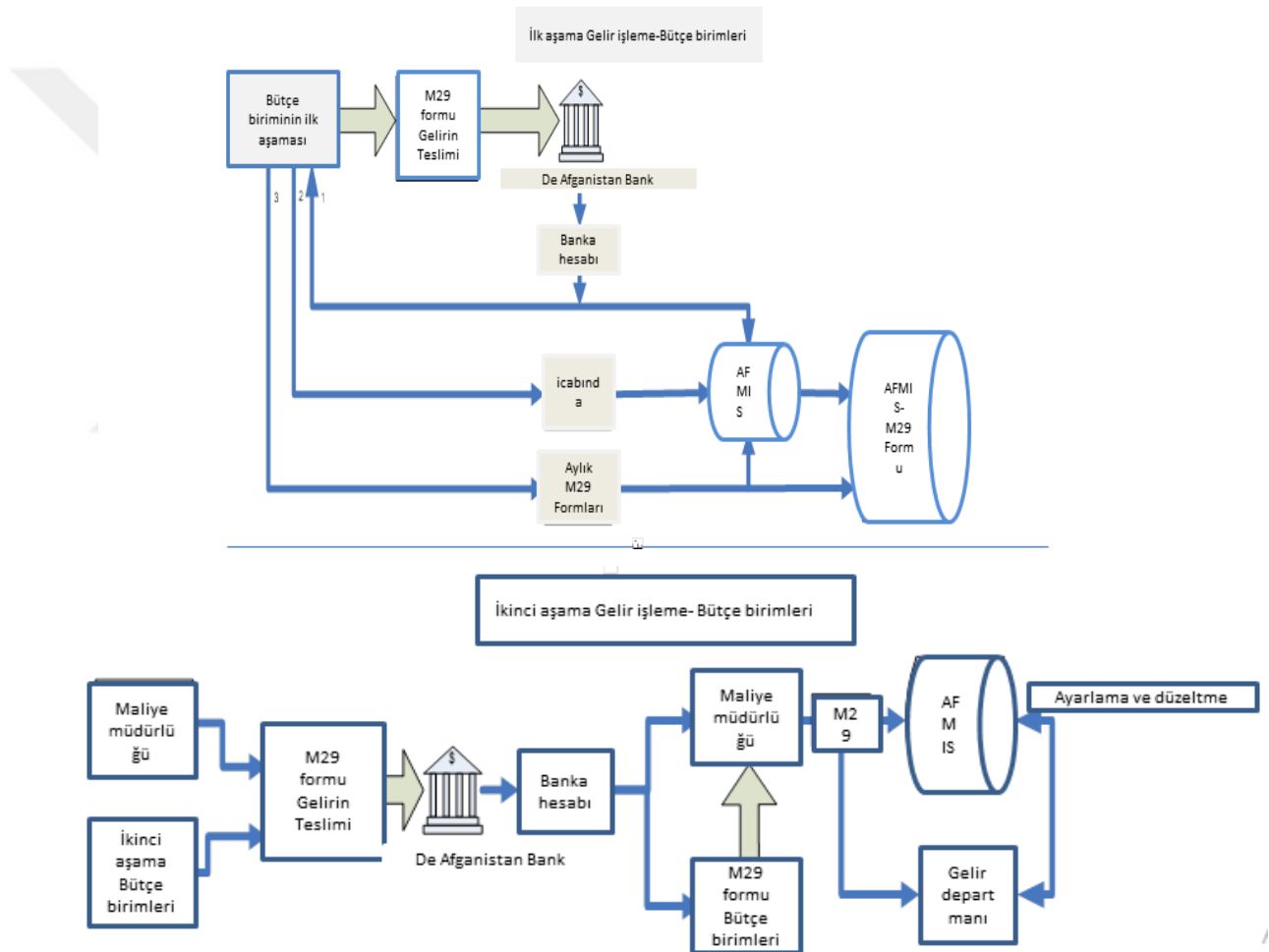
#### **Form T-8 - Gelir makbuzlarının uygulanması**

Form 8, İl Maliye Müdürlükleri tarafından ofislerinde ve DAB hesaplarında kaydedilen gelirleri eşleştirmek ve hazine bölümüne rapor vermek amacıyla sunulan bir hazine Formu'dur.

#### **Elde edilecek Gelirleri - Bütçe İlk Birimleri**

Bütçe birimleri, yürürlükteki yasalara uygun olarak gelirler toplanır. Transferin yönetiminden, çeşitli gelirlerin mekbuzu (M-25) için belgenin alınmasından sonra tarife düzenlemesinden sorumlu gelirlerin (M-25) eğitim dalı, dergideki banka kaydı ve Form-27'nin sıralaması ve Form-M-29'un yüksek emri ve

banka hesaplarına adaptasyon sırası ile ancak, M27 ve M29 formlarının banka hesabı ile birlikte sunulması, Gelir ve İskan Genel Müdürlüğü'nün sorumluluğunda olacaktır. M-25 belgesinin düzenlenmesi için para emri yönetimi sorumludur.



**Şekil 1:** İlk aşama gelir işleme –bütçe birimleri

### **M-28 Kayıt Defteri (Elde edilecek Gelirlerin defteri)**

Bu defter, toplanan aylık geliri kaydetmek için aşağıdaki bilgileri kullanacaktır:

- Tarih
- Tutar
- Teslimat verenin adı
- Tahsil etme sorumlunun adı
- Makbuz yeri
- Bölüm kodu
- Alınan toplam tutar

İlk bütçe birimlerinden gelir elde etme süreci

Aşağıdaki bölümde merkezdeki ajanslar ve bakanlıklar kurumlar tarafından kullanılan gelir tahsilat prosedürü açıklanmaktadır. Ayrıntılı açıklama aşağıda açıklanmıştır:

Detaylı adımlar

**Adım 1:** M-25 Gelir Vergi Belgesi Tahsil Birimini tahsil edilecek vergileri raporlandırmak için iki nüsha olarak bir asıl ve bir fotokopi olarak düzenlenmiştir. Çeşitli kazanç gelir belgesi, hesap kodu, tür ve gelir miktarı hakkında bilgi sağlar.

**Adım 2:** Çeşitli gelir tahsil belgelerini incelemek için kullanılan belgeler ve rakamların hesaplanması gözden geçirilir ve teyit edildikten sonra doğruluğunu sağlar.

**Adım 3:** M-25'in rakamlar ve hesaplamaları incelenip doğrulanır. Sayıları harflerle ve sayıları sayılarla karşılaştırır.

**Adım 4:** M-25 Formunun kontrolü ve onayından sonra, daha ileri çalışmalar için Tahsili Ofisine gönderilecektir.

**Adım 5:** M-25'in doğrulanmış ve kontrol edilmiş formunu aldıktan sonra, bu teslimat havalesini veya M-26 Formunu düzenler.

**Adım 6:** Vergi mükellefi, DAB'deki vergi hesabına para yatırır. Ve karşılığında makbuz elde edilir.

**Adım 7:** DAB temsilcisi vergileri tarife veya M-26 Banka makbuzunu iki kopya şeklinde hazırlar. Birim parayı aldıktan sonra vergi mükellefine verilecek, diğeri resmen ilgili devlet kurumuna gönderilecektir.

**Adım 8:** Vergi mükellefleri kolyeyi kendi kullanımı için tutar.

**Adım 9:** Gelirleri makbuzu DAB'ten alındıktan sonra Form M-26 ile eşleştirme yapılır daha sonra tahsilat dergisinde kaydedilecektir.

**Adım 10:** M-27 kazanç raporları düzenlenir. Bölüm 14'te tahsil müdürü imzalayacak ve tarihi belirtecektir.

**Adım 11:** Tahsil Şube Müdürü M27 raporunu gözden geçirmeli ve geçerliliğini onaylamak için formdaki ilgili bölümünde imzalayacak ve tarihi belirtecektir.

**Adım 12:** M-27 Formunun gelir tahsilatını doğrulamak için, inceleyip onaylanacaktır. -15 numaralı bölümde, yetkili makam bunu imzalayıp ve tarihi belirtecektir.

**Adım 13:** Gelir tahsil raporu veya M-27, banka makbuzu işlemlerine uygulanır ve bölüm -15, mali kontrolörün tarihinin ve imzasının yeridir. -16 bölümündeki hususlar not edilmiştir.

**Adım 14:** Form-27 onaylandıktan ve kontrol edildikten sonra, bankanın faturası, T-8 Formu ve diğerleri gibi Maliye Bakanlığı Hazine Bakanlığı tarafından talep edilen destekleyici belgelerin doldurulması için gözden geçirilir.

**Adım 15:** M-27'nin gelirleri ve transfer makbuzu kayıt sistemi ile ayarlandıktan sonra. Gelirler, Hazine Genel Müdürlüğü veya Maliye Bakanlığının iç kontrol prosedürlerine dayanarak kaydedilir. (Maliye Bakanlığı,2011:12\_22)

### **3.2.2.2.2. Giderlerin Muhasebesi**

Likit malların çıkışı veya varlıkların kullanılması ve malların üretimi ve müşteriye devredilmesi nedeniyle borç yaratılması maliyet olarak adlandırılır. Ayrıca, işletmenin daha önce bir kesinti olarak elde ettiği hizmetler veya ticari işleri teşvik etmek amacıyla yapılan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi yoluyla yapılan harcamaların bir kısmının tutulması da giderlere dahil edilir.

Bir faaliyet olarak adlandırdığımız her türlü kâr (sanayi, iş, işletme), masraf ölçümü ve düzenli bir faaliyet olmalı, tüm masraflar ve giderler kayıt altına alınmalı ve daha sonra kullanımları için toplanmalıdır. Bu hedefe ulaşmak için hesaplama ve giderlerin hesaplanması bir birine uygun olması gerekir. Giderlerin hesaplanması, birimin faaliyetlerini ölçen bir sistemdir, daha sonra bu bilgileri raporlar biçiminde düzenler ve nihayetinde, birimin faaliyet ve performansının sonuçları çalışanlara karar vericilere ulaştırılır (Mudasir,2014:98).

### 3.2.2.2.1. Giderlerin Çeşitleri

4 çeşit gider kaynağı mevcuttur:

- Tedarik için Doğrudan Tedarik - Maaş Maliyetlerinde Doğrudan Ödeme
- Yolculuk masrafları
- Geri ödeme maliyetleri
- Tedarik Maliyetleri (Peşin Ödeme) Mal Alımı İçin Zorunlu Ödeme (Sadece Tedarik İçin)

**Kurum giderlerinin hesaplanması:** Her endüstriyel ve ticari kuruluş için, tüm işletme giderlerini düzeltmek, maliyetleri ve giderleri ölçmek amacıyla, işletme maliyetlerinin hesaplanması gereklidir. Bunlar:

- ✓ Maliyet ölçümü
- ✓ Masrafların hassas bir şekilde tesbiti
- ✓ Ayrı faaliyet kollarında masrafları almak
- ✓ Üretim birimi başına maliyet hesabıdır.

Fiyat tesbiti, tek bir ticaret şirketi olması durumunda, bir üretim türünün kullanılması durumunda tüm masrafların (maaşlar, sosyal harcamalar, malzemeler ve ekipman, elektrik, gaz, su, amortisman, emeklilik, vergi, ürün, hak, sigorta, bireysel harcamalar) üretim biriminde fiyata ulaşılması için maliyetleri ölçmek şarttır, sadece belirli bir üretim döneminde yapılan maliyetler, hasat edilen ürün sayısından daha yüksek olmalıdır ve bu bir döneme ayrılmıştır. Bu durum, maliyet paylaşımı cinsinden maliyet ölçümünün türünü açıklar. Öncelikle, ölçüm sürecinde ele alınacak tanımların öğrenilmesi gerekmektedir (Maliye Bakanlığı, 2011:25).

### 3.2.2.2.2. Masrafların Formları

#### **Form 2 - Hizmetler ve lojistik için dikkatli bir ödeme talimatı formatı**

Bu form bakım ve lojistik hizmetleri sunmak için kullanılır. Form 2 aritmetik işlem yapmaz. Bu form, maliyet kontrol prosedürlerini dikkatli bir şekilde yerine getirir. Geri ödeme yapıldığında, bu form Form M 77 ve M 16'ya eklenir.

#### **Form 3 - Satın Alma**

Bu form bir hesap işlemi yaratmaz, ancak devlet ihale süreci için dokümantasyon sağlar. Form 3, hizmet ve ürün talepleri için tedarik işlemi için mevcut fonları onaylar. Form 3, ödeme talebinde bulunurken Form 16'ya ekli belge formuna eklenmelidir.



### **Form 7 - Makbuz Raporu**

Form 7, Form 16'ya göre ödeme için başvuru formudur. Form 7, hizmetlerin ve lojistiğin sağlanmasını onaylar ve hükümetin Envoys'e ödemesi gerekir. Alınmadan önce hiçbir Envoys kabul edilmeyecektir.

### **Form 10 – Ön Ödeme Talebi Formu**

Form 10, satın alma için nitelik kazanma (ön ödeme) için kontrol sürecini sağlayan ek bir belgedir. Form 10, ön ödeme ihtiyacının onaylanıp onaylanmamasını düzenler, bu nedenle tüm detayları ile eksiksiz ve tescillidir.

### **Form 12 - Hesaplanmış Formlar**

Bu form, Form 10'da belirtilen ertelemeler için kullanılır.

### **Form 13 - Gezgin Ödemesi İçin Başvuru Formu**

Bu form seyahat izni istemek ve seyahat ön ödemesi almak için kullanılır. Bu form seyahat giderlerini, kullandıkça öde fatura ücretini hesaplamak için kullanılır. Ve bu form aynı zamanda yolculukta yaptığımız ilerlemeleri takip etmek için kullanılır.

### **Form 16 - Ödeme Talebi**

Form 16 çok önemli bir formdur ve ödenecek hesapları, maaşları, seyahat için nakit avansları ödemek ve mal ve hizmet alımları için nakit avans hazırlamak için kullanılır. Form 16'ya doğru destekleyici belgelerle Maliye Bakanlığı'na gönderilinceye kadar hiçbir hükümet ödemesi yapılmayacaktır.

### **Form 20 – Satın Alma Ofisi**

Bu form alım satım hesapları oluşturmaz, ancak maliyetleri, taahhütleri ve tahsisleri manuel olarak kaydeder. Form 20, herhangi bir suçun işlenmemesini sağlamak için kontrol görevleri sağlar.

### **Form 21 - Abonelik Ücretinin Ödenmesi**

Form 21, alt tahsisatlara göre maliyetleri manuel olarak ele alan bir aritmetik işlem yaratmaz.

### **Form 23 - Geri Ödeme Raporları**

Bu form Maliye Bakanlığı tarafından her ay abonelikte yapılacak tüm ödeme işlemleri için düzenlenecek olan Hazine Bakanlığı tarafından düzenlenir. Hazine Bölümü Bilgi Sistemi Ofisini ve Afgan Finans Ofisini (AFMIS) güncellemek için Form 23'ten bilgi sağlayacaktır. Daha sonra, Maliye Bakanlığı Afgan Bilgi ve Finansal Bilgi Sistemi ile Ofis Dolap Faturalarını uygulayacaktır.

### **Form t 8 - Giderlerin ödenmesini uygulamak**

Bu form, DFB hesapları ve hazine raporları ile birlikte kayıtlı maliyetleri karşılamak için kullanılır.

**Form 30**-Bu form, Maliye Bakanlığı'nın Ödemeler Daire Başkanlığı tarafından yapılan tüm gerekli bilgileri kaydeder. Bu ödeme şeklini dolduruyor.

**Form 40** - Bu form maaş ve çalışanlar için ödeme yapmak için kullanılır. Bu form, brüt ödemeler, ayrıcalıklar ve kesintiler dahil, aylık detaylı ödemeleri olan çalışanlar için ödeme bildirimini olarak kullanılır. Ayrıca, ödeme yapıldıktan sonra çalışanın imzasını da kaydeder.

### **Form 41 - Maaşların hesaplanması**

Bu form, çalışanlara ödenen para da dahil olmak üzere ödeme ayrıntılarını kaydetmek için kullanılır. Yılın başından itibaren aylık olarak güncellenir ve çalışanlar için maaşları, ayrıcalıkları ve kesintileri kaydeder.

### **Form 75 - Bağışlardan Nakit Ödeme Talebi**

Nakit yardım talebinde bulunulması durumunda, bütçe departmanı tarafından kullanılmalıdır. Bu form, Başkanlık Ofisi tarafından ve Bakanın onayı ile ele alınmalıdır.

### **Form 76 - Danışma Fonları Ofisi**

Bu formda nakit para kasaya kaydedilir. Sarraf tarafından işlem yapıldığı anda kendini güncellemeye devam eder.

### **Form 77 - Periyodik Ödemeler ve İhtiyatlılık Durumu Raporları**

Bu Brüt Kayıt Raporlama Formu ve açılış ve kapanış faturaları bir süre için tek bir nakit fon birimi sağlar. Form 16 biçiminde, bu form bir noktayı geri ödemek için kullanılır.

### **Form 8 - Geri Ödeme Başvuru Formu**

Bu form aylık olarak DAB ve BIS Bilgi ve Finans Ofisi arasındaki makbuz ve ödemeleri uzlaştırmak için kullanılır.

### **3.2.2.2.3. Gelir Sırasındaki Kurtarma Maliyetleri ve Düzeltmeler**

Bilgi Sistemi ve Afganistan Finans Bürosunda tekrarlayan harcamalar, aylık bütçe ayarlamaları ve banka hesaplarına dayanarak yapılabilir. Ayrıca, Afganistan Bilgi ve Finans Sistemindeki gelir sürecinde, tasarrufların kaydedildiği banka hesaplarına kaydedilecektir.

## Masrafların Kodları

**Tablo 10:** Büyük kalemlerin kodları

215	Çeşitli sosyal faydalar
219	Maaşların iadesi
21100	Sivil personel (daimi)
21101	Memur
21102	Askeri Kuvvetler
21103	Silahlı kuvvetler
21104	Jirga ve Konsey Üyeleri
21105	Ülke dışında çalışanlar
21106	Fazla Mesai
21107	Skor veya saha ödemesi
21108	Bağışlama
21109	Makülleri
21110	Profesyonel Beceri Puanları
21111	Geçici ayrıcalıklar (PRR)
21112	Diğer nakit bakiyeleri
21113	Başka yerde sınıflandırılmamış
21114	İçişleri Bakanlığı üniformalı olmayan çalışanlar
21115	İçişleri Bakanlığı personeli için puan veya saha ödemeleri
21116	İçişleri Bakanlığı personelinin bahşişleri

## II. Küçük Ürün Kodları

Ürün kodları, genel olarak kaydedilen en düşük işlem detay seviyesidir. Bu ürünlerin tescili, düşük işlem seviyelerinin sınıflandırılmasını sağlar ve bütçenin organizasyonu ile kontrol ve finansal yönetim süreci için bilgi sağlar.

**Tablo12:** Küçük ürün kodları

21	Maaş
211	Maaş ve Gelir nakit şeklinde
212	Çeşitli maaşlar
213	Avans maaşları
214	Nakit parası
215	Çeşitli sosyal faydalar
219	Maaşların iadesi

(Maliye Bakanlığı, 2011:50\_ 56)

**Tablo 13:** Muhasebe formlarının listesi

NUM	Formlar	İsim – unvan – hedef	Son güncelleme tarihi
1	Form m1	Tahsis bildirimleri	2007/11/1
2	Form m2	Temkinli ödeme	2007/11/1
3	Form m4	Genel alışveriş ödeme emir	2007/11/1
4	Form m5	Konşimento formu	2007/11/1
5	Form m6	Ödeme listesi	2007/11/1
6	Form m7	Makbuzlar	2007/11/1
7	Form m8	Çalışanlar İçin Ulaşım emir	2007/11/1
8	Form m 9	Yolculuk önerisi	2007/11/1
9	Form m10	Avans ödeme	2007/11/1
10	Form m11	Çeşitli malzemelere bağlılık	2007/11/1
11	Form m12	Avansların tahsilatı	2007/11/1
12	Form m13	Yolculuk ödemsinin onayı	2007/11/1
13	Form m15	Tahsilat formu	2007/11/1
14	Form m16	Kalkınma Bütçesinin Ödenmesi	2007/11/1
15	Form m17	Gelir defteri	2007/11/1
16	Form m20	Tahsis defteri	2007/11/1
17	Form m21	Alt Ödemelerin Ödeme defteri	2007/11/1
18	Form m22	Aylık tahsis defteri	2007/11/1
19	Form m23	Masrafların raporu	2007/11/1
20	Form m27	Banka makbuz formları	2007/11/1
21	Form m28	Gelirlerin tahsil defteri	2007/11/1
22	Form m29	Gelir tahsilat raporu	2007/11/1
23	Form m30	Ödeme defteri	2007/11/1
24	Form m33	Günlük	2007/11/1
25	Form m34	Günlü gelir kayıdı	2007/11/1
26	Form m35	Günlük işlem kayıdı	2007/11/1
27	Form m36	Günlük işlem defteri	2007/11/1
28	Form m38	Tahsislerin kontrol defteri	2007/11/1
29	Form m39	Tahsislerin raporu	2007/11/1
30	Form m40	Ticaret defteri	2007/11/1
31	Form m41	Maaş hakkı	2007/11/1
32	Form m61	Yıl için ödenek durumu	2007/11/1
33	Form m63	Borç durumu defteri	2007/11/1
34	Form m64	Borç /Hizmetler defteri	2007/11/1
35	Form m65	Borçların birleştirmesi ve kâr ları	2007/11/1
36	Form m66	Transfer belgelerinin listesi	2007/11/1
37	Form m67	Gelir defteri	2007/11/1
38	Form m68	İç borcun durumu	2007/11/1
39	Form m70	Çalışanlar için borç teklifi	2007/11/1
40	Form m71	Çalışanlar için avans maaş önerisi	2007/11/1
41	Form m79	Belgelerin kayıtları	2007/11/1
42	Form m8	İl finans müdürlüğünün özel kontrol defteri	2007/11/1
43	Form m90	Dahili/Ulusal Kredi Ofisi	2007/11/1
44	Form m91	Yıllık ticaretin toplamı	2007/11/1

### 3.2.3. Finansal Tablolar

Uluslararası standartlar dahilinde yapılan finansal denetimler, bir kuruluşün finansmanının düzenli olmasını sağlayan en güvenli yollardan biridir. Fakat, Afganistan'daki kuruluşların yalnızca belli bir kısmı uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak mali kayıtlarına sahiptir. Afganistan'da borsa bulunmamasıyla birlikte, Mikro ölçekli şirketler dışındaki tüm şirketlerin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan UFRS kullanmaları gerekmektedir. Mikro ölçekli şirketler nakit bir maliyet muhasebesi kullanabilirler.

Afganistan İslam Cumhuriyeti, Şirketler ve Sınırlı Sorumluluk Şirketler Kanunu'nun 54. maddesi aşağıdaki gibidir;

Mali Tabloların Hazırlanması ve Teslimi:

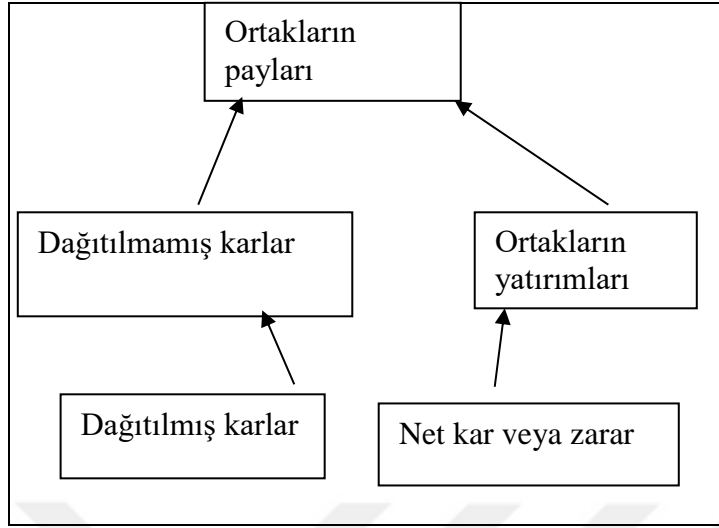
(1) Ortakların Düzenli / Yıllık Toplantısından en az 15 gün önce, Kurum, Kuruluşun son mali yılı itibariyle bu Toplantı Mali Tablolarına katılma hakkı bulunan tüm ortaklara, mali yılın son gününden itibaren bilanço ve kurumun mali yıl için kar ve zarar tablosunu içerecektir. Tüm Mali Tablolar, şirketin tüm faaliyetlerini içerecek ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenen geçerli muhasebe standartlarına uygun olarak tüm maddi yönleriyle uyumlu olacaktır. (<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/afghanistan/#application>)

Son hesapların sayılarını derleyen, tablolar ve özetleyen hesaplar dört bölüme ayrılır:

1. Bilanço Sayfası: Bir işletmenin son dönemdeki finansal durumu
2. Kâr ve Zarar Hesabı: Bir işletme faaliyetinin sonucu
3. Nakit akışı: Yatırım ve finansal faaliyetler tarafından üretilen veya tüketilen nakit akışı
4. Dağıtılmamış kar hesabı: Dağıtılmamış karın dönem başından dönem sonuna kadar olan dengesini gösterir (Mudaser 2012:54-68).

#### 3.2.3.1. Finansal Faturalar ve Kar Dağıtımı

Bilanço da ortakların yatırımları ve dağıtılmamış kar özkaynaklar olarak kaydedilir. Dağıtılmış karlar (Dividends) ise dağıtılmamış karlar hesabına, Gelir ve giderler kar ve zarar hesabına ve sonuç ise dağıtılmamış karlar hesabına yazılması gerekecektir. Bunların sonucunda hesapların her birinde yapılan değişiklik ortakların paylarına etki yapacaktır (Şahidi,2014:59).



**Şekil 2:** Finansal Faturalar ve Kar dağıtımı

### 3.2.3.2. Finansal Tabloların Amaçları:

Finansal tablolar, finansal durum, finansal faaliyetler ve iş biriminin finansal esnekliği hakkında özetlenmiş ve sınıflandırılmış bilgilerin sunulmasıdır ki Finansal Tablo kullanıcılarının büyük bir kısmının ekonomik kararlar almalarına yardımcı olur.

1. **Finansal Durum:** bir iş birimi, ve o birimin kontrolü altında olan kaynaklar, finansal yapı, likidite seviyesi, borçlarını ödeme gücü ve çevresel değişikliklere uyum sağlama yeteneğini kapsamaktadır. Finansal durumla ilgili bilgiler bilançoda yazılacaktır.
2. **Finansal Performans:** ticari birim kontrolü altındaki verim sonuçlarını kapsamaktadır. Finansal Performansla ilgili bilgiler kar ve zarar hesabına aktarılacaktır.
3. **Finansal Esneklik:** Ticari birimin likidite sürecinin zaman ve ortalama bakımından etkili değişimi yönündeki gücünü kapsamaktadır. Öyle ki ticari birim beklenmedik olaylara karşı önlem alabilsin. Finansal Tabloların toplamı, birimin esnekliğini kontrol etmeye yarayan bilgileri aktaracaktır. En önemlileri Üretim şirketleri veya üretim yapmayan şirketler, kar amacı güden veya kar amacı gütmeyen şirketlerde hazırlanan Finansal tablolar, kar veya zararın hesaplanması, bilanço, fon ve nakit döneminden ibarettir ki değiştirilmiş raporlar kalıbında hazırlanır (Bawari,2012:20-22).

### **3.2.3.3. Finansal Tabloların Kullanıcıları**

Finansal tabloların kullanıcıları farklı bilgilenme ihtiyaçlarını gidermek isteyen kişilerdir. Kullanıcıların ihtiyaçlarının tamamını, Finansal Tabloların karşılaması imkansızdır. Ama bütün kullanıcıların ortak olan ihtiyaçları vardır özellikle kullanıcılar bir şekilde Finansal Durum, Finansal Esneklik ve işletmeye ilgi duyarlar. Finansal Tablo kullanıcıları iki gruba ayrılır.

#### **3.2.3.3.1. Organizasyon İçindeki Kullanıcılar**

Bu grup kullanıcıları genel olarak yöneticilerden oluşmaktadır ki bunların, planlama, organize etme ve iş birimlerini yönetmek için finansal bilgilere ihtiyaçları vardır.

İşletmelerin çalışanları da organizasyon içindeki kullanıcılardandır. Çalışanlar ve temsilcileri haklar ve ödemeler, iş fırsatları ve maaşları ödeme gücünü değerlendirmek amacıyla işletmelerin istikrar ve karlılığıyla ilgili bilgiler edinmek isterler.

#### **3.2.3.3.2. Organizasyon Dışındaki Kullanıcılar**

Bu grup, satın alma kararı muhasebesi, malların satış veya bakımı ve işletme yönetimi faaliyetlerini değerlendirme ve ortaklara kar dağıtım bilgilerinden yararlanacaktır.

##### **3.2.3.3.2.1. Finansman Tesisleri Verenler**

Bu grup işletmenin zamanında borç ve faiz ödeme gücünü değerlendirebilecek bilgilere ihtiyacı vardır.

##### **3.2.3.3.2.2. Mal ve Hizmet Temin Edenler**

Bu grup ise işletmelere mal ve hizmet satmak konusunda karar alabilmelerini kolaylaştıracak ve borçlarını ödeme seviyesini değerlendirebilecek bilgilere ilgi duyarlar. Finansal alacaklılar ise Finansal Tesislerin tersine işletmelerin kısa dönemlik durumlarına bakarlar.

##### **3.2.3.3.2.3. Müşteriler**

Müşteriler işletmenin faaliyetlerini sürdürüp sürdürmeyeceği ile ilgili bilgiler isterler özellikle işletme ile olan ilişkileri uzun dönemli ise veya önemli derecede işletmenin üretim ve faaliyetlerine bağlı iseler.

### 3.2.3.3.2.4.Devlet

Devlet ve ona bağı kurumlar kaynak temin etmek finansal stratejileri belirlemek, vergileri belirlemek ve ulusal istikrarı belirlemekle ilgili bilgi sahibi olmak ister.

### 3.2.3.3.2.5.Genel Olarak Toplum

Toplumun parçaları farklı şekillerde işletmeler tesiri altında kalabilirler. Örneğin, işletmeler insanlara iş fırsatları ayarlamak ve tarım hasılatından yararlanmak şeklinde yerel iktisada çok büyük etkiler yapabilme gücüne sahiptir. Finansal tablolar işletmenin son değişimi ve yürütülmesiyle ilgili raporlar hazırlayarak toplumun parçalarına yararlı olabilir (Mudasir,2014:72-80).

### 3.2.3.4. Deneysel Bilanço

**Tanım:** Defteri Kebir veya büyük defterden çıkarılmış olup bütün gerçek ve isimli hesapların olduğu hesaplardır.

#### 3.2.3.4.1. Deneysel Bilançonun Amaçları

- Deneysel Bilanço borç ve alacakların kontrol edilmesi için hazırlanır.
- Deneysel Bilanço kar ve zarar hesabından önce düzenlenip onda ston envanteri yoktur.
- Tahsil edilmemiş ve tahsil edilmesi gereken gelirler ve ödenmesi gereken giderler yazılmayacaktır(Şaraf,2016:68).

#### **Tablo 15:** Deneysel Bilançonun Örneği

Numara	Büyük Defter Hesapları	Borç Miktarı	Alacak miktarı
Toplam			

#### Örnek 2:

- a) kasım 100 bin TL ile ticarete başlamış ve aşağıdaki işlemleri yapmış:
- b) 500 TL nakit ticari mal almış.
- c) 2000 TL mobilya
- d) Karim'e 1000 TL lik ticari mal borç olarak satılmış.
- e) 500 TL çalışanların maaşı ödenmiş.
- f) Karim 900 TL yi geri ödemiş.
- g) Selim'den 3000 TL lik ticari mal alınmış.
- h) Selim'in hesabına 2000 yatırılmış.



- i) Naim'a 2000 TL mal satılmış satılmış
- j) Elektrik masrafı 30 TL ödenmiş
- k) 80 TL maaşlar nakit olarak ödenmiş.
- l) Naim'dan 1500 TL nakit alınmış.
- m) Kişisel hesaba 2700 TL nakit tahsil edilmiş.

Aşağıdaki işlemler Defteri Kebire aktarılıp Deneysel Bilançosu hazırlanır.

Kasım'ın Günlük Defterinin hesabı

A	B		
Tarih	Açıklamalar	Alacak miktarı	Borç miktarı
A	Kişisel hesaptan Nakit hesabına	100000	100000
B:	Nakit hesaptan ticari mal satın alma hesabına	500	500
C:	Büyük defterde Nakit hesabından Mobilya hesabına	2000	2000
D	Ticari mal satma hesabından Karim'in hesabına	1000	1000
E	Nakit hesabından maaşlar hesabına Karim'in	500	500
F	hesabından kasa hesabına	900	900
G	Selim'in hesabından ticari mal satın alma hesabına	3000	3000
H	Nakit hesabından Selim'in hesabına	2000	2000
İ	Ticari mal satışından Naim'in şirket Devamı: hesabına	2000	2000

J	Nakit hesabından elektrik giderine	30	30
K	Nakit hesabından maaşlar hesabına	80	80
L	Şirket hesabından nakit hesabına	1500	1500
M	Nakit hesabından kişisel masraflara	2700	2700

A Nakit Hesap Defteri			B		
Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar
B	Ticari mal satınalma hesabına	500		Kişisel hesaptan	100000
C :	Mobilya satın alma hesabına	2000		Karim'in hesabından	900
E	Maaşlar hesabına	500		Naim'in hesabından	1500
H	Selim'in hesabına	2000			
J	Elektrik masrafları hesabına	30			
K	Maaşlar hesabına	80			
	Kişisel masraf Hesaba	2700			
	Deneysel bailanço	(94590)			
		102400			102400

A Kişisel Hesap Kaydı			B		
Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar
A	Nakit Hesaba	100000		Deneysel Bilanço	(100000)

			Hesabına		
100000			100000		
Ticari Mal Satınalma Kaydı					
A			B		
Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar
	Deneysel Bilanço Hesabına	(3500)	B	Nakit Hesabına	500
				Selim'in hesabı	3000
		3500			3500

Mobilya Satınalma Hesabı					
A			B		
Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar
	Deneysel Bilanço Hesabı	(2000)			2000
		2000			2000

Karim'in Hesap Kaydı					
A			B		
Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar
	Nakit Hesabına	900			1000
	Deneysel Bilanço Hesabına	100			
		1000			1000

Satılan Malın Hesabı					
A			B		
Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar
D	Karimin hesabına	1000	D	Deneysel Bilanço hesabından	(3000)
L	Naimin şirketinin hesabına	2000			
		3000			3000

A Maaşlar hesap kaydı B

Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar
	Deneysel Bilanço hesabına	(500)	E	Nakit hesabından	500
		500			500

A

## Selimin hesap kaydı

B

Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar
G	Ticari mal satılma hesabına	3000	H	Nakit hesabından	2000
				Deneysel bilanço hesabından	(1000)
		3000			3000

A

## Naimin hesabına

B

Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar
	Nakit hesabına	1500	İ	Satılan mal hesabı	2000
	Deneysel bilanço hesabına	500			
		2000			2000

A

## Elektrik masrafları muhasebe kaydı

B

Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar
	Deneysel Bilanço hesabına	(30)	J	Nakit hesabından	30
		30			30

A

## Kira muhasebe kaydı

B

Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar
	Deneysel bilanço hesabına	(80)	K	Nakit hesabından	80
		80			80

## Kişisel masraf hesabı

A

B

Tarih	Açıklama	Tutar	Tarih	Açıklama	Tutar
	Deneysel	(2700)	M	Nakit	2700

bilançosu hesabı		hesabından	
2700		2700	
A	Deneysel bilanço		B
Numara	İsim veya kaydetme	Borç (Cr)	Alacak (Dr)
1	Nakit Hesabı	.....	94590
2	Kişisel hesap	100000	.....
3	Satın alınan mal hesabı	.....	3500
4	Mobilya hesabı	.....	2000
5	Karm'in hesabı	.....	100
6	Satılan malın hesabı	3000	.....
7	Maaşlar hesabı	.....	500
8	Salim'in hesabı	1000	.....
9	Naim'in hesabı	.....	500
10	Elektrik masrafları hesabı	.....	30
11	Kira masrafları hesabı	.....	80
12	Kişisel masraflar hesabı	.....	2700
	Bilanço Toplamı	104000	104000

Sonuç aşağıdaki kalemlere bölünür:

- 1- İşlemler Hesabı Bilançosu
- 2- Kar veya Zara hesabı
- 3- Sonuç Bilançosu

#### 3.2.3.4.2. İşlemler Hesabının Bilançosu

Bu bilanço kar veya zararı bulmak için düzenlenir. Kar veya zarar; Satın alma fiyatı ile satış fiyatı arasındaki fark kar veya zarardan gösterir. Bir malın satış fiyatı, yüksekse kar satış fiyatı satın alma fiyatından düşükse zarar meydana gelir. Ve bu tutar (kar veya zarar) bilançosuna aktarılır(Hamidi,2012:31)

Örneğin: alış fiyatı-satış fiyatı= Brüt Kar veya Zarar.

Bilgisayar:1000-1300=300 Brüt Zar (kar veya zararın borçlar tarafında)

Bilgisayar: 1000-950=50 Brüt Zarar (kar veya zararın alacak tarafında)

**Tablo 16:** İşlemler Muhasebesinin Bilançosunu Örneği

1.satışlar (Sells)	1.açılış stoku (opening stock)
İade (sells return)	2.satın alma (purchase)
2.stok (closing stok)	İade (purchase return)
Brüt zarar (Gross Loss)	3.alış gideri (direct exp)
	4.ücret
	Brüt Kar (gross profit)

(Aryan,2016:65)

### 3.2.4. Afganistanda Muhasebe Mesleği ve Uygulamaları

Afganistan'da yönetim ve Muhasebe Enistütüsü 1961 yılında İdare ve Endüstri adı altında kuruldu ve şimdiye kadar 50'inci kez mezun vermiştir. Şuanda çeşitli teknik ve mesleki eğitim programlarında 50000 den fazla öğrenci, 100 den fazla öğretim görevlileri tarafından eğitim verilmektedir (<http://afghanistan.shafaqna.com>).

Afganistan 2016 yılında ilk defa Mali Muhasebe Kanununa sahip oldu. Mesleki Muhasebeciler geliştirme idaresinin yola koyduğu projesi Mali Muhasebe kanunu'nun taslağını Afganistan Hükümeti bakanlar kurulu kanun komitesine sundular. Bu proje bakanlar kurulu tarafından kabul edildi ve Proje masraflarını dünya bankası karşıladı. Proje sorumlusu Zarif Ludin ülkenin emniyeti iyiye giderse ve bu proje amaçlandığı gibi ilerlerse, Ekonomi, Maden, Eğitim ve yabancı yatırımı teşvik etme konularda şeffaflık gelebileceğini ve ülke ekonomisine büyük katkısı olacağını vurgulamıştı (<https://www.darivova.com>).

Afganistan'da Muhasebecilerin kendilerine özel ofisleri vardır ve genelde orta ve küçük işletmeler şirketlerinin dönemsonu Muhasebe işlemleri için bu Muhasebecilerden yardım istemektedir. Ancak büyük işletmeler daha çok yurtdışından muhasebeci getirip şirketlerinin dönemsonu muhasebe işlemlerini yaptırmaktadır bunu sebebi ise daha güvenilir olması ve Afganistan'da yeterince Muhasebe alanında uzman'ın bulunmamasıdır.

### **3.2.4.1. Afganistan'daki Mesleki Muhasebecilerin Şartları**

**Profesyonel muhasebeci:** Bu Kanun hükümlerine göre bir muhasebe izni almış bir kişidir.

#### **Bir Mesleki Muhasebecinin Şartları**

1. Afgan vatandaşlığı
2. En az İktisat veya Muhasebe Fakültesinden lisans derecesine sahip olmak
3. Muhasebe hizmetleri alanında en az 5 yıllık deneyime sahip olmak
4. İyi bir itibara sahip olmak
5. Muhasebe Belgesi Verme Koşulları (Meslek Hukuku, Madde 6)

**Hem yerli hem de yabancı gerçek bir kişi aşağıdaki nitelikleri sahip olma şartıyla bir muhasebe lisansı alabilir.**

- ✓ Profesyonel muhasebecilik ile ilgili mesleki eğitim belgesine sahip olmak
- ✓ Özel bir sınavın başarıyla geçilmesi
- ✓ Muhasebe hizmetleri alanında en az 3 yıllık deneyime sahip olmak
- ✓ Profesyonel muhasebecilik ile ilgili geçerli mesleki eğitim sertifikası sahip olmak
- ✓ Mahkemenin cezai suçtan ve hesaplama ya da yolsuzluk ya da suç işlerinden dolayı
- ✓ mahkum edilmemesi
- ✓ Yönetmelik hükümlerine uygun olarak profesyonel garanti veya diğer performans garantilerini sağlamak. (Mesleki Muhasebecilerin Hukuku, Madde 5).

#### **Afganistan'da kayıtlı bir ofise sahip olmak**

- ✓ İşletme lisansına sahip olmak
- ✓ Afganistanlı personel alımı için bir taahhüt
- ✓ Afgan çalışanlarına yönelik eğitim ve mesleki gelişim programı yürütme taahhüdü
- ✓ Faaliyet lisansının alındığı ve etkinleştirildiği ülkenin hakkında bilgi verilmesi

- ✓ Başka bir ülke tarafından ilgili lisansın reddedilmesi, askıya alınması veya iptali durumunda bilgi verilmesi

### **Mesleki Muhasebecilerin Hukuku**

Bir profesyonel muhasebeci Kamu, devlet dışı, kişi ve şirketlerin muhasebe hizmetlerini bu Kanun hükümlerine uygun olarak yapılmasına yükümlüdür.

Bir profesyonel muhasebeci sunduğu hizmetten ve yaptıklarından Muhasebe Müdürlüğüne ve profesyonel muhasebeciler odasına sorumludur (Mesleki Muhasebecilerin Hukuku, Madde 4).





## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### 4.AFGANİSTAN VE TÜRKİYE MUHASEBE SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye muhasebe sistemininve Afganistan muhasebe sisteminin tarihçesi ve gelişim süreçleri genel hatlarıyla ele alınmış olup, Afganistan muhasebe sistemi 1844'ten itibaren incelenmiştir ve Türkiye muhasebe sistemi ise Fatih Sultan Mehmet döneminden başlayarak tüm süreçten bahsedilmiştir.

Her iki ülkenin de muhasebe sistemlerinin ilk olarak devlet muhasebesi ile başladığı görülmektedir. Bu süreçte, her iki ülke arasındaki temel fark için ise, Osmanlı devleti zamanında kısıtlı da olsa özel işletmelerin (esnafların) mali olaylarını kayıtlarının düzeni olması görülürken, Afganistan'da devlet muhasebesinden farklı herhangi muhasebe alanının olmaması ifade edilebilir.

İlk dönemlerde devlet nazarında gerçekleştirilen uygulamalar muhasebenin gelişiminde en önemli rolü almıştır. Türkiye Cumhuriyeti'nin temellerinin atıldığı süreçte, özel sektöre ait gelişmeler daha çok aile şirketleri üzerinden olmuştur. Kamu sektörünün payını ise İktisadi Devlet Teşekkülleri ve bu teşekküllerin oluşturduğu tekeli gruplar olmuştur. Buna karşılık, Afganistan'da bütün işletmeler ve kurumlar devlete ait olmuştur.

Tarihsel süreçte, Türkiye Cumhuriyeti'nde 1940 yıllarda yayımlanan Vergi Uygulaması Kanunu sonrasında ise 1950 yılında yayımlanan Gelir Vergisi Kanunu ,muhasebe uygulamalarının hem önemi artırmış hem de gelişim sürecine katkıda bulunmuştur. 1960'lı yıllar başlarken küçük boyutlu girişimlerin,yatırımlara dönüştürülmesi bankalar tarafından gerçekleştirilmiş, sermaye şirketlerinde ve holdinglerde oluşan sayısal artış, bununla birlikte ihraç edilen ürünlerdeki artışlar, sermaye piyasasına olan gereksinimi ve muhasebe sistemi ihtiyacını ortay

tekelci gruplar olmuştur. Buna karşılık, Afganistan'da bütün işletmeler ve kurumlar devlete ait olmuştur.

Tarihsel süreçte, Türkiye Cumhuriyeti'nde 1940 yıllarda yayımlanan Vergi Uygulaması Kanunu sonrasında ise 1950 yılında yayımlanan Gelir Vergisi Kanunu ,muhasabe uygulamalarının hem önemi artırmış hem de gelişim sürecine katkıda bulunmuştur. 1960'lı yıllar başlarken küçük boyutlu girişimlerin,yatırımlara dönüştürülmesi bankalar tarafından gerçekleştirilmiş, sermaye şirketlerinde ve holdinglerde oluşan sayısal artış, bununla birlikte ihraç edilen ürünlerdeki artışlar, sermaye piyasasına olan gereksinimi ve muhasabe sistemi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır Afganistan'da ise "Rukum" olarak adlandırılan hesaplama sistemi 1878'e kadar kullanılmıştır. Daha sonra, "Sih'in" 1885'e kadar, 1896'e kadar "Şahidi" hesaplaması, 1914'e kadar "Mançuuli" hesaplaması ve 1919'e kadar "Gestion" hesaplaması, Afganistan devletinin hesaplanmasında ve daha sonra "Çift Anthari"(iki taraflı) hesaplaması da başka bir alternatif oldu. Bu sistem, devlet fonlarını kullanan bölümler için bugüne kadar kullanılmıştır (Abdullayeva, 2006:149).

#### **4.1. HESAP PLANLARI VE BELGELER**

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

##### **4.1.1. Muhasebe Hesap Planlarının Farklılıklar**

Türkiye'de 26.12.1992 tarih ve 21447 No'lu Resmi Gazete'de eski adıyla Maliye Bakanlığı, muhasabe sistemine dair yasal bir çerçeve olması için "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Seri No: 1" yayımlanmıştır. Tebliğe göre 1.1.1994 tarihinden itibaren, bilanço usulüne göre defter tutan gerçek olsun tüzel olsun tüm kurumların, yapmış oldukları faaliyetlerin sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilebilmesi için bir tekdüzen hesap planı kullanımı zorunlu olmuştur (Kotar ve Dokur, 2002; Aktaran:Dikici,2016).

Afganistan muhasabe sisteminin genel planında, stratejinin tüm planları Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır ve aynı şekilde tüm devlet sektörlerinde kullanılır. Özel sektörde, özel sektörün oluşumu ve her sektörün kendine özgü kuralları göz önüne alındığında, bu planın uygulanması, Maliye Bakanlığının kaynaklarını göz önünde bulundurarak gerçekçi bir şekilde planlanır ve kullanılır. Afganistan muhasabe Planı, ulusal ekonomiyi iyileştirmek ve toplumun ekonomik

yaşamdaki gerçek ihtiyaçlarını karşılamak ve kamu, imalat, ticaret ve hizmetler sektöründeki sorunları çözmek için tasarlanmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığınca muhasebe hesap sınıfları, hesap grupları ve hesaplar ondalık sisteme göre düzenlenmiştir. Hesap sınıflarını (ana hesap gruplarını) üç haneli olarak oluşturulan hesap kodlarının ilk hanelerini gösteren 1'den 9'a kadar olan sayılar belirtmektedir, bununla beraber 100'dan 999'a kadar olan üç haneli sayılar, defteri kebir hesaplarını göstermektedir. Bu durum şunu göstermektedir ki, her hesap sınıfı 10 hesap grubu, her hesap grubu da 10 hesabı oluşturmaktadır. Hesap planındaki bölümlenme bilançoya göre yapıldığı için, Türkiye Tek Düzen Hesap çerçevesi içyapı bakımından bilançoya göre bölümlenme ilkesine uygun sayılmaktadır (Yazıcı, 1996; Aktaran: İbadov, 2012).

Afganistan Hükümeti'nin mevcut muhasebe hesap sınıfları, bütçenin ödenmesine karşı yapılan harcamaların, her harcama yapılırken ve gelirlerin yalnızca gerçek makbuz üzerinden tanındığı durumlarda muhasebeleştirildiği Muhasebe Nakit tabanını kullanır. Mevcut muhasebe sisteminde, henüz bir standart belirlenmemiş olan hükümet dışı sektörde finansal bilgilerin sunumunda boşluklar bulunmaktadır.

Temel mali tablo olan bilanço, Türkiye'ye ait muhasebe sistemlerinde hesap planlarındaki ardışıklık kuralına göre yapılandırılmıştır. Hesap planı, bilançonun aktif tarafı ile numaralandırılması ile başlamıştır. Bu durumu belirlenmiş muhasebe mantığı bozulmadan pasif tarafın numaralandırılması takip etmiştir.. Türkiye Cumhuriyeti Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın oluşturduğu Tek Düzen Hesap Planı, 9 ana hesap grubu, 57 hesap grubu ve 275 hesap (7/A ve 7/B dâhil) içermektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre , bilanço hesaplarının sınıflandırılması, hesapların sınıflandırılması gelir tablosu hesaplarının sınıflandırılması ve maliyet hesaplarının sınıflandırılması şeklinde üçe ayrılmıştır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde, Dönen ve Duran Varlıklar bilançonun aktif tarafını oluşturmaktadır. Bilançonun pasif tarafını, Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ve Özkaynaklar oluşturmaktadır. Gelir tablosu hesapları ise , "Brüt Satış Kârı veya Zararı", "Faaliyet Kârı veya Zararı", "Olağan Kâr veya Zarar", "Dönem Kârı veya Zararı", "Dönem Net Kârı veya Zararı" olmak üzere beşe ayrılmıştır. Tekdüzen hesap planı maliyet hesaplarını, biri giderlerin fonksiyon esasına göre bölümlenmesini ve izlenmesini esas alan 7/A

seçeneği, diğerı ise giderlerin çeşit esasına göre ayrılmasını esas alan 7/B seçeneği olmak üzere iki seçenek halinde belirlemiştir.

Afganistan Muhasebe Sistemi'nde, bilançonun aktif tarafını aynı şekilde Duran Varlıklar, Dönen Varlıklar oluşturmaktadır. Bilânçonun pasif tarafını, Uzun Vadeli Varlıklar, Diğer Varlıklar oluşturmaktadır. Gelir tablosu hesapları ise, Toplam Gelir ve Toplam Gider olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

#### **4.1.2.Muhasebe Belge ve Kayıt Düzenlerinin Farklılıklar**

Türkiye Cumhuriyeti'nde, muhasebe için kullanılması gereken belgeler, kayıtların düzenleri, işletmelerde tutulması gerekli zorunlu defterler bununla beraber Türkiye'de Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kriterleri aşan işletmeler, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri 'ne göre mali tabloları hazırlamak ve kullanmak zorundadır. İşletmeler temel muhasebe kavramlarını, genel kabul görmüş muhasebe prensiplerini dikkate alacaklar ve mali nitelikte gerçekleşen faaliyetleri, çift taraflı kayıt sistemi ve tarih sırası ile yasal defterlerine kayıt edeceklerdir. Yasal olan defterler, yevmiye defteri (günlük defter), defter-i kebir (büyük defter) ve envanter defteridir. Bunun yanında ücret bordroları, stok kartları, müşteri cari hesapları, isteğe bağlı diğer yardımcı defterlerdir (Erdamar ve Basık, 2003; Aktaran:Dikici,2016).

Afganistan'da muhasebe defteri tutma faaliyetlerinin çoğu Merkezi Finans Müdürlüğu tarafından tamamlanmaktadır. Muhasebe sisteminde genellikle satın alma emri , seyahat formu,eşya teslim / hizmetler ,peşin talep formu, gelir tahsilat formu,ödeme formu, hesaplama formu kullanılmaktadır. Afganistan'da, muhasebe kayıt işlemleri için karma ve yazılı bir elektronik system olan Afganistan Bilgi İşlem Sistemi (AFMS) kullanılmaktadır. Bu sistem Afgan Muhasebe Bilgi Sisteminin, bel kemiğini oluşturur. AFMS vadeli işlemlerin kredi ve borçlarını, fon transferlerini, harcamaları ve makbuzları iki yönlü kaydeden bir nakit muhasebe yazılımıdır. Bankacılık uygulamalarında da kullanılabilecek banka hesabı ve kredi kolaylığı sayesinde bu sistem çekle ödeme kolaylığı sağlamaktadır. AFMS, kayıtlardaki her bir hesaba ait alacak ve borçların ihtiyaç duyduğu hesaplamaları yapan iki yönlü bir sistemdir.

## 4.2. FİNANSAL TABLOLAR

Türkiye’de finansal tabloların nasıl olacağı, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere “TMS 1 finansal tabloların sunuluşu” standardında açıklanmıştır. Türkiye’deki finansal tabloların içeriğini bilanço, nakit akış tablosu, kâr/zarar tablosu, özkaynak değişim tablosu, dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar bölümlerinden oluşturmaktadır. Türkiye muhasebe standartları, her işletmenin finansal tablolarının hepsini eşit derecede önemle sunmaktadır. Türkiye muhasebe standartlarında finansal tablolara ait son değişiklik TFRS 9 (2017 Sürümü) tarafından yapılmış olup 31/12/2017 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için olmuştur. Finansal tablolar, yıllık dönemi kapsamak üzere düzenli olarak hazırlanmaktadır.

Afganistan'daki kuruluşların yalnızca belli bir kısmı uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak mali kayıtlarına sahiptir. Mikro ölçekli şirketler dışındaki tüm şirketlerin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan UFRS kullanmaları gerekmektedir. Tüm mali tablolar, şirketin tüm faaliyetlerini içerecek ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenen geçerli muhasebe standartlarına uygun olarak tüm maddi yönleriyle uyumlu olacaktır.

### 4.2.1. Bilanço Düzenlerinin Karşılaştırılması

Türkiye Cumhuriyeti’nde muhasebe sistemine göre bilanço düzenlerken ana hesap gruplarında likitliğin azalması sırası dikkate alınmıştır. Türkiye muhasebe sistemine göre bilanço düzeninde aktif taraf, Duran varlıklar ve Dönen varlıklardan oluşmaktadır. Pasif taraf ise Kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynaklardan oluşmaktadır.

Afganistan’da bilanço düzenlerken ortakların yatırımları ve dağıtılmamış kar ile özkaynaklar kaydedilir. Dağıtılmış karlar (Dividends) ise dağıtılmamış karlar hesabına, Gelir ve giderler kar ve zarar hesabına ve sonuç ise dağıtılmamış karlar hesabına yazılması gerekecektir. Bunların sonucunda hesapların her birinde yapılan değişiklik ortakların paylarına etki yapacaktır. Afganistan muhasebe sistemine göre bilanço düzeninde aktif taraf, Dönen varlıklar(kısa vadeli aktif hesaplar) ve duran varlıklardan(uzun vadeli aktif hesaplar) oluşmaktadır. Pasif tarafı ise Kısa vadeli pasif hesaplar, uzun vadeli pasif hesaplar oluşturmaktadır.

#### 4.2.2.Gelir Tablolarının Karşılaştırılması

Türkiye muhasebe sisteminde, bir gelir tablosu hesabı, gelir tablosunda faaliyetleri yansıtan hesaplardır. Gelir tablosunun, hesapların ardışıklığına göre oluşturulmuş olması tabloların sade, kolay ve anlaşılır olmasına imkan sağlamaktadır. Gelir tablosunun özet ve ayrıntılı hali, Türkiye muhasebe sisteminde mevcuttur. Türkiye muhasebe sistemindeki gelir tablosunda bulunan bölümler şu şekildedir;

1. Brüt Satışlar Bölümü,
2. Satış İndirimleri(-),
3. Satışların Maliyeti(-),
4. Faaliyet Giderleri (-),
5. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar.
6. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar(-)
7. Finansman Giderleri(-)
8. Olağandışı Gelir ve Karlar
9. Olağandışı Gider ve Zararlar(-)
10. Dönem Net Kar Veya Zararı

Afganistan muhasebe sisteminin genel planı Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır ve aynı şekilde tüm devlet sektörlerinde kullanılır. Gelir politikalarının yönetimi ise, Maliye Bakanlığı'nın oluşumundaki Gelirler Genel Müdürlüğü'nün sorumluluğundadır. Özel sektörde, özel sektörün oluşumu ve her sektörün kendine özgü kuralları göz önüne alındığında, bu planın uygulanması, Maliye Bakanlığının kaynaklarını göz önünde bulundurarak gerçekçi bir şekilde planlanır ve kullanılır.

#### 4.2.3.Yardımcı Finansal Tabloların Karşılaştırılması

Türkiye Muhasebe sisteminde yardımcı finansal tablolar olarak Kar Dağıtım Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Öz Kaynak Değişim Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu gibi tablolar kullanılmaktadır. Bu yardımcı finansal tablolar da TMS ve MSUGT'e dayanarak hazırlanmaktadır.

Türkiye Muhasebe sisteminde kullanılan Satışların Maliyeti Tablosu ise ayrıntılı gelir tablosunun içinde bulunmaktadır. Afganistan Muhasebe sisteminde yardımcı finansal tablolar olarak Gelir Tahsilat Formu, Kayıt Defteri (Elde edilecek Gelirlerin defteri), Hizmetler ve lojistik için dikkatli bir ödeme talimatı formu, Gezgin ödemesi için başvuru formu, Geri Ödeme Raporları , Geri Ödeme Başvuru Formu, Ön ödeme talebi formu gibi formlar kullanılmaktadır. Bu yardımcı finansal tablolar Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır.

### **4.3. MUHASEBE MESLEĞİ AÇISINDAN FARKLILIKLAR**

Türkiye’de muhasebe ile ilgili meslekleri icra edeceklerin meslek kriterlerini Türkiye Muhasebe Odaları Birliği oluşturur. Muhasebe mesleğine ilişkin kanunu 1989 yılında yayımlanan 3568 Sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Yeminli Müşavir Kanunu” dur. Bu yasaya göre muhasebe mesleği; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olarak 2 gruba ayrılmıştır. Kanunda belirtilen şartları sağlayanlar bu iki mesleği icra edebilirler. Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarına ait görev, yetki, sorumluluklar, eğitimler, vasıflar açık bir şekilde belirtilmiştir.

Afganistan ise ilk defa Mali Muhasebe Kanununa 2016 yılında sahip olmuştur. Muhasebe mesleği ise mesleki muhasebeci ve profesyonel muhasebeci olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Afganistan’da da muhasebe meslek mensuplarına ait görev, yetki, sorumluluklar, eğitimler, vasıflar açık bir şekilde belirtilmiştir.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Afganistan İslam Cumhuriyeti, komşu ülkeleri doğuda Çin, doğu ve güneyde Pakistan, kuzeyde Türkmenistan, Özbekistan ve Tacikistan, batıda İran olup, denize sınırı olmayan bir ülkedir. Bununla birlikte Orta Asya, Güney Asya, Ortadoğu ve Kafkasya'nın kesişme noktasında köprü konumunda olan bir ülkedir.

Afganistan coğrafi yapısı ve yer altı zenginlikleri nedeniyle, tarih boyunca birçok ülkenin hedefi olmuştur ayrıca çok uzun yıllar boyunca istilalara uğramış ve mücadele etmiştir. Hindistanâ geçmek isteyen bir çok ülke tarafından Afganistan ara koridor olarak kullanılmak istenmiştir. Bu durumlara ilace olarak ülke içinde sürekli iktidar mücadeleleri ve iç çatışmalar olmuştur.

2001 yılından sonra, dış ülkeler kendi çıkarları için Afganistan'a para, malzeme, yöntem gibi dış yardımlarda bulunmuşlardır. Buna bağlı olarak Afganistan'ın bugünkü gelişim süreci dış güçlerin yardımına bağlıdır. Afgan Hükümeti, aldığı yardımlarla özel sektör yatırımları için çok fazla fon yardımı gerçekleştirmiştir.

Yatırımların ve dış mali yardımın en verimli şekilde kullanılması ve özel sektörün büyümesi ile gelişmesi amaçlanmaktadır. Bu dönemde ülkedeki altyapı ve yol inşasına yönelik faaliyetler başlamış olup iç savaş ya da dışarıdan gelen etkenlerle harap olan binaların onarılması, ekonominin canlanmasına yönelik özel sektöre güven sağlanması, eğitim ve yaşam standartlarının yükseltilmesi, dışarı çıkan sermayenin ve işgücünün geri kazanılması adına her türlü çalışma ve çaba sarfedilmeye başlanmıştır.

Günümüzde, Afganistan ile Türkiye dış siyaset dengelerini tekrar yeniden gözden geçirmeye başlamışlardır. İktisadi ve ticari ortaklıklar kapsamında ise yeni anlaşmalar yaparak ikili ilişkileri artırıcı işlemler içine girmişlerdir.



Ek olarak, Afganistan ekonomisinin yoğun bir gelişime ihtiyacı olmasından dolayı, Türk İşbirliği ve Koordinasyon Ajansı Başkanlığı ve Türk Silahlı Kuvvetleri ile yapılan yardımlar uzunca bir süre devam edecek gibi görünmektedir. Tabiki, orta ve uzun dönemli gelişim programlarının kusursuz şekilde işlemesi ile, Afganistan, ilerleyen süreçte İslam coğrafyasında Türkiye'nin önemli bir iktisadi müttefiki olarak düşünülebilir. Afganistan'da faaliyet göstermekte olan 127 Türk firmasının %90'ı inşaat ve müteahhitlik sektörlerinde çalışmakta olup, anılan firmalar 2003-2016 yılları arasında yaklaşık 6 milyar ABD Doları tutarında 627 proje gerçekleştirmişlerdir.

Bu bağlamda Afganistan ile Türkiye arasındaki ekonomik gelişmeler ile birlikte ekonominin önemli ayağı olan muhasebe sistemlerinin muhasebe sistemleri de değerlendirilmesi gereken hususlardan bir olmuştur.

Bu çalışmada yapmış olduğumuz karşılaştırmalar da gösteriyor ki, Türkiye muhasebe sistemi açısından Afganistan'a nazaran daha gelişmiş ve oturmuş durumdadır.

Muhasebe sistemleri açısından, Afganistan'daki işletmelerin faaliyetleri belgelere dayalı, devamlı, etkin ve kullanışlı bir muhasebe sistemine dayandırmaları ülke gelişimi için önem arz etmektedir. Gelişen ve küreselleşen dünyada, Afganistan'daki işletmelerin sınırlar ötesinde faaliyet göstermeleri için muhasebe sistemi önemlidir.

Bu durumda Afganistan muhasebe sisteminin gelişimi için, Afganistan ile Türkiye arasında muhasebe sistemlerinin senkronizasyonu çalışmalarına dair yetkili birimlerin ortak hareket etmeleri gerekmektedir. Afganistan muhasebe sistemine dair yazılan uluslararası bilimsel çalışmalar da yok denecek kadar azdır. Afganistan ve Türkiye Cumhuriyeti'nde bulunan akademik camialarca bilimsel çalışmaların yapılması da Afganistan muhasebe sisteminin gelişimine katkıda bulunacaktır.

## KAYNAKÇA

### a) Kitap;

- Afganistan Maliye Bakanlığı ,*Öğretim Kitabı*,2010.ss.32  
 Afganistan Maliye Bakanlığı ,*Öğretim Kitabı* ,2011.ss.2-56.  
 Aryan R. (2016). *Finansal muhasebesi*, 2016, jowzijan. ss.65  
 Bakhtani H.(2014),*Finansal muhasebesi* ,Afganistan , ss.27-84)  
 Bawari,M.( 2012) , *Genel Muhasebe* ,Afganistan, ss.15-.30)  
 Isaac A. (1941). *Muhasebe Nazariyesi*. İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:163.  
 Güven Basımevi.  
 Güvemli O., (1995), *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi*, Cilt: 1, Avcıol Basım  
 Yayını,ss,3-16-62  
 Ghorı M.( 2009).*Muhasebe Usulü* ,Afganistan.ss.48-80  
 Hasan M. Z.,(2009) Finansel Muhasebesi,1.Baskı,Afganistan,ss.45  
 Kayumı A.J.(2012).,*Gider Muhasebesi* ,Hilmand ,ss.34-82.  
 Mudası Z.( 2014). ,*Finansal Muhasebesi* ,Afganistan , ss .63-80  
 Mudası Z.(2010),*Muhasebe ve İdari Şirketlerin Hesaplanması*, Afganistan, ss.44-68  
 Nabawı A. (2011). *Muhasebe Usulü*,ss.20-38)  
 Sadat S. F.R..(2014).,*Özel şirketlerin Finansel Muhasebesi*,Afganistan,ss.12-45)  
 Sharaf M.İ.,ARYAN R.(2016).,*Finansel Muhasebesi* , jowzijan, Yay. Nayab kitap  
 evi ss.68-100)  
 Sharaf M.İ.,(2015)., Finansel Muhasebesi, Afghanistan, ss.45-48)  
 Şehidi N. A .( 2014).,*Gider muhasebesi*. 1.Baskı .Afganistan ,ss.45-85  
 Sevilengül O.,(2016). *Genel Muhasebe*. Gazi Kitapevi,ss.3-14-15.  
 Stickney C P., Weil R L., Schipper K, Francis J, (2010), *Financial Accounting: An  
 Introduction to Concepts, Methods and Uses*, South Western Cengage  
 Learning  
 Zafar A. (2017) finansal Muhasebesi,1.Baskı,Afganistan .ss .87

### b) Kitapta bölüm;

- Sürmeli Fevzi . (1996). Muhasebe Bilgi Sistemi,*T.C. Anadolu Üniversitesi Yayinlari  
 No: 963 (Ed.). Açıköğretim Fakültesi Yayinlari No: 532*, ss.46-65.

### c) Dergide, bültende makale;

- Acar V. (2006). Azerbaycan ve Türkiye Muhasebe Sistemlerinin Karşılaştırmalı  
 Analizi, *Sosyoekonomi Dergisi*,2006/1,ss.115-116  
 Ağca A. ,Aktaş R.(2007), Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS)  
 Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?,  
*Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, No:18.ss.4  
 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*, Ocak,ss.114-125  
 Can, A.V, (2007), “Luca Pacioli "Muhasebenin Babası" mıdır?”,*Akademik  
 Bakış*, No: 12. *Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*,ss.2  
 Dinç E,Atasel O.Y.(2016). Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve  
 Mevcut Durumun İncelenmesi, *KTÜ • Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal*

*Bilimler Dergisi, No:12, ss 267-283*

- Erol M, Aslan M,( 2017) Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, ss. 55-86
- Kızıl C, Kocur D.K.. (2017). Antik Çağlarda Muhasebe ve Dinlerin Muhasebeye Bakış Açısı, *Kesit Akademi Dergisi*, ss. 327-339
- Öz E,Çevikcan F.(2010) Vergi Kanunlarıyla Getirilen Düzenlemelerin Muhasebe Uygulamasına Etkisi *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi* 2/1. ss.113-128
- Ulusan H.(2010) “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları’nın Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Açısından İncelenmesi”, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, ss.75-99.
- Yılmaz H,Yılmaz B, (2016). Muhasebede Kullanılan Kavramların Kelime Olarak Kökenleri ve Muhasebe Sürecindeki Anlam ve Yerleri, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*,ss.925

#### **d) Tezler;**

- Atmaca M. (2010). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.
- Dikici İ.(2017) *Türkiye – Rusya ve Azerbaycan Karşılaştırmalı Muhasebe Sistemi Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı ,Yüksek Lisans Tezi. Aksaray.*
- İbadov E.(2012) *Azerbaycan ve Türkiye Muhasebe Sistemlerinin Karşılaştırmalı Analizi*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı ,Yüksek Lisans Tezi. Kütahya
- Kutlu Ş.(2008) *Entelektüel Sermayenin Hesaplanmasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı: Katılım Bankalarında Bir Uygulama*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Özyürek, H. (2009). *Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, Muhasebecilerin İş Tatmini, Beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar*. Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- Şensoy H. B. (2008), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu*, **Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi** Ankara.
- Varıcı İ. (2007) “*Muhasebe Bilgi Sisteminin Kurumsallaşma Üzerine Etkisi: Orta ve Doğu Karadeniz KOBİ’lerinde Bir Uygulama*”, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.

#### **e)Sempozyum/kurultay bildiri kitapları;**

- İbadov E, Hümbətov H, Hüseyinov R.(2014) *Mühasibat Uçotunun Yaranması Və*

*İnkişafına Təsir Göstərən Amillər/ Factors Affecting Establishment And Development Of The Accounting, “caucasus and central asia in the globalization process” 1v international congress*

**f) Kanunlardan alıntı yapma;**

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu(1989)

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu(2011)

Ticaret kanunu (2010), Afganistan Maliye Bakanlığı

**g) Elektronik kaynak;**

<http://afghanistan.shafaqna.com> (15.04.2019).

<http://shamsuddin hazrati.blogfa.com/2012> (15.05.2019).

<https://www.darivoa.com>(15.05.2019).

<https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/ eski/muhsisteb1ekmuh5c.htm> (20.05.2019).

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Eskiler/rapor\\_2003.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Eskiler/rapor_2003.pdf),(20.05.2019).

[http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public\\_Oversight\\_Authority\\_TR.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf), (20.05.2019 ).

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>,(24.05.2019 ).

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9182/TMS/TFRS-2019-Seti>, (24.05.2019 ).

<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6649/UMS/UFRS-nedir?> (24.05.2019).

[www.asmmmo.org.tr](http://www.asmmmo.org.tr),(24.05.2019 ).

<http://www.muhasebeturk.org>, ,(24.05.2019).

[https://books.google.com.tr/books?id=M72b6tXgT1MC&printsec=frontcover&hl=tr&source=gbs\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.tr/books?id=M72b6tXgT1MC&printsec=frontcover&hl=tr&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false),(24.05.2019).

<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/afghanistan/#application>,(24.05.2019).

<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/IV-Mali-Tablolarin-Duzenlenmesi-ve-Sunulmasi---4000>,(24.05.2019).

## ÖZ GEÇMİŞ

Shekiba Tofan 1995 yılında Afganistan'ın Jowzjan şehrinde doğdu. Ortaöğrenimini ve üniversiteyi Jowzjan'da tamamladı Eş zamanlı olarak Jowzjan Üniversitesi Teknoloji Kimya Mühendislik Fakültesi ve Emir Ali Shir Nevayi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesini bitirdi. 2015-2016 yılları arasında Emir Ali Shir Nevayi Üniversitesinde araştırma görevlisi olarak görev yaptı.

## VITAE

Shekiba Tofan was born in 1995 in Jowzjan, Afghanistan. She studied her middle school and university in her hometown. Simultaneously, she graduated from Jowzjan University, Faculty of Technology, Chemistry and Engineering and Emir Ali Shir Nevayi University, Faculty of Economics and Administrative Sciences. Between 2015-2016, she worked as a research assistant at Emir Ali shir Nevayi University.

