

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE SİSTEMLERİNİN İŞLETMELERE
ETKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Birsen GÜLER

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Yrd.Doç.Dr.Bülent GÜNCELER**

İSTANBUL, Haziran 2014

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE SİSTEMLERİNİN İŞLETMELERE
ETKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Birsen GÜLER
(122008519)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih: 19.06.2014

Tezin Savunulduğu Tarih : 19.06.2014

Tez Danışmanı : **Yrd.Doç.Dr.Bülent GÜNCELER**

Diğer Jüri Üyeleri : **Prof. Dr. Targan ÜNAL**

: **Öğr. Gör. İsmet KURTULUŞ**

İSTANBUL, Haziran 2014

Baba'ma

TEŐEKKÜR

Yüksek Lisans Bölümü'nün bilimsel temeller ışığında akademik desteğinden yararlandığım değerli hocalarına saygılarımı sunmak istiyorum.

Tez çalışması, ailemin, değerli hocalarımlın destekleriyle gerçekleştirilmiştir. Bu tez çalışmama başlamadan önce Lisans Üstü Eğitimimdeki ders ve sınavlara hazırlamamdan, tez aşamasına, tez çalışmalarımından, tezimin yazıya dökülmesinden ve tamamlanmasına kadar desteklerini hiç esirgemeyen Hayat Arkadaşıma ve Kızım Melisa'nın, destekleriyle hep yanımdan olmaları, her zaman en güzel duygularını hissettiren, çalışmalarım boyunca, her çalışma anımı paylaşan ve hiç sevgilerini eksik etmeyen çok değerli Aileme teşekkürüm olacaktır.

Bu tez çalışmasının girişinde planlanmasında, araştırılmasında, yürütülmesinde sonucuna oluşturulmasında, akademik desteğinden yararlandığım, yönlendirme ve bilgilendirmeleriyle çalışmamı bilimsel temeller ışığında şekillendiren ve master eğitimimde katkılarından dolayı Danışman Hocam Yrd. Doç.Dr. Bülent Günceler'e teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

İÇİNDEKİLER.....	İ
ÖZET.....	V
ABSTRACT.....	Vii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	IX
TABLolar LİSTESİ.....	X
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XI
BÖLÜM 1.GİRİŞ VE AMAÇ.....	1
BÖLÜM 2.MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI VE GENEL İLKELERİ	
2.1.Muhasebe Kavramı	7
2.2. Muhasebe'nin Tanımı Önemi ve Fonksiyonları.....	8
2.3. Muhasebe İşletme ve Toplum Açısından Önemi.....	14
2.4. Muhasebe'nin Temel Kavramları ve Tarafları	16
2.5. Finansal Tablo ve Finansal Raporlama Kavramı.....	25
2.5.1. Finansal Tabloların Tanımı Amacı ve Özellikleri	25
2.5.2. Finansal Tablolara İlişkin Genel İlkeler.....	30
2.5.3.Temel Finansal Tabloların Düzenlenme İlkeleri.....	33

BÖLÜM 3. MUHASEBE’NİN TARİHİ GELİŞİMİ,DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE

3.1. Muhasebe Tarihinin Doğuşu Ve Gelişimi.....	38
3.1.1.İlk Çağlarda Muhasebe Tarihi’nin Gelişimi	38
3.1.2.Bir Bilim Dalı Olarak Muhasebe Doğuşu	41
3.1.3.Muhasebenin Dünyadaki Konumu.....	42
3.2. Uluslararası Muhasebe’nin Gelişimi	
3.2.1.Uluslararası Alanda Muhasebede Yaşanan Gelişmeler.....	44
3.2.2.Uluslararası Örgütler, Kuruluşlar ve Standartların Oluşumu.....	47
3.2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS).....	53
3.2.2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının (GAAS).....	53
3.2.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS/IFRS) Uluslararası Gelişimi..	58
3.2.4.Türkiye’nin Finansal Raporlamada Uluslararası Standartlara Uyumu.....	61
3.3. Türkiye’de Muhasebenin Gelişimi Ve Geçirdiği Evreleri	
3.3.1. Cumhuriyet Öncesi Muhasebe Sistemi ve Uygulamaları.....	63
3.3.2. Osmanlı İmparatorluğunun Son Dönemleri Muhasebe Uygulamaları.....	64
3.3.3. Endüstri Devrimi Döneminde Muhasebe.....	65
3.3.4. Cumhuriyet Dönemi Muhasebe Sistemi Ve Uygulamaları.....	68
3.3.5.Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri.....	70
3.3.5.1. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Oluşumu.....	70
3.3.5.2. Türk Ticaret Kanununun Kabulü (1937)	74
3.3.5.3. Maliye bakanlığı hesap uzmanları Kurulu’nun kuruluşu (1945).....	74
3.3.5.4. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 'nin Kuruluşu.....	76
3.3.6. Türk Muhasebe Standartları (TMS).....	78
3.3.6.1.Türkiye Muhasebe Standartlarının Amacı ve Gelişimi.....	78
3.3.6.2.Türkiye Muhasebe Standartlarına İlişkin Kurumlar	82
3.3.6.3. Yasal Dayanak, Yetkili Kuruluş.....	86
3.3.6.4.Türk Muhasebe Standartları Listesi.....	88

BÖLÜM 4: MUHASEBE SİSTEMLERİNİN İŞLETMELERE SAĞLADIĞI FAYDALAR

4.1.Muhasebe Sistemine Genel Bakış.....	89
4.1.1. Muhasebe Sistemi ve önemi.....	90
4.1.2.Küreselleşme Ve Muhasebe Sistemi	92
4.2.Muhasebe Sisteminin Gereklilikleri Ve Etki Alanı.....	94
4.3.Muhasebe Sistemini Etkileyen Faktörler.....	96
4.3.1. Kültürel Faktörler.....	96
4.3.2. Ekonomik Faktörler.....	97
4.3.3. Uluslararası Faktörler.....	98
4.3.4. Devlet ve Vergi Sistemi.....	98
4.3.5. İşletmelerin Ortaklık Ve Örgütlenme Yapıları.....	98
4.4.İşletmelerde Bilgi Sistemleri Ve Muhasebe Bilgi Sistemi.....	99
4.4.1.Sistem ve Bilgi kavramları.....	100
4.4.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı Ve Kapsam.....	106
4.5.Muhasebe Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri.....	109
4.5.1. Finansal Muhasebe Sistemi.....	109
4.5.2. Yönetim Muhasebe Sistemi.....	109
4.6.Türk Muhasebe Sistemi.....	111
4.6.1. Türk Muhasebe Sisteminde Belge Düzeni.....	112
4.6.2. Türk Muhasebe Sisteminde Kayıt Düzeni.....	112
4.7. Maliye Bakanlığı Tek Düzen Hesap Planı	
4.7.1. Maliye Bakanlığınca Belirlenen Muhasebenin Temel Kavramları.....	114
4.7.2. Maliye Bakanlığı Tarafından Yayımlanan Tekdüzen Hesap Planı.....	115
4.8. Mali Tabloların Düzenlenmesi.....	116
4.9. Muhasebe Sistemlerini Yönlendiren Düzenlemeler.....	117
4.9.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri.....	120
4.9.2. Uluslararası Muhasebe Standartları (IASC).....	125

4.9.3 Ulusal Muhasebe Standartları (TMSK).....	126
4.9.4. Ulusal Ticaret Yasaları (TTK).....	130
4.9.5. Ulusal Vergi Yasaları (VUK).....	131
4.9.6. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGMDK)..	133
BÖLÜM SON. SONUÇ ve ÖNERİLER.....	137
KAYNAKLAR.....	141
EKLER.....	144
EK-1:AYRINTILI GELİR TABLOSU.....	144
EK-2:AYRINTILI BİLANÇO.....	145
ÖZGEÇMİŞ.....	147

ÖZET

MUHASEBE SİSTEMLERİNİN İŞLETMELERE ETKİSİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Bu çalışmanın amacı, muhasebe sistemlerinin işletmelere sağladığı fayda ve bu sistemlerin sürekliliğinin korunmasının neden şart olduğunu belirlemektir. Küreselleşme, muhasebe sistemlerini değişik ülke ve ekonomilerde sistemlerin karşılaştırılabilirliğinin sağlanması için gerekenler ve bunun için standartların önemi ve bu standartların korunması için yasal ve uluslararası düzenlemeler, bunları yönlendiren kurumların neden olması gerektiği, araştırma yönünde belli başlı yenilikler olup olmadığını veya tam tersine gelişmelerin öngörülebilir bir yön içerisinde gelişip gelişmediğini ortaya koymaktır.

Muhasebe sistemleri, işletmelerin güvenilir ve geleceğin kurumları haline gelebilmesini sağlamak amacıyla geliştirilmiştir. İşletmeler, güvenilir yapılar oluşturabilmek için iyi kurulmuş, sistemlerine ihtiyaç duyarlar. Küreselleşme, muhasebe sistemlerini ve işletmeleri doğrudan etkilemiş. Uluslararası ticaret içerisinde şirketlerin nitelik kazanmasını ve Uluslararası Muhasebe Standartları oluşturulmasını sağlamıştır.

Bu nedenle muhasebe sistemlerinin, geçmişten bugünlere dek pek çok evrimden geçti. Bu yolculuğunda işletmeler üzerindeki etkisi keşfedilmiş ve gücü anlaşılmıştır. Bundan dolayı, gelecekte bu değişimler daha da hız kazanacaktır. Bu gelişmeler doğrultusunda, doğru ve sağlam kararlar alabilmenin ön şartı, sistemlerin iyi kurulmasıdır. Dolayısıyla işletmelerin; kendi iç dinamikleri ile gelişmeleri için iyi tasarlanmış ve doğru, bilgiyi sunabilen muhasebe sistemlerine ihtiyacı vardır. İşletmeler; varlıklarını sürdürebilmek, amaçlarına ulaşabilmek ve sürekli gelişim gösterebilmek için iyi yönetilmelidir. Yönetim de ancak doğru kararlar alınarak sağlanabilmektedir.

Araştırma sonucunda muhasebe sistemi ile muhasebe standartlarının, işletmenin genel performansına olan etkileri arasında önemli derecede bağlantılı ilişkinin varlığı tespit edilmiştir. Bu kapsamda işletmelerin daha çok kurumsallaşması ve muhasebe teknik ve standartlarının günlük işlemler sırasında başarılı bir şekilde uygulanmasına bağlıdır. Günlük iş akış sistemi içerisinde yaşanan sorunlara çözümler sunulabilmesi amacıyla muhasebeye önem verilmesi gerekmektedir. Bu çalışmanın hedefi, elde edilen veriler esas alınarak; işletmelerin muhasebe kuralları ile günlük işlerini yürütme sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymak, açıklamak ve düzenli olmasının gerekliliğini vurgulamaktır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Sistemi, Yönetim

ABSTRACT

A RESEARCH ABOUT THE EFFECT OF ACCOUNTING SYSTEMS ON BUSINESSES

The aim of this study is to identify the benefits of the accounting systems for the business and indicate why it is crucial to maintain the permanency of these systems. In addition, some emphasis will be laid on globalization, what is needed to obtain the comparability of the accounting systems in various countries and economies and the importance of the relevant standards, legal and international regulations in order to maintain these standards, why the guiding institutions should exist, whether there are essential innovations regarding research or on the contrary whether the developments are underway as predicted.

Accounting systems have been developed in order to make the businesses reliable organizations of the future. Businesses need well-developed systems to build reliable structures. Globalization has influenced accounting systems and businesses directly, helped the companies obtain quality within international trade, contributed in the development of International Accounting Standards.

For this reason, accounting systems have evolved dramatically since then. On its journey, its effect on business has been discovered and its power has been understood. Therefore, these changes will speed up more and more in the future. In line with these developments, establishing firm systems is the main prerequisite for making correct and sound decisions. That is why the businesses need well-designed accounting systems for internal dynamics and developments, which can offer correct information. Businesses are to be managed properly in order to maintain their existence, reach their goals and improve continuously. And management can only be secured by making correct decisions.

As a result of the research, it was found out that there was a linked correlation between the effects of the accounting systems and accounting standards on the overall performance of the business.

In this context, it depends on the further globalization of the businesses and the implementation of the accounting techniques and standards in daily transactions more successfully. Accounting should be taken into account in order to find solutions for the problems experienced within daily workflow system. Based on the data obtained, the aim of this study is to identify the relation between the accounting rules and system of conducting daily transactions of the businesses, to explain and emphasise that it should be systematic.

Keywords: Accounting, Accounting System, Management

KISALTMALAR LİSTESİ

AICPA	: Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	: Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurulu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları- UFRS
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
İKT	: İktisadi Devlet Teşekkülü
KGMSK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOBİ	: Küçük ve Orta Boy işletme
MBS	: Muhasebe Bilgi Sistemi
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLolar LİSTESİ (LİST OF TABLES)

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo: 2.1 Finansal Durum (Bilanço) ilkeleri	35
Tablo: 3.1 Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi	43
Tablo: 3.2 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	54
Tablo: 3.3 Türkiye Muhasebe Standartları	81
Tablo: 3.4 Yayımlanmış Türkiye Muhasebe standartları.....	84
Tablo: 3.5 Türk Muhasebe Standartları Listesi.....	88
Tablo: 4.1 Muhasebe Bilgi Akışı	104
Tablo: 4.2 Muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri.....	107
Tablo: 4.3 Türk Muhasebe Sistemi	115
Tablo: 4.4. Temel ve ek mali tablolar	116

ŞEKİL LİSTESİ (LIST OF FIGURES)

SAYFA NO

Şekil :2.1 Finansal tablolarda sunulan finansal bilginin faydası.....	27
Şekil :2.2 Finansal Tablolara İlişkin Genel İlkeler.....	31
Şekil :4.1 Bir Sistem olarak örgüt ve Çevresi.....	102
Şekil :4.2 Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebe	106

BÖLÜM 1: GİRİŞ VE AMAÇ

Çalışmanın konusu: Günümüzde muhasebenin uluslararası arası bir bilim olarak gelişmektedir. Bu gelişimini sürdürürken ortak bir dil olma özelliğini kazanmaktadır. Bunun nedeni küreselleşme, muhasebeyi ve muhasebe sistemini önemli ölçüde etkilemiştir. Bu hızlı etkileşim, şirketlerin uluslararası nitelik kazanmasını ve uluslararası ticaret içerisinde yer almalarını sağlamış. Dünya da gelişen teknoloji ile ekonomik etki alanları ulusal sınırları aşan ve çokuluslu nitelik kazanan şirketlerin gittikçe çoğalması ve uluslararasındaki ekonomik işbirliğinin gittikçe yaygınlaşmakta olmasındır.

Dünyada ki gelişmeler bakıldığında da muhasebe sistemi 'nin sürekli değişime uğramakta, ya da koşullar bu dönüşümü dayatmaktadır. Geçmişten bugünlere dek pek çok evrimden geçti ise, gelecekte de koşullar gereği bu değişimler daha da hız kazanacaktır. Bu değişimlerde küreselleşme her alanda işletmelerin faaliyetlerini doğrudan bir şekilde, etkisinin olduğu kuşku götürmez. Dünyada ki bu gelişmeler paralel olarak, işletmeleri de farklı boyutlarda etkilemektedir

Bu etkilenmelerinin, diğer yandan küreselleşmenin getirdiği yoğun rekabet ortamında işletme sahipleri, yöneticileri ve işletmelerin yapıları, yönetim anlayışları, üretim biçimleri gibi pek çok değişik konu ya hızlı bir gelişim, süreci içine girmekte veya tamamen yenilenmektedir. İşletmelerin küreselleşme ile birlikte yapıları daha fazla etkilenmekte ve değişikliğe uğramaktadır.

Dünyayı yeniden yapılandıran küreselleşme süreci ile İşletmelerin sayısının arttığı bir dönem yaşanmaktadır. İşletmelerin rakipleri faaliyet gerçekleştirdikleri pazarlardan gelmemektedir, dünyanın her yerinden olabilmektedir. Yapılan üretimlerin pazarlarının eskisi kadar, çabuk elde edilebilirliğinin olanaklarını ortadan kaldırıyor. Bu durum üretilen ürünün kaliteli ve düşük maliyetlerde üretimini zorunlu hale getiriyor. Bundan dolayı rekabet etmekte zorlanıyorlar. Maliyet faktörünün arttığı bir dönemde muhasebenin ve muhasebe sistemi nin işletme ile ilgili bilgi toplayan, sınıflandıran, kayıt altına alan, ölçen ve denetleyen bir sistemin öneminin anlaşılması işletmeler gelecekte büyük sıkıntılar doğuracağını göstermek için bu çalışma yapılmıştır.

Bugün bu gelişmeye paralel olarak, çalışmanın konusu işletmelerde etkin muhasebe sistemlerinin oluşturulması muhasebe sistemlerinin işletmelere sağladığı fayda ve bu sistemlerin sürekliliğinin korunmasının neden şart olduğunu belirlemektir.

Muhasebe sistemi bir işletmenin faaliyetlerine ve finansal durumuna ilişkin, muhasebe verilerinden ve finansal raporlardan sağlıklı bilgi edinebilme imkanı sağlayan sistemdir. İşletmeler bu sistemden aldığı bilgiler değerlemeye hazır hale getirilir. Toparlanan bu bilgilere dayanarak çeşitli faaliyet kararları almaktadırlar. Muhasebenin temel amacı işletmenin gelişimini ve kurumsallaşmak için devamını sağlamaktır. Bu işlevini yerine getirmek için işletmelerin gerekli finansman olanaklarından yararlanmak üzere ilgili kişilere yeterli açıklık ve doğrulukta finansal raporların düzenlenmesi için bilgi düzeninin oluşturulmasıdır.

Muhasebenin etki alanı uluslararası boyutlar kazanmaktadır. Bunun nedeni ekonomik etki alanları ulusal sınırları aşan şirketlerin gittikçe çoğalması ve uluslararası ekonomik işbirliğinin yaygınlaşmakta olmasıdır. Bu nedenle Şirketlerin uluslararası nitelik kazanmasını ve uluslararası ticaret içerisinde yer almışlar. İşletmelerin bu gelişim süreçlerinde, Ortak muhasebe standartlarının kullanımı, mali tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları için ortak bir muhasebe İşletmeler açısından büyük önem kazanmıştır.

Muhasebenin bu etkin işlevini tarihsel süreci içerisinde, incelendiğinde her dönemde muhasebe kavram ve uygulamalarındaki gelişmelerin gerçekleştiği görülmektedir. Bu olumlu gelişmeler işletmelerin beklentileri doğrultusunda gerçekleştiği görülmektedir. Bu gelişmeleri sağlayan muhasebe ile işletme arasındaki köprüyü kuran bağlantılı bir sistemdir. Bu sistem işletme ile ilgili bilgi toplayan, denetleyen muhasebe sistemidir.

Dünyadaki gelişmelere izlendiğinde muhasebenin işletmeler üzerindeki etkisi anlaşılmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda da işletmelerin doğru kararlar alabilmenin ön şartı yeterli bilgidir. Bu nedenle İşletmeler kendi iç dinamiklerini göz önünde bulundurularak iyi tasarlanmış ve doğru bilgiyi veren Sistemlere ihtiyacı vardır.

Muhasebe sistemlerinin özellikleri, işletmelere muhasebe verilerini analiz edilip mali tablolara dönüşerek, işletmelerin karar alma aşamasında ve üçüncü kişiler ile mali durumunu paylaşmasına katkıda bulunmaktadır. İşletmelerden sağlıklı bilgi edinebilme, finansal raporlardan sağlamaktadır. Bu bilgilere dayanarak çeşitli faaliyet kararları almaktadırlar. Alınacak kararların verimliliği, bilgilerin niteliğine bağlı olduğu kadar bilgilerin nasıl toplanmış olduğuna da bağlıdır. İşletmeler, bu bilgilere sahip oldukları ve kullanabildikleri ölçüsünde rakiplerinden üstün konuma ulaşabilmektedir.

Bugün bu gelişmeye paralel olarak ciddi işletme sahipleri kendileri açısından önemli sayılacak kararları alabilmek için muhasebe bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar. İşletmenin yapısı ve faaliyetleri ile ilgili yapılacak planlamada, uygulamaya yönelik olarak alınan kararların, uygulanması ve sonucunda işletmenin geleceği için gerekli bilgilerin elde edilmesinde muhasebe sistemi büyük önem taşımaktadır. Muhasebe sistemi olmayan işletmeler hakkında ne işletme yöneticileri, ne finans kuruluşları, çalışanları ne devlet gibi değişik işletme çıkar gurupları bilgi sahibi olabilirler ve firmanın geleceği hakkında yön verebilirler.

Bu çalışmanın konusu küresel dünya düzeni içerisinde işletmelerde etkin muhasebe sistemlerinin oluşturulması, muhasebe sistemleri Türkiye’de bulunduğu pozisyon değerlendirilerek, muhasebe sistemlerinin işletmelere sağladığı fayda ve bu sistemlerin sürekliliğinin korunmasının neden şart olduğunu belirlemek ve arzu edilen düzeye çıkarılabilmesi için yapılması gerekenler ortaya konmuştur.

Çalışmanın amacı: Bu çalışmanın amacı, muhasebe sistemi hızlı bir gelişim süreci içine giren günümüzde işletmelerin faaliyet alanları süratli bir biçimde genişlemektedir. Küreselleşme ve artan uluslararası ticaret hacmiyle birlikte, çokuluslu şirketlerin artması, Dünyada ki bu gelişmelere paralel olarak muhasebe sistemi de değişime uğramaktadır.

Dünyada ki gelişmelere karşı, muhasebe sistemlerinin birer parçası olan hesap planları da bu gelişmelere uyum sağlayacak muhasebe ortak standartlarla yapılması mecburiyetini getirmiştir. Çalışma, bir anlamda, muhasebe sistemi uygunluğunu incelemek ve uygun bir yapıya kavuşmalıdır. Bu çalışmanın amacı, işletmelerde muhasebe sistemleriyle ilgili sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymak ve açıklamaktır.

Bu çalışmanın amaçları ana hatlarıyla aşağıdaki amaçlara ulaşılması hedeflenmiştir:

- Muhasebe kavramlarının ana hatlarıyla incelenerek ve muhasebe sistemi açısından incelenmesi,
- Türkiye’de muhasebe tarihi gelişimini; sistemlerin uygulamaya geçirilmesi ve gelişim sürecindeki düzenlemelerin birlikte incelenmesi
- Bu incelemelerin sonucunda günümüz Türkiye’inde muhasebe sistemini mevcut durumunu tanıtmak ve geleceğe yönelik bazı öngörülerde bulunulması,
- Yine bu çalışma kapsamında Türkiye’de yasal düzenlemelere zemin oluşturan, uygulamaların analizi,
- İşletmelerin yapısına uygun etkin muhasebe sistemlerinin oluşturulması konusunda, bilgilendirme,
- Muhasebe sistemlerini, hedeflerinin, uygulama sürecinin, faydalarının ve ortaya çıkardığı sorunların belirlenmesi,
- Muhasebe bilgi sisteminin tanımının yapılarak öğeleri ve süreci hakkında bilgiler verilmesi; muhasebe bilgi sisteminin geliştirilmesi ve organizasyonlara olan katkılarının belirlenmesi,

Çalışmanın önemi: Muhasebe sistemleri günümüz işletmelerinin sağlam kurumlar haline gelebilmesi ve varlıklarının devamı için vazgeçilmez bir unsurdur. Bu çalışma muhasebe sistemleri hakkında bu bilincin oluşturulması açısından önemlidir.

Çalışmanın içeriği: Çalışma toplam olarak üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde muhasebenin tanımı ve önemini vurgulanmak istenmiştir. İkinci bölüm ise bu konuyla ilgili araştırmalar ve önerilerdir. Üçüncü bölümde muhasebe sistemlerinin, işletmelere sağladığı faydalar ve Türkiye’de muhasebe sisteminin mevcut durumu ortaya koyarak, araştırma yapılmıştır.

Çalışmanın içeriğini kısaca detaylandırmak gerekirse:

Bu çalışmanın birinci bölümünde Muhasebenin tanımı, önemi vurgulanarak, fonksiyonları, temel kavramları, işletme açısından önemi açıklayarak geçmişten bugünlere dek geçirdiği evrimi ve gelecekte de koşullar gereği bu değişimler neler olduğuna değinilecektir. Bu bölümde muhasebe ile ilgili kavramsal ifadeler ve kavramı hakkında açıklamalar yapılmıştır.

İkinci bölümdeki, Çalışmada öncelikle muhasebe tarihinin doğuşu gelişimi ve toplum açısından gerekliliği, araştırılarak, dünyada muhasebenin tarihsel gelişimi için yapılan çalışmalar incelenecek ardından ülkemizde bugüne kadar yapılmış çalışmalar ele alınmıştır.

Bu çalışma içerisinde ele alınan uluslararası örgütler ve kuruluşların küreselleşen faaliyetler çerçevesinde değişik ülkelerde yaptıkları ekonomik ve ticari işbirliklerindeki yatırımlarının risklerini izleyebilmek, gerektiğinde azaltabilmek için muhasebe ve finansal açılardan belli bir tekdüzeliğe gidilmesinin şart olduğunu görmüşlerdir. Bu bağlamda işletmelerdeki kayıt düzeni ile ilgili standartların oluşumu da bu ihtiyaçla paralel olarak gelişmiştir.

Bu nedenle ülkeler arası ortak çalışmalar yapılmaya başlamıştır. Bunun en önemlisi US GAAP ABD tekdüzen muhasebe sistemidir. Çalışma içerisinde daha sonradan bu sistemin AB ülkeleri için geliştirilen ve dünya ülkelerinin çoğunda uygulanmakta olan IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları) ve IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) ile uyumlaştırma çalışmalarının dünyadaki durumu ve gelişimi anlatılmıştır.

Bu yaklaşım ile önce Türkiye’de muhasebenin gelişimini Osmanlı imparatorluğunun son döneminde muhasebe uygulamaları açıklanmış, daha sonra günümüzdeki uygulamaların temelini teşkil eden Türk muhasebe standartları (TMS) konusunda, yasal dayanakları ve uygulama prensiplerinin neler olduğuna değinilecektir. Ayrıntılı bir şekilde analiz edilmekte, olan bu çalışma; tarihi süreç içerisinde cumhuriyet sonrası Türk Muhasebe standartlarına yön veren kanuni düzenlemelerin tek düzen muhasebe sistemine geçiş öncesi ve sonrası muhasebe uygulamalarına etkisini irdelemeyi amaçlamaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; muhasebe sistemine genel bir değerlendirme ardından, muhasebe tanımı, yapılıp, genel olarak ve işletmelerde bilgi sistemleri, uygulamaları ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Bilgi Sistemleri içerisinde önemli yeri olan muhasebe bilgi sistemi(MBS)’nin durumu araştırılarak, kurumsal yönetim anlayışının gelişimindeki önemini, bu yönde gerekli tedbirlerin alınması ve uygulama sonuçlarının ilgililere iletilmesinin hayati önemi olduğundan, bu konuda araştırmaya geniş yer verilmiştir.

Muhasebe bilgi sisteminin bu denli öneminden dolayı alt sistemleri olan Finansal ve Yönetim sistemlerinin, kapsamı, kullanıcıları, öğeleri, geliştirilmesi ve muhasebe sistemlerini etkileyen faktörler hakkında ayrıntılı bilgiler verilerek, sistemlerin sürekliliğinin korunmasının nedeni, diğeri ülkelerdeki uygulamaları, Türkiye uygulaması ile kıyaslama yapılmıştır. Türk Muhasebe Sistemi açıklanarak uluslararası düzenlemeler, bunları yönlendiren kurumların hakkında ayrıntılı bilgiler verilmiştir

Çalışmanın sonuç bölümünde yapılan çalışmalar hakkında genel bir değerlendirme yapılarak, çalışmanın amacı kısmında belirtilen konularda neler yapıldığı ortaya konulmuştur. Bütün inceleme ve analizler sırasındaki yaklaşım Muhasebe Sistemlerinin İşletmeler ile sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymak, sağladığı fayda veya ortaya çıkardığı olumlu ve olumsuz etkileri ortaya koymak ve açıklamaktır.

BÖLÜM 2.MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI VE GENEL İLKELERİ

2.1.Muhasebe Kavramı

İşletmelerin genel olarak yapacakları muhasebe bilgilerinin işletmenin geleceğine ilişkin sağlıklı kararların alınması bakımından, işletmelerin yapacakları muhasebe işlemlerine genel olarak, bir araç, yol gösterici birer nitelik taşıyan kurallar ve eğilimler topluluğuna muhasebe kavramları olarak adlandırılır.

Muhasebe bilgi aracıdır: Geçmiş Muhasebe verileri işlemlerini yazılı olarak kaydederek görevini yerine getirir.

Kontrol aracıdır: Gelir ve giderlerin standartlarla uygulamalı durumu karşılaştırıp kırılma noktalarını ortaya çıkarır.

Tahmin aracıdır: Toplanan bilgilerle geleceğe ilişkin tahminlerde bulunmaya ve gelecek için planlamaya yardımcı olur.

Muhasebe kavramlarının önemini tam olarak anlamak için bunların hizmet ettiği amaçları bilmek gerekir;

- Kavramlar, mevcut muhasebe uygulamalarının genel olarak tanımlanmasını sağlayarak muhasebeyi öğrenmede ve uygulamada yardımcı olacak yol göstericiler olarak hizmet verirler.
- Kavramlar, çok bilinmeyen ve özel olarak karşılaşılan durumların tahlil edilmesinde ve bu durumlara ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerinin geliştirilmesinde katkı sağlamış olurlar.
- Kavramlar, muhasebe uygulamaları geliştirmek ve yol gösterme çabasıdadır.
- Kavramlar, gelecekteki işlemlerde finansal raporlamadaki önemli etkilerini değerlendirmek için kullanılırlar.

Bugün muhasebede kullanılmakta olan temel kavramların gelişimi ve içeriklerinin belirlenmesi her zaman çok zor olmuştur. Çünkü bunlar matematikteki ilkeler, yasalar veya kurallar gibi değildir.

Bu nedenle doğa yasalarından üretilmediklerinden dolayı değişmez doğrular değillerdir. Oluşturulan kavramlar insanlar tarafından oluşturulurlar veya geliştirilirler. Bunlarda pratikteki izlenimleri ve kabul edilebilirlikle desteklenir geliştirilir ve doğrulanırlar. Bundan dolayı muhasebede kullanılmakta temel kavramamlar da daima bir değişim içinde olacağından, gereksinimler değiştikçe genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde de değişiklikler olacaktır.

2.2. Muhasebe'nin Tanımı Önemi ve Fonksiyonları

Muhasebe tanımını yapmadan önce işletme ne olduğuna bakmak gerekir. İnsanları ihtiyaçlarını karşılamak üzere bir girişimci tarafından gelir elde etmek amacıyla bir araya getirilerek oluşturduğu finansal kaynak ve benzeri üretimi uzun dönemde kâr elde etmek, süreklilik ve sosyal sorumluluk görevlerini yerine getirmek için ekonomik mal ve hizmet üretmek için kurulmuş iktisadi birimlere işletme denir. İşletme hesap işlerinin bir aracı olarak düşünülür. İşletmelerin temel amacı; insan ihtiyaçlarını karşılamak ve bunların yaşamlarına fayda yaratmaktır.

Bütün işletmeler üç genel amaçla faaliyet yaparlar, bu amaçlar;

- 1- Kar etmek,
- 2- İşletmenin devamını sağlamak,
- 3- Topluma hizmet etmek,

Muhasebe ise; Bir işletmenin ekonomik faaliyetlerinden kaynaklanan, hareketlerini kaydeden, sınıflandıran, işletmenin var olan alacaklarını ve borçlarını hesaplamak suretiyle ekonomik durumuna ilişkin işlemlerin yorumlayarak, ekonomisi hakkında bilgiler üreten ve ileten bir sistemidir.

Buna ilişkin olarak, muhasebe sistemleri işletmelerin yapılarına uygun düzenlenmiş bir muhasebe, işletme yönetiminin etkinliğini sağlamasında önemli ölçüde yararlı olabilir. Çünkü muhasebe geçmiş işlemleri kaydederek belgeleme işlemini yerine getirdiğinden dolayı önemlidir. Bu kaydedilen belgeleri karşılaştırıp varsa hatalar bu hataları düzeltilmesinden dolayı aynı zamanda karşılaştırma yapılacaktır.

Bu sonuçlardan elde edilen bilgiler ile geleceğe ait tahminlerle planlamalar yaparak işletmelerim gelecekleri sağlam zeminde olacaktır. Yapılan işlem ve hizmetler doğrultusunda muhasebe şu şekilde tanımlanabilir: Muhasebe; ekonomik bir varlık olan işletme hakkında alınacak kararlara temel olacak faydalı bilgilerin üretilebilmesi için söz konusu işletmenin varlık ve kaynaklarında değişme yaratan para ile ifade edilen ticari nitelikteki işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması, analiz ve yorumlanması çalışmalarının tümüdür (Çetiner,2006).

Muhasebenin tanımından anlaşılacağı gibi muhasebe toplumun en küçük birimi olan aileden, devlet kuruluşlarının, derneklerin, vakıfların ve büyük şirketlere kadar herkesi çok yakından ilgilendiren geniş bir kavramdır. Muhasebe her türlü kuruluşların işlemlerini takip eden, işlemleri kaydeden bir sistemdir. Bu nedenle kuruluşların bir muhasebe sistemi olmak zorundadır.

Muhasebe işletmelerde yönetimin iyi yapılabilmesi, açısından önemlidir. Bu açıdan bütün işletmeler, genel, özel ve resmi kuruluşlar muhasebeye ihtiyaçları var. Her kuruluşun mali bakımdan geleceğine ilişkin sağlıklı kararların alınması için işletmenin durumunu bilmesi gerekir. Kuruluşların kendi işlemlerini denetleme ve düzenleme için işletmenin gelecekte karşılaşılabileceği sıkıntıları önceden öngörme, gözönünde bulundurması gereken işlemleri muhasebe sağlar. Buna bağlı olarak, işletmelerdeki yöneticinin doğru kararlar alabilmesi muhasebeden aldığı gerçekçi ve güvenilir raporlarla işlerin iyi veya kötü gittiğini belirten temel bilgiyi muhasebeden alır.

Muhasebe den aldığı bu bilgileri analiz eder ve sonar yorumlayarak sonuçlandırılır. Bu sonucun en önemlisi topluma gerekli olan bilgiler sağlamaktadır. Bu bilgileri sağlayan da muhasebe, işletme ilgilileri olanlar yöneticiler, çalışanlar, pay sahipleri, borç verenler, yatırımcılar, devlet ve toplumu bilgilendirilmesi için raporlar halinde iletilmesi işlemidir. Böyle ilgi gören bir alanın da önemi büyük olmalıdır.

Muhasebeyi, kişiler ve işletmeler açısından ne kadar önemliyse muhasebe devlet açısından önemlidir. Devlet açısından vergini hesaplanmasından son derece önemli bir sistemdir.

İşletmeler devlete ne kadar vergi vereceğini muhasebeyle hesaplarlar. Şirketler faaliyetleri süresi içerisinde ne kadar kar ve zarar yaptığına göre devlete vergi vermektedir. Firmaların kar veya zararı sonuçlarına göre devlete vergiler muhasebe sayesinde hesaplanabiliyor.

Muhasebe, sadece vergi yasalarının gereğini yerine getirecek şekilde hazırlanması ve buna yönelik olmaması gerekir. Bazı işletmeler muhasebeyi sadece vergi amaçlı olarak kullanabilmektedirler. Muhasebenin vergi amaçlı olarak kullanılması, geleceğe yönelik işletmenin durumu iyi olmayacaktır. Çünkü muhasebe günümüz Türkiye’inde en çok önem verilen vergi yasaları çerçevesinde uygulanmaktadır. Muhasebeyi bir bütünlük oluşturarak, İşletmenin geleceği yönelik olmalı. Bütünlük oluştururken yönetimin planlanması ve kontrolüne uygun, işletmenin finansal durumun analizi için sağlıklı bilgileri her zaman hazırlayacak düzeyde olmalıdır ki işletmenin sonsuzluk kavramına kapsamlıdır.

Muhasebenin gerekliliğinden ve öneminden hareketle, bir bilim dalı olarak gelişmekte olduğundan varsayarak şunu söyleyebiliriz: Optimum kar elde etme amacıyla hareket eden işletmelere ilişkin değer hareketlerine bakarak, saptayan ve yorumlayan tekniklerin tümü işletme ekonomisinin bir kolu olan “muhasebe”nin konusunu oluştururlar(Yalkın,1989).

Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi muhasebeyi bir bilim dalı olarak değerlendirilebilir. Bu nedenle uygulama alanları çok geniştir ve genişlemeye devam edecektir. Her bilim dalında olduğu gibi muhasebenin de kendine özel tanımları kuralları, yasaları ve yöntemleri vardır. Bir alanda ilkeler ve kurallar var ise bunlar bilimi bilim yapan temel unsurlarıdır. Bu unsurları muhasebede görmekteyiz. Kısacası muhasebe bir gelişmekte olan bir bilim dalı diyebiliriz. Bu nedenle toplumun her alanında uygulanarak ve genişleyerek, gelişerek devam edecektir. Çünkü sonuçların işletme ile kişi ve kurumlara iletilmesi fonksiyonlarını yerine getiren teknik, sanat ve uygulama yönleri olan bilimdir(Özal,Yıldırım,Tek,1993).

Muhasebenin genel amaçları biraz daha açmak gerekirse:

- Muhasebe işletmenin sahip olduğu değerleri tespit etmek, mali durumunu,

kontrol ederek, eksikleri ile ilgili tedbir almak muhasebe ile mümkün olur,

- İşlem sonuçlarına muhasebe ile daha çabuk ulaşılır,
- İşletme dışındaki ticari ilişkiler hakkında, borç- alacak durumunu gösterir. Bundan dolayı işletmelerin durumlarını muhasebe kayıtları ile daha iyi bilinir,
- İşletmenin geleceğine ait bilgiler verir,
- Mali ve iktisadi konular hakkında yönetici ve sorumluların için bilgi sağlar,
- Belgeleme özelliği ile gerektiğinde mahkemelere belgeleri sunarak ticari anlaşmazlıkların çözümüne yardımcı olur,
- İşletmenin kar/ zarar hakkında bilgi verir,
- İşletme sahiplerinin ticari konular da bilgi sahibi olmalarını sağlar,
- İşletme sahibinin vergilerin doğru olarak tespit edilmesine yardımcı olur.

Bu sonuçlara ulaşmak için de en önemli unsur iyi bir muhasebe sistemidir. Muhasebe sistemi olmayan bir firma hakkında ne işletme içi, ne işletme ortakları, ne işletmeler arası karşılıklı ilişkiler ne devlet ne de üçüncü kişiler bilgi sahibi olabilirler ve işletmenin geleceği hakkında yön verebilirler.

Muhasebe yön verebilmesi için belirli görevleri bulunmaktadır. Bunu biraz daha detaylandırmak gerekirse, muhasebenin temel amacı; işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerindeki değişimleri oluşturan mali nitelikteki işlemlere ait bilgileri, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, kurallarına, yöntemlerine dayanarak, değerlere göre belirli görevleri bulunmaktadır. Bu görevlere muhasebenin fonksiyonları denir. Konu muhasebe fonksiyonu açısından değerlendirildiğinde, muhasebe fonksiyonunun işletmenin tüm faaliyetlerinin işleyişini açıklayan işletmedeki tüm bilgilerin depolandığı ve birbirini tamamlayan bir bağıntı sistemine karşılık gelmektedir.

Muhasebenin temel fonksiyonları;

- Kaydetme,
- Sınıflandırma,
- Özetleme,
- Raporlama

- Analiz etme,
- Yorumlamadır.

Muhasebenin fonksiyonlarını ayrıntılı olarak incelemek muhasebeyi daha da iyi anlamamızı sağlayacaktır.

Kaydetme Fonksiyonu: Mali nitelikli işlemleri Vergi Usul Kanununda ve Türk Ticaret Kanununda yer alan Para ile ifade edilebilen kıymet hareketlerinin belgelere dayandırılarak tarih ve sıra numarasına göre Yevmiye Defteri'ne kaydedilmesidir. Muhasebenin en önemli ve ilk fonksiyonudur. Muhasebe de kayıtlar doğru tutulmadan diğer fonksiyonların da bir anlamı kalmaz. Yapılan her işlem muhasebe sistemi içinde ilk olarak kayıt yapılmak zorundadır. Bu aşamanın sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi sonraki aşamaları kolaylaştırır.

Sınıflandırma Fonksiyonu: işletmelerde işlenmemiş muhasebede toplanan belgeleri geçerliliklerin saptanmasından sonra tarih sırasına ve özelliklerine göre derlenip niteliklerine göre gruplara ayrılır. Bu nedenle bu bilgiler "Büyük Defter"e geçirilerek sınıflandırılır. Böylece farklı nitelikteki ve gruplardaki işlemleri birbirleri ile karıştırmadan farklı sınıflarda incelenebilir. Sınıflandırma fonksiyonu, düzenleme ve kaydetme fonksiyonunda oluşabilecek yanlış ve hataların ortaya çıkarılabilmesi ve giderilmesini de sağlamaktır.

Bunun yanında sınıflandırma fonksiyonu, düzenleme ve kaydetme fonksiyonunda oluşabilecek yanlış ve hataların ortaya çıkarılabilmesi ve giderilmesini de sağlar. Bu aşamada ayrıca işletmenin finansal yapısındaki değişmelere paralel olarak muhasebe verilerinde gerekli düzenlemeler yapılır. Bunundan sonra sınıflandırma işlemleri muhasebe defterlerinden "Büyük Defter"e geçirilerek sınıflandırılır.

Özetleme Fonksiyonu: İşlemler dönem sonlarında sınıflandırılan bilgilerin muhasebe bilgilerinden yararlanacak olan kuruluşlara kolay sonuçlar çıkarabilmek ve yapılan kayıtların kontrolünü sağlamak için özetlenir. Dönem sonlarında işletmeler çoklu kayıt işlemi yapmış olurlar. Bu işlemleri incelemek çok fazla yarar sağlamaktadır. Muhasebe sisteminde özetleme fonksiyonu mali tabloların hazırlanmasına imkân verir.

Raporlama Fonksiyonu: Daha önceki aşamalarda toplanan kaydedilen, sınıflandırılan ve yeniden gözden geçirilerek düzenlenen verilerin, özetlenen işlemler mali tablolar aracılığı ile sonuç aşaması olarak raporlama yapılmasıdır. Bu aşamada raporlarda işletmelerin her türlü durumları ortaya çıkarılarak işletme hakkında bilgiler ve yorumlar yapılmaktadır. Önemli olan ilgililere sunulacak bilgilerin konuya ilişkin açık, seçik, güvenilir ve anlamlı bilgiler olmasıdır. Çünkü işletme bu raporlar dayanarak geleceğine karar vermekte ve yeni kararlar almaktadır. Raporlama aşamasında muhasebe tabloları kullanılır. Örnek; mizan, bilanço, gelir- gider tablosudur.

Analiz Fonksiyonu: İşlemlere ait bilgilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi muhasebe açısından yeterli değildir. Bu muhasebe bilgilerinin Mali tablolarda işletmenin durumu rapor edildikten sonra çeşitli teknikler yöntemleri kullanılarak analiz edilmesi daha sonra bunların, sonuçlarının ne anlama geldiği, açıklayarak yeni bilgilerin üretilmesi işlemdir. Bu üretilen bilgiler işletmenin yönetimine ve işletmeyle ilgili olan kişi ve kurumlara, ilgilenen taraflara verilmesidir

Günümüzde analiz edilen Mali Tablolar, Satışların Maliyeti, Fon Akım, Nakit Akım, Kâr Dağıtım, Öz kaynaklar Değişim gibi Analiz Tabloları ile İşletmelerin büyüme hızı, kârlılık, maliyet gibi unsurları hakkında bilgiler verir. İşletmenin ekonomik durumunun ve mali yönden gelişmesinin yeterli olup olmadığını belirlemek için, mali tablolardaki değişikliklerin, kalemler arasındaki ilişkilerin, nasıl oluştuğu zaman içinde göstermiş oldukları değişikliklerin incelenmesi ve gerekmektedir.

En önemlisi belirlenen standart ve sektör ortalaması ile karşılaştırılması ve yorumlanmasıdır. Karşılaştırmalı tabloların analizi belirli özellikleri taşıyacak biçimde düzenlenen finansal tablolar, çeşitli ölçüler kullanılarak yapılır. Bununla işletmelerin karlılık durumunun yeterli olup olmadığı, iki veya daha fazla dönemlerinin karşılaştırmalı olarak düzenlenmesi zaman içerisinde değişikliklerin incelenerek değerlendirilmesidir.

Finansal tabloların analizinde kullanılan temel teknikler şunlardır:

- 1.Karşılaştırmalı tablolar analizi (yatay analiz)
- 2.Eğilim yüzdeleri yöntemi ile analiz (trend analizi)

- 3.Yüzde yöntemi ile analiz (dikey analiz)
- 4.Oran analizi (rasyo analizi)'dir.

Yorumlama Fonksiyonu: Kayıt verilere dayalı mali tabloların yorumlanması son derece önemlidir. Konuya bu açıdan bakıldığında işletmenin geleceğinin belirlenmesine yardımcı olur. Kaydedilen, sınıflandırılan ve özetlenen muhasebe bilgilerinin kullanılabilir hale getirilebilmesidir. Diğer bir ifade ile muhasebede geçen rakamların çeşitli analiz teknikleri ile işletmenin gelecekteki yatırım hedeflerinin tayin edilmesinde yöneticilerin kullandığı bilgilerdir. Yorumlama fonksiyonu, işletmenin yöneticileri verecekleri kararları konusunda temel tablolarının diğer işletmeler ile işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılması ile gerçekleşecektir.

Muhasebenin Fonksiyonlar, borç ve alacak ilişkilerini düzenler, İşletme yönetimine yardımcı olur. Kuruluş faaliyetlerinin her aşamasında muhasebe sisteminin üreteceği bilgilere gereksinim duyulur. Bu gereksinim muhasebenin amacı ve fonksiyonlarını belirler. İşletmenin geçmiş faaliyetleri değerlendirildiği gibi, geleceğe yönelik doğru kararların verilmesinde de yardımcı olur. Bu nedenle; Malî karakterdeki olaylar hakkında kayıtlar ile yaratılan toplu bilgiler yeterli değildir. Bu bilgilerin analiz ve yorum ile kullanılabilir bilgiler haline getirilmesi gerekir.

2.3. Muhasebe İşletme Ve Toplum Açısından Önemi

Muhasebe işletme açısından değerlendirildiğinde, İşletme mal ve hizmet üreten bir örgüttür. Faaliyetlerini sürdürebilmesi mali bakımdan durumunu bilmesi gerekir. İşletmenin faaliyet süreci içerisinde varlıkları ve kaynakları üzerinde değişmelerin bilinmesi gerekir. Bunun için de bir sistem gerekir. Muhasebe sisteminin tümüyle bütünleşebilecek bir özellik göstermesi gerekir. İşletmenin yapısı nasıl gelişmiş ise muhasebe de bu yapıya uygun olmalıdır. Kuruluşların kendi işlemlerini denetleme ve düzenleme için göz önünde bulundurması gereken işlemleri muhasebe sağlar. İşletmenin geleceği için sağlam temelleri atılabilmesi muhasebe sisteminin kurulup, bilgi akışının olması gerekir.

Muhasebe bilgi sistemi genel olarak:

- Yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek,
- İşletme faaliyetlerinin kontrolünü olurlu kılmak ve
- Geleceğe ilişkin işletme faaliyetlerini planlamak için yönetime gerekli bilgileri sağlamaya yönelik bir bilgi sistemidir(T.C. Anadolu Ü,2005).

Muhasebe, işletmeyle ilgili ekonomik bilgileri belirler sınıflandırır, özetler ve raporlar ve tablolar halinde sunar. İşletmelerin karar alma sürecinde bu verilerin önemi büyüktür. Bu nedenle işletmeler karar almaya yardımcı olacak birçok bilgiyi muhasebe bölümü sağlar. Muhasebenin önemi yalnızca işletme için değil, İşletme dışında kurum ve kuruluşlar için güvenilir raporlar sunmaktadır.

Günümüzde, işletmelerin içinde yaşadığı, ekonomik ve sosyal koşullar içinde muhasebe, ilişkili kişilere yorum yapmak, ileriye dönük planlarında yardımcı olmak ve sorumlu oldukları muhasebe sistemi ile ve çalışmalarını denetlemek için bir yönetim aracı düzeyine gelmesidir(Peker,1988).

Muhasebe toplum açısından önemi: Muhasebenin görevlerinden biride hizmet verdiği alanların farklı beklentileri ve muhasebe bilgilerinin farklı karar süreçlerinde kullanılmaya başlaması muhasebeye sosyal anlamlar kazandırmıştır. Bu özelliğinden dolayı sosyal sorumluluk anlayışının gelişmesiyle birlikte toplumun daha anlaşılır, güvenilir veri ve bilgilerin üretmesi ve sunulması bir ilke haline getirilmesini sağlar. Bu nedenle muhasebe ekonomik, sosyal işlevleri ile birlikte sosyal sorumluluk anlayışıyla hizmetlerini sunmuş olacaktır.

Bütün işletmeler kurulurken faaliyetlerini uzun vadeli ve kar etmek amacını güderler. İşletme kurulurken hangi malı üreteceklerini piyasa araştırmaları ile hizmete sunmayı planlarlar. Ürettikleri mal veya hizmetleri de insanlara sunarak topluma hizmet etmiş olurlar. Günümüzde gelişen teknolojinin etkisiyle ekonomik faaliyetlerin çeşitliliği nedeni ile ihtiyaçlarımız da artmıştır. Bütün bu ihtiyaçlarımızı gibi tek başımıza sağlamamız mümkün olmadığından her alandaki işletmeler toplumun vazgeçilmez parçalarıdır. İşletmeler insan ihtiyaçlarını karşılamak üzere Mal ve hizmet üreterek faaliyete bulunurken aynı zamanda Topluma hizmet etmek amaçlarını güderler.

2.4. Muhasebe'nin Temel Kavramları Ve Tarafları

Dünyadaki küreselleşme birlikte işletme faaliyetlerinin genişlemesi ve karmaşık bir duruma gelmesi, işletmeyle ilgili bilgi gereksinimlerinin karşılanmasını önemli ölçüde ön plana çıkarmıştır. Gerçekten, işletmenin tarafları, genel olarak işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyet sonuçları ve dönem sonundaki mali durumuyla ilgili bilgilere gereksinim duyarlar. Bu ihtiyacı gideren en önemli bilgi kaynaklarından biri olan muhasebe, sağlam temellere oturtulması ve muhasebe bilgilerinin de geçerli bir takım temellere dayandırılması önem taşımaktadır.

Muhasebe uygulamalarına yol gösteren genel karar alma kurallarının, diğer bir deyişle bazı ilke ve tekniklerin yer aldığı, kabul görmüş ilkelerin var olması gerekir. Muhasebede, çeşitli ilgi taraflarının yararlarını dengeli şekilde göz önünde tutan, tecrübeden ve mantıktan doğan, faydalılıkları genellikle kabul edildikten sonra ilke haline gelir. Bu ilkelerin teorik dayanağını kavramlar oluşturur. Bu kavramlara Muhasebenin Temel Kavramları denilmektedir. Kavramlar bir muhasebe probleminin çözümü için uygulanacak ilke veya ilkelerin saptanmasında veya yeni ve değişen durumlar için gerekli olduğunda yeni ilkeler geliştirmede temel olacak görüşleri yansıtır.

Muhasebe'nin Temel Kavramları muhasebe sürecinde işlemleri ve olayları kaydederken muhasebenin işlerliğini sağlamak için kurallar eğilimidir. Muhasebenin temel kavramları, muhasebe uygulamalarının yönlendiricisi durumunda olup, sonucunda gözleme ve bilgi birikiminin sonucunda oluşan temel düşüncedir. Bu düşünce muhasebe, fonksiyonlarını yerine getirirken temel muhasebe kavramları ve dayanağını bu kavramlardan almış olan temel ilkeler vardır.

Bir şeyin kavramı o şeyin bilgisi demektir. Genel anlamda kavramlar, bir fikri, bir düşünceyi ve bir sistemi gözlemleri düzene koymak ve anlayabilmek amacıyla insan düşüncesi sonucunda yaratılan, bilgiler arasında ilgi kurulmasını sağlayan, ilkeler ve uygulamalara temel olan görüşlerdir.

Muhasebenin temel kavramları, muhasebe kuramının gelişiminde özellikle iki açıdan önem taşırlar. Birincisi, kavramların kendileri finansal muhasebe kurallarının gelişimi sürecin bir parçasıdır. Bu bağlamda bu kavramlar, muhasebe kuramının esasına ait olarak görülebirlirler. İkincisi kavramlar belirli bir ekonomik ve sosyal çevrede muhasebe felsefesini şekillendiren kuramsal güçlerin etkilerini yansıtırlar. Bu kavramlardan bazıları varsayımlar bazıları ise kavramlar olarak değerdendirilir.

Gerek varsayımlar gerekse kavramlar birbirleriyle yakından ilgili ve birbirlerini tamamlayıcısı konumundalar. Bu nedenle muhasebe kavramları muhasebe uygulamalarının temelini oluşturmaktadır. Muhasebe kavramlarının oluşturulmasının ve gerekliliğı şu başlıklar altında ele alınmaktadır:

- Uygulama standartlarında muhasebe kavramları esas alınacaktır.
- Karşılaşılan sorunları muhasebe kavramlarına göre kolaylıkla çözülebilecektir.
- Muhasebe kavramları, finansal tabloların kullanıcılar tarafından anlaşılması güvenilirliğini artıracaktır.
- Muhasebe kavramları, işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırma imkanını artıracaktır.
- Finansal tabloların bileşenlerinin ve olayların muhasebe sistemince nasıl, ne zaman ve hangilerinin kayda alınması, ölçülmesi ve raporlanması gerektiğı muhasebenin temel kavramları yardımıyla açıklanır.
- Temel kavramlar muhasebe tarafından bir işletmenin finansal faaliyetlerinin ölçülmesi, kaydedilmesi ve raporlanmasında bir yol gösterici olarak benimsenirler.
- Tutarlı muhasebe kuramlarının geliştirilmesine ilişkin genel problemlerle ilgili oldukları kadar uygulamaya da yön verirler.

Muhasebenin temel kavramları genel olarak muhasebe uygulamalarında kurumsal tabanı oluşturan muhasebenin amaçları ve temel kavramlardan oluşturulan, muhasebe ilkeleri genel olarak karar alma kurallarıdır. İlgili tarafların, kararlarında yararlanacakları bu bilgileri yöneticinin başarısını ve işletme varlıkların kaynaklarında para ile ifade edilebilen değışme yaratan olaylarla ilgili bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflanması ve özetlenmesi şeklinde olur.

Ülkemizde muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri ile temel muhasebe kavramları şu şekilde sıralanmıştır:

- Sosyal Sorumluluk Kavramı
- Dönemsellik kavramı
- İşletmenin sürekliliği kavramı
- Para ile İfade Etme Kavramı
- Kişilik kavramı
- Maliyet esası kavramı Tarihi Maliyet Kavramı
- Tarafsızlık ve Belgelendirme kavramı
- Tutarlılık kavramı
- İhtiyatlılık kavramı
- Tam açıklama kavramı
- Önemlilik kavramı
- Özün önceliği kavramı

Temel Muhasebe Kavramları, uluslararası nitelikler taşıyıp, muhasebe uygulamasına yön verirler.(Yalkın,1995)

Yukarıdaki temel muhasebe kavramları kısada olsa değinerek muhasebenin önemini ve açılımını daha iyi anlaşılacaktır: İşletme ile ilgili taraflara bilgi sağlama amacını karşılayacak olan finansal tabloların geliştirilmesi sosyal sorumluluk gerektirir. Muhasebenin çıkarlar açısından değerlendirildiğinde ilk olarak işletmenin çıkarları sonrada buna paralel olarak toplumun çıkarları göz önünde bulundurulması ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Muhasebe sadece işletmenin yöneticilerine gerekli bilgiler vermekle kalmaz. Değişik nedenlerle ilgilenecek olan taraflara da işletmenin finansal durumu ve işleyişinin sonucu hakkında bilgi vermek muhasebenin amaçlarından ve görevlerinden birisidir.

Muhasebe uygulamalarının, yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesinde belirli bir kişi ya da grubun değil tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi, gerektiği ve sorumluluklarını yerine getirebilmek için önderlik eden evrensel kavram sosyal sorumluluk kavramını ifade eder. Muhasebenin ürettiği bilgilere gereksinim duyan iki grup vardır.

- İşletmenin iç çevresi (kendisi),
- İşletmenin dış çevresi(ortaklar, kredi verenler vb. gibi),

Bu ilgili gruplar birbirinden farklı beklentileri olduğundan, muhasebe ilgili taraflara işletmenin gerekli, yeterli ve zamanlı doğru bilgiler verme sorumluluğundadır. Bu görevini yerine getirirken hukuki sorumlulukla birlikte daha kapsamlı bir sorumluluğu ifade eden sosyal sorumluluk duygusu ile hareket etmelidir. Sosyal sorumluluk kavram muhasebenin görevini yerine getirme konusundaki sorumluluğunu belirtir.

Kavram ayrıca muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Muhasebe görevini yerine getirirken tarafsız, dürüst ve gerçeğe uygun bilgi sunmalıdır(web resmi gaz-1). Muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde belli kişi ve kurumların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi gerekir. Ancak böyle bir sorumluluk duygusu ile hareket edildiği takdirde muhasebece sağlanan bilgilerin, , önyargısız ve adil olması sağlanabilir.

Muhasebe'nin Temel Kavramları arasında önemli olan İşletmenin sürekliliğinin varsayılmasıdır. İşletmenin faaliyetini belirli bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletmenin ömrü, sözleşmede aksi belirtilmedikçe işletme kurulurken ömrünün sınırsız olduğu kabul edilir. Bu bağlı olarak işletmenin ömrü işletme sahiplerinin ve hissedarlarının yaşam süresine bağlı değildir ve bu kavram maliyet kavramının esasına dayanır. Buda analizde doğru sonuçların alınabilmesi için önemli bir kavramdır. Bu kavram muhasebe uygulamalarına yön veren diğer muhasebe ilkelerini etkiler.

İşletmenin sürekliliği gereğince sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin gelirinin yine o dönemin gideriyle karşılaştırılması bu dönemsellik kavramın gereğidir. Mali analiz açısından gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi bunların aynı dönemin maliyet ve zararlarıyla karşılaştırılarak hem o dönem için hem de zaman içinde değişimlerin belirlenmesine olanak tanır. Muhasebe dönemi başında bütün hesapların açılması ve muhasebe dönemi sonunda kapatılmış hesapların yeniden açılması işletmenin devamlılığı kavramını kayıtlar üzerinde yerine getirmiş olmaktadır.

İşletmede oluşturulan tüm değerler muhasebenin kişilik kavramı ışığı altında işletmenin sahiplerinden, ortaklarından, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu gösterir. Bu kavram tüm muhasebe işlemlerinin bu kişilik adına yürütülmesini öngörür. Kısaca işletmenin, sahip ya da sahiplerinden ayrı bir kişiliği olduğunu kabul eder. Mali Tablolar işletmenin mali durum ve faaliyet sonuçlarını gösterir. İşletmenin ortak ve yöneticilerinin mali olanakları bu tablolarda yer almaz. Buda analizin işletmenin kişiliği adına yapıldığını gösterir.

Her ülkenin ulusal para birimleri mevcuttur. İşletmeler de parayla ölçülebilir kavramı ile iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçüt olarak yansıtılmasını öngörür ve muhasebe işlemleri ulusal para cinsinden yürütülür. Mali analiz açısından özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde bunların mali tablolar üzerinde etkileri dikkate alınarak yorumlanması gerekir. Bu da ancak ortak bir ölçüt olarak ulusal para biriminin kullanılması gerekir.

Para ile ölçme kavramında da belirtildiği gibi, bu kavram kayıtlama aşamasında varlıkların maliyetlerinin ortaya koymasında etkilidir. Bu kavram, para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün olmayan veya uygun olmayan diğer kalmalar hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Bu kavram para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi uygun ve mümkün olmayan tüm varlıklar hariç işletme tarafından edinilen varlıkların ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde bunların maliyet bedellerinin esas alınması gerektiğinin ifade edilmesidir(Sevilengül,2001).

İşletmelerde muhasebe kayıtları yapılırken tarafsızlık ve belgelendirme kavramı ile muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne göre düzenlenmiş olan bir kavramdır. Objektif belge kavramı olarak da anılan bu kavram muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder. İşletmelerde objektif belgeye dayanmayan işlemlerde söz konusudur.

Ancak, bütün işlemlere ait verilerin güvenilir olması işletmede devamlı yapılması gereken iç kontrolle sağlanabilir. Bu kavramın anlamı işletmedeki değişiklikleri ve bunların etkilerinin ölçülmesinde, tarafsız ve yetkili bir uzmanla aynı sonuca ulaşılmasıdır.

Muhasebe uygulamaları için seçilen politikaların birbirini izleyen dönemlerde de değiştirilmeden uygulanması tutarlılık kavramı gerektirir. Bu kavram benzer olay ve işlemlerde kayıt düzeni ile değerlendirme ölçülerinin değişmediğinin ve mali tablolarda biçim ve içerik olarak tek düzenin olduğunu öngörür. Ancak geçerli durumlarda uygulamalar değiştirilebilir. Bu değişiklikler ve yaratacağı parasal sonuçlar açıklayıcı bilgilerde verilmektedir. Tutarlılık yanında mali analiz açısından karşılaştırılabilirlik önemlidir. Bu neden ile mali tabloların yıldan yıla değişmeden uygulanması analizde yanıltıcı sonuçların oluşmasını engeller.

Eğer böyle bir değişiklik yapılmışsa yarattığı sonuçlar analizde ve yorumunda dikkate alınabilir. Alınmalıdır ki İşletmenin gelecekte karşılaşılabileceği risklerin ve belirsizlikleri göz önünde tutulması İhtiyatlılık kavramı gerektirir. Yapılan analizin amaçlarından biri işletmenin mali gücünü ölçmek olduğundan analizci işletmeyi zayıflatabilecek ve bu kavrama ters düşecek durumların olup olmadığını araştırmak ve yorumlamak zorundadır. Bu kavram muhasebe olaylarında temkinli davranılmasını ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınmasını ifade eder.

Bu kavram mali tablolardan yararlanacak olan kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılabilir açıklamaların olmasını tam açıklama kavramı ifade eder. Açıklanması gereken bilgiler, işletmenin mevcut durumu ile ilgili bilgiler ve gelecekte gerçekleşmesi ihtimal dâhilinde olan olaylarla ilgili bilgiler olarak gruplandırılabilir. Bu aşamada önemlilik kavramı bunu destekler bir hesap veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanarak yapılacak değerlendirmeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını önemlilik kavramının ne olduğunu açıklar. İşletmeyi etkileyen veya etkileyecek olan bazı olayların mali tablolarda yer almaması durumunda analiz sonucunu kullanacak olanlar yanıltılmış olur.

İşlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlemelerin yapılmasında, işlemlerin biçimleri ile özleri arasında farklılık çıkarsa biçimlerinden çok özlere öncelik verilmesini özün önceliği kavranılması gerekir. Analiz açısından da bu kavram önemli ve geçerlidir. Analiz sonucunda elde edilen değerlere ilave ve daha dinamik veriler eklendiğinde mali tabloların görüldüğünden daha farklı sonuçlar yaratması mümkündür. Muhasebe'nin temel kavramları ile hareket eden işletme muhasebe sisteminin fonksiyonlarından ve sonuçlarından basta işletmeler olmak üzere birçok kişi ve kuruluş yararlanmaktadır.

Bunlar muhasebenin tarafları yani finansal tablo kullanıcılarıdır. Bu açıdan muhasebe, kendisine taraf olan kişi ve kuruluşlara sonuçlar içeren bilgiler üretmektedir ve bu kişi ve kuruluşlar da bu bilgilerden kendi çıkarları doğrultusunda yararlanmaktadır. Günümüzde muhasebeye kendi çıkarları açısından taraf olanlar sayısı ve çeşitliliği daha da artmıştır.

İşletmenin mali durumu, varlıkların nelerden oluştuğu kaynakların nerelerden sağlandığı hakkındaki bilgiler yalnızca işletme yönetimi tarafından değil, daha birçok kişi ve kurum için değerli ve gereklidir. Muhasebenin fonksiyonuyla sağlanan bu işletme bilgilerinin kullanıcılarına muhasebe ile ilgili taraflar denilmektedir. Finansal tablolar, dünya genelinde birçok işletme tarafından, işletme dışındaki kullanıcılar için hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Bu tablolarda sunulan veriler çoğu kullanıcıların ortak amaçlarını karşılamalıdır.

Muhasebenin tarafları genel olarak şöyle sıralanabilir;

- İşletme sahip ya da ortakları ile hissedarları,
- Yatırımcılar ve Analistler
- Çalışanlar ve Sendikalar,
- Kredi kuruluşları ve satıcılar
- Devlet ve Kamu
- Borç Verenler

İşletme sahipleri işletmelerinin yönetimini profesyonel yöneticilere bırakmakla birlikte söz konusu yöneticilerin, işletmelerini iyi yönetip yönetmediklerini kontrol etmek isterler.

İşletme sahiplerinin yöneticilerin başarımını değerlendirebilmeleri için ilgili muhasebe verilerine gereksinimleri vardır. Potansiyel yatırımcılar sonuçta yatırdıkları sermayenin getiri sağlamasını beklerler. Sermaye piyasalarının etkin olduğu ülkelerde hisse senedi ve tahvil gibi finansal araçlara yatırım yapmak isteyen yatırımcılar için de ilgili şirketlerin finansal verileri çok önemlidir. Ayrıca yatırımcılara yatırım tavsiyelerinde bulunan analistler, tavsiyelerine temel olan görüşlerini oluşturmak için muhasebe bilgisine gereksinim duyarlar.

- Sermayeyi sağlayarak sermaye riskini üstlenenler ve onların fikir danıştığı kimseler yatırımların taşıdığı risklerle ve yatırımın getirisi ile ilgilendirler.
- Yatırımcıların satın alma, elde tutma veya satma kararlarını vermelerine yardımcı olacak bilgilere ihtiyaçları vardır.
- Bir işletmenin ortakları aynı zamanda bu işletmenin kendilerine kar payı ödeme gücünü anlamalarını sağlayacak bilgilere de ihtiyaç duyarlar.

İş dünyasında, kredi kuruluşları ve satıcılar özellikle uzun süredir iş yaptıkları ve kendi işleri için devamlılığına ihtiyaç duydukları işletmenin devamlılığına ilişkin bilgilerle ilgilendirler. İşletmenin kendilerine olan borçlarını zamanı geldiğinde ödeme gücünü belirlemelerini sağlayacak bilgilerle ilgilendirler.

Ticari kredi açanlar, kendileri için önemli bir müşteri olmaması nedeniyle bir işletmenin devamlılığına ihtiyaç duymuyorsa, finansal borç verenlere nazaran bir işletmenin kısa vadedeki performansı ile daha çok ilgilendirler.

İşletmelere kredi veren bankalar ve diğer kredi kuruluşları ve kredili mal satanlar ise daima işletmenin borçlarını geri ödeme yeteneği olup olmadığı ile ilgilendirler. Bu bilgi de ancak işletmenin muhasebe sistemi tarafından yaratılan finansal verilerine dayalı olarak hazırlanan raporlardan elde edilebilir.

Muhasebenin taraflarından en çok ilgililerin başında Devlet ve Kamu kurumları gelmektedir. Çünkü devlet kurumları da vergi ve yapacakları ekonomik analizler için işletmelerin finansal bilgisine gereksinim duyarlar.

Ekonomik yapının başlıca aktörleri olan işletmelerin finansal yapısı ve gelişimi ekonomiyi etkilediğinden, söz konusu ekonomik yapı içinde olan herkes işletmelere ilişkin bilgilere ve bunlara dayanılarak yapılan analizlere ilgisiz kalamaz. Ayrıca toplum işletmelerin sosyal sorumluluklarını yerine getirmesi için baskı oluşturabilir. Kaynakların tahsisi ile ilgilidirler. Dolayısıyla bunlar işletmenin faaliyetleri ile ilgilendirilir. İşletmenin faaliyetlerine ilişkin yasal düzenleme yapmak, vergi politikasını belirlemek, ulusal gelir ve diğer istatistikî hesapları yapmak için de bilgi gereksinimi vardır.

Bir işletme genel olarak kamu diye adlandırılan toplumu etkileyebilecek birçok şey yapabilir. Örneğin, bir işletme bulunduğu bölgenin ekonomik yaşamına o bölge insanlarını çalıştırmak ve bölgesel satıcılardan mal veya hizmet almak gibi birçok şekilde katkı yapabilir. Finansal tablolar işletmenin başarıları ile ilgili geçmişteki eğilimi en son gelişmeler ve işletmenin faaliyet konuları hakkında bilgi sunarak kamuya yardımcı olabilir.

Muhasebenin taraflarından biride borç verenlerdir. Borç verenler verdikleri borçları ve borçlara ait faizleri zamanı geldiğinde tahsil edebilme imkânlarını belirlemek için finansal tablolardaki bilgiye ihtiyaç duyarlar. Çalışanlar kişisel kariyerlerini geliştirmek için güçlü ve başarılı işletmelerde çalışmak isterler ve çoğunlukla işletmenin başarımına bağlı olarak ikramiye ve ücret artışına hak kazanırlar veya artış talebinde bulunurlar.

Çalışanların ücret artışı ve çalışma koşullarına ilişkin diğer talepleri genellikle bunların temsilcileri olan sendikalar tarafından yapılır. Sendika ve işletme arasında yapılan toplu sözleşme görüşmeleri muhasebe verileri üzerinden gerçekleştirilir.

Çalışanlar ve onları temsil eden gruplar işverenlerinin devamlılığı ve karlılığı ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bunlar aynı zamanda çalıştıkları işletmenin kendilerine ücretlerini, emekli olmaları halinde emeklilikle ilgili yükümlülüklerini ödeme kabiliyetini ve işletmenin iş sağlama imkanlarını anlamalarına sağlayacak bilgilerle de ilgilendirilir.

2.5. FİNANSAL TABLO VE FİNANSAL RAPORLAMA KAVRAMI

2.5.1. Finansal Tabloların Tanımı Amacı ve Özellikleri

Muhasebe sosyal bilimlerde değerlendirebileceğimiz gibi ekonomik ve teknolojinin gelişimine paralel olarak önemli değişimlere uğramış, gelişmiştir. Dünyada ekonominin gelişim evresini incelediğimizde ilk önceleri basit bir kayıt sistemi olarak muhasebeye başlanmıştır. İşletmeler bu süreç içerisinde dengelerin sağlanabilmesi için çeşitli veriler geliştirdi. Daha sonra bu veriler bir bilgi işleme ve raporlama sistemi biçimine dönüşmüştür. Bunlarda finansal tabloların kullanım alanının genişlemesi ve finansal raporlama sonucuna gelmiştir.

Bu gelişim sürecini açmak gerekirse; İşletmenin ekonomik yapısıyla ilgilenen taraflar işletmede meydana gelen olayları mali yapısındaki, karlılığını öğrenmek isterler. Bu nedenle, finansal tablolar gerekli olan bilgileri topluma sağlıklı bir şekilde, aktarılmasına olanak sağlar. Bütün bu oluşumlar muhasebeden beklenen bilgileri finansal tablolar ile işlerlik kazanır. Bunun için şu finansal tablolar ile yerine getirilir; Bilanço, Gelir tablosu, Satışların maliyet tablosu, Fon akım tablosu, Nakit akış tablosu, Öz kaynaklar değişim tablosu, Kar dağıtım tablosudur.

Finansal tabloların amacı, toplumun geniş bir kullanıcı kesimi, yatırımcılar kredi verenler ve ilgililer için karar almada bilgiler, varlıklar, kaynakları arasındaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlayarak, ekonomik kararlar almalarına yardımcı olur. İşletmenin finansal durumunun ve finansal başarısının muhasebenin temel görevlerinden rapor etme için düzenlenirler. Ayrıca, yöneticilerin kendilerine teslim edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir. İşletmelerin ekonomi içerisinde sağlık durumunu gösteren bir belgedir diyebiliriz.

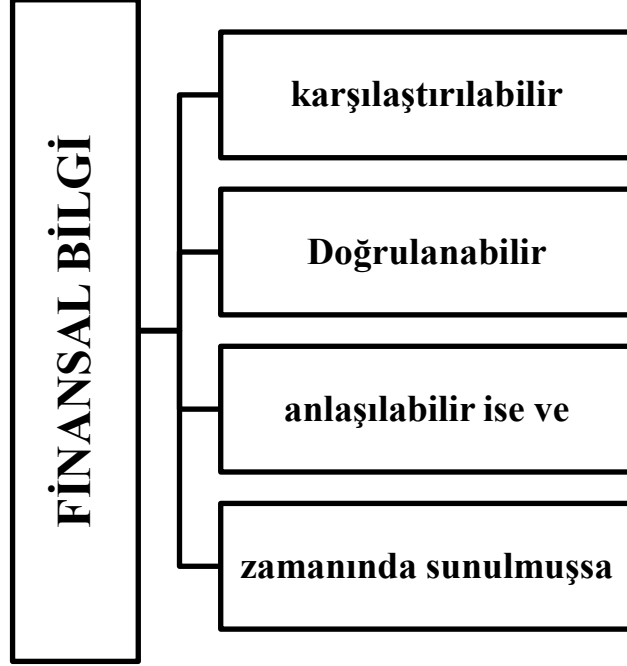
Finansal tablo kullanıcılarının alacakları ekonomik kararlar şunlardır:

- Sermaye sahibi olanlar yatırımlarını satın almaya, elde tutmaya veya satmaya karar verme,
- Yönetimin yeterliliğini ve sorumluluğunu değerlendirme,

- İşletmenin, çalışanların ücretlerini sağlayabilecek güçte olup olmadığını değerlendirme,
- İşletmeye borç verilen kredilerin emniyette olup olmadığını belirleme,
- Vergi politikalarını belirleme,
- Dağıtılabilir kârın tutarlarını belirleme,
- İşletmelerin faaliyetlerini yasal açıdan düzenleme ve sunma,

Finansal tablo kalemleri, bireyler veya işletmeler, bu finansal tablolara göre karar alan kullanıcıların ekonomik kararlarını etkiliyorsa o zaman bu kalemlerin ihmal edilmesi veya yanlış raporlanması, kullanıcıları etkileyeceğinden önemlidir. Finansal tablolarda sunulan finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulan; söz konusu bilginin faydası işletmeler ve taraflar açısından arttırılmış olur.

Şekil 2.1 Finansal tablolarda sunulan finansal bilginin faydası.



İşletmenin mali yapısı ile yakından ilgilenen işletmenin sahibi, ortakları, kredi verenler, devlet ve diğer ilgililer, işletmenin sahibi olduğu varlıkların neler olduğunu ve bunların hangi kaynaklardan sağlandığını işletmenin kazançlarının nerelerden ve nasıl sağlandığını ve bunların nasıl dağıtıldığını bilmek isterler. İşte muhasebenin bilgi verme işlevi finansal tablolara sağlanmaktadır.

Kısaca tarif etmek gerekirse: Mali işlemlere ait kaydedilen bilgilerin belirli gruplar halinde sınıflandırarak bunları anlaşılır ve kullanılabilir bilgiler haline getirilerek, kullanıcıların amaçları arına cevap verecek bir şekilde, muhasebe ilkelerine göre düzenlenen tablolara finansal tablolar denmektedir. İşletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır.

- Varlıklar, Borçlar, Öz kaynaklar,
- Gelir -giderler, kârlar ve zararlar,
- Ortakların, yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar,
- Nakit akışlarıdır. Finansal tablolar bu amaçları doğrultusunda işletmeyle ilgili olarak, bilgileri sunar

Finansal tabloların hazırlanmasında temel ilkeler;

- Tahakkuk esası
- İşletmenin sürekliliği

İşlemlerin, nakit veya nakit benzerleri tahsil edildiğinde veya ödendiğinde değil, bu işlemler meydana geldiği zaman tahakkuk ettirilir. Bundan dolayı ilgili oldukları dönemde muhasebe kayıtlarına alınarak, o dönemin finansal tablolarında raporlanırlar. Finansal tablolar normal olarak, işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdürebileceği varsayımına dayanılarak ve muhasebenin tahakkuk esasına göre hazırlanırlar(Akdoğan, Tenker,2007).

Muhasebenin işlevlerinde görülen bu değişimin ve gelişimin en belirgin nedeni; muhasebenin toplumda hizmet verdiği kesimlerin ve modern işletmecilik yönetimine sağlayacağı verilerle çözümlenecek olan sorunların giderek artma eğilimi göstermesidir.

Muhasebenin, mali nitelikteki olayları, para birimiyle ifade ederek sınıflayan, kaydeden, raporlayan ve yorumlayan bir bilim olarak, değerlendirerek göz önüne alındığında, muhasebenin raporlama görevi ile finansal tablo kavramını ortaya çıkarmaktadır. Bu kavramdan da hareketle finansal tablolar; işletmelerin belirli bir dönem sonucundaki gelişen ekonomik ve finansal durumları ile gelecekte meydana gelecek gelişmeleri ve değişimleri göstermek amacıyla düzenlenen raporlardır.

Bu raporlardan bilanço ve gelir tablosu ve gelir tablosunun eki olan satışların maliyet tablosu temel finansal tablolarıdır. Bunların dışında kalan, kar dağıtım tablosu, net işletme sermayesi değişim tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu diğer finansal tablolar olarak nitelendirilmektedir. Finansal tablolardan elde edilen bilgilerin, ortaklar, yöneticiler, kredi verenler ve diğer ilgililerin ihtiyaçlarına yararlı olabilmesi için, finansal tabloların kullanıcılara yararlı olabilmesi için niteliksel bazı özellikleri taşıması gerekir.

Finansal analiz yapılacak finansal tablolarda aranan özellikler:

- Anlaşılabilir olma,
- İhtiyaca uygun olma,
- Güvenilir ve doğru olma

- Karşılaştırılabilir olma
- Zamanında hazırlanmış olma ve anlamlı olması gerekir.

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin işletmenin iş kolu ve ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olan, asgari muhasebe bilgisiyle inceleme yapan kullanıcılara faydalı olabilmesi için, finansal tabloların kolaylıkla anlaşılabilir nitelikte olması gerekir. Finansal tabloların anlaşılabilir olmasından, bu tabloların herkes tarafından kolayca anlayabileceği şekilde basitçe hazırlanması anlaşılmamalıdır. Finansal tablolarda sunulan bilgilerden yararlanacak olan ilgililerin azda olsa muhasebe bilgisinin olması gerekir. Bu nedenle, anlaşılabilir olma özelliğini basitlik olarak anlamamak gerekir.

Anlaşılabilir şekilde hazırlana, finansal tablolarda yer alan bilgiler, kullanıcıların karar vermeleri sırasındaki ihtiyaçlarına uygun olmalıdır. Şayet bilgi, kullanıcıların geçmişteki, durumu, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerinde etkili oluyorsa, ihtiyaca uygun bilgidir. Muhasebenin önemlilik ilkesi gereği, kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek bilgilerin verilmesi esastır.

İhtiyaçlara uygun olarak hazırlanan finansal tablolardan elde edilen bilgilerin yararlı olabilmesi için, bu bilgilerin güvenilir ve doğrulanabilir olması gerekir. Finansal tabloların güvenilir olması; işletmede ortaya çıkan işlem ve olayların, gerçeğe uygun bir şekilde finansal tabloların hazırlanması gerekir.

Hazırlanan finansal tabloların doğrulanabilir olması için finansal tablolardaki bilgilerin işletmede meydana gelen olayların, önyargıdan ve hatadan arındırılmış, işletmenin gerçek durumunu yansıtacak biçimde olmalıdır. Doğrulanabilir olma özelliği sayesinde, finansal tablolara aynı değerlendirme yöntemlerini uygulayan farklı kullanıcıların, benzer sonuçları elde etmesini sağlayacaktır.

Gerçeğe uygun şekilde hazırlanarak sunulan finansal tablolardaki bilgilerin kullanıcılara, iletiltiklerinde işletmenin finansal durumundaki değişiklikleri takip edebilmeleri için, işletmenin finansal tablolarını, gerek kendi içinde, gerekse sektör içinde karşılaştırabilmelerine imkan sağlanmalıdır.

Buda hazırlanan finansal tabloların güvenilir olması gerektiren bir göstergedir. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin, hatalı olmaması, önyargılı olmaması, gerçeğe uygun olması beklenir. Hazırlanan ve sunulan bilginin, belli bir konuyu doğru olarak açıkladığı kabul edilir. Ancak bu şekilde ki bilginin kullanıcılar açısından güvenilirliği vardır.

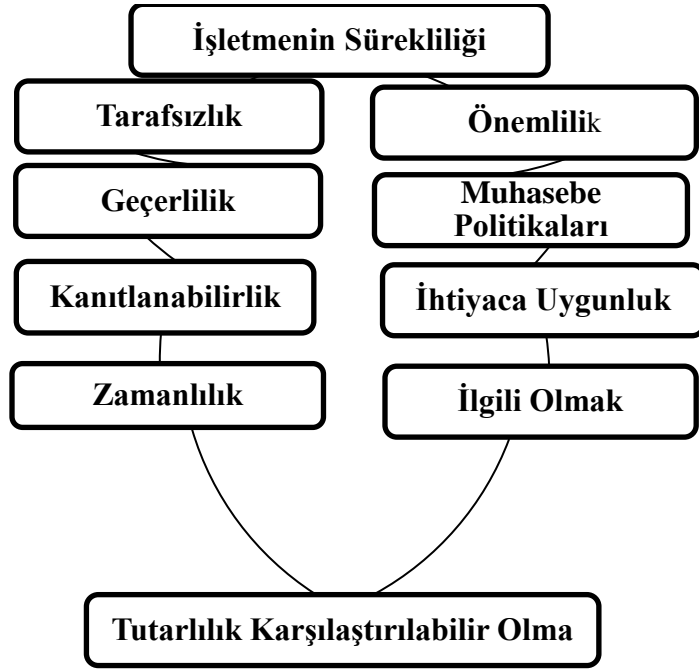
- Bilginin güvenilir olabilmesi için, açıkladığı oluşumların doğru biçimde göstermesi gerekir.
- Bilginin güvenilir olabilmesi için, tarafsız olması, gerekir.
- Bilginin güvenilir olabilmesi için, işlemlerin yasal şekilde hazırlanmasının yanında bunların ekonomik gerçeklerinin de dikkate alınarak sunulması gerekir
- Bilginin güvenilir olabilmesi için, muhasebe olaylarında özenle yaklaşılması, işletmenin karşılaşacağı risklerin göz önüne alınmış olması gerekir.
- Bilginin güvenilir olabilmesi için kullanıcıların doğru karar vermeleri için yeterli ölçüde, açık ve anlaşılır olması gerekir.
- Bilginin güvenilir olabilmesi için, karar verenler açısından, kararlarını etkileyebilecek zamanda verilmiş olması gerekir.

2.5.2. Finansal Tablolara İlişkin Genel İlkeler

Finansal Tablo genel ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesinde muhasebe ilke ile birlikte uygulanması gereken esasları belirtir. Finansal tablolar İşletmenin finansal durumunu, gerçeğe uygun olarak yansıtacak şekilde hazırlanması esaslarını dayandır.

- Önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler aynı olmalıdır.
- Değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilmelidir.
- Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar değerlendirilmelidir.
- Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınmalıdır.
- Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler aynen korunmalıdır.

Şekil 2.2 Finansal Tablolara İlişkin Genel İlkeler



Hazırlanan finansal tabloları, yukarıdaki şekil de hazırlanan tabloyu işletmeni faaliyetlerini şu şekilde açıklayabiliriz; İşletmelerin hazırladıkları Finansal tablolar, işletmenin faaliyetlerini belirli bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceği dikkate alınarak hazırlanır. Finansal tablolar, işletmenin sürekliliği kavramına göre düzenlenmemişse bunun nedenlerinin mali tabloların dipnotlarında nedenleri ile birlikte açıklaması gerekir. İşletmenin sürekliliğini ortadan kaldıran nedenlerin gerekçeleri ve ilgili finansal tabloların hangi ilke ve esaslara göre düzenlendiği açıklanır.

İşletmeler süreklilikleri temel alındığından buna ilişkin olarak finansal tabloların gerekli bilgileri sağlamasını ve güvence altına alacak şekilde işletme yönetimi de buna dayanarak muhasebe politikalarını geliştirerek belirler. Kullanılan bu muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemler boyunca değiştirilmemesi gerekir. Çünkü kullanılan muhasebe politikalarıyla ilgili açıklamalar mali tablolarla bütünlük oluşturur. Muhasebe politikalarının açıklanması mali tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilke oluşturur. Finansal tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları mutlaka anlaşılır ve kısa olarak açıklanmalıdır.

Bu bilgiler, finansal tablo kullanıcılarının karar verme ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olmalıdır. Çünkü işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını sunan, olay ve işlemlerin sadece hukuki yapısını değil ekonomik boyutlarını da yansıtan, önyargıdan uzak ve tarafsız olmalı ve ihtiyatlılık kavramına uygun, önemlilik kavramını göz önüne alan eksiksiz bilgiler ve muhasebe politikalarının seçimini ve uygulamasını yönlendirmelidir. Bu bilgiler faydalı olabilmesi için aynı zamanda için kullanıcıların karar vermeleri sırasındaki ihtiyaçlarına uygun olması gerekir.

Finansal tablolardan elde edilen bilgilerin yararlı olabilmesi için bilgilerin, kullanım amacıyla ilişkisi olan işletmenin sahibi, ortakları, yöneticileri, kredi verenleri ve diğer ilgililerin karar verme ve kullanıcılarına tahmin ya da beklentilerine uygun olması gerekir. Finansal tablolar, bu tabloları değerlendirerek ekonomik yararlar elde edecek olan ilgililerin ihtiyacına cevap verecek nitelikte olması gerekir. Bilanço ve gelir tablosundaki ve diğer tablolardaki yanlış veya gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve mali tablolara yansıtılır.

Finansal tabloların kullanıcıları kararları etkileme kapasitesini kaybetmeden bilginin ulaştırılması yani Finansal tabloların bu tablolardan yaralanacak ilgililere yararlı olabilmesi için zamanında hazırlanması ve zamanında sunulması gerekir. Bunun için, işletmenin ortaklarının, yöneticilerinin alacakları ekonomik kararlara yardımcı olabilecek kadar bir süre öncesinden finansal tabloların hazırlanması ve sunulması gerekir. Bunun olmaması durumunda, finansal tabloların geç hazırlanması veya geç ilan edilmesi alınacak ekonomik kararların yanlış veya eksik olmasına neden olabilir.

En önemlisi sunulacak bilginin inceleme ya da soruşturma ile kanıtlanabilme niteliğini olması ve muhasebe bilgisinin gerçeği temsil etmesi gereklidir. Gerçeği temsil etmeyen bilginin güvenilirliği olmayacaktır. Gerçeğin olması için tarafsızlık kuralına uyularak, belirli bir amaca ya da herhangi bir davranış biçimine yöneltici bir tutumun olmaması gereklidir. Finansal Tablolara İlişkin Genel İlkelerin den uyulması gereken biri de karşılaştırılabilir olmaktır. Finansal tablolar bir önceki döneme göre karşılaştırmalı olarak düzenlenir. Karşılaştırmalı bilginin belirlenmesinde cari dönemde hazırlanan finansal tablosuna uygulanan ilke ve yöntemler esas alınır.

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin bu tablolardan yararlanacak ilgililere yararlı olabilmesi için karıştırılabilir nitelikte olması gerekir.

Bu nedenle uygulanan muhasebe politikalarının bir sonraki dönemlerde değiştirilmemesi gerekir. Muhasebenin temel kavramlarından tutarlılık kavramına uyulması gerekir. Bugün uygulanan finansal tabloların ilgililer tarafından kolaylıkla karşılaştırılabilmesi için, finansal tablolar cari dönem ve önceki dönem olmak üzere en az iki dönemin bilgilerini içerecek şekilde hazırlanmaktadır. Sonuç olarak Finansal tablolardan yararlanacak olanlar cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan bir değişiklik yapılmış ise durum nedenleri ile birlikte açıklanmalı ve bunun mali tablolara olan etkileri gösterilmelidir. Bu durum finansal tabloların incelendiğinde farklı muhasebe politikaları ile karşılaşmayacaktır.

Ülkemizde muhasebe standartlarında yapılan çalışmalarla finansal tabloların karşılaştırılabilirliği konularına ağırlık verildiği gözlenmektedir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile finansal tablolarda tekdüzelik sağlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları(TMS)uygulanmasıyla aynı zamanda uluslararası finansal tabloların karşılaştırılabilirlik sağlanmıştır.

2.5.3.Temel Finansal Tabloların Düzenlenme İlkeleri

Finansal tablolar, kullanıcılarına işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında belirli ilke ve kurallara göre bilgi sunan tablolardır. Finansal tablolar ilkeleri, temel finansal tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kurallarını açıklar. Finansal analizin amacına bağlı olarak çok sayıda finansal tablodan faydalın almakla birlikte analizde kullanılan temel finansal tabloların düzenlenme ilkeleri, temel finansal tablolara paralel olarak iki ana gruba ayrılır:

1-Finansal Durum (Bilanço)ilkeleri

- a) Varlıklara ilişkin ilkeler
- b) Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler
- c) Öz kaynaklara ilişkin ilkeler

2- Gelir tablosu ilkeleri

Bilanço ya da finansal durum tablosu, işletmelerin belirli bir tarihteki varlıklarını, düzenlendiğinden itibaren borçlarını ve öz sermayesini gösteren bir tablodur. Bilançonun İçeriği ise; Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmediği sürece bilançoda, duran ve dönen varlıklar, öz kaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek düzenlenir. Bilançonun aktif tarafı varlıkların kullanımını gösterir, pasif tarafı ise borç ve öz kaynaklar olarak gösterilir. Bilançonun aktif tarafı, paraya dönüşüm çabukluğuna göre hazırlanan Kısmı, pasif tarafı ise ödeme çabukluğuna göre tasnif edilmektedir.

Bilanço ilkelerinin amacı; kuruluştaki sermaye koyan veya sonrada elde edilen kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıtlarının , hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Bilanço, varlıklar bulunulan zamandaki değerini veya tasfiye halinde bunların satışından elde edilecek para tutarlarını yansıtan bir tablo değildir. İşletmedeki mevcut olan varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilançoda gayrisafi değerleri ile gösterilirler. Bu nedenden dolayı bilançonun net değer esasına göre düzenlenebilir. Bu düzenleme net değer bilanço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında gösterilmesi gerekir. Bu amaç doğrultusunda benimsenen Finansal Durum (Bilanço) ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklara ilişkin ilkeler aşağıdaki tablodaki ayrıntılarla belirtilmiştir:

Tablo 2.1 Finansal Durum (Bilanço)İlkeleri

FİNANSAL DURUM (BİLANÇO)İLKELERİ
a)Varlıklara İlişkin İlkeler
-Dönen /duran varlık ayırımında, 1 yılın ölçüt alınması,
-Vadeleri 1 yılın altına inen duran varlıkların aktarılması,
-Dönem ayırıcı aktif karakterli işlemlerin ayrıca gösterilmesi,
-Vadeli alacakların bilanço günündeki değerine indirgenmesi,
-Birikmiş amortismanların gösterilmesi,
-Birikmiş tükenme paylarının gösterilmesi,
-Alacakların özelliklerine göre ayrılması,
-Kesin olmayan alacaklar için tahakkuk yapılmaması,
-Kullanılması hukuken sınırlı varlıkların belirtilmesi,
b)Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler
-Kısa /uzun vadeli borç ayırımında 1 yılın ölçüt alınması,
-Vadesi 1 yılın altına inen borçların kısa vadeli yabancı kaynaklara aktarılması
-Borçlarının tümünün gösterilmesi,
-Dönem ayırıcı pasif işlemlerin ayrıca gösterilmesi,
-Vadeli borçların bilanço günündeki değerine indirgenmesi,
-Borçların özelliklerine ayrılması ilkesi.
c) Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler
-Öz kaynakların işletme sahip veya ortaklarının haklarını göstermesi,
-Sermaye paylarının özelliklerine göre belirlenmesi,
-Azalan öz kaynağın belirtilmesi,
-Öz kaynağın net olarak gösterilmesi,
-Zararın öz kaynaktan indirilmesi,
-Sermaye yedeklerinin gelir unsuru olarak gelir tablosuna alınmaması,

Gelir Tablosu ise işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği bütün hasılat ile aynı dönemde katlandığı tüm gider ve maliyetleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği net karını veya dönem zararını gösteren tablodur(Çubuk,Lazol.2009).

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır. Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri aşağıda belirtilmiştir:

- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar, gerçekleşmiş gösterilmemelidir. Bu nedenle buna gerçekleşmiş hasılat ilkesi denir.
- Dönemsel hasılat ve maliyet eşleştirilmesi İlkesi olarak; belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır.
- Uygun Amortisman İlkesi olarak; Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- Uygun Maliyet Dağıtım İlkesi; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır.
- Olağan Dışı Gelir ve Giderlerin Ayrı Gösterilmesi İlkesi; Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- Tüm Gelir ve Giderlerin Gösterilmesi İlkesi; bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
- Uygun Karşılık İlkesi olarak; işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.
- Değerlemede Tutarlılık İlkesi; Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığında, bu değişikliğin etkileri belirtilmelidir.

- Şarta Bağlı Giderlerin Gelir Tablosuna Yansıtılması İlkesi; Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belli olmayan olayların gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları içeren, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, sorunları gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır.
- Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali olsa dahi tahakkuk ettirilemez, dipnotlarda açıklama yapılır.

Sonuç olarak muhasebe sisteminde olduğu gibi bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesinde de kullanılan belirli bir sistem ve bu sistemin içerisinde bir mantık vardır. Bundan dolayı bilanço ve gelir tablosunu düzenlenirken mali tablolar ilkelerinde verilmiş olan açıklamalar esas alınır. Bu uygulamalar yapılırken, söz konusu ilkelerin amacı, işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

BÖLÜM 3. MUHASEBE’NİN TARİHİ GELİŞİMİ, DÜNYA’DA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE

3.1. Muhasebe Tarihinin Doğuşu Ve Gelişimi

Muhasebenin tarihinin başlangıcı hakkında ki çalışmalar sonucunda elde edilen bilgi ve belgelere bakıldığında muhasebenin kullanılmaya başlamasını, muhasebe tarihçilerinin birçoğu yazının ve rakamların icadını muhasebeye bağlamakta; yazı ve rakamların insanların muhasebe (hesaplaşma) ihtiyacından doğmuş ve gelişmiş olduğunu ileri sürmektedirler.(Can,2007-WEB,2)

Bu iddiaya göre muhasebe yazının icadından önce de vardır. Dolayısı ile muhasebenin insanlık tarihi kadar eski olduğu düşünülmektedir. İlkel biçimde hesap tutma tekniğinin doğuşu mübadelenin başladığı çağlara kadar uzanır.

Bu nedenle; Muhasebenin geçmişine bakıldığında değişim kavramı ile beraber ortaya çıktığı tahmin edilmektedir. Basit anlamı ile muhasebe “Hesaplaşma, karşılıklı hesap görme” şeklinde tanımlanabilir. Muhasebenin en ilkel biçimi, girişi çıkışı tutmakta denilebilir. Muhasebenin kelime anlamına bakıldığında: Muhasebe, Arapça bir sözcük olan “hesap” sözcüğünden türetilmiştir. Hesap sözcüğü bir yandan muhasebe sözcüğünün türemesine kaynaklık ederken, bir yandan da muhasebede kullanılan bir kavram olma özelliğine sahiptir.

3.1.1.İlk Çağlarda Muhasebe Tarihi’nin Gelişimi

Muhasebe kayıtlarının tarihinin en eski uygarlıklarda ilkel muhasebenin varlığı bilinmektedir Muhasebe ile ilgili ilk yazılı belgelere M.Ö.5000 yıllarında Sümerlilerde, M.Ö. 4000 yıllarında İbranilerde, M.Ö. 3000 yıllarında Mısırlılarda, M.Ö. 2000 yıllarında Babillilerde, M.Ö. 500 yıllarında Eski Yunanlılara kadar, uzamaktadır, sonraları ise Finikeliler, Hintliler, Çinliler, Türkler ve Roma uygarlıklarından günümüze ulaşan belgeler sınırlı sayıda da olsa bu konuda bazı çalışmaların olduğu, bilgi ve belgelerin bulunduğu belirtilmelidir. Bunlara dayanılarak muhasebenin kullanıldığını tarihi kayıtlardan anlaşılmaktadır.

Muhasebe tarihçilerince genelde kabul edilen, muhasebenin tarihi köklerinin Mısır'da Nil Vadisi'nde, Mezopotamya'da Fırat ve Dicle Irmakları arasında olduğudur. Ekonomik gelişmelere uygun olarak muhasebenin gelişebilmesi için, yazı ve aritmetiğin yanı sıra kayıtların üzerine yazılacağı maddeye ihtiyaç duyulmuştur. Bu madde Nil Vadisi'nde papirüs, üzerine yapılmış kayıtlar, ekmek gibi günlük ihtiyaçlarla vb.alım-satım mallarının kayıtlarıyla ilgili idi.(Güvemli.2007) Bu belgeler Fırat ve Dicle Vadileri'nde tabletlerin incelemeleri sonucunda elde edilmiştir.

Günümüze ulaşan bu belgeler ilk çağlar da kayıtlar tutulduğunu göstermektedir. Her ne kadar bugünkü muhasebeye benzemese de kil tabletlerde ki kayıtlar da işçi nin adı dokuması için verilen yünün ağırlığı veya örülen kumaşın uzunluğu gibi bilgilere rastlanmıştır. Muhasebe tarihini araştıranlar kayıtları arasında ilgi çekici olanları arasında, olan İlkçağ uygarlıkları arasında en gelişmiş olan uygarlığı Babil'di. Bu uygarlıkta ticaretle uğraşanların kayıt tuttukları belgelendirilmiştir. Bunları ünlü Babil kralı olan Hammurabi kanunlarında kayıt tutmaya ilişkin maddeler yer almıştır. Bu araştırmalar neticesinde Babil'de çivi yazısı ile kilden yapılmış levhalar üzerinde tutulan ilk kayıtlar, ilk ticari yazışma örnekleridir. Eski Mısır'da; papirüs üzerine yazılan hesaplar ve ilk çağların sonlarına doğru Romalılar, hesap tutma tekniği bakımından en ileri noktaya ulaşmışlardır.

Babil deki bu gelişmeleri zamanla Eski Yunan ve Roma uygarlıklarında sonra denizaşırı seferlerle Anadolu uygarlıklarından M.Ö. yaklaşık 630 yıllarında Lidyalıların madeni paranın kullanmaya başlaması, muhasebede bugün de değer ölçüsü olarak kullanılması muhasebenin temellerini o zamandan atıldığının bir kanıtıdır. Bu uygarlıklardan başlayarak muhasebenin gelişiminin her safhasında kendi ihtiyaçlarına uygun olarak öğrendikleri kayıtlar çerçevesinde yönetim ve kontrolleri sağlamak için kullanmışlardır. Bu uygarlıklar, muhasebe uygulamalarının gelişmesine ve yaygınlaşmasına katkıda bulunmuştur.

Muhasebe tarihçileri genellikle muhasebe tarihini, Venedik'li bir din adamı olan Luca Pacioli'ye kadar (1494) olan gelişmeler ve 19. Yüzyıl sonuna kadar tarihi gelişmelerinde başlangıç olarak değerlendiriliyor. Bundan sonraki gelişmeleri 20. yüzyıldaki gelişmeleri olarak değerlendiriliyor.

12. Yüzyılda muhasebe kayıtlarını basit şekilde uygulanmaya başlanmıştır. İşletmenin kayıtları ile işletme sahiplerinin varlıklarına ait kayıtların basit hatırlatıcı bir şekilde kayıtlar tutulmuştur. Bu yüzyılın sonlarına doğru hesaplarda gelişmelerle, işletmenin kayıtları ile işletme sahiplerinin varlıklarına ait kayıtların ayrı olarak tutulmaya başlanmıştır. 13. Yüzyılda işletmelerin gelişmesiyle yabancı şehirlerde şubeler kurmaları nedeniyle muhasebe kayıtlarını etkilemiş ve daha karmaşık muhasebe kayıtları ihtiyacını doğurmuştur.

Daha gelişmiş muhasebe kayıtlarına ihtiyacın, 13. ve 14. Yüzyıllarda muhasebede modern anlamda gelişmeler yaşanmaya başlamasına neden olmuştur. Sonucu olarak bu yüzyıllarda çift taraflı kayıt sisteminin gelişmeye başlamış. Basit veya tek taraflı kayıt sistemi olarak tanımlanan ilkel muhasebede işlemlerinde olaylar tek bir kayıt ile ifade edildiklerinden eksik, hata yapma olasılığı fazlaydı. Bu nedenle hatayı ortaya çıkarmak oldukça güç bir sistemdir.

Muhasebenin bugünkü şekli olan çift girişli defter tutma sisteminin Orta çağ İtalyan şehirlerindeki uygulamalar sonucu geliştiği anlaşılmaktadır. Çift taraflı kayıt işletme faaliyetlerinin iki yönünü birden kavramış, her işlem ve olay için en az iki kayıt yapmıştır. Böylece hata yapma ihtimalini azaltmış, kayıtların birbirini kontrol etmesini, hata yapıldığı zaman hatanın ortaya çıkmasını sağlamıştır (Kızıl,1994). Çift yanlı kayıt yöntemi, her iş olgusunu borç ve alacak biçiminde muhasebeleştirir. Bu durum giderek bilançonun oluşumunu sağlamıştır. Çift yanlı kayıt yöntemi işletmenin sermayesi ile işletme sahibinin işletme dışındaki sermayesinin birbirinden ayrılmasına da olanak vermiştir (Güvemli,1995).

15. Yüzyıl'da Muhasebe uygulamalarının gelişmelerinin büyük bir kısmını, İtalyan matematikçi ve papaz olan Pacioli'nin dönemi yaşanmaya başlanmıştır. Muhasebe önemli gelişim süreçlerinden geçmiş, Para, değişim aracı olarak kendini kabul ettirmiştir, matbaa keşfedilmiş ve bununla her buluş dünya kültürü haline dönüşme aracına kavuşarak, muhasebede bir devrim yaratmıştır.

Luca Paciolo 1494 yılında Venedik te yayımlanan " Summa di Aritmetica Geometria Proportioni et Proportionalita" (Aritmetigin, Geometrinin, Oran ve Orantının Özeti) isimli eserinin ilk bölümünde, muzaaf (çift taraflı) kayıt tutma sisteminin ilkelerini yazılı hala getirmiştir. Bu çalışma ile ilk kez yazılı muhasebe kurallını geliştiren Luca Paciolo, muhasebenin başlangıcı olarak tanımlanmaktadır. İleri sürdüğü kayıt sisteminde üç deftere dikkati çekmiştir. Bu defterler; yardımcı defter özelliğinde ajanda, günlük defter ve büyük defter olmak üzere üç deftere yer verir. Bunlar arasında bağlantıların ne şekilde kurulacağını belirtir. Ancak insanlar ve işletmeler tarihsel gelişimin her safhasında muhasebeyi kendi ihtiyaçlarına uygun olarak geliştirmişler ve ondan analiz, kontrol, yönetim, ticari delil, vergi toplama ve raporlama aracı olarak yararlanmışlardır.

İlkçağlarda bir kayıt düzenini ortaçağda çift girişli defter tutma sisteminin özelliklerini taşıyan muhasebe 19. Yüzyıl ve bu yüzyılda başlayan sanayi devrimi ile birlikte önemli gelişmeler göstermiş ve bu gelişmeler özellikle 20. Yüzyılda artan bir hızla günümüze kadar gelmiştir.

19.yüzyılın başlangıcından ilk yarısına kadar gelişmeler şöyle sırlanabilir:

- Sanayi devrimi ve buna paralel olarak maliyet muhasebesindeki gelişmeler,
- Demiryolu işletmelerinin kurulması ve gelişmesi,
- İşletmelerle ilgili yasal düzenlemeler,
- İşletmelerin vergilendirilmesi,
- Büyük sanayi işletmelerinin oluşması ve işletmelerin birbirleriyle birleşmeleri,

bu aşamalardan sonraki sanayi devriminden getirdiği ekonomik, sosyal, kültürel ve teknolojik gelişmeler ile muhasebe konusunda yapılacak çalışmalar daha ileri götürecektir. Bu evrimsel süreç aralıksız devam edecektir.

3.1.2.Bir Bilim Dalı Olarak Muhasebe Doğuşu

Muhasebenin tarihi gelişimler ışığında bakıldığında bir bilim dalının dünya üzerinde doğuşu olarak ve gelişimi olduğu görülmektedir. Biraz daha açmak ve biraz daha neden ve nasıl yükseldiğine bakalım: muhasebe, ekonomik eylemlerden elde edilen eksilen veya artan değer hareketlerinin para birimiyle değerlendirilip kaydedilmesini, bunun sonucunda sınıflandırılıp doğru olup olmadıklarının değerlendirilerek hesap tutulmasını, konu alan bir bilim dalıdır.

Muhasebe bir bilim dalı olarak gelişirken birçok evrelerden geçerek bu günkü aşamaya gelmiştir. Önceleri basit kurallarla başlayarak, içindeki eksikleri aşarak bugünkü aşamaya gelmiştir. Bir şeyin bilim olabilmesi için kendine özgü kurallar geliştirmiş olması gerekir. Bilim açılımına baktığımızda “Evrenin ya da olayların bir bölümünü konu olarak seçen, deneysel yöntemlere ve gerçekliğe dayanarak yasalar çıkarmaya çalışan düzenli bilgi.” denmektedir(WEB_7,2013).

Bugün gelişen muhasebe kendine özgü kuralları ve yasaları düzenleyerek, geliştirmiş olduğu için bilim olarak nitelendirilir. Muhasebe düşünüldüğü gibi durağan değil son derece dinamik bir süre içerisinde gelişmektedir. Muhasebe biliminin dünyadaki gelişimlere odaklı olarak hızla değişen beklentileri karşılayacak uygun bir yapılandırma ile geliştirmekte ve gelişmesi de kaçınılmazdır.

Bu nedenlerden dolayı muhasebe bir bilim dalı olduğunu söylemiştik. Bir bilim dalı olarak gözden kaçırılmaması gerek önemli noktalardan biri de farklı bilim dalları ilişkisi olmasından dolayı karmaşık bir hale gelmesinden dolayı diğer bilim dalları ile bağlantı kurulduğunda dikkatli olmak gerekir. Çerçevesi çizilemeyecek kadar geniş bir alanı kapsayan teknik bilgilere sahip ekonomik hayata uyarlanmasında dikkat edilmesi, taraflara yararlı olabilecek duruma getirilmesi gerekir. Sayısal verileri içerse de muhasebe sosyal bir bilim dalıdır. Bunun anlamı, teknik ve teorik bilgilerle muhasebe biliminden istenilen sonuçları elde edilemeyeceği gerçeğidir. Bu durumda gelinen nokta, bu gerçeği doğrulayabilmektir.

3.1.3.Muhasebenin Dünyadaki Konumu

Muhasebenin dünyadaki konumu bakıldığında uluslararası kongreler düzenlenmektedir. İlk olarak 1.Dünya Muhasebeciler Kongresi.1904 yılında ABD de düzenlenmiştir. 1970 yılında beri Dünya Muhasebeciler Kongresinden ayrı olarak Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongreleri düzenlenmektedir Bugüne kadar yapılan on üç defa toplanarak kongreler yapılmıştır. Çeşitli ülkelerde yapılmış olup, kongrelerin 3 si Amerika kıtasında,7 inin Avrupa ülkelerinde, birisi Japonya’da,2 sinin Avustralya kıtasında yapılmıştır. Bu çalışmalarla muhasebenin gelişimine önemli katkıları olmuştur.

Türkiye’de uluslararası muhasebe tarihçileri, kongrelerin çeşitli bildiriler sunarak, katılımcılarla katkıda bulunmuştur. Bu çalışmalarla son yıllarda Türkiye’nin uluslararası muhasebe tarihçiler kongresi, konferans ve sempozyumlar açısından da önemli etkinliklerin yapıldığı bir ülke konumuna gelmiştir.

Tablo 3.1 Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi

NO	YIL	KENT	ÜLKE
1.	1970	Brüksel	BELÇİKA
2.	1976	Atlanta	ABD
3.	1980	Londra	İNGİLTERE
4.	1984	Pisa	İTALYA
5.	1988	Sydney	AVUSTRALYA
6.	1992	Kyoto	JAPONYA
7.	1996	Kingston	KANADA
8.	2000	Madrid	İSPANYA
9.	2002	Melbourne	AVUSTRALYA
10.	2004	St.Louis ve Oxford	ABD
11.	2006	Nantes	FRANSA
12.	2008	İstanbul	TÜRKİYE
13.	2012	Newcastle	İNGİLTERE

3.2. ULUSLARARASINDA MUHASEBE’NİN GELİŞİMİ

3.2.1.Uluslararası Alanda Muhasebede Yaşanan Gelişmeler

Muhasebe standartlarının amacı; muhasebe çalışmalarının, Ülkemizde ve uluslararası oluşturulan finansal tabloların uygulama birliği sağlamak amacıyla, yasa, kural, ilke, yöntemini belirleyen düzenlemelerdir. Muhasebe standartları, muhasebe bilgilerinin ve verilerinin gerek elde edilme gerekse de kullanım sürecinde uyulması gereken kurallar olarak tanımlanabilmektedir(Erdoğan,(2002).

Bu bağlamda muhasebe standartları, hesapların hazırlanması, kaydedilmesi ve düzenlenmesi için seçilmiş kuramlarına uygun bir şekilde düzenlenen, güvenilir, tutarlı, karşılaştırılabilir mali bilgi oluşturularak, bununla birlikte raporlama sistemini hazırlamaktır. Uluslararası muhasebe standartlarının oluşumunun nedeni ve öneminin artması, muhasebe uygulamaları ve finansal tabloların kullanıcıları her geçen gün artmasından kaynaklanıyor.

Bunların dışında, ülkeler arasında ekonomik birliklerin kurulması, uluslararası şirketlerin ortaya çıkması, bağımsız denetim kuruluşlarının küreselleşmeyle birlikte piyasalardaki etkinliğinin artmıştır. Son yıllarda uluslararası alanda muhasebe usulsüzlüklerinin çoğalması ve finansal piyasaların küreselleşmesi gibi etkenler de muhasebede uluslararası standartlaşma ihtiyacını artırmıştır.

Bunun nedenlerinin başında küreselleşme hareketlerinin artması uluslararası ticarete engellerin ortadan kalkmaya başlaması, uluslararası düzeydeki işletmelerin sayılarının artması, sermaye hareketlerinin hızlı bir biçimde yayılması ve artık sınır tanımaz hale gelmiştir. Bu nedenle muhasebe uygulamalarının ile birlikte, benzer olayların aynı şekilde ifade edilebilmesi, güvenilir, anlamlı ve gerçeğe uygun karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesi ve muhasebe riskini ortadan kaldırmak için muhasebe alanında uluslararası standartların oluşturulması hedeflenmiştir.

Muhasebe standartlarının taşınması gereken özellikler;

- Standartlar, muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen düzenlemelerdir.
- Muhasebe standartları ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından yayımlanmaktadır.

- Muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları vasıtasıyla uygulamaya konulur.
- Muhasebe standartları uygun ve anlamlı muhasebe bilgileri üretmelidir.
- Standartlar, ekonomik etkinlik ve mali istikrar için gereklidir.
- Muhasebe standartları, mali durumuna ilişkin güvenilir ölçümler üretmelidir.
- Muhasebe standartları, benzer veya ilgili kalemler için tutarlı olmalıdır.
- Muhasebe standartları, gelişmekte olan piyasalarda uygulanabilir olmalıdır.
- Standartlar, altyapı ile desteklenmelidir.

Her ülke kendi muhasebe standartlarına sosyal, kültürel ve ekonomik yapısına uygun ve ülke içinde kullanılmak üzere ilke, kavram ve standartlardan oluşan düzenlemeler olan yasal kural, ilke, yöntemlerle muhasebe standartlarını belirlemekte ve finansal tablolarını bu standartlar çerçevesinde hazırlamaktadır. Muhasebe standartları işletmeler için ortak muhasebe uygulamasını sağlamaktır. Ulusal muhasebe standartları tekdüzen hesap çerçevesinde oluşan yasa hükümleri, kanun maddeleri ile yasalaşmaktadır. İşletmelerde bu kanunlar çerçevesinde finansal tablolar düzenlenerek vermek zorundadır. Bu türden çalışmalar, uluslararası farklılıklarında beraberinde getirmektedir.

Ülkelerarası uygulama farkları:

- Muhasebe uygulamalarının meslek örgütü veya yasa ile belirlenmesi,
- Muhasebe uygulamalarının esnek veya tekdüze olmasından farklılık,
- Değerlemede ihtiyatlı ya da iyimser yaklaşılmasının yarattığı farklılık,
- Bilgilerin açıklanmasına gizlilik ya da şeffaflıktaki farklılık,
- Muhasebedeki eğitimdeki farklılık,
- Ülkelerin Hukuk sistemindeki farklılık,

Dünyada ekonomik alandaki meydana gelen genişmeler, önceleri her işletmenin faaliyet gösterdiği ülkenin muhasebe ilke ve kurallarına uyması ve ülkenin gereklerine göre muhasebeyi şekillendirmesi yeterli olurken, teknolojinin hızlı bir biçimde gelişmesiyle birlikte ülke ekonomileri birleştirici rol oynamaktadır. Bundan dolayı hazırlanan finansal tablolar ve raporlanmasında ortak aynı dilin kullanılması için ortak muhasebe ilkeleri oluşturulması ve finansal tabloların aynı ilkeler çerçevesinde hazırlanmasına yönelmektedir.

Muhasebe uluslararası standartlaşmaya yönlendiren nedenler:

- Küresel hareketlerin artması,
- Finansal bilgi akışı,
- Farklı ülkelerdeki farklı yasal düzenlemelerin, etkisiyle şekillenen muhasebe,
- Muhasebe ilke ve uygulamalarındaki farklılık,
- Finansal raporlamada güven kaybının olması,

Uluslararası şirketler tarafından ekonomik faaliyetlerinin sonuçlarını görebilmek için muhasebe bilgilerinin karşılaştırılmasını yapabilmek ve tek düze bir muhasebe sistemi oluşturmak amacıyla uluslararası muhasebe standartlarının oluşturularak, finansal bilgilerin ülkeler arasında karşılaştırılabilir hale getirilmesi ile kullanımı amaçlanmıştır.

1930'lu yıllardan günümüze sermaye piyasalarında ve menkul kıymetler borsalarında yaşanan her krizden sonra; ekonomilerde yaşanan kriz faktörünün derecesi aynı zamanda kaliteli muhasebe standartlarına olan ihtiyacı da beraberinde getirmiştir. Kamuoyunu aydınlatma çabaları artmıştır, mali tablolarda şeffaflığın sağlanması ve bilginin tam açıklanmasının ilk adımları da muhasebe standartlarının üretilmesi ve zaman içinde kalitesinin artırılması için atılmıştır.

Her ülke bir yandan ulusal muhasebe standartlarını geliştirirken, diğer yandan da uluslararası ekonomik hareketlerinden ve uluslararası yatırımlarda yer alabilmenin neredeyse ön şartı haline gelen uluslararası muhasebe standartlarına da uyum sağlayabilmenin arayışına girmiştir. Bu arayışta ortak ilkeleri oluşturmak için çalışmalara ABD, İngiltere, Fransa ve Almanya bu çalışmaları ilk başlatan ülkeler olmuştur. İlkeleri oluşturmak ve uluslararası alanda kullanmak ve karşılaştırılabilir olması zorunluluğu standartlaşma çalışmalarını uluslararası alanda hızlı bir şekilde önemli boyutlara ulaştırmıştır.

Uluslararası muhasebe standartlarına ülkelerde, kendi ulusal muhasebe standartlarını çıkararak uyum sağlamaya çalışmaktadırlar. Uluslararası muhasebe standartlarının uygulamada yasal bir statü için alınmıştır. Bunun en önemli göstergesinde UMS, UFRS adı altında AB'ye üye ülkelerde 2005 yılından itibaren uygulamaya başlanmıştır.

3.2.2.Uluslararası Örgütler, Kuruluşlar ve Standartların Oluşumu

Uluslararası örgütler muhasebe standartlarının hazırlanması, yayınlanması ve bu standartların dünya çapında kabulünün sağlanması, için yeni standartlar hazırlanması veya düzenlemelerin geliştirilmesi ve uluslararası uyumlaştırma çabalarının gerçekleştirilmesi yönünde bir çok ülke örgütlenme çabası içeresine girmiştir. Bu çabaların ürünü olarak IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)Uluslararası muhasebe standartlarını düzenleyen kurumlardan ilki IASC'dir.

Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standarts) Komitesi, birçok ülke tarafından yasal düzenlemelerle uygulamaya konmuştur. Bu nedenle, UMS'nın, kullanılması da giderek yaygınlaşmaktadır. IASC (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi) Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'dan profesyonel muhasebe kuruluşlarının anlaşmalarıyla Londra merkezli olarak 1973 yılında uluslararası düzeyde muhasebe alanında birliğin sağlanması ve çeşitli kuruluşların birbirleri ile uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesi kurulmuştur.

Bu komitenin içeriğini biraz daha açmak gerekirse: IASC, uluslararası muhasebe standartlarının, dünyanın bütün ülkelerinde uygulanmasını ve geliştirilmesi amaçlamıştır. Bu nedenle basit ve anlaşılabilir düzenlemeleri getirmektedir. Standartların zorla kabul edilmesi mümkün olmadığından, ikna ve benimseme yolu izlenmiştir. İlk standartlarda, yaygın olarak kullanılması açısından, kabul edilme ve kullanımı artırma amacıyla, serbest seçenekler daha fazla sunulmuştur.

IASC' nin kurulma amacı denetlenmiş mali tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve bunları evrensel içeriğe getirmek ve yaygınlaştırmaktır. Bundan dolayı komitenin kuruluşundaki anlaşmaya göre üyelerin aşağıdaki yükümlülükleri yerine getirmesi için anlaşmıştır.

- Komitenin hazırladığı ve yayınladığı standartları desteklemek,
- Uluslararası muhasebe standartlarına uyulma konusunda ikna etmek
- Şirketler finansal tablolarını yayınlanan standartlara uygun hale getirilmesi,

- Uyumsuzluk varsa nedenlerini finansal tablolarda belirtilmesi,
- Denetçilerin, incelemede finansal tabloların standartlara uygun olup, olmadığı konusunda bir kaniya varmalarını sağlamak,
- Denetçiler finansal tablolarda uluslararası standartlara uyulmadığını tespiti halinde denetim raporlarında belirtmelerini sağlamak,
- Finansal tablolarda ve finansal raporlardaki bilgilerin doğru, anlaşılır, karşılaştırılabilir, olarak muhasebe standartları geliştirilmesi,
- Bu standartların denetimli bir şekilde kullanımının ve uygulanmasının sağlanması,
- Ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasını sağlamaktır.

Komitenin hazırladığı ve yayınladığı standartları yükümlülüklerden de anlaşılacağı üzere, Komite üyelerine Uluslararası Muhasebe Standartlarını kabul etmeleri yönünde zorlayıcı kurallar getirmemiştir. Uluslararası Muhasebe Standartlarının dünya piyasalarında uzun bir süre hemen uygulanmaya başlamamasının sebebi üyelerini uluslararası muhasebe standartları kabul etmeleri noktasında zorlamamasıdır.

Bu nedenle UMSK amaçlarını, finansal tabloların sunumunda izlenecek muhasebe standartlarını kamuoyu yararına geliştirilmesi, finansal tabloların sunumu ile ilgili kurallar, oluşturmak ve yayınlamak ve uyumlaştırmak için çalışılmıştır. Bununla birlikte UMSK yeni konularda standartların oluşturulması hakkında tüm kurum ve kişilerin önerilerini almak için uzun zaman harcanmıştır.

Bundan da anlaşılacağı gibi bir standardın hazırlanması uzun yıllar almıştır. Bu, dünyadaki farklı uygulamalara bakıldığında standartlaştırma çalışma sürecinde uzun tartışma ve yorum sürelerinin kaçınılmaz bir olgudur. Bu neden göz önünde bulundurulduğunda ulusal muhasebe standartları ile uluslararası muhasebe standartlarının birbirlerine yaklaşmasını sağlamakta oldukça zor ve uzun zaman almıştır. IASC'nin 1973–2001 tarihleri arasında yayınlamış olduğu ve Uluslararası Muhasebe Standartları olarak adlandırılan uluslararası düzeyde kullanılabilir karşılaştırılabilir, şeffaf ve nitelikli 41 standart ve yorumu hazırlamış dünya piyasalarının kullanımına sunmuştur. Bu standartların bir bölümü yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu çalışmalara 1983 yılından itibaren IASC üyeliğine, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC- International Federation of Accountants) katılmıştır. Çalışmaları 2001’de yeniden yapılandırılarak daha önce çıkarılan tüm Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve ilgili yorumları onaylamıştır. Avrupa Birliği tüm üye ülkelerde bu standartlara en geç 2005 yılında geçilmesini öngörmüştür. Ülkemizde de AB’ne geçiş sürecinde bu standartlara geçilmesi zorunlu hale gelmiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi IASC standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların da çoğunun kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle yöneltilen eleştiriler doğrultusunda IASC muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında yapılan bir değişiklikle tüm yetkilerini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)’na, devretmiştir. IASC vakıf haline getirilerek, IASB bu vakfa bağlı özerk bir kurum haline dönüştürülmüştür.

IASB’nin kurulmasından sonra yayınlanan standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak adlandırılmaktadır. IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartları kural bazlı değil, ilke bazlı standartlardır. Kural bazlı anlayışla, ilke bazlı anlayış arasındaki temel fark, kural bazlı anlayışın bir işlem veya olayla ilgili olarak en ince ayrıntısına kadar yapılacakları belirtmesidir. İlke bazlı anlayışta ise olay ve işlemle ilgili olarak genel itibariyle yapılacaklar anlatılır.

Son yıllarda ABD’de ortaya çıkan skandalların sebebinin Amerika Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri’nin ilke bazlı değil, kural bazlı olmasından kaynaklandığı iddia edilmektedir. ABD, Sarbanes-Oxley Yasası ile birlikte artık kural bazlı anlayıştan, ilke bazlı anlayışa doğru yönelmiştir.

IASB kurulurken amacı, uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartlarını geliştirmek ve üretmektir. IASB, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını, UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır.

IASB'nin çalışmalarında belirlediği amaçlar incelendiğinde, tüm dünyada tekdüze şekilde uygulanan muhasebe standartları geliştirme esasını dayandığı görülmektedir. IASB tarafından hazırlanan muhasebe standartları tüm dünyada yaygınlaştığı görülmektedir.

IASB'nin görevleri şunlardır:

- Kaliteli, şeffaf ve mukayeseye elverişli anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Finansal tablolarda, karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamaktadır.
- Taslakları çıkartmak ve geliştirmek,
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- Standartlar oluşturulmadan önce, standardın uluslararası uygulanabilir araştırma yapılarak analizi etmektir.
- Ulusal muhasebe standartlarının IAS/IFRS'e uyumunu sağlamaktır.
- Finansal raporlama standartlarını, hazırlanmasında dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, içeriği kaliteli, kolay anlaşılır ve uygulanabilir olarak hazırlamaktadır.

Ayrıca, IASB'nin en önemli görevlerinden biri de, ortaya çıkan uygulamada çıkan sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) çalışmalarını, birçok uluslararası kuruluşlar desteklemektedir. Uluslararası muhasebe standartlarının gelişimi ile ilgili çalışmalarda IASB'ye destek vererek çalışmalarında aktif rol alan kuruluşlar şunlardır:

- Avrupa Komisyonu
- Avrupa Finansal Raporlama Tavsiye Grubu (EFRAG)
- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı (IOSCO)
- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)
- Uluslararası Muhasebe Mesleğini Geliştirme Forumu (IFAD)
- ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)
- ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Denetim Kurulu (PCAOB)
- ABD Sermaye Piyasası Kurumu (SEC)

IASB, uyumun sağlanması ve uzmanlaşmanın sağlanması amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları/Finansal Raporlama Standartlarına (IAS/IFRS) birçok kararlar almıştır. Çıkarılan standartların gerekli dillere çevrilmesi ve yasal çerçeveye oturtulabilmesi ve uygulanması için, IASB, IFRS'lerin yürürlüğe girmemesi kararını almış IFRS uygulamalarının yaygınlaştırılması ve ülke uygulamalarıyla uyumlaştırma çalışmalarının sürdürülmesi planlanmış ve uygulanmıştır.

Her ülkenin kendi ulusal muhasebe standartlarını belirlemesi doğal ve gereklidir. Halen muhasebe standartları ülkelerde birçok hususta farklılık göstermektedir. Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturularak muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, muhasebe ilkeleri ve standartlarında henüz yeterli gelişmeyi sağlayamamış olan ülkeler açısından yol gösterici olmuştur. Yayınlanan standartlarının uluslararası birlik sağladığı kullanıldığı ülkelerde kalitesinin yükseltilmesini sağlamıştır.

Dünyada da bu muhasebe standartları çalışmalarına Muhasebe standartlarında uluslararası ortak muhasebe standartlarının oluşturulması için değişik kurum ve kuruluşları ile işbirliği içinde çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamıştır.

Böylece yatırımcıların, kredi verenlerin, hükümetlerin ve diğer ilgililerin, kaynakların dağılımı ve kullanımı konusunda gerçeğe uygun doğru ve dürüst bilgi sunulmaya çalışılmıştır.

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusunda dünyada birçok kuruluş çalışmalara destek vermiştir. Şu şekilde sıralayabiliriz.

- Bunlar Birleşmiş Milletler (UN),
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD),
- Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve
- Avrupa Birliği (EU)'dir.
- Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO)
- Uluslararası Para Fonu (IMF)'de bu organizasyonlar arasında sayılabilir.

Muhasebe standartlarındaki uygulamalarındaki farklılıkları azaltmak için yıllardır çalışmalar yapılmaktadır. Yapılması önemlidir, çünkü ülkeler arası ortak bir noktada birleşmek, doğru sonuç almak kolay değildir. Standartların sağlayacağı yararlarından bazıları aşağıda sıralanmaktadır

- Standartlar, güvenilir raporlamayı garanti eder,
- Ekonomik ve finansal gelişimine katkıları vardır,
- Sınırları aşan ortaklık ve şirketlerin gelişimlerini değerlendirme ve inceleme imkânı sağlar,
- Dünyada faaliyet gösteren Şirketlerin karşılaştırılması olanağı sağlar,

Dünya daki hızlı gelişimler sürecinde, insanların ortak sorunlarını çözmek için birçok kuruluş ve örgüt kurulmuştur. Bu kuruluşlar içerisinde yer alan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), sınırların kalktığı, uluslararası ticaretin yaygınlaştığı günümüz çağında, tüm toplumların, benzer bir sorunu olan muhasebe de yaşanan sorunları çözmek amacıyla kurulmuştur. IASB, bu amaçla oluşturduğu Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)'nı tüm dünya toplumlarının sorunlarına çözmek için kullanımına sunmuştur. Bu standartlar, dünya genelinde muhasebe uygulamalarını birbirine yakınlaştırılacak ve finansal tabloların karşılaştırılmasına imkan sağlamıştır.

Uluslararası muhasebe standartları, finansal olayların muhasebe bilgi sisteminde değerlendirmesinde objektif olmanın yanı sıra çeşitli alternatif sunması işletmelerin finansal raporlarını en doğru şekilde vermesinden dolayı gelecekte hakkında iyi kararlar vermesini sağlayacaktır.

3.2.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları(IAS)

Uluslararası muhasebe standartları IAS(TMS)'ler finansal tabloların doğruluğu ve tamlığı hakkında güvence sağlayabilmek amacıyla oluşturulmuşlardır. Bu standartlarla, mali tablolarla ilgilenenler doğru bilgi verilmekte, mali tablolar karşılaştırılabilir boyutlara ulaştırılmaktadır. Hissedarlar, bankalar, kamu kurumları, diğer finansal kurumlar bu kapsamda yer alabilecek mali tablo ilgilenen ve kullanıcılarıdır.

Dünyada gelişen ekonomilerde büyük ölçüde işletmeler her geçen gün artmaktadır. Bu nedenle ekonomideki gelişen ekonomileri ve durumlarını değerlendirilmesi gerekliliğini ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Muhasebenin uluslararası aşmasından önce var olmayan bu anlayış, uluslararası muhasebeyi hedef almaktadır IASB tarafından yayımlanan 4 ayrı bağlayıcı yasal düzenleme uygulayıcılar açısından uyulması gereken hususları düzenlemektedir.

- 1-Uluslararası Muhasebe Standartları, IAS (2001 öncesi yayımlanan standartlar)
- 2-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, IFRS (2001'de yayımlanan standartlar)
- 3-Finansal Raporlama Kavramsal Çerçevesi
- 4-Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları

3.2.2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının (GAAS)

İşletmelerin yayınladıkları finansal tabloların işletme ile ilgili gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığının denetimi, belli kurallara göre yapılmalıdır. Denetim eylemi açısından uyulması zorunlu olan asgari standartlardır. Denetim çalışmaları sırasında, kaliteli bir denetim yapabilmek için uyulması gereken bu kurallara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” adı verilir. Kabul edilen bu standartların oluşumuna çıkış tarihi ilk kez, 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından kabul edilmiş ve birçok ülke tarafından benimsenmiştir.

Bu standartlar genel kabul görmüş denetim standartlarının (GAAS) açıklaması şeklindedir. Kısaca açıklamak gerekirse, ilk oluşturulduğunda sadece ABD de uygulanmak üzere, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını (GAAS) da ABD uygulanmak üzere yürürlüğe koymuşlardır.

Denetçinin alacağı kararlara güvenerek bu kararları kullanacak olan bilgi kullanıcıları finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğuna güvenmeleri gerekmektedir. Bu nedenle, denetçinin yapacağı çalışmanın doğru ve kaliteli olması gerekir. Aynı zamanda denetimi yürütecek yeterliliğe sahip olması beklenir. Bütün bu beklenenlerin karşılanması için denetim standartları denetim faaliyetlerinin konusu ve denetçinin çalışması ile ilgili başvurulacak kurallar bütünü oluşturur.

Denetim standartları denetçinin iyi çalışması ve mesleki sorumluluğunu yerine getirmesine yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde doğru kararlar almasının nedeni genel ilkelerdir. Yürütülen denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkeleri uygulaması gerekir.

Aşağıdaki tabloda genel kabul görmüş denetim standartlarına ilişkin grup başlıkları ile Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından kabul edilen standartlar, üç grup ve on standarttan oluşan alan genel kabul görmüş denetim standartları sırayla gösterilmiştir.

Tablo 3.2 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

GENEL STANDARTLAR	ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI	RAPORLAMA STANDARTLARI
Mesleki Eğitim ve yeterlilik	Planlama ve Yardımcıların Gözetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerine Uygunluk
Bağımsızlık	İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi	Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik
Mesleki Özet ve Dikkat	Yeterli Kanıt Toplanması	Yeterli Açıklama
		Denetçi Görüşü

Genel Standartlar: Genel kabul görmüş denetim standartlarının birinci bölümü genel standartlar olarak düzenlenmiştir. Denetçinin çalışma kalitesi, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerdiğinden bu standartlara aynı zamanda “kişisel standartlar” adı da verilmektedir.

Genel Standartlar;

- Denetim bir uzman ve deneyime sahip olan uzman kişi veya kişilerce yapılmalıdır
- Bağımsızlık Standardında denetçiler tarafından, tüm konularda bağımsız düşünme mantığı ile hareket edilmelidir.
- Denetim sürecinde inceleme yapılması ve raporun hazırlanması sürecinde gereken mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.

Çalışma Alanı Standartları: Denetçiye, denetim çalışmasını yürütürken güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için yeterli sayıda kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlendirip yorumlamada kılavuzluk rolünü üstlenmektedir. Denetim planlamasının yapılmasının üç temel nedeni bulunmaktadır. Denetimin iyi planlanması, kullanılacak kaynakların verimli kullanımının planlanması ve denetçinin gözetimi, kontrolü iyi olmalıdır İş iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa, yardımcıları iyi bir biçimde kontrol edilmelidir.

- Denetçinin gözetim kapsamında yapması gerekenler:
- Yapılan işlerin kontrol edilmesi,
- Planlardan sapmaların tespit edilmesi,
- Önemli sorunlar için devamlı bilgi edinilmesi,
- Denetçi yardımcılarının eğitilmesidir.

Denetçinin denetim planının uygulama zamanı ve denetim yöntemlerini belirlemek için işletmelerin iç kontrol sistemi hakkında bilgi elde edilmesi, edinilen bilgiye bağlı olarak, yapılacak testlerin niteliğinin, zamanının, büyüklüğünün belirlenmesi, İç kontrol sistemi hakkında bilgi elde etme sürecinin tamamını gözden geçirmesi gerekir. İşletmenin mevcut iç kontrol sisteminin İncelenmesi finansal tabloların hatalı olma riskini azaltacaktır.

Denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve denetimde uygulanacak olan denetim tekniklerinin kapsamını saptayacaktır. Kontrollerin yapım aşamasında belirli denetim teknikler uygulayarak kanıt toplanır. Bu kanıtlar geçerliliğine, nesnelliğine, zamanlılığına ve sürekliliğine İncelenen mali tablolar hakkında bir görüşe oluşturur. Kanıt ve değerlendirmelere dayanak olması amacıyla gözlem, soruşturma ve doğrulama ve uygun nitelikte kanıt elde edilmelidir.

Raporlama Standartları: Denetim raporunun mesleki bir görünüşle hazırlanıp ilgililere sunulması gerekmektedir Finansal tablo kullanıcıları açısından, tabloların denetimden geçmiş ve incelemenin yapılmış olduğunun en temel kanıtı denetim raporudur. Bu nedenle, Denetim raporunda yer alması gereken özellikler “Raporlama Standartları”nda belirtilmiştir.

Raporlama Standartları; şunlardır: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı: Yayınlanmış finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmesini isteyen bir standarttır. Denetçinin işletmenin finansal tablolara yansıyan durumunda değişiklikler hakkındaki düşüncesini genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüşünü açıkça belirtmelidir(Kavut,Şavlı,2009). Bu görüşlerin sonucunu araştırıp, ulaştığı sonuçları düzenleyeceği denetim raporunda uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı: Bu standardın amacı devamlılık ilkesidir. Denetim raporunda muhasebe ilkelerinin cari dönem için geçerli olan muhasebe politikalarının önceki dönemde de aynen uygulanıp uygulanmadığı belirtilmelidir. Devamlılık ilkesinin önemi finansal tabloların karşılaştırılabilmesine olanak sağlamasıdır. Bunun için finansal tabloların düzenlenmesinde önemli olan muhasebe kavram ve ilkelerinin değiştirilmemiş olması gerekmektedir. Muhasebe ilkeleri değiştirilmiş ise uygunlukları araştırıldıktan sonra değiştirilebilir.

Açıklama Standardı: Finansal tabloların okunup anlaşılmasını sağlamak amacıyla finansal tablolardaki açıklayıcı dipnotu olarak tablolara eklenir. Finansal tablolara konulan bu açıklayıcı bilgilerin, raporda aksi belirtilmedikçe, incelenen mali tablolara ilişkin açıklayıcı notların yeterli bir düzeyde olduğu kabul edilmelidir. Finansal tablolarda hangi bilgilerin açıklanması gerektiği hususunun yanı sıra bilgilerin açıklanma biçimi de oldukça önem taşımaktadır.

Görüş Bildirme Standardı: Genel kabul görmüş denetim standartlarının sonuncusu olan bu standart, denetim raporunda denetçinin incelenen mali tabloların geneli hakkındaki görüşüne, bir görüşe ulaşamadığında ise bu duruma sebepleriyle birlikte yer vermelidir. Bunun birlikte denetimin niteliği ve buna bağlı olarak denetçinin mali tablolara ilişkisi ve alınan sorumluluğun derecesi raporda açıkça belirtilmelidir.

Denetçi hazırladığı raporda görüşünü belirtirken;

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını,
- Bilgilerin tam açıklama kuralına uygun biçimde belirtildiği,
- Devamlılık ilkesine uyulduğu,
- Sonuç olarak, olumlu, olumsuz veya şartlı görüş bildirecek veya bir denetim görüşü bildirmekten kaçınacaktır.

Genel kabul görmüş denetim standartlarından olan bu denetçi görüşünü kamuda ve özel sektördeki denetimlerinin raporlanmasında bu standartta uyulması gerekmektedir. Genel kabul görmüş denetim standartları denetim açısından uyulması gereken standartlardır. Bu standartlar uygun şekilde yerine getirilmesi ve meslek kalitesinin artırılması için önemli bir düzenlemedir. Bu standartlar genel doğru sonuçlar alınması açısından kaliteli bir denetimin unsurlarını belirlemektedir.

Denetim raporuna sonucunda karar alan kişilerin yanlış karar almasını önlenmesini engellemek için denetim çalışmasını ve çalışmayı yürütecek denetçinin donanımlı olması gerekmektedir. Bu standartlar denetçiye çalışmasının doğru kararlar vermesi açısından önemli bir kriter olmaktadır. Genel olarak denetim çalışmasının kalitesi standartlara uygunluk derecesi ile ölçülmektedir.

3.2.3 Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS/IFRS) Uluslararası Gelişimi

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan prensip bazlı standart, yorumları içermektedir. Bugün IFRS'i oluşturan standartlar genel olarak Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)dır. Uyumlaştırma, IASB tarafından oluşturulan IAS/IFRS'ler vasıtası ile uygulamaya geçirilmiştir. Günümüzde birçok kuruluş IASB'nin standartlarını kullanmakta, bu standartlara göre hazırlanmış finansal tablolar birçok ülke tarafından kabul görmektedir

Uluslararası muhasebe standartlarının (IAS/IFRS) uluslararası finansal tablolara ilgili finansal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması, devletlerarası piyasaların ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için bir gerekliliktir. IASB/IASB, uzun çalışmaları sonucunda uluslararası muhasebe standartlarının (IAS) veya değiştirilen adıyla uluslararası finansal raporlama standartlarının (IFRS) uluslararası kabul görmesini sağlamaya çalışmıştır. 2001 yılından önce yapılan değişiklikten önce IAS adı altında yayımlanan IFRS, dünyanın pek çok ülkesinde ulusal muhasebe standartlarına karşı güçlü bir şekilde yayılmaya çalışmışlardır.

IASB/IASB'nin çalışmaları, dünyada ortak muhasebe standartları geliştirilmesi konusunda önemli bir yapı taşı olmuştur. Çünkü ülkeler giderek artan bir şekilde kendi ulusal muhasebe ilkelerinin yerine; uluslararası finansal raporlama standartlarına(IFRS)/uluslararası muhasebe standartlarına (IAS) kullanmaya başlamışlardı. Çünkü IFRS, işletmelerde finansal analizin kalite düzeyini artırmakta, finansal tablo kullanıcılarına finansal raporlamada daha yüksek düzeyde güven ve yatırımcıların doğru kararlar vermesine katkı sağlamaktadır(Atmaca,Çelenk,2011).

Uluslararası çalışmalar 1973-2001 arası dönemde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF), muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeleri Uluslararası Muhasebe Standartları adıyla oluşturmuştur. Bundan sonraki çalışma 2001'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, muhasebe standartlarını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak oluşturacağını ve daha önce IASCF tarafından yayımlanmış olan IAS'leri de benimseyeceğini duyurmuştur. Bu tarihten sonra çıkan muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler IFRS olarak yayımlamaya başlamışlardır.

IASB 2001’de yapılan toplantısında IASC tarafından yayımlanan uluslararası muhasebe standartları çalışmalarını esas alarak onaylamıştır. Bu tarihten itibaren çıkarılan standartlar ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve çıkarılan yorumlar ise Uluslararası Finansal Yorumlama Komitesi Yorumları (IFRIC) adıyla çıkarılmaktadır. Yürürlükte olan 29 tane Uluslararası Muhasebe Standardı ve 9 tane Uluslararası Finansal Raporlama Standardı bulunmaktadır.

Öte yandan, IASB’nin yasal anlamda herhangi bir zorlayıcı gücü yoktur. Yani, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartları uygulaması yasal olarak zorunlu olan standartlar değildir. Fakat uygulamada, yasa düzenleyici diğer kurumlar vasıtasıyla sağlanmaktadır. Örneğin, Avrupa Birliği üye ülkelere 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren IFRS i uygulama zorunluluğu getirmiş olup, üye ülkelerin işletmeleri finansal raporlama sürecinde IFRS’i takip etmektedirler. Sonuç itibariyle, IFRS, yayımlanmış olan muhasebe ve finansal raporlama standartları ile birlikte, finansal raporlama Kavramsal Çerçevesini ve yorumları da kapsamaktadır.

IASB tarafından hazırlanan standartlar ülkelere ulusal muhasebe düzenlemeleri için temel kabul edilmiş, kimi gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelere kendi standartlarını oluşturmuşlardır. AB, IFRS uygulamalarına ilişkin destek ve uygulama kararları ve FASB’nin standartlarını IAS/IFRS ile yakınlaştırma kararı, IASB’nin uluslararası alanda genel kabul görmesi açısından önemini daha da artırmıştır.

Aynı şekilde Avrupa Komisyonu da bilanço hukuku alanında uygulayacağı uyum çerçevesinde IASB tarafından yayımlanan standartları esas almıştır: 2002 tarihinde yürürlüğe giren ve kısaca IAS-Tüzüğü olarak adlandırılan tüzüğü, merkezi Avrupa Birliği sınırları içerisinde bulunan ve borsada kayıtlı olan bütün şirketler için 2005 tarihi itibariyle konsolide bilançolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenleme zorunluluğunu getirmektedir.

Avrupa Birliği Parlamentosu ve Konseyi 2002 yılında yayınladığı yönetmelik ile Avrupa Birliği ülkelerinde IAS/IFRS’ye uyumlu muhasebe standartlarının, 2005 yılından itibaren konsolide finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınmasını kararlaştırmıştır. Bu yönetmelik, sadece hisse senetleri borsalar ve diğer piyasalarda işlem gören tüm Avrupa Birliği üye ülkelerinin işletmelerini kapsamaktadır.

Böylece Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS/IFRS) uluslararası gelişimi hızlı bir biçimde yayılmış ve yayılmaya devam etmektedir.

IASB, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına (IAS/IFRS'ye) uyumun sağlanması amacıyla standartların çevrilerini yapılabilmesi ve yasal oluşturulabilmesi ve uygulanması için pek çok ülkenin zaman ihtiyacı olacağından hareketle IASB, 2009 yılında IFRS'lerin yürürlüğe girmiştir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

- IFRS 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması
- IFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
- IFRS 3 İşletme Birleşmeleri
- IFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
- IFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
- IFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
- IFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar, Finansal Tabloların Hazırlanması ve sunumunun Genel İlkeleri
- IFRS 8 Faaliyet Bölümleri

Uluslararası düzeyde çalışmalarıyla muhasebe uygulamalarına yön veren Uluslararası gelişiminde dünyada, muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-IFRS, diğeri ise ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) geliştirilerek tüm dünyanın kullanımına açılan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olan US-GAAP kullanıldı. ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri (US-GAAP)'dir.

Uluslararası alanda hangi standartların kullanılacağı konusundaki tartışmalar, ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ve IAS/IFRS arasında uzun süre devam ettiği görüldü. US-GAAP, uluslararası düzeyde kabul gören, birçok gelişen ve gelişmekte olan ülkelerce de örnek alınan standartlardandı.

Ancak, ABD'de de uygulanan muhasebe ve raporlama standartlarının nitelikleri ve etkinlikleri, yaşanan muhasebe skandalları (Enron, Worldcom vb.) nedeniyle US-GAAP standartlarının güvenilirliği ve yeterliliği konusunda bir takım belirsizliklerin ortaya çıkmış ve uzunca bir süre tartışılmış hatalar ortaya çıkarılmıştır.

3.2.4. Türkiye'nin Finansal Raporlamada Uluslararası Standartlara Uyumu

Türkiye'de uyum çalışmalarına genel olarak bakıldığında finansal tablolarla ilgili finansal muhasebe ve raporlama standartlarının uyumlaştırılması, evrensel sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap verebilmesi için bir gerekliliktir. Sermaye piyasalarında muhasebe raporlarındaki farklılıkların neden olduğu problemleri azaltma girişimleri başarılı bir şekilde devam etmektedir.

Türkiye'de uyum çalışmalarını değerlendirdiğimizde, muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiştir. Muhasebe standartlarının uygulamalarımız ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Türkiye'de uyum çalışmaların Türk Ticaret Kanunu (TTK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Türkiye uygulamalarını kısaca anlatmak gerekirse:

Türkiye'de muhasebe standartların uygulanması ortaklıkların muhasebe, finansal tablo ve raporlarına ilişkin ilk hükümler Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nda yer almıştır. Ancak TTK'nın hükümleri genel bir çerçeveyi belirlemekte olup, uygulamaya yeterince yansımamıştır. Türk Ticaret Kanunu Tasarısıyla halka açık olsun olmasın ülkedeki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında UMSK tarafından yayımlanan, IFRS'ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'na uymaları mecburiyeti getirilmektedir. Bir diğer ifadeyle bu mecburiyet Türkiye'de Türk Ticaret Kanunu'na tabi tüm işletmelerin yasal mali tablolarını hazırlarken IFRS ile tam uyumlu UMS'yi uygulamak durumunda olduklarını hükmetmektedir.

UFRS'nin Türkiye'de uygulaması özel sektöre ilişkin ilk muhasebe düzenlemesi 1981 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından oluşturulmuştur. Ancak bu düzenlemenin kapsamı da sadece SPK'ya dahil işletmelerle sınırlı kalmıştır. yayınlanan Tebliğ içerik olarak UFRS ile birebir aynı özellikleri içermektedir. IAS/IFRS'nin Türkiye'de uygulanması konusunda, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMS) çalışmalar yapmakta ve bu konuda standartlar yayınlamaktadır.

Ayrıca, bu konuda Sermaye Piyasası Kurulu da bir adım atarak, yayınlamış olduğu Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ ile IAS/IFRS'leri Türkiye'ye getirdiği ve uygulandığı görülmektedir. Aynı şekilde, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) da, IAS/IFRS'leri benimsemekte ve bankalarla ilgili düzenlemelerde bunu uygulamaya koyduğu görülmektedir.

UFRS'nin Türkiye Uygulaması BDDK tarafından, Haziran 2002'de yayımlanan "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği" ile bankacılık sektörü ile ilgisi bulunan 17 adet muhasebe standardı uygulamaya koyulmuştur. IASB, ilk toplantısında IASC tarafından yayımlanmış olan muhasebe standartlarını kabul etmiş olup bu standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları olarak varlığını sürdürmüş ve ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak çevrilmiştir. IASB muhasebe standartlarını geliştirmeye devam etmiş ve oluşturduğu yeni standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards, IFRS) olarak yayımlamıştır. Bu standartlar ise ülkemizde Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak çevrilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK)Türkiye'deki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlıklı uygulamaya son vermek amacıyla, 4487 sayılı Kanunla muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini haiz Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Kurul 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. 2006 sonu itibariyle 38 adet standart yayınlamıştır. TMSK; ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesinin yansıra, uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumun sağlanması sorumluluğunu üstlenmiştir. Kurul, UFRS setini aynen kabul edip yayınlamıştır.

3.3. Türkiye’de Muhasebenin Gelişimi Ve Geçirdiği Evreleri

3.3.1. Cumhuriyet Öncesi Muhasebe Sistemi ve Uygulamaları

Bugünde kullandığımız muhasebe, Osmanlı İmparatorluğu'nun döneminde kullanılan hesaplara kadar dayanır Asırlar boyu Osmanlı Devleti muhasebesinin birçok uzanımı vardır. Osmanlı Devlet muhasebesi genellikle iç muhasebe denetimine dayanır. Hesapların kısa sürede çıkarılmasını hedefleyerek, devletin gelirini takip etmek masrafları kontrol edici, tahsilatın hızlandırılmasını sağlayıcı nitelikte kayıtların tutulduğu görülmektedir.

Kayıtları incelendiğinde Osmanlı İmparatorluğu'nun gelirleri çoğunu İslam ülkelerinde uygulanan şer'idir (Zekat, aşar, cizye ve harç gibi).Buna karşılık giderler ise ordu giderlerinden oluşur. Bu nedenle Maliye ve Muhasebe örgütü Defterdarlık adı ile ordu içinde doğmuştur. İlk olarak ordunun gelir ve giderlerinin kaydını tutmuştur. Dünyadaki uygulamalara bakıldığında muhasebe düşüncesi Devlet Bütçesi uygulamaları ile başladığı görülmektedir. Devletin geleceği için gelir ve giderleri ayrıntılı olarak tutulmuş, yani bütçe yapılmış ve bütçe açığının ne şekilde kapatılacağı gösterilmiştir.

Osmanlı devleti sosyal ve ekonomik alanlarda birçok reformlar yapılmıştır1839 yılında Tanzimat Fermanı ilan edilmiş, hukuki ve mali alanda önemli yenilikler olmuştur. Tanzimat Fermanı ile birlikte hazine ve bütçe birliği sağlanarak malî idarede de bütünlük sağlanmış ve yönetimi kurulan Maliye Nezaretine (Bakanlığı) yasalaşmıştır. Bu dönemde dış borçlanmanın arttığı 1860'lardan itibaren vergi, bütçe, devlet muhasebesi, para, bankacılık, borsa, hazine işlemleri ve özel mülkiyet konularında batılı kurallar yerleşmeye başlamıştır.

Bütçe kavramı ilk defa Osmanlı döneminde kullanıldığı görülmektedir. 1855 yılında “Bütçe Nizamnamesi” isimli ilk bütçe yasası kabul edilmiştir. Devletin gelirlerinin ve giderlerinin batılı devletlerin kullanıldığı şekilde kaydedilmesi istenmiştir. Uygulaması gerçekleşmemiştir fakat bu bütçenin bir idari belge olduğu kabul edilmiştir.

Osmanlı devleti Tanzimat'ın her alanda getirdiği reformlara ve hukuki düzenlemelere rağmen batılı devletlerin istemlerini yerine getirememiştir. Bu dış baskıları önleyemeyince, kendi organlarıyla sorunlarını çözmek amacıyla 1876 yılında ilk anayasayı ilan etmiş ve ülkede meşruti (parlamenter) yönetimi kurmuştur. 1876 anayasası ile günümüz anayasalarında da yer alan çok sayıda mali hüküm hukukumuza girmiştir.

3.3.2. Osmanlı İmparatorluğunun Son Dönemleri Muhasebe Uygulamaları

Osmanlı İmparatorluğunun 1839 yılında kurulan Maliye Bakanlığı tarafından 1882 yılında mal sandıkları için (Tensiki)düzene koyma Kayıt Talimatnamesi hazırlanmıştır. Söz konusu Talimatnameye göre şu defterler tutulmuş

- Sandık (kasa) defteri,
- Genel tahsilat defteri,
- Genel ödemeler defteri,
- Müfredat ve icmal defteri,

Bu defterler söz konusu talimatname ile düzenlenen kayıt sistemi kameral muhasebe (kasa muhasebesi) sistemidir. Bu sistemde sadece nakit akımlarını izlemektedir. Devletin alacak ve borçları ile malvarlığı hareketleri sistemin dışında tutulmaktadır. Bu sistem ilk defa 1768 yılında Avusturya'da uygulanmıştır. Kameral muhasebe sistemi, bütçede yer alan gelir-gider ile bütçeyi uygulama sonuçlarının özel cetvel ve sütunlarda gösterilmesi olan bir sistemdir.

Muhasebe düzenlemelerine ilişkin yasalar çıkarılmıştır. 1850 yılında “Kanunname-i Ticaret” yasasıyla devam edilmiştir. Bu yasayla tüccarların tutmak zorunda olduğu defterlerle ilgili hükümleri açıklamışlardır. Bu yasayı Fransız Ticaret Kanununun bir tercümesinden alınmıştır Osmanlı İmparatorluğu'nun son döneminde muhasebe teori ve uygulamaları, Fransız mevzuatının ve yayınlarının etkisi altında gelişme göstermiştir. Aynı yıllarda, 1883 yılında kurulan ve bir ticaret okulu olan “İstanbul Ticaret Mektebi Âlisi”, ve “Askeri Rüştüye,İdadi” okullarının ders programlarında Muhasebe dersleri yer almıştır.

Osmanlı İmparatorluğunun 1909 yılında o dönemin ilk bütçesi kabul edilmiş ve yeni bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmuştur. Bu nedenle o dönemlerde kullanılan Kameral Muhasebe Sistemi alınarak, böylece yeni muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Bu muhasebe sistemi uygulamasında borç ve alacak kavramları doğrudan doğruya belirtilmeyerek kullanılmış ve böylece çift yanlı (muzaaf) kayıt yöntemine doğru ilk adım atılmıştır. 1909 yılında kabul edilen bütçelerin bugün kullandığımız bütçelerin temel oluşturması yönünden önemlidir. Bunlarla birlikte Muhasebe kayıtlarına İlişkin Yönetmelik çıkarılmıştır. Bunların içinde en önemlisi Muhasebe-i Umumiye Kanunu (Genel Muhasebe Kanunu)dur. Yine aynı yıl Muhasebat Genel Müdürlüğü kurulmuştur.

Osmanlı İmparatorluğunun son dönemleri muhasebe uygulamaları çıkarılan yasalar ve getirilen sistemi uygulayacak yetişmiş eleman yetersizliğinden başarılı olunamamıştır. Bu dönemde diğer ülkelerde olduğu gibi, muhasebenin kapsamı, geliştirilememiş ve uygulanamamış. Çünkü sanayide ticarete olduğu gibi büyük kuruluşlar yoktur. Sınai üretimi kişisel çabalara dayalı atelye düzeyindeki kuruluşlar tarafından yürütülmektedir(Güvemli,1998). Bugünkü anlamıyla sınırlı kalmıştır. Muhasebe yine bu dar çerçeve içerisinde uygulanmıştır. Gerek muhasebe uygulaması, gerekse muhasebe öğretiminde Osmanlı İmparatorluğunun son dönemlerinde oldukça ağır uygulanmış ve o dönemde ekonomik krizin bulunmaktadır. Ülkemizde muhasebesinin günün koşullarına uyumlaştırılma çalışmaları Cumhuriyetin ilanından sonra başlamıştır.

3.3.3. Endüstri Devrimi Döneminde Muhasebe

Endüstri Devrimi, iktisadi ve toplumsal dönüşüm nedeniyle. 18. yüzyılda İngiltere’de başlamış, buradan öbür ülkelere yayılmış ve bunun sayesinde iktisadi büyümenin hız kazanması Endüstri Devrimi’nde özellikle makineleşme ve fabrika sistemine geçiş göze çarpmaktadır. Tarıma ve zanaatlara dayalı bir ekonomiden, sanayinin ve makine üretiminin egemen olduğu bir ekonomiye bir geçiş sürecidir.

Sanayi Devrimi öncesinde üretim, basit aletlerle, bütün aile üyelerinin katılımıyla evlerde ya da atölyelerde gerçekleşirdi. 18. yüzyılda İngiltere’de yaşanan, tarıma ve zanaatlara dayalı bir ekonomiden, sanayinin ve makine üretiminin egemen olduğu bir ekonomiye geçildi. Bu dönemde özellikle buhar makinesini bulması ile çeşitli makineler yapıldı. Daha sonra bu makineler geliştirilerek fabrikalarda buhar gücüyle çalıştırıldı. Aile işletmeleri, fabrikalarda yapılan üretimle rekabet edemediler ve bunlar bir süre gelişimlere dayanamadılar, sonra yok oldular.

Gelişimler sürecinde, Endüstri Devrimi’nde özellikle makineleşme ve fabrika sistemine geçiş süreci hızlı bir şekilde gelişti. Özellikle tekstil gibi daha az kuruluş sermayesi gerektiren, kendini çabuk geliştirebilen hafif sanayide başlamıştır. Daha sonraki teknolojik buluşlar, üretim ve Devrimi ağır sanayiye de sıçratmıştır. İnsan kaynağına dayalı, ağırlıklı olarak elle yapılan ve dar kapsamlı bir kitleye ulaşan bir üretimden, makinelerle milyonlarca ürünü çok kısa zamanda üreterek geniş kitlelere yayılmayı sağlayan bir üretim tarzına dönüşmüştür.

Endüstri Devrimi’ni doğuran nedenler şunlardır:

- Yeni maddeler, özellikle demir ve çelik öne çıktı.
- 16.yüzyıldan itibaren Avrupa nüfusu hızla arttı.
- Yakıt kullanımında kömür, buhar makinesi, elektrik, petrol, gibi yeni enerji kaynakları kullanılmaya başlanmıştır.
- Tarımdaki nüfusun kentlere göç etmesi, kent sanayisine hazır işgücü oluştu.
- Buhar gücüyle çalışan dokuma tezgâhı gibi insan gücü gereksinimini düşürerek büyük üretim artışları sağlayan yeni makineler icat edildi.
- Yaşam kalitesinin yükselişi eskiden lüks sayılan şeker, çay gibi mallar doğal bir gereksinme olmaya başlıyordu. Bu nedenle tüketim malı talebini artırdı.
- Fabrika sistemi işlevlerin uzmanlaşması ve iş bölümünün gerektiren yeni bir iş örgütlenmesi gerçekleştirildi.
- Ulaşım ve iletişim araçlarında buhar lokomotif, buharlı gemi, otomobil, uçak, telgraf ve radyo gibi önemli gelişmeler görüldü.
- Taşıma ve teknolojiye meydana gelen gelişmeler.
- Sömürgecilik: Avrupa ülkeleri yeni koloniler oluşturarak buradan getirdikleri malları sanayide kullanmaya başladılar, işlediler ve tekrar sömürgelere sattılar.

- Bilim deki gelişmeler sanayiye uygulanır oldu. Bu teknolojik değişimler, doğal kaynaklardan yararlanmanın artmasına ve seri üretime geçilmesine neden oldu.
- Küçük burjuvazinin gelişmesi ve orta sınıfın zenginleşmeye başlaması bir itici kuvvet oldu.
- Kapitalizm: Orta sınıfın zenginleşmesi sürecine paralel olarak kapital birikim oluşmaya başladı. Böylece yeni yatırım alanları aranmaya başlandı (Ansiklopedi,WEB-1).

Sanayi devriminin hızlı gelişim evresinde muhasebe alanındaki gelişim sürecine baktığımızda 18. yüzyıllarda sanayinin gelişiminin başlaması ile yeni şirket biçimlerinin ortaya çıkması, muhasebenin gelişmesinde etkili olmuştur. Yenilikler muhasebenin de kendini yenileyerek bir disiplin haline dönüşmesini sağlamıştır. Muhasebe tekniğinin gelişmesi ticari yaşantının gelişmesine paralel bir yol izlediği için yalnızca defter tutmaktan çıkıp, muhasebe raporlama, analiz etme ve yorumlama kavramlarını da içine alarak çok daha kapsamlı bir hale gelmiştir (Kanat, 1987). Bu gelişim muhasebe de planlama, kontrol ve karar almaya yardımcı olarak, muhasebe, işletme yönetimi açısından önemli bir duruma gelmiştir.

Şüphesiz bu son gelişmelerde sermaye ve para piyasalarındaki gelişmelerin önemli rolü olmuştur. Bu dönemden sonra, Sanayi devrimi ile birlikte; bir yandan teknolojik gelişmelerin imalata uygulanmasıyla işletmeler hızla büyümeye ve şirketleşmeye başlarken diğer yandan maliye alanında gelirin vergilenmesi çalışmalarına başlanmıştır. Bu gelişmeler muhasebe disiplininde gelir tablosu ve bu tabloya ilişkin kavramların doğmasına yol açmış, tablonun kullanılmaya başlandığını görmekteyiz.

Tabloların gelişmesiyle maliyet muhasebesinin temel ilke ve esaslarının gelişmesine olanak sağlamıştır. Gelişmeler ışığındaki çalışmalarla gerek denetim ve performans ölçme aracı olarak ve gerekse bir planlama ve karar verme aracı olarak maliyet muhasebesinin temelleri atılmıştır. Sonuç olarak sanayinin gelişmesiyle birlikte muhasebeye büyük bir önem vermiş ve çeşitli müdahalelerde bulunmuşlardır. Söz konusu müdahalelerin muhasebe disiplininin gelişmesine olumlu katkıları olmuştur.

3.3.4. Cumhuriyet Dönemi Muhasebe Sistemi Ve Uygulamaları

Cumhuriyetin ilk yıllarında ekonomimiz, gerçekten geri kalmış Kurtuluş (1919-23) savaşlarından çıkan ülkemiz, ekonomik olarak çökmüştür. Özel sermaye birikiminin yavaş gelişmesinde, sermaye piyasasının oluşmamasında ve ortaklıkların kurulamamakta ve bu koşulları altında gerçekleştirilen yatırımlar doğal olarak devlet yönetimi sistemlerinin kurulması ile olmuştur. Bu ekonomik koşullar da ülkemizde muhasebe uygulamalarının iyileşmesini önlemişlerdir. Ancak bununla birlikte 1923-28 yıllarında muhasebe sistemlerinde o dönemin en önemli uygulamaları yapılmıştır.

Cumhuriyet döneminde, muhasebe sistemi ve uygulamaları günün koşullarına göre çalışmalar yapılmıştır. Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarındaki az gelişmişliğin önemli katkısı olduğu, bu uygulamalara gerek devlet muhasebesi gerekse ticari muhasebenin gelişimi konusunda çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmalar Cumhuriyet döneminin başlarında, 1926 yılında yürürlüğe giren 856 sayılı ticaret kanununu muhasebe uygulamalarında bir aşama (dönem) olarak ele almışlardır. Söz konusu çalışmaların sonucu olarak 26 Mayıs 1927 tarihinde 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu (Muhasebe-i Umumiye Kanunu) çıkarılmıştır.

Muhasebe ile ilgili çalışmalar 1928 yılında Hazine İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Yönetmelik (Hazine Usulü Hesabiyesine Dair Talimatname) hazırlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikle hesaplar daha basitleştirilmiş Esas Defteri" yerine Tasnif Yevmiye Defteri uygulamasına geçilmiş ve yardımcı defterlerde esaslı değişiklikler yapılmıştır. Hesapların sayısı azaltılmış, bütçe gelirleri ve giderlerinin tahakkukuna ait hesaplar kaldırılmıştır. Yeni kayıtların çift taraflı kayıt usulü ile kontrolü yerine yardımcı defterlerle kontrolü yoluna gidilmiştir.

Genel olarak bu Talimatname ile çift yanlı(muzaaf) kayıt sistemi ile kameral muhasebe sistemi birleştirilerek kendine özgü bir sistem oluşturulmuştur. Diğer bir ifadeyle kameral muhasebe sisteminden ayrılmış olmasına karşın bazı bütçe işlemleri muhasebe dışında bırakılarak kameral muhasebe sınırlı da olsa uygulama alanı bulmuştur.

Geçmiş yıllarda yayımlanan birçok yönetmelikler söz konusu2002 yılında genel yönetime dahil kamu idarelerinde ortak standartları kullanılmak üzere tahakkuk esasına dayanan bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde hazırlanarak uygulamaya başlanılmıştır. 2004 yılında 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” çıkarılmıştır. Bu kanunla mali yönetim sistemini, kamu kaynaklarının iyi kullanmak amacıyla tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, uygulanarak saydamlık, hesap verilebilirlik, iç kontrol sağlanarak ilke ve uygulamalarıyla uyumlaştırmak amacıyla çıkarılmıştır.

Hükümleriyle birlikte yürürlüğe girmesine kadar geçen süreç içerisinde muhasebe sisteminde de düzenlemeler yapılmıştır. Bütün hükümleri ile 1 Ocak 2006 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır. Uygulamaya geçildiğinde yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kurumları için de ayrı muhasebe yönetmelikleri hazırlanmış, yapılan çalışmalarla ülkemizde devlet muhasebesinin alt yapısı öncelikle oluşturulmuş ortak ilke ve standartlara kavuşturulmuştur.

Muhasebe Cumhuriyet dönemi muhasebe sistemi ve uygulamaları içerisinde gösterdiği gelişim özellikle gelişmiş ülkeler ile karşılaştırarak incelendiğinde çok yavaş ve birçok başarısız denemelerle doludur. Türkiye’deki muhasebe uygulamalarının, tekdüzelikten uzak çoğu zaman yöneticilerin karar alabilmeleri için gerekli finansal bilgileri işletmelere sağlayacak özelliklerden uzaktır Türkiye’de uzun süre, ekonomik faaliyetlerin büyük bir kısmı devlet yatırımlarıyla oluşturulmuş, bunu da Kamu İktisadi Teşebbüsleri”nce sürdürülmüştür. Devlet kuruluşları, birçok şirketler, birbirinden kopuk olarak saptadıkları hesap sistemlerini kullanmaktaydılar.

Muhasebe sistemine yönelik olarak getirilen düzenlemelerin aslında daha önce birçokları da karmaşık uyum sağlamaya çalışarak hesaplarını tutmaktaydı. Tekdüze ve basitleştirilmiş bir sistemin kurulabilmesi amacıyla kullanılan muhasebe sistemlerinin genel ve geniş kapsamlı bir araştırması yapılarak, kanunlarında yer alan düzenlemelerle başlayan1994’da ancak gerçekleşmiş ve yürürlüğe giren tek düzen hesap planına geçiş dönemidir. Bununla birlikte, bu tarihi gelişmenin, uzun bir geçmişe dayandığı kuşkusuzdur.

Muhasebe sistemi ve uygulamaları Cumhuriyet döneminin kuruluşundan başlayarak birbirinin devamı olarak gördüğümüz çıkarılan vergi reformlarının muhasebe uygulamalarına olan etkisinden ziyade 1994 sonrası döneminden itibaren ülkemizde muhasebe uygulaması başlangıcı ve gelişimi olarak görebiliriz. Günümüze kadar muhasebe gösterdiği gelişmeler ve örgütlenme sürecinin son 20 yılda gerçekleştiği göz önüne alınırsa önemli bir gelişme hızına ulaşmıştır. Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulması ile çeşitli aşamalardan geçerek modern muhasebe sistemine ayak uydurmuştur(Gücenme,Arsoy,2006).

3.3.5.Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri

Cumhuriyet tarihindeki yeniliklerle günümüz muhasebe sisteminin temelini oluşturacak uygulamalar yer almaktadır. Bunlar Kamu iktisadi teşebbüsleri, Türk Ticaret Kanununun Kabulü, Maliye bakanlığı hesap uzmanları Kurulu'nun kuruluşu, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 'nin kuruluş Cumhuriyet döneminden bugüne yapılan muhasebe düzenlemeleri önemli katkıları olmuştur. Bu nedenle aşağıda, muhasebe gelişmelerine de önemli düzenlemeler içerdiğinde yer verilmiştir.

3.3.5.1. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Oluşumu

Cumhuriyet döneminde kurulan Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) genel olarak kamusal kaynakları değerlendirmek ve kullanmak suretiyle ekonomik alanda faaliyet sürdüren Devlet Kuruluşlarını geliştirmek üzere kurulmuşlardır. Biraz daha açmak gerekirse: Kamu iktisadi teşebbüslerinin kuruluş nedenleri devletin mal ve hizmet üretimi ile ticari faaliyette bulunması, geliştirilmesi ve genel olarak ekonomik nedenlere dayanmaktadır. Bu nedenlerle gelişmekte olan ülkelerde ekonomik nedenlerle kurulan KİT'lerin kuruluş nedenlerini şöyle sıralayabiliriz.

- Özel sektörün giremediği işleri yapmak ve özel sektöre öncülük etmek,
- Ekonomik kalkınmayı sağlamak, ekonomiyi yönlendirmek,
- Tekelleri devlet eliyle işletmek ve gelir dağılımını düzenlemektir.

Ülkemizde KİT'lerin Tarihçesi kısacası bahsetmek gerekir.

1923 – 1930 Dönemi

- İş Bankası (1924)Bu dönemde kurulan İş Bankası'nın kuruluş amacı; gelişme gücünü çeken özel girişimleri destekleyerek, anapara birikimlerini sağlamaya yardımcı olmak, özel sermayenin katılımı ve karma ortaklık sistemini özendirmeştir
- Türkiye Sanayi ve Maadin Bankası (1925),
- Emlak ve Eytam Bankası (1926)
- 1927 tarihinde, yine özel teşebbüsün sanayi yatırımlarına özendirilmesi amacı ile çıkarılan Teşvik'i Sanayi Kanunu, yatırımların hızlandırılması için büyük kolaylıklar, sağlıyordu.

KİT'lerin ülkemiz açısından değerlendirdiğimizde;1923 yılında toplanan İzmir İktisat Kongresi'nde; devlet 'in kalkınmanın gerçekleştirilmesi için özel girişimciliği desteklemesi ve teşvik edilmesi için kongrede görüşülerek kararlar alındı. Bu kongre kararlardan önemli olan Teşvik-i Sanayi Kanunu çıkarılarak özel teşebbüsün yeterli sermaye birikimine sahip olmaması, alt yapı sorunları, yetişmiş insan gücünün yetersizliği giderilmesiydi. Fakat o yıllarda Dünyayı sarsan 1929 ekonomik krizi etkiler nedeniyle beklenen olumlu sonuçların alınamamıştır. Krizler ve dalgalanmalar devletin ekonomiye müdahalesini gerektirebilir. Bunu da şu nedenler saymaktadırlar:

- Azalan maliyet koşullarının varlığı;
- Tekellerin olumsuzluklarının giderilmesi;
- Özel sektörün yetersiz olduğu sektörlerin organize edilmesi;
- Yabancı rekabete karşı mücadele;
- Toplumsal tüketimi karşılayan mal ve hizmetlerin yeterli düzeyde üretimini ve dağılımını sağlamak;
- Toplumsal donanımın uygun düzeyde oluşmasını sağlamak,

Bu yeni gelişmeler Devlet'in, planlı bir şekilde yeni kuracağı işletmeler aracılığı ile sanayileşmeyi gerçekleştirmek, için yeni adımlar atılmasına neden olmuştur.

Bu yeni atılan adımları tarihi olarak sıralarsak:

1931 – 1950 Dönemi

- Sümerbank 1933 yılında kurulan Sümer Bank'ın işletme muhasebesini kurması ile ülkemizde yeni kavramları muhasebe uygulamalarına kazandırmıştır. Maliyet türleri, maliyet dağıtım tabloları, Sümerbank'ın muhasebe içerisinde uygulanmışlardır. Sümerbank için geliştirilen muhasebe sistemi içerisinde yer alan hesap planı oluşturulmuştur. Bundan sonra kurulan Kamu iktisadi teşebbüsleri için uygulanmıştır. Bu hesap planı, özel işletmeler içinde uygulanacak muhasebe sisteminin oluşturulmasında bir başlangıç noktası olmuştur.
- Devlet Ziraat İşletmeleri ve 1933 yılında günümüze kullanılan Karma Ekonomik Model uygulaması sürecine başlanmıştır. Plan uygulamasına geçilmiş ve KİT'ler bu 5 yıllık planlarda önemli yerler almıştır.
- 1950 yılında Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Kabulü edilmiştir.

1951 – 1960 Dönemi

- Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları(TCDD), Posta Telefon Telgraf(PTT) Türkiye Denizcilik İşletmeleri(TDİ), Devlet Malzeme Ofisi (DMO)işletme haline dönüştürülmüş,
- Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı(TPAO), Türkiye Demir Çelik İşletmeleri (TDÇİ), Seka, Et balık kurumu(EBK)T.C Turizm Bankası kurularak KİT kapsamı genişletilmiştir.

1961 -1980 Dönemi

- TEK, ÇAYKUR, TEMSAN, TAKSAN, GERKONSAN, İSDEMİR, KBİ kurulmuştur.
- DPT'nin kurulduğu bu dönemde KİT'lerin yeniden düzenlenmesi ve etkinliklerinin artırılması hedeflenmişti.

Cumhuriyetin ilk yıllarında uzun süren bir savaştan sonra yeni kurulan Devlet'in savaşın getirdiği olumsuzlukları güvenlik ve ekonomik zorluklardan geçmiştir.

Türkiye’de KİT’lerin kuruluş nedenleri ortaya konulurken halkın içinde serbest ekonomik modelin gerektirdiği yatırımcı ve onun elindeki sermaye birikimi mevcut olmadığı için, temel ihtiyaçlardan başlamak üzere tüm yatırımları devlet üstlenmiştir ve ileride halka devredilmesi koşulu ile birçok devlet yatırımı gerçekleştirilmiştir. Bu husus, Sümerbank’ın kuruluşuna ilişkin, kararlar alınarak Sümerbank ve Etibank kurulmuştur.

K.İ.T. olan Sanayi ve Maadin Bankası’nın kuruluş Cumhuriyet döneminden yapılan muhasebe tarihinin başlangıcı olarak muhasebenin uygulama noktasındaki ilk tarih olarak alınabilir. K.İ.T. muhasebenin Cumhuriyet dönemi içerisindeki gelişimindeki katkıları çok önemlidir. Türkiye’de bugünkü muhasebe uygulaması K.İ.T’de pratikte gelişmiştir. Bu gelişmeler tek düzen muhasebe uygulamalarının etkileri, özel kuruluşlarda da görülmeye, bunun sonucu olarak muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri esas alınmaya başlanmıştır. Bu nedenle KİT’lerde Tekdüzen Muhasebe Sistemine geçilmesi önemli bir aşamadır(Sevilengül,2008).

Bu muhasebe uygulamaları Türkiye de Sanayi ve Maadin Bankasının muhasebe düzeni kurularak geliştirilmiştir. 1933 yılında kurulan Sümerbank’ın işletme muhasebesini kurması için ise Alman Profesör Sachenberg davet edilerek muhasebenin geliştirilmesi ve oluşturduğu Muhasebe uygulamaları, ülkemizde daha önce kullanılmayan yeni kavramları muhasebe uygulamasına kazandırmıştır.

Bu kazanımlar muhasebeyi oluştururken, maliyet türleri, maliyet yerleri ve maliyet dağıtım tabloları, Sümerbank’ın muhasebe sistemi içerisinde yer alan hesap planı, daha sonra kurulacak tüm kamu iktisadi teşebbüsleri için uygulanmıştır. Sümerbank için geliştirilen muhasebe içindeki hesap planı, özel işletmeler içinde muhasebe düzeninin oluşturulmasında bir başlangıç noktası olmuştur. Bu muhasebe düzeni içerisinde sistemi de oluşturulmuş, ancak yapılması gerekli düzeltme kayıtlarında karşılaşılan güçlükler aşılarak muhasebe sistemi kurulmuştur. K.İ.T.’de Tek Düzen Muhasebe Sisteminin uygulamasına geçilmiştir. S.P.K. kendine tabi işletmeler için 1983 yılı başında Mali Tablo formları ve 1984 yılı başında Genel Hesap Planı yayınlamıştır. Böylece muhasebe uygulamasında bir tek düzene doğru hareket edilmiştir(Akdoğan,Tenker-1991).

3.3.5.2. Türk Ticaret Kanununun Kabulü (1937)

Ekonomik gelişmeler devlet destekleri ilk yıllarda yapılan kongrelerle yatırımlarla geliştirilmeye çalışılmış. Buna paralel olarak, ülkemizdeki ilk muhasebe çalışmaları ve uygulamaları İ.D.T.'lerde başlamış, genellikle batı ülkelerinden aktarılan muhasebe kural ve uygulamaları, kanunlarımıza ve İ.D.T.'lere girmeye başlamıştır.

Bu desteklerle büyümeye başlayan özel işletmeler de İ.D.T.'lerden aktardıkları muhasebe sistem ve uygulamalarını kullanmaya başlamışlar. İşletmelerin sermaye birikiminin oluşmamasında gelişimleri uzun olmamıştır. Fakat ülkemizdeki muhasebe uygulamalarındaki gelişmesinde önemli katkısı olmuştur. 1937'de Türk Ticaret Kanununun kabulü, Türkiye'de muhasebe uygulamalarına olumlu etki göstererek gelişmesini sağlamıştır.

Muhasebe uygulamalarındaki gelişmeler 1926 – 1938 yılları arasındaki dönemde, 865 sayılı Ticaret Kanunu ile anonim şirketlere getirdiği önemli yenilikler, kanunun tutulması mecburi olan ticaret defterlerine ait hükümler yanında ticari işletmelere ve anonim şirketlere ait hükümlere geniş yer vermiş olması muhasebe uygulamalarına yönelik düzenlemeler ve muhasebe sistemlerine, olumlu olmuştur.

3.3.5.3. Maliye bakanlığı hesap uzmanları Kurulu'nun kuruluşu (1945)

İkinci Dünya Savaşında yaşanan ekonomik bunalımlar ülkemizi etkilemiş, bununla birlikte Enflasyon nedeniyle vergi gelirlerinin istenilen düzeyde olmaması karşısında kazanç ve muamele vergilerinde değişikliklerle vergi kanunu olan "Varlık Vergisi Kanunu" nu çıkarılmıştır. Bu vergi kanunu geliştirmek ve uygulamak için 1943 yılında bir komisyon kurulmuştur.

Vergi sistemi tümüyle beyan esasına dayandığından, denetimin iyi yapılması gerekirdi. Vergi denetimi, mükelleflerin verdiği beyannamelerin incelenerek matrahın ne ölçüde vergi yasalarına uygun olarak belirlendiğinin saptanmasıdır. Etkin bir vergi denetimi sistemin yürümemesinden dolayı, yurt çapında vergi denetiminin sağlamak üzere yeni bir denetim kurumunun oluşturulmasına karar verilmiştir.

Maliye Bakanlığı bünyesinde, bir kurul olan Hesap Uzmanları Kurulu 29 Mayıs 1945 te kabul edilerek yürürlüğe giren 4709 sayılı yasa ile kurulmuştur.

Hesap Uzmanları Kurulunun görevleri: 4709 sayılı yasanın birinci maddesine göre “gelir kanunlarının emrettiği ödevliler hesaplarını incelemek ve Maliye Bakanı tarafından lüzum görülecek etütleri yapmak üzere merkezde bir başkanın idaresi altında müşavir hesap uzmanı, hesap uzmanı ve hesap uzman muavinlerinden toplu bir hesap uzmanları kurulu kurulduğu” belirtilmektedir.

Hesap uzmanlarının konumuz açısından görevleri:

- a) İşletmelerde vergi incelemeleri yapmak,
- b) Vergi kanunları ile vergi usul kanunların yetki verdiği her türlü vergi tekniği ile inceleme ve kontrol işlemleri yapmak,
- c) Mükellefleri yetiştirmek ve aydınlatmak amacıyla danışma ve kurs yapmak, konferans vermek çalışmaları yapmak,
- d) Çalışmalar sırasında rastlanan, mali hükümler ve bunların uygulanmasında düzeltilmesi, değiştirilmesi ve açıklanması gerekli durumları gözlem ve görüşleri başkanlığa duyurmak,
- e) Maliye bakanının isteği üzerine iktisat, maliye ve işletmecilik ve mali denetim konularında araştırma yapmak, tasarılar hazırlamaktır. Hesap uzmanları sadece denetimde değil, yasaların hazırlanmasında da önemli görev almışlar.

Ülkemiz de kurumlar ve kişilerden alınan gelir vergisi ile Devleti finanse etme ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle anlamlı mali tabloların hazırlanması ve daha sonra denetlenmesi veya daha sıkça kullanıldığı şekliyle mali tabloların geçerliliğine ve doğruluğuna vergi konuları için muhasebe kayıtlarının incelenmesinde Hesap Uzmanları Kurulu katkıları büyüktür. Kurulduğu döneminden bugüne yapılan muhasebe düzenlemeleri hesap uzmanları Kurulu'nun muhasebe uygulamalarının şekillenmesinde ve ülkede yaygınlaşmasında ve etkin denetimi gerçekleştirilmesinde önemli etkileri olmuştur. Hesap uzmanları Kurulu'nun 29 Mayıs 1945 tarihinde, ülkenin içinde bulunduğu büyük ihtiyacı karşılamak amacıyla kurulan Hesap Uzmanları Kurulu, 10.7.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kapatılmıştır.

3.3.5.4. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 'nin Kuruluşu

_____ Türkiye muhasebe uzmanları derneği (TMUD) 1942 yılında "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği"nin adı altında kurulmuştur. 1967 yılında adı "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" şeklinde değiştirilmiştir. Ülkemizde Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu tarafından yapılan muhasebe ile ilgili düzenlemelerdeki farklılıkları giderebilmek ve muhasebe mesleğinin tanımlanması, topluma anlatılması, Dünya uygulamalarının ülkemize taşınması, konu ile ilgili uluslararası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi konularında tarihi gelişmesi amacıyla çalışma başlatmıştır.

TMUD üyeleri, muhasebe ve denetim alanında düzenlenen bilimsel toplantıların tümüne, düzenleyici, ya da etkin bir rol alarak katılmışlardır. TMUD, 1957'de toplanan "Birinci Türkiye Muhasebe Kongresi'nden başlayarak, bu kongrelerin her yıl düzenlenmesini ve bu konuda ilgili kuruluşlar ve üniversitelerle birlikte karar birliğine ulaşılmasını sağlamıştır.

Ülkede muhasebe sistemlerini düzenleyen ve mesleğin gelişmesi için kanunların çıkması, TMUD'nin önemli amaçlarından biri olmuştur. 1969 yılında dernek kurulması ve üyelik koşullarından sonra buna ilişkin meslek staj ve sınav koşullarını getirmiştir. Batı ülkelerinde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarının ülkemize de uygulanması için çalışmalar yapmıştır.

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin amacı, Türkiye'de özel ve resmi her alanda ve çeşitli kademeler için muhasebe elemanları yetiştirmek, mevcut muhasebe elemanlarının gelişmesini ve muhasebe bilgilerinin yönetimde ve incelemelerde verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayıcı çalışmalarda bulunmak, muhasebe uzmanlığı mesleğini teşkilatlandırıp ilerletmek, üyelerinin kültürel, sosyal ve iktisadi gelişmelerini sağlamak, hak ve menfaatlerini korumaktır. Dernek, amacına ulaşmak için aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirmektedir(tmud.org-4).

- Muhasebe elemanları ihtiyacı ve çeşitli muhasebe konularında araştırma yapmak
- Muhasebe ile ilgili konularda konferanslar, seminerler düzenlemek,

- Muhasebe ile ilgili konularda yayın yapmak,
- Muhasebe kongreleri düzenlemek,
- Muhasebe elemanları yetiştirmek ve araştırmada kuruluşlara yardım etmek,
- Muhasebe alanında, yönetmeliğe göre sertifikalar vermek,
- Muhasebe ile ilgili, kuruluşlar ve eğitim kurumları ile işbirliği yapmak,
- Mesleki ve ahlaki muhasebe prensiplerinin tespiti, korunması ve sağlamak,
- Muhasebe ile ilgili konularda kanun uygulayıcı organlara raporlar vermek,
- Yurt dışında faaliyet gösteren muhasebe ile ilgili kuruluşlarla işbirliği yapmak,
- Yurt dışında yeni kurulacak muhasebe ile ilgili kuruluşlara kurucu üye olmak.

Dernek 1970'li yıllarda, Uluslararası Muhasebe Standartlarını Türkçeye çevirip yayınlaması, sağlamıştır. Türkiye'de muhasebe standartları konusundaki ilk olarak önemli bir katkı sağlamıştır. Bu değerli girişimin, yaptırım gücü olmadığından, bilimsel bir çevri olmaktan öteye gidememiştir.

- 1972'de Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu'na (International Accounting Standards Committee - IASC) üye olmuş,
- 1977'de Uluslararası Muhasebe Federasyonu'na (International Federation of Accountants - IFAC) kurucu üye olarak katılmıştır.
- 1975'te Dernek, IASC üyesi olarak Uluslararası Standartları (IAS) kabul etmiş, onların üyeleri için ülkemizde "uyulması zorunlu mesleki kararlar" olarak uygulanmasını üyelerinden istemiştir.

TMUD, kurulduğundan sonraki dönemlerde çalışmalarına devam ederek, 1987 yıllarında yapılan meslek yasa tasarılarının hazırlık çalışmalarına katılmış, ülkemizin gereksinimlerine uygun meslek yasınının yasa tasarı taslakları hazırlamıştır. Bu çalışmalarla ilgili Maliye Bakanlığına ve TBMM komisyonlarına önerilerde bulunmuştur. Ayrıca dernek, 1987'ye kadar düzenlenen 14 Muhasebe Kongresi'nin tümüne düzenleyici olarak katılmıştır. Dernek, TURMOB'un kurulmasından sonra 1990'daki toplanan Kongre'nin TURMOB tarafından düzenlenmesine katkıda bulunmuştur.

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nin Uluslar Arası Muhasebe Standartlarını Türkçeye çevirip yayınlaması ile başlamıştır. Ayrıca TMUD 1992 yılında o güne kadar kabul edilmiş 31 adet Uluslararası Muhasebe Standardını toplu halde bir kitap şeklinde yayınlamıştır. Dernek bu girişimler ile Ülkemizde bu çalışma sayesinde Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla tanışmıştır.

3.3.6. Türk Muhasebe Standartları (TMS)

Türkiye'de cumhuriyet dönemi boyunca muhasebe alanındaki düzenlemelerle ilgili bir karmaşa ortamı yaşanmış, tam bir uygulama birliği sağlanamamasın için muhasebe uygulamalarına yön veren hukuki düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmanın amacı muhasebe alanında standartlaşma sağlanması amacıyla, çalışmalarını çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır.

Bu çalışmalar işletmelerin hazırladıkları mali tablo düzenlemeleri ve finansal raporlama konusunda tek düzelik sağlamaktır. Türkiye'de son yıllarda uluslararası muhasebe standartlarına uyumu konusunda TMS'lerin ortak ve tek bir dil sağlama konusundaki önemli ilerlemeler kaydedilmiş ve bu yöndeki çalışmalar devam etmektedir. Ülkemizde ve uluslararası arenada oluşturulan muhasebe standartlarının amacı; finansal tablolarda şeffaf, tutarlı, karşılaştırılabilir, ilgili ve güvenilir mali bilgi sunan bir mali raporlama sistemi oluşturmaktır(Acar,2002).

3.3.6.1.Türkiye Muhasebe Standartlarının Amacı ve Gelişimi

Muhasebe standartları ülke genelindeki birliğin sağlanması için tek düzelik, açısından önemlidir. Standartlar işletmeler tarafından hazırlanmış mali tabloların analiz edilmesini ve karşılaştırılmasını kolaylaştırır. Bunun sonucu olarak tekdüzelik sağlanmış olması, aynı zamanda, muhasebe alanında standartlaşmaya yardımcı olur. Standartlaşma ile birlikte muhasebe uygulamaları ve finansal tabloların kullanıcıları arttıkça muhasebe standartlarının önemi de artmaktadır(Erdoğan,2002). Muhasebe standardı, mali tablo ve raporlar ile bunlara esas olan mali verilerin standart kurallara göre islenmesine olanak sağladığından dolayı önemlidir.

Ulusal Muhasebe Standardı belirli bir devletin ülkesi sınırlar içindeki, topraklarında devletin hâkimiyeti ülke içindir. Belirli bir sistem kurularak o ülkedeki kurum ve işletmelerde muhasebe birliğini sağlamak amacındadır. Sonucunda bu kurum ve işletmeler, sisteme göre, o ülkedeki ilgili yerlere hesap verileceğinden önemlidir.

Her ülkede standartlaştırma ile ilgili çalışmalar yapılmaktadır. Dünyada ki ülkeler arasındaki ticari ilişkilerin her geçen gün gittikçe artması, uluslararası şirketlerin sayısının gün geçtikçe çoğalması, nedeniyle muhasebenin standartlaştırılması konusundaki, uluslararası çalışmaların artmasına sebep olmuştur. Bu çalışmaların sağlayacağı avantajları şu noktalarda toplanabilmektedir. Bunlar;

- Uluslararası finansal bilgilerin karşılaştırılması,
- Finansal bilgilerin kısa sürede benzer konuları karşılaştırarak zamandan tasarruf edilmesini sağlar.
- Tüm dünyada ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi yükseltmek ve uyumlaştırmadır.

Türkiye’de muhasebe standartlarının standartlaştırma çalışmaları ilk kez kamu alanında, gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleştirmiş. 1972 yılında uygulamaya konulan Kamu İktisadi Teşekkülleri Tekdüzen Muhasebe Sistemi bu alanda ilk çalışmadır. Bu sistem 1993 yılına kadar kamuda uygulanmıştır. Ülkemizde muhasebe alanındaki mevzuatının oluşturulmasında ise ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ve uygulamalarının etkileri görülmüştür.

Ülkemizde muhasebe alanındaki çalışmalar, Türkiye Bankalar Birliği, Türk Standartları Enstitüsü, Sigorta Murakabe Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılmış çeşitli çalışmalar da mevcuttur. Ancak, en kapsamlı çalışma, tüm ülke genelinde uygulanması zorunlu tutulmuş olan Maliye Bakanlığı tarafından yapılan çalışmadır. Bu çalışma Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Muhasebe Standartları Komisyonu, bir ilke imza atarak, 1992 yılında “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ni yürürlüğe sokarak, ülkede önemli bir boşluğu doldurmuştur.

Türkiye’de muhasebe standartlarının standartlaştırma çalışmalarına, bu kurullar, yaptıkları çeşitli çalışmalarla, ülkemizde muhasebe standartları katkılarının yanında bunları kullanmanın, kültürünün de yerleşmesi konusunda önemli katkılar yapmışlardır. Ancak, muhasebe standartlarıyla bu kadar fazla kurumun ilgilenmesi, karmaşaya sebep olmuştur. Bu nedenle, ülke genelinde muhasebe standardı yayınlamak amacıyla, 2002 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.

Bu alandaki çalışmaların yapan kuruluşlar, Türkiye Muhasebe Standartlarının(TMS), kabul görmesi için (IFRS / IAS) setinin resmi çevirisine gereksinim olduğunun tesbit edilmesi üzerine, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB) ile TMSK(Türkiye Standartlar Kurulu) arasında anlaşma imzalanmıştır. Anlaşmadan sonra IASB’in yayımladığı standartların telif hakkı satın alınarak Türkçeye çevirimi sağlanmıştır.

Bu yoğun ve uzun çalışmalarda TMS’nin amacı; dünyada kullanılan Uluslararası Muhasebe Standartları doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir, açık ve anlaşılabilir ihtiyaca uygun şeffaf finansal tabloların ülkede bilgi kullanıcılarına sunulabilmesi ve karar alabilmelerine yardımcı olabilmektir. Bu konuda büyük çalışmalar olduğu görülmektedir. Ancak halen Muhasebe Standartları kullanılmasında sıkıntılar yaşanmaktadır. Bu nedenle kullanılması için sıkı denetimlerle pratikte kullanımı yaygınlaştırmalıdır.

Türkiye Muhasebe Standartları konu ve Resmi Gazete Tarih ve Sayısı olarak şu şekilde sıralaya biliriz:(WEB-6 Türkiye Muhasebe Standartları)

Tablo 3.3 TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

KONU	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
Kavramsal Çerçeve	16.01.2005 - 25702
TMS 1:Finansal Tabloların Sunuluşu	16.01.2005 - 25702
TMS 2: Stoklar	15.01.2005 - 25701
TMS 7: Nakit Akış Tabloları	18.01.2005 - 25704
TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	20.10.2005 - 25972
TMS 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	20.10.2005 - 25972
TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri	26.10.2005 - 25978
TMS 12: Gelir Vergileri	28.03.2006 - 26122
TMS 14: Bölümlere Göre Raporlama	03.03.2006 - 26097
TMS 16: Maddi Duran Varlıklar	31.12.2005 - 26040
TMS 17: Kiralama İşlemleri	24.02.2006 - 26090
TMS 18: Hasılat	09.12.2005 - 26018
TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	30.03.2006 - 26124
TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	01.11.2005 - 25983
TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri	31.12.2005 - 26040
TMS 23: Borçlanma Maliyetleri	15.07.2007 - 26583
TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları	31.12.2005 - 26040
TMS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	01.03.2006 - 26095
TMS 27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	17.12.2005 - 26026
TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar	27.12.2005 - 26036
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	31.12.2005 - 26040
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar	31.12.2005 - 26040
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum	28.10.2006 - 26330
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç	28.03.2006 - 26122
TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama	02.02.2006 - 26068
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü	18.03.2006 - 26112
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	15.02.2006 - 26081
TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.03.2006 - 26111
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	03.11.2006 - 26335
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17.03.2006 - 26111
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler	24.02.2006 - 26090

<http://www.muhasestandartlari.com/>

3.3.6.2. Türkiye Muhasebe Standartlarına İlişkin Kurumlar

Türkiye’de muhasebe standartlarına ilişkin kurumlar ulusal muhasebe uygulamalarının, uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırılması sürecini başlatmak için kurulmuşlardır. Ülkemizde muhasebe standartlarını oluşturma yönünde çalışmaları yapan çeşitli kurum ve kuruluşlar birçok çalışmalar yapmışlardır. Türkiye’de muhasebe standartlarını ilişkin kurumlarla oluşturulmasına yönelik yapılan çalışmalar ve kuruluşlar; ilgili bilgileri şöyle sıralayabiliriz.

- İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- Sermaye Piyasası Kurulu,
- Türk Standartları Enstitüsü,
- Türkiye Bankalar Birliği
- Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu,
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK),
- TTK Değerleme İlkeleri ve Muhasebe Standartları çalışmaları...

Türkiye Muhasebe Standartları’nın (TMS) geliştirilmesi, yaygın olarak kullanılması ve sorunların çözülmesi için finansal bilgi kullanıcıları doğru kararlar alabilmek için uygulamaları yasal zemine ve pratiğe indirgemelerde Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulan 1989 yılında, 3568 sayılı yasa ile muhasebe mesleğini özel bir statüye kavuşmuş olan, Türkiye Muhasebeciler Odaları Birliği (TÜRMOB) başlatmıştır. TURMOB bünyesinde, 1994 yılında kurulun Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) bu alanda önemli çalışmalar yürütmüştür.

TMUDESK’in amacı, bağımsız bir kurul olarak ülkede faaliyette bulunan işletmelerin finansal tabloların düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek ve standartların uygulamaya konmasında yaptırım gücünün yanında standartları hazırlayıp yayınlama yetkisi olan bir kuruldur.

Ayrıca, Mevzuattan kaynaklanan sorunlar giderilip meslek mensuplarının, TMS'nin nasıl uygulanacağı hususunda bilgilendirilmeli ve eğitimden geçirilerek, TMS esaslarına göre yapılıp yapılmadığını denetlemektir. Finansal tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını saptamak yine TMS'nin önemli bir görevidir.

TMS'nin Ulusal Muhasebe Standartlarının saptanmasında aşağıdaki ilkeleri benimsemiştir:

- Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarını esas almak,
- Ülke yapısına uygun gerekli düzenlemeleri yapmak,
- Türk ekonomisinin yapısının bulunduğu durumu ile işletmelerinin yapısı ve gereksinimleri göz önünde bulundurmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasını temel alınacak, muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayıma hazırlanmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesine ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerle ilgili çalışmalar yapmak,
- Muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden muhasebe standartlarının geliştirilmesidir.

TMS'nin çalışmaları, denetim standartları komisyonu tarafından "Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Yönergesi"ne göre yürütülmüştür. Bu standartların oluşturulması sürecinde, saptanan standartların Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile uyumlu olmasına, Türk ekonomisine ve işletmelerin yapısı ile uygun olabilecek şekilde pratikte sorunların az olmasına dikkat edilerek hazırlanmıştır.

Bu çalışmalar sonunda, kurul 14.04.1996 tarihli toplantısında 11 adet standart taslağının "Türkiye Muhasebe Standardı"(TMS) olarak kabul edilmiştir. Bu standartlar 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Yayımlanmış Türkiye muhasebe standartları bu standartlar yürürlük tarihleri ile birlikte aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.4 Yayımlanmış Türkiye Muhasebe standartları

YAYIMLANMIŞ TÜRKİYE MUHASEBESTANDARTLARI	YÜRÜRLÜK TARİHİ
TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu	1 Ocak 2000
TMS-2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama	1 Ocak 1997
TMS-3 Nakit Akış Tabloları	1 Ocak 1997
TMS-4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler	1 Ocak 1997
TMS-5 Konsolide Finansal Tablolar	1 Ocak 1997
TMS-6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	1 Ocak 1997
TMS-7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	1 Ocak 1997
TMS-8 Maddi, Manevi Olmayan Duran Varlıklar İle Özel Tükenmeye Tabi Varlık	1 Ocak 1997
TMS-9 Amortisman Muhasebesi	1 Ocak 1997
TMS-10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar İle Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	1 Ocak 1997
TMS-11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması	1 Ocak 1997

<http://www.mevzuatdergisi.com/>

Kurul, 1996-1999 tarihleri arasında diğer muhasebe standartları ile denetim standartları üzerindeki çalışmaları devam etmiştir. Muhasebe standartlarına ilişkin çalışmalar sonucunda 6 adet taslaklar hazırlanmış ve bağımsız denetim ile ilgili genel denetim standartlarına tamamlamıştır.

TMUDESK,'in hızlı ve güvenilir çalışmaları sonucun da Türkiye Muhasebe Standartlarını(TMS) hazırlayıp yayınlamaya başlamış ve 1 Ocak 2002 tarihi itibarıyla 19 adet muhasebe standardı yayımlanıp yürürlüğe girmiştir. Bu standartlar Türkiye Muhasebe Standartları adı altında toplu bir şekilde yayınlanmıştır. Bu standartlara yukarıdaki tablodaki standartlara ek olarak şöyledir:

TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS-13 Stoklar

TMS-14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS-15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

TMS 16: Banka, Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması

TMS 17: Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 18: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri

TMS 19: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

TMUDESK tarafından yayınlanan bu standartların amacı uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırmak olarak kabul edilebilir. Bu çalışmalar sonucunda Türkiye Muhasebe Standardı kabul edilmiştir. Yeni Muhasebe standartları 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğü girmiştir. Böylece Kurul'ca kabul edilen Türkiye Muhasebe Standartları uygulanmaya başlamıştır. Muhasebe standartlarına ilişkin kurumlardan olan ve Türkiye'deki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlıklı uygulamaya son vermek amacıyla, Türkiye'de Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 1999 yılında kurulmuş olup muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlayan TMSK 2002 yılında ilk toplantısı ile muhasebe standartlarına katkılarını sunmuştur.

TMSK görevi, denetlenmiş olan finansal tabloların ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için Türkiye muhasebe ilkelerinin gelişmesi ulusal muhasebe standartlarını tespit etmek yayımlamaktır. TMSK 2006 yılında uluslararası Muhasebe Standartları (IFRS) ve yorumlanan çevirisi niteliğindeki TMS, TFRS ve yorumları hazırlanmış ve yayımlanmıştır. BDDK, SPK ve Hazine Müsteşarlığının kendi alanları ile ilgili olarak standart yayımlama konusunda yetkileri olmasına rağmen, bu yetkilerini kullanmamışlardır. Daha önce çıkardıkları kendi muhasebe yönetmeliklerini iptal ederek TFRS'leri zorunlu hale getirilmiş ülke çapında kullanılmaya başlanmıştır.

Ülkemizde zorunlu kullanılmaya başlayan muhasebe Standartları,13.01.2011 tarihinde meclis de kabul edilerek, 14.02.2011 tarihinde de 27846 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanarak yürürlüğe koyulan yeni TTK 88. Maddesine uygun olarak, TMSK tarafından yayımlanan standartların uygulanması zorunlu hale getirilmiştir. Ülkedeki tüm işletmeler, Türk Ticaret Kanunu Tasarısıyla halka açık olsun olmasın muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan, IFRS' ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'na uygulamaları zorunlu getirilmektedir.

Bir diğerk ifadeyle bu zorunluluk Türkiye’de Türk Ticaret Kanunu’na tabi bütün işletmelerin mali tablolarını hazırlarken IFRS ile tam uyumlu TMS‘ yi uygulamak durumunda

3.3.6.3. Yasal Dayanak, Yetkili Kuruluş

Standartların uygulamalarında birçok ülkede sıkıntılı süreçlerden geçmiştir. Ülkemizde de karşılaşılan bir durumdur. İşletmelerin muhasebelerinde uygulama birliğini sağlamak amacıyla, yasal düzenlemelerden oluşan hükümleri ile bütünlenen ve uyulması gerekli düzenlemeler yapılmak zorundadır. Çünkü bu yapılmaz ise muhasebeyi yönlendiren standartların otoritelerce değiştirilmeye kalkışılması bir kısım işletmelerin işine gelirken, bir başka grupta ise imkansız zararlara yol açmaktadır. Uygulamayı yapan gelişmiş ekonomilerde geçmişte standart değişikliklerinin birçok zorluklar yaşanmıştır. Bu ülkelerde uygulama birliğinin ve güvenliğinin sağlanabilmesi için standart belirlemede şu yöntemler öngörülmüştür.

1- Düzenlenen standartlar seçmeli olmaması için mutlaka “Yasal düzenleme” ile uygulamaya geçilmelidir. Bunlardan biri, yasal dayanaktır. Uygulanmak üzere çıkarılmış tüm standartların kabul görmesi için açıklayıcı ilkelerle birlikte uygulanmasını sağlayabilmek için yasal bir yaptırım gücünün olması gerekir. Ülkemizde bugün, finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisinin yasayla, SPK’na kuruluş tarafından yerine getirilmiştir.

2- Önemli etkenlerden biride standartları oluşturun kuruluşların çıkar gruplardan etkilenmemeleri için bağımsız olmalıdır. Örneklere bakıldığında, ABD de FASB’ın üyelerini bağımsız bir kuruluş olan Finansal Muhasebe Vakfı(FIF) tarafından atanmaktadır. Bu kuruluşların süreçlerine bakarak, standartlar oluşturulurken “bağımsız düzenleyici kuruluşlar “ tarafından belirlenmelidir.

3- Oluşturulan standartların belirli bir güçler tarafından topluma empoze edilmeyip, tüm ilgili çevrelerin standart oluşum sürecine katılımının sağlanmaya çalışmalıdır. Bu nedenlerden dolayı standartlar genel kabul görme niteliğini kazandırmak için Devlet, standart düzenleme yetkisini gelecek baskılardan etkilenmeyen “özerk bir kuruluşa” devretmelidir.

4- Küreselleşmenin etkisiyle, dünyadaki gelişmelere uyum sağlayabilmek için Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sağlayabilmek ve standartların üretilmesi buna paralel olarak uygulanabilmesi için önemli hedefler arasında olması gerekir. Bu düzenlemelerin yapıp bu aşamalardan geçmek, ülkelerin kendi hukuk düzenleri, ekonomik sistem yapılarına bağlı olarak işletmelerin gelişmişliği ve ortaklık yapılarına, sermaye piyasasının gelişmişlik düzeylerine bağlıdır. Ancak, ülkelerdeki gelişmeye bakıldığında kaliteli ve uygulanabilir standartların üretilebilmesi ve ülkelerde uygulama birliğinin ve güvenliğinin sağlanabilmesi gereklidir.

3.3.6.4. Türk Muhasebe Standartları Listesi

Yayımlanmış muhasebe standartlarının listesi ve konuları ilgili bilgiler aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.5 Türk Muhasebe Standartları Listesi

Muhasebe Standardının Adı ve Yürürlük	Tarihi
Tarihi Maliyet Sistemi İçinde Stokların Değerlendirilmesi ve Sunulması	1.1.1976
Birleşik (Konsolide) Finansal Tablolar	1.1.1977
Değişen Fiyatlar Karşısındaki Muhasebe Uygulamaları	1.1.1978
Finansal Durumda Değişmeler Tablosu	1.1.1979
Olağanüstü ve Önceki Dönem Kalemleri ve Muhasebe Yöntemlerindeki Değişiklikler	1.1.1979
Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	1.1.1980
Bilanço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler Bilanço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar	1.1.1980
İnşaat Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	1.1.1981
Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi	1.1.1981
Dönen Varlıkların ve Kısa Vadeli Borçların Sunuluşu	1.1.1981
Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması	1.1.1983
Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerinin Yansıtan Bilgiler	1.1.1983
Duran Varlıklar, Tesis ve Donanımın Muhasebeleştirilmesi	1.1.1983
Kira Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	1.1.1984
Hasılatın Tanımı	1.1.1984
Emeklilik Haklarının Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolar Açıklaması	1.1.1985
Devlet Subvansiyonları ve Devlet Yardımının Açıklanmasıyla İlgili Muhasebe	1.1.1984
Kur Değişmelerinin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi	1.1.1985
İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi	1.1.1985
Finansman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	1.1.1986
İlgili Taraf İşlemlerinin Kamuya Açıklanması	1.1.1986
Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	1.1.1987
Emeklilik Yardım Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması	1.1.1988
Birleşik (Konsolide) Finansal Tablolar ve Bağlı Şirket Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi	1.1.1990
İlgili Şirket Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi	1.1.1990
Heper enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama	1.1.1990
Banka ve Benzeri Finans Kurumlarının Finansal Tablolarının Açıklanması	1.1.1991
Ortak Girişimlerdeki Ticari İlişkilerin Mali Raporlanması	1.1.1992

BÖLÜM 4: MUHASEBE SİSTEMLERİNİN İŞLETMELERE SAĞLADIĞI FAYDALAR

4.1.Muhasebe Sistemine Genel Bakış

Muhasebe sisteminde ele alınan temel konu işletmedir. Firmaları ilgilendiren ekonomik olayları ve bunların sonuçlarını değerlendirebilmek için, belirli sınıflandırma ve düzene sokmak için oluşturulmuş düşünce sistemidir. Bu düşünce sisteminde, şirketlerin belirli bir dönemde ve dönem sonucudaki faaliyetlerini değerlendirebilmektir. Bu nedenle, işletmelerin kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların nerede kullanıldıklarını belirlemek ve kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışlarını işletmenin finansal açıdan durumunu değerlendirerek ilgili taraflara iletilmesidir.

İşletme, genel anlamıyla ihtiyaçlara cevap verebilmek için mal ve hizmet üreten bir örgüttür. Mal ve hizmet üretmek için, işletme kuruluşunda bir sermayeler başlar. Bu başlangıçta sermayenin değerini para olarak gösteren bir bilanço gerektirir. İşletme kurulduktan sonra ise, tedarik, üretim ve pazarlamayı kapsayan faaliyetleri para olarak değerlendirecek ve takip edecek bir sistem olmazsa işletmenin varlığından söz edilemez. Bütün bu işlevlerini ise muhasebe sistemi ile yerine getirilir.

Muhasebe sistemi, bir işletmenin faaliyetlerine ilişkin yükümlülüğünü yerine getirmek amacıyla işlemleri ve yöntemleri belirleyerek kayıtların oluşturulmasını gerektirir. Konulara ilişkin, belgeler ve muhasebe defterlerine kaydetme ve raporlama ile ilgili usul ve yöntemler oluşturulması şu şekilde olur:

- İşlemlerin gerçek olup olmadığının belirlenmesi ve kaydedilmesi,
- Finansal raporlama, uygun şekilde sınıflandırılmasını,
- Mali tablolarda uygun para değeriyle gösterilmesini,
- İşlemlerin kaydının, için: işlemin meydana geldiği dönemin belirlenmesi,
- İşlemlerin raporlama ve mali tablolarda gerektiği şekilde gösterilmesi.

Özet olarak; muhasebe, ticari işlemler sistemli bir biçimde saptama, toplama, kaydetme sınıflandırma ve özetleme işlemlerini, yorumlayarak ticari kişiliğin sahip ya da ortaklarına yöneticilere ve bu kişilikle ilgisi, ilişkisi bulunan diğer kimselere, gereksinme duydukları uygun ve yararlı bilgileri sağlayan sanat, bilim ve uygulama düzenidir(Altuğ,2006).

4.1.1. Muhasebe Sistemi Ve Önemi

İşletmelerde muhasebe sistemi neden önemli?

Muhasebe, işletmeyle ilgili ekonomik bilgileri belirler, biriktirir, işler sınıflandırır, özetler ve raporlar. Muhasebe sistemini kuramayan işletmeler, maliyetlerini belirleyememekte, mali tablolarını hazırlayamamakta, karlılık analizleri yapamamaktadır. İşletmelerin günümüz rekabet ortamında karlı bir şekilde yaşamlarını sürdürebilmeleri için muhasebe bilgi sistemlerini çok iyi kurmaları gerekir.

Günümüzde işletmelerin sorunlarından biride, sağlıklı muhasebe sistemlerinin olmayışıdır. Bu nedenden, işletmelerin sağlıklı finansal ve yönetsel kararları alamamaktadırlar. Geleceği göremeyen, işletmeler, ürün maliyetlerini belirleyememekte, mali tablolarını hazırlayamamaktadır. Bu nedenle gider ve satış bütçelerini hazırlamayan, finansal raporlar oluşturamayan işletmeler uzun süre ayakta kalamamakta. Özellikle ekonomik kriz dönemlerinde bu tür işletmeler kötü sürprizlerle karşılaşmaktadırlar. Bu sorunların giderilmesi için sistemlerin içeriğine bakmak gerekir. Muhasebe sistemi, birbiri ile ilişkisi, olan muhasebe öğelerini ve özellikle işlem muhasebesi ile işletme muhasebesi arasında düzenleyici bir özeliğe sahiptir. Bu nedenle, İşlem muhasebesi, belgelerin düzenlenmesi, hesapların tutulması ve sonucun çıkarılması bölümlerinden oluşur.

Bu iletiler yapılması esnasında işletmenin yapısı ve faaliyetleri ile ilgili yapılacak planlamada, uygulamaya yönelik olarak alınan kararlarda ve kararların uygulanmasıyla birlikte yapılması gereken kontrollerde, işletmenin amaçlarına uygunluğunun analizinde gerekli bulunan bilgilerin elde edilmesinde muhasebe sistemi önemli bir yer tutmaktadır.

Muhasebe sistem ile İşletmelerin faaliyetlerini yönetebilmek için muhasebe kavramlarını bilmek gerekmektedir. İşletme yöneticileri sermaye stokunu en iyi şekilde sunan finansal tablolara ihtiyaç duyarlar ve muhasebe sistemi onların bu ihtiyacına zamanında ulaşılabilecek muhasebe bilgileri üzerinde yapılan bilinçli değerlemeler, yorumlar yardımı ile işletmeler başarılı olarak yönetebilirler.

Muhasebe sisteminin yalnızca işletme yöneticilerine değil aynı zamanda işletme sahipleri, finans kuruluşları, çalışanlar, tüketiciler ve devlet gibi değişik işletme çıkar gruplarına karşı da sosyal ve yasal yükümlülükleri bulunmaktadır. Yatırım yapmış olan pay sahiplerine, mali analiz uzmanlarına, kredi verenlere, çalışanlara ve yasal kuruluşlara muhasebenin sağlayacağı bilgilerin aktarılması gerekir. İşletmenin sermayesi, nakit akışı hakkında, dönem sonlarında, işletmenin o tarihteki faaliyetlerinin sonucunu yansıtan bilançosu, gelir tablosu, satılan malların maliyeti, fon akış tablosu, nakit akış tablosu gibi tablolar hazırlanır ve raporlar halinde sunulur(Çaldağ,2003).

Bu sorumluluklar çerçevesinde sistemin ne kadar önemli olduğu vurgulamak gerekirse, muhasebe sistemini işletmeyen, faaliyetleri içerisindeki maliyetlerini belirleyemezler, bu belirsizlik sonucunda mali tablolarını hazırlayamazlar. Sonuç olarak gider ve gelirlerindeki, karlılık analizlerinin sonuçları doğru olmayacaktır. Unutmamak gerekir ki işletmeler doğru kararlar alarak yönetilir. Doğru kararlarda ancak iyi kurulmuş muhasebe sisteminden elde edilir.

Muhasebe sistemleri bir firmada temel olarak aşağıdaki bilgileri oluşturmaya çalışır:

- Uzun vadeli hazırlanmış planların geliştirilmesi,
- Şirket kaynakların dağılımı ile ilgili kararlar,
- Faaliyetlerle ilgili maliyet planlaması,
- Performans ölçümü ve değerlendirilmesi,
- Finansal bilgilerin oluşturulması ve raporlanmasıdır.

Genel olarak düşünüldüğünde işletmeleri var oluşları güçlü bir muhasebe sisteminin mevcudiyetine bağlıdır. Bu açıdan bakıldığında; muhasebe sisteminin, işletmelerinin temel faktörlerinden olduğu söylenebilmektedir.

Dünyadaki gelişen hızlı teknoloji ve ekonomik gelişmeler, şirketlerin büyümesine neden olmuştur. Bu gelişimler rekabet ortamını da, beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla başarılı şirketler doğru kararlar almalarından dolayı, güvenilir ve doğru bilgi elde etmektedirler. Bu şirketlerin, sonuçta güvenilir ve gerçeği gösterecek mali tablolar ortaya çıkarmıştır. Bu başarıları hiç kuşkusuz, etkin bir muhasebe sisteminin varlığıyla mümkün olmaktadır.

4.1.2.Küreselleşme ve Muhasebe Sistemi

Dünya genelinde küreselleşme sürecinin oluşturduğu durum, işletmelerin dünyanın bütün bölgelerinde tek bir pazar oluşturarak faaliyet gösterebilmesi çabası yatmaktadır. Dünya Ticareti içinde gelişen, uluslararası ticaretteki yeni düzenlemeler küreselleşme ile hızlı bir şekilde değişimlere ve dönüşüme dayanan bir sistemdir. Bu sistem içerisinde ülkeler arasındaki mal, hizmetlerde, uluslararası sermaye hareketleri ile hızla gelişen teknolojiye bağlı gelişimlerle, dünya geneline yayılan bir ekonomik bir süreçtir.

Küreselleşme kısa süreli geçici bir süreç değildir. Ulusal ve sınırları aşan, ekonomik faaliyetlerin artması olarak tanımlanmış ve sermayenin yatırımının ve insanların ise göç ederek sınırları aşması sonucunda oluşmuştur. Özellikle iletişim alanındaki teknolojik gelişmeler birlikte devletlerin birbirleriyle ekonomik ilişkilere artırılması sonucu gelişen küreselleşme olgusu, firmalar ve sistemleri üzerinde kendine özgü etkilerini hissettirmektedir.

Küreselleşme deyince akla gelenler:

- Küreselleşme amacı, coğrafi sınırları ortadan kaldırarak,
- Uluslararası paylaşımını gündeme getirmesi,
- Küreselleşme; şirketlerin tüm dünyayı tek bir Pazar olarak görmeleri,
- Sanayi üretimi ve finansal hizmetler ile dünyayı yeniden şekillendirmek,
- Ulusal sınırların içinde çok uluslu şirketlerin etkisinin artırmak,
- Uluslararası denetim firmalarının kurulması,
- Ülkelerin mali tablolarının karşılaştırılabilmesi,
- Muhasebe standartlarının ulusal sınırların dışına taşmasına neden olmuştur.

Bu nedenle küreselleşmenin yayılması ile şirketler uluslararası yatırımlar yapmaktadır. Bu yatırımlar doğrultusunda sınırların ortadan kalkması, bir takım değerlerin uluslararası düzeyde ortak kullanımını ortaya çıkarmıştır. Bu durum muhasebe sistemini etkilemektedir. Bu özgün yapı içerisinde şirketlerin uluslararası nitelik kazanması veya uluslararası ticari faaliyet içerisinde yer almalarıdır. Uluslararası faaliyette bulunulan ülkenin ekonomik seviyesi, sanayileşme oranı, uluslararası arenada siyasi istikrar ve maliye politikaları, yabancı sermayeye olan tavırları, hükûmet, dış ticaret mevzuatı, bürokrasi ve diğer kültürel farklılıklar ayrı ayrı gözden geçirilmelidir(Dinçer,1998).

Uluslararası ticaretle bütünleşme sağlanırken dikkat edilmesi gereken, küreselleşme ile başlayan değişim ve dönüşümden kaynaklanan ekonomik krizleri beraberinde getirdiğinden bu geçiş süreçlerinde yaşanacak değişimlere karşı kendimizi hazırlamak, gerekir. Hazırlıkları yapıldığında, küreselleşmenin özelliklerinden kaynaklanan hızlı gelişen rekabet ortamında, küçülmeden çok şirketlerin durumunu iyi değerlendirilerek büyümeleri için fırsatları yakalayarak karlılığı arttırmaya yönelik olmalıdır. Şirketlere karlarını arttıracak olanakları yakalamak olmalıdır. Bundan dolayı etkin bir bilgi sisteminden yararlanarak şirketleri etkileyen önemli faktörlerden biri olan muhasebe sistemini sağlam kurulmasıdır. Dolayısıyla, küreselleşme çabaları doğrultusunda artan bilgi ihtiyacı, önem verilmelidir. Bunlar yapılmadığında, ülkelerin muhasebe sistemlerini de doğrudan etkilenecektir.

Dünyada yayılan küreselleşme uzun yıllardır ülkemizi de etkilemektedir. Bu etkileşim içerisinde şirketlerimiz de uluslararası da ticari yatırımlar yapmaya başlamıştır. Buna paralel olarak ülkemize de yabancı yatırımcılar her geçen gün yatırımlarını artmaktadır. Bu durum karşılıklı olarak mali tabloların uluslararası ortak kullanılacak, düzenlemeler yapılarak, firmaların mali bilgilerinin karşılaştırılabilir duruma getirilmesi oldukça önem kazanmıştır. Karşılaştırılabilir olan, mali tabloların kullanıcıları dünyada yatırımcı ve finansörlerdir. Bu kullanıcılar ise kararlarını temel olarak mali tabloları değerlendirerek, karşılıklı olarak mali ve ekonomik durumlarını analiz ederek verirler. Ancak, ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamaları, mali tabloları karşılaştırılabilir olmaktan çıkarır. Bu da mali tablo kullanıcılarının kararlarını güçleştirir.

Bu çerçevede Küreselleşmenin doğrudan etkilediği ülkemizde etkin bir bilgi sisteminden yararlanarak şirketleri etkileyen önemli faktörlerden biri olan muhasebe sistemini sağlam kurmaktır. Bunun birlikte Türkiye Muhasebe Standartlarının etkin bir şekilde kullanılması gerekir. Ulusal veya uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir bilgi üretilmesine önemli ölçüde, geliştirilmeliyiz. Çünkü bu çalışma yaygınlaşan küreselleşme çabaları doğrultusunda ülkemize önemli avantajlar sağlayacaktır.

4.2.Muhasebe Sisteminin Gereksinimi Ve Etki Alanı

Muhasebe sistemi, işletmenin hareketlerini belgelere dayalı tespit yaparak kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve yorumlayarak özel tablolara dönüştürerek, raporlama işlemlerini yapmaktır. İşletmelerin kurdukları muhasebe sistemlerinde çeşitli hatalar yapılabilmektedir. Bu hataları önleyebilmek için iyi bir muhasebe sistemin olması gerekir. Bu muhasebe sistemini planlanırken temel olarak aşağıdaki unsurların bulunması gerekir.

- İşletmenin kuruluşuna uygun bir hesap plan oluşturulması,
- Hesapların kullanımını açıklayan muhasebe yönetmenliği,
- Bütçeleme sistemi,
- İşletmenin faaliyetlerine uygun muhasebe sistemi oluşturulması,
- İyi bir belge akış düzeni ve bilgi işlem sistemidir.

Muhasebe sisteminin işletmelere sağladığı hizmetleri şu şekilde açıklanabilir:

Yöneticiler İşletmenin yapısı ve faaliyetleri ilgili bilgiler sayesinde yapılacak planlamada, uygulamaya yönelik olarak kararlar alınacaktır. Bu kararların alınması ve uygulanmasıyla birlikte her hesap döneminde tekrarlanan rutin faaliyetler ile hangi hesap döneminde karşılaşılabileceği önceden kestirilemeyen özel sorunları planlamasında ve kontrollerde, önem taşımaktadır. Bu alınan kararların işletmenin amaçlarına uygunluğunun analizinde gerekli bulunan bilgilerin elde edilmesinde muhasebe sistemi önemli bir yer tutmaktadır.

Muhasebe sisteminin yalnızca işletme yöneticilerine değil aynı zamanda işletme sahipleri, alacaklılar, finans kuruluşları dışında, örgütün yönetimine katılmadıkları halde örgüt faaliyetlerinden etkilenen ve devlet gibi dış gruplar, kararlar alabilmek için bu bilgilerden yararlanırlar. Bu nedenle değişik işletme çıkar gruplarına karşı da sosyal ve yasal yükümlülükleri bulunmaktadır. Yükümlülüklerini yerine getirmek için muhasebe sistemine olan gereksinimi ve etki alanı alanını üç temel fonksiyonlarla yerine getirebilecektir.

1-Yöneticilerine alacakları kararlarda yardımcı olmak

İşletme yöneticileri firmanın gelecekteki faaliyetleri ile ilgili çok değişik kararlar almaları gerekmektedir. İşletmeye yönelik stratejik kararları, alması için işletme faaliyetlerine ilişkin muhasebe tarafından para ile ölçülerek kayıtlara alınmış, sınıflandırılmış, özetlenerek raporlanmış ve analiz edilerek yorumlanmış bilgiler kullanılmaktadır(Gökçen,2009). Yöneticiler bu bilgiler çerçevesinde her hesap döneminde tekrarlanan faaliyetler ile hangi hesap döneminde karşılaşılacağı önceden kestirilemeyen sorunların tespiti ve giderilmesi için planlamalar yaparak kontrol olanağı bulurlar.

2-Taraflara işletme hakkında gerekli bilgileri sunmak

Muhasebe sisteminin yalnızca işletme yöneticilerine değil aynı zamanda çıkar gruplarına karşı da sosyal ve yasal yükümlülükleri bulunmaktadır İşletme ile ilgili mali bilgilere sahip olmak isteyen ilgili taraflar, ihtiyaç duydukları bilgileri muhasebenin ürettiği raporlara bakarak gerekli bilgiler edinirler. İşletme ile ilgili taraflar veya çıkar gruplarını aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

- Devlet kurum ve kuruluşları,
- İşletmede çalışanlar,
- Yöneticiler,
- İşletme sahibi (veya ortaklar)
- Satıcılar,
- Alıcılar,
- Kamuoyu,

- Bankalar ve kredi kurumları,
- Yatırımcılar,
- Rakip işletme,

Muhasebe sisteminin gereksinimi ve etki alanı alanını oluşturan bu çıkar gurupları temel fonksiyon olarak görmek gerekli çünkü her açısından her zaman bir çevre oluşturmaktadırlar.

3-İşletme varlıklarını korumak

İşletmeler faaliyetlerini sürdürebilmek için kuruluş aşamalarından başlayarak çeşitli varlıklara sahip olurlar. Bu varlıkların fiziki korunması ve kayıt altına alınarak tespit edilmesi gerekir. Eğer, bir işletmede varlıklara ait kayıt yapılmıyorsa; o işletmenin ne kadar varlığa sahip olduğu, bu varlıkların ne kadar eksildiği bilinmez. İşletmenin fiziki varlıkları çalınmaya, yanlış kullanılmaya ve tahribata uygun durumdadır. Yönetim bu olumsuzlukları önlemeye yönelik kontrol unsurlarını oluşturmak zorundadır. İşletme varlıklarını korunması işletme yönetiminin temel fonksiyonu olarak ele alınabilir.

4.3. Muhasebe Sistemini Etkileyen Faktörler

Her ülkenin muhasebe sistemini etkileyen faktörlerden oluşmaktadır. Muhasebe sistemi toplumun ihtiyaçlarına cevap verebilmeli ve değişimlere ayak uydurabilmelidir. Bu yönüyle ele alındığında, muhasebe sistemlerini etkileyen faktörlerde incelemek gerekir. Muhasebe sistemlerini etkileyen faktörleri şöyle sıralayabiliriz: Kültürel faktörler, ekonomik faktörler, Uluslararası Faktörler, İşletmelerin Ortaklık ve Örgütlenme yapıları, devlet, ekseninde toplandığı görülmektedir.

4.3.1. Kültürel Faktörler

Bir ülkenin muhasebe sistemini etkileyen önemli çevresel faktörlerden birini kültür oluşturur. Kültür toplum tarafından ortak olarak yaratılan bir anlam ve değerler ile davranışları içine alan bir olgudur, Kültür görelidir, yani her toplumun kendine özgü kültürü vardır. Aynı zamanda kültür tarihseldir, geçmişten günümüze süregelmektedir.

Bu anlamda ülkelerin sosyal ve ekonomik yönüne etki eden kültürel özellikleri muhasebe sistemlerini düzenlemelerinde etkisini hissettirmektedir. Muhasebe ve kültür değerleri meslek mensuplarının dikkate alınması gerekir. Açık bir sistem olarak muhasebe de bu etkiden payını almaktadır. Dolayısıyla bir olgu olarak kültür farklılıkları ülkelerin muhasebe sistemleri üzerindeki etkisi arındırılmalıdır.

4.3.2.Ekonomik Faktörler

Ülkelerin ekonomileri geliştikçe, ülkenin ekonomisi ve finansal hareketliliği artmakta, dolayısıyla muhasebe uygulamaları da çeşitlenmekte ve ihtiyaçlara cevap vermek için sürekli gelişmektedir. Bir ülkede ekonominin gelişmesinin ilerlemesi o ülkedeki işletmelerin kaynak ihtiyacı artacaktır. Bu nedenden dolayı muhasebe de sistemlerini geliştirecektir. Gelişimlere paralel olarak kalitesinin de artması beklenecektir.

Muhasebe uygulamalarını etkileyen faktörlerden biride enflasyondur. Enflasyonun dikkate alınmaması durumunda, işletmenin finansal tablolar üzerindeki etkisi onarılamayacak, düzeyde olabilir. Enflasyonun finansal tablolar üzerinde neden olduğu olumsuz etkisini azaltmak için, çeşitli yöntemlere başvurmakta ve bu yöntemler muhasebe uygulamalarının farklılaşmasının nedenlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ülkemizde, uzun yıllar yüksek enflasyon yaşanmıştır. 2003 yılına kadar, finansal tablolardaki rakamları enflasyonun etkisinden koruyabilmek için, kısmi korunma yöntemleri uygulanmıştır. SPK, ülkemizde uzun yıllar etkili olan enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkisinin kaldırmak için enflasyon muhasebesi düzeltmesinin uygulaması başlatmıştır.

Muhasebe kalitesini etkileyen ekonomik faktörlerden biri de ekonomik krizlerdir. İşletme yöneticileri, ekonomik kriz dönemlerinde, finansal tablolardaki işletmenin olumsuz yönlerini gizleyerek, muhasebe kalitesini olumsuz etkilemektedir. Diğer taraftan, muhasebe sistemlerinin ve muhasebe standartlarının kalitelerinin düşük olması da finansal krizleri etkileyebilmektedir.

4.3.3. Uluslararası Faktörler

Ulusal muhasebe sistemlerinin etkileyen işletmelerin yapıları kaynaklanan, muhasebe sistemlerinin, kurulması, muhasebe standartları, finansal raporlamayı önemseme dereceleri ve sermaye yapılarından kaynaklanmaktadır. Muhasebe sistemleri temel muhasebe prensipleri uygulanmasının yanı sıra, o ülkenin Vergi sistemi, kültür ve ekonomik koşullar, muhasebe sisteminin bu faktörlerden etkilendiğini ortaya konmuştur.

4.3.4. Devlet ve Vergi Sistemi

Bir ülkede, vergi düzenlemeleri ve muhasebe uygulamaları arasında yakın bir ilişki vardır. Bu ilişki muhasebe sistemlerini ve muhasebe uygulamalarının etkileyerek kalitesini düşürmektedir. Çünkü ülkemizde vergi yasaları vergi oranları düzeyinde işletmelerden vergi toplamaktadır. Ülkemizde vergi oranının yüksek olması, işletmelerin gelirlerini düşük hesaplanma doğrultusunda hareket etmelerinden dolayı muhasebe kalitesini düşürmektedir.

VUK'nda, vergi matrahının tespitine yönelik ayrıntılara yer verilmiştir. Bunlar, işletmelerin hazırlayacakları muhasebe kayıt, belge ve finansal tablolara ilişkin hükümlerin yer verilmiş. bu hükümlere uyulmaması durumunda çeşitli cezai yaptırımların getirilmiştir. Bu nedenle, muhasebe uygulamalarının vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmesine sebep olmuştur.

4.3.5. İşletmelerin Ortaklık ve Örgütlenme Yapıları

Muhasebe sistemini etkileyen faktörlerden biri de işletmelerin ortaklık yapılarıdır. İşletmelerde, büyük paylara sahip olan ortaklar yönetimde aktiftir, dolayısıyla iyi kurulmuş muhasebe sistemleri ve sonucunda finansal raporlar hazırlansa da büyük paylara sahip olan ortaklar finansal raporlara gereksinim duymazlar. Diğer taraftan bazı durumlarda kontrol sahibi ortaklar işletme kaynaklarını fırsatçı bir şekilde kullanma eğilimi gösterebilmekte ve bunu ortaklardan saklamak için finansal raporları değiştirebilmektedir. Muhasebe kalitesinin düşmesine neden olmaktadır.

İşletmede büyük paylara sahip ortak sayısı, işletmenin aile şirketi olması, da işletmenin sahibi tarafından yönetilmesi amacıyla saptamalara yol açabilir. Çoğu zaman işletmelerin ortaklığı, aile ilişkisi nedeniyle kişiler etrafında örgütsel yapı oluşmuştur. Bu kişiler de gerekli bilgi ve deneyimlerinin olmadığından, sistemleri kuramazlar ve işletmelerde büyük sorunlarla karşılaşılır.

Bu tür oluşumlar sermaye payları büyük olan ortakların yönetimi kontrol etmek isteyebilir. Bu durum, işletmelerde, yoğun olması durumunda kendi amaçlarını doğrultusunda kullanması veya ön plana çıkartarak, işletmenin muhasebe sistemlerini değerini etkileyebilir. Dolayısıyla işletmenin ortaklık yapısında veya örgütsel yapının ekonomik yapı üzerinde ne derece ve nasıl etkili olduğunun bilinmesi gerekmektedir.

4.4.İşletmelerde Bilgi Sistemleri Ve Muhasebe Bilgi Sistemi

Bilgi, insanlık tarihinin başlangıcından bu yana değerlendirilmiştir. Endüstrinin gelişmeye başlaması ve yaşanan sanayi devrimi ile teknik bilgi önem kazanmış toplumlara bilgi, teknolojiye dönüşerek günlük yaşamda kullanmaya başlamış, Dünyanın bugün geldiği nokta ise bilgi her şeydir. Bilgi, insan düşüncesi ve eyleminin bulunduğu her ortamda gereklidir.

Bilimsel gelişmeleri tarihsel süreç için de yapılan çalışmalarında bütünü ilgilendiren çok bütünü oluşturan elemanlar üzerinde durulmuş ve problemler elemanlarına ayrılarak incelenmeye çalışılmıştır. Firmaların bir bütün olarak oluşturduğu sektör ve endüstrileri daha az dikkate almışlardır. Daha sonra, bütünü elemanlara ayırıp incelemek yerine, elemanların bir araya gelmesiyle oluşan bütünü incelemek yönünde gelişmeler olmuştur.

Bu gelişmeler sonucu, elde edilen analiz sonuçlarının bir bütün içinde toplanması ve değerlendirilmesi görüşü zaman içinde sistem kavramı ve yaklaşımının önemini artırmıştır. Sistem kavramları hızla gelişme göstermiş ve uygulama alanı çoğalmıştır. Böylece, özellikle sosyal bilimler alanında “ekonomik sistemler” ve “yönetim sistemleri” gibi kavramlar ortaya çıkmış, endüstriler ve işletmeler de sistem yaklaşımı ile incelenmeye başlanmıştır.

4.4.1.Sistem Ve Bilgi Kavramları

Kökeni Yunanca “Systema” kelimesinden gelen sistem kavramı “Birbiriyle ilişkili parçaların oluşturduğu bir bütün” anlamını taşımaktadır(WEB-6,Sistem). Sistem önceden saptanan hedeflere ulaşmak amacıyla, birbirleriyle etkileşim içinde olan elemanların kendi oluşturdukları bir çatı altında, birlikte çalışmalarıyla oluşmuş bir bütündür. Sistem, belirli amaçlar içinde birbirleriyle ilişkili sistem içinde yer alan daha küçük sistemler de olabilir. Bunlar alt sistemlerdir. Alt sistemler kendi içinde bir bütün oluşturan, fakat içinde yer aldıkları daha büyük sistemin amacı doğrultusunda çalışan sistemlerdir. Alt sistemler kendi başlarına ele alındığında bir sistemin bütün özelliklerini içermektedirler.

Sistemlerin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

- Sistem birbiriyle ilişkili elemanların ve onların niteliklerinin oluşturdukları bir bütündür
- Bir sistem alt sistemlerden oluşmaktadır.
- Her sistem bir sistemler çevresi içinde bulunmaktadır,
- Sistemi oluşturan alt sistemler birbirlerine bağlı olarak değişebilmekte ve birbirlerini etkilemektedirler,
- Sistemde çıktıların olabilmesi için girdilerin olması gerekmektedir.

Sistemlerin daha iyi tanımlanabilmesi ve farklı sistem yapılarını daha iyi algılamak açısından, sistem sınıflandırma yaklaşımlarını ve çeşitli sistem türlerini açıklamak yararlı olacaktır. Sistemlerin sınıflandırmaların en önemli, olanlar şunlardır.

Açık ve Kapalı Sistemler: Çevresinden girdileri alarak bunları dönüşüm sürecinden geçiren ve çıktı olarak değişime uğrayan sistemler açık sistemlerdir. Çevreleri ile bilgi ve fiziksel malzeme alışverişinde bulunarak varlıklarını sürdürürler ve açık sistem olarak kabul edilirler. İşletme sistemi, üretim sistemi ve bilgi sistemi açık sistemlere örnektir. Sınırlarından giren ve çıkan unsurları bulunan ve bileşenleri değişime uğrayan sistemler açık sistemlerdir. Kapalı sistemler, çevreyle ilişkiye girmeyen ve çevresi ile alışverişinde bulunmayan, çevresinden hiç girdi almayan ve çevresine çıktı sunmayan sistemlerdir.

Kavramsal ve gerçek sistemler: Kavramsal sistemler evrende yer almayan, fikirler, düşünceler, sembollerle, yer tutan sistemlerdir. Ekonomik sistemler kavramsal sistemlere örnektir. Gerçek sistemler ise işletmeler, makina gibi gerçek unsurlardan oluşan, sistemlerdir.

Statik ve dinamik sistemler: Statik sistemler kurulup çalışmaya başladıktan sonra değişmeyen durgun ve hareketsiz sistemlerdir. Buna karşın, dinamik sistemler ise durağan olmayan, çeşitli etkinlikler gösteren hareketli sistemlerdir.

Doğal sistemler ve insan yapısı sistemler: Doğal Sistemler, temel özelliklerini insanın planlaması olmayan sistemlerdir. İnsan yapısı sistemler ise, işletmelerin yapıları içi insanlar tarafından kurulan ve denetleyen, insan emeğinin yer aldığı sistemlerdir.

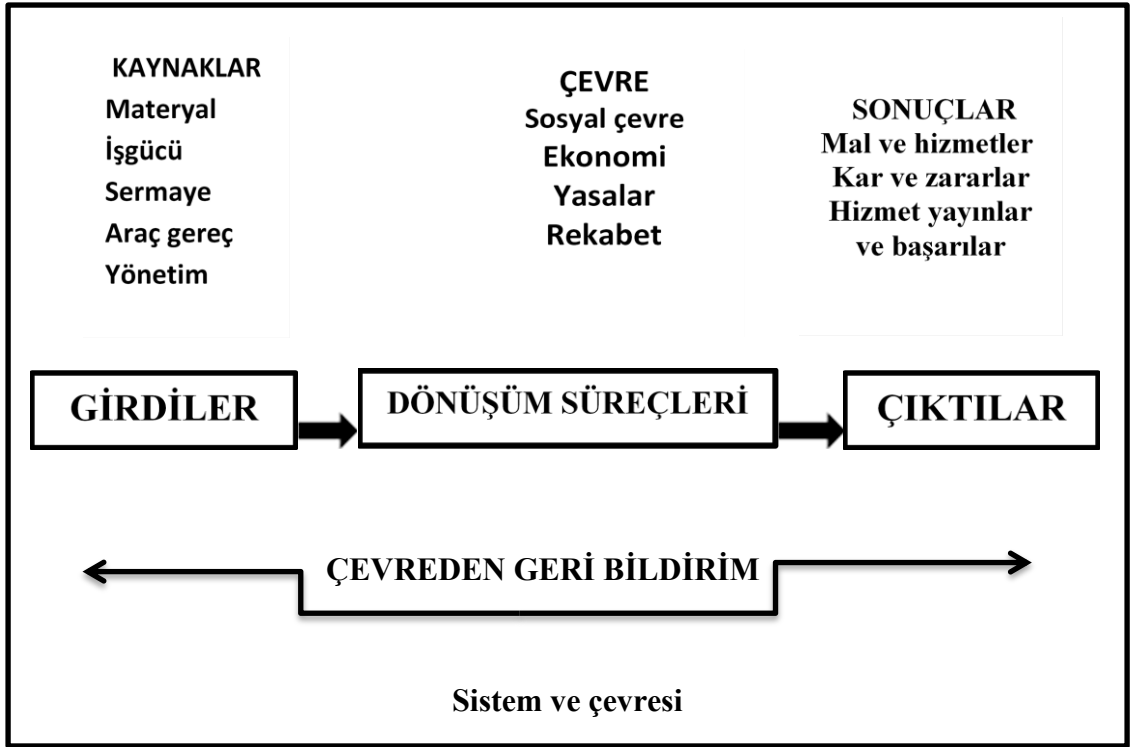
Makina benzeri sistemler, insanın egemen olduğu sistemler, insan-makina sistemleri: Makina benzeri sistemler, değişmezlik ve kararlılık gösteren, , davranışları önceden bilinen, otomatik işlerliği olan, kendi kendini düzenleyen, güvenilirliği yüzde yüze yakın olan sistemlerdir. İnsanın egemen olduğu sistemler ise değişkenlik, yoğun aksamalar, önceden bilinmeyen ve kararlılık göstermeyen davranışlar, farklı güvenilirlik düzeyleri, yoğun etkilenme gibi özelliklere sahiptir. İnsan-makina sistemleri ise her iki sistemin karma özelliklerini taşır.

Günümüzde teknolojinin ulaştığı düzey insan-makina sistemleri kapsamındaki bilgisayar destekli sistemleri kullanılmaktadır. Özellikle işletme yönetimi için kullanılan bilgisayar destekli bilgi sistemleri insan ve bilgisayardan oluşturulan insan-makina sistemleridir.

İşletme faaliyetlerinin sistem yaklaşımı ile analiz edilmesine ve anlaşılmasına imkan vermektedir. Faaliyetlerin bu yaklaşımla incelenmesi, amaçların açıklığa kavuşmasını, bütünü oluşturan bileşenlerin ve aralarındaki ilişkilerin belirlenmesini sağlamaktadır. Sistem yaklaşımının temel özeliği, amaçlanan problemi daha geniş bir çerçeve içinde ele alarak daha uzun süreli ve en iyi çözümü bulmaya yönelik olmasıdır. İşletme fonksiyonları ve sistem kavramının ilişkisi aşağıda belirtilmektedir.

- Yöneticilerin hammadde, makine, teçhizat çeşitli kaynakları işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır.
- Yönetim, planlanmış amaçları gerçekleştirmek kaynakları bir sistem içinde bütünleştiren bir süreçtir.
- Yöneticiler sistem amaçlarını gerçekleştirmek için insan ve fiziksel kaynakların arasındaki ilişkiyi sağlamaktır.

Şekil 4.1 Bir Sistem olarak örgüt ve Çevresi



Sistem yaklaşımında örgüt ve çevre ilişkileri birbirleriyle sıkı bağlar içinde ve gözden kaçırılan bir konu olmamalı, çünkü günümüzde çevresel faktörler örgütün işleyişini etkilediğinden dolayı önemlidir. Örgütler bakımından bilgi akışının önemi, hatta bazı hallerde örgütü yok olmaktan kurtarabilecek bir nitelik taşıdığı, sistem yaklaşımının işleyişini ifade eden “Girdi-Dönüşüm Süreci-Çıktı-Geri Besleme” ilişkisinin, bilgi akışının ne anlama geldiğini vurgulaması bakımından, örgüte yeni bir bakış açısı getirdiği genel kabul görmüş bir konudur(Tortop,İspir-1993).

Bilgi Kavramı: En kısa tanımıyla bilgi, işlenmiş “veri”dir. Kısacası bilgi belli bir çerçevede işlenmiş ve anlamlı olan alınacak kararlar için anlamı olan veya gerçek değeri olan veri demektir. Veri bilgi üretimde kullanılan işlenmemiş bilgidir. Bilginin kullanıcı için değer taşıması yani iyi ve kaliteli bilgi olabilmesi için şu ölçütlere uymalıdır;

- Etkililik, Verimlilik, Gizlilik
- Bütünlük, Devamlılık, Uyumluluk
- Güvenilirlik

Bu ölçütler çerçevesinde bilgi edinmek isteyen İşletmeler hedeflere ulaşabilmek için çeşitli çalışmalar yapılır. Bu çalışmalarda yetkili kişiler, çeşitli nedenlerle karar verme durumundadır. Bu nedenle, faaliyetlerin her aşamasında bilgiye ihtiyaç duyulur. İşletmeyi oluşturan birimlerin, oluşturdukları bilginin elde edileceği bilgi sistemidir. Üst düzey yöneticilerden, personel yönetiminden, pazarlama yönetimine kadar işletmenin her aşamasında karar verme durumu, buna bağlı olarak bilgi ihtiyacı söz konusudur.

Veriyi Bilgiye Dönüştürme Süreci: veriyi bilgiye dönüştürmek gerekir bu süreçinde üç aşama da açıklanabilir. Birinci aşama da Veriyi bilgiye dönüştürme sürecindeki, verinin hazırlanması, toplanması, kaydedilmesi, işlenmesi ve kullanıcılara iletilmesidir. İkinci aşama da, toplanan verilerin sınıflandırılması, hesaplanması, kıyaslanması, özetlenmesi ve bu işlemler sonucunda verilerin kullanıcılara iletilmesini sağlamaktadır. Üçüncü aşama, ise, veri işleme ile elde edilen anlamlı ifadelerin iletişim yöntemi ile kullanıcılara iletilmektedir.

Bilgilerin, belirli özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bilginin değerini belirleyen temel özellikler; doğruluk, zamanlılık, uygunluktur. Bilginin temel kullanım amacı karar almayı sağlamaktır. Alınan kararın değeri bilginin değerini vermektedir. Bilgiler karar vericinin destek oldukça anlam taşımaktadırlar. Bu nedenle, bilginin değerini bulmak için bilginin desteklediği kararın göz önünde tutulması gerekmektedir.

Muhasebe Bilgi Sistemi: İşletmeler belirli bir dönem ve belirli bir amacı gerçekleştirmek için kurulmazlar. Bu nedenle işletme yaşamlarının sürekli olduğu kabul edilir. Yönetimde bu temel sorumluluğu yerine getirebilmek için işletmenin varlıklarını etkin bir şekilde çalıştırmak ve bunları korumak zorundadır.

Yönetim işletmenin sürekliliği sağlayabilmek için planlar yapmak zorundadır. Bu nedenle, muhasebe bilgi sistemi, planlama ve bütçelemeye oluşturulan bilgileri yönetimine vererek geleceğin planlanmasına olanak sağlar.

Yönetimde gelişen yeni anlayışlar, teknolojik gelişmeler, işletmenin faaliyetlerine gösterdiği duyarlılık, işletme için bilgilerin toplanması, biriktirilmesi ve işlenmesine yeni boyutlar getirmiştir. Artık yöneticiler sadece geleneksel muhasebe bilgilerinden elde ettikleri bilgilerle yetinmemektedirler. Muhasebe bilgi sistemi işletme yönetiminin gereksinim duyduğu bilginin tamamını sağlayamamakla birlikte, büyük bir kısmını verebilecek kapsamdadır.

Muhasebe bilgi sistemi temel olarak bütün işletmeler için geçerlidir. Ancak sistemde kullanılan bilgi işlem donanımları ve bunlara bağlı olarak bilgi işlem yöntemleri işletmenin koşullarına göre değişiklik gösterir. Muhasebe bilgi sisteminin donanımları değişebilir, ancak sistemin temel yapısı olarak aynı kalır. Bu nedenle muhasebe bilgi sisteminde veri veya bilgiler her sistemde olduğu gibi aşağıdaki şekilde ki akışı izler.

Tablo 4.1 Muhasebe Bilgi Akışı

MALİ İŞLEMLER	GİRDİ	SÜREÇLEME	ÇIKTI	KARAR VERİCİLER
Alış Satış Ödeme	Belgelendirme ve veri toplama	Bilgi ve verilerin kayıtlanması	Bilgilerin raporlanması	Muhasebe bilgileri ile ilgili taraflar

<http://acikogretimx.com/>

Muhasebe Bilgi Sistemin (MBS) kısaca süreç içerisinde planlama, karar alma ve karar vermek için toplanan verileri, kaydetme ve dağıtma işlevini yerine getirmektedir. Karar verme sürecine doğru ve kullanılabilir bilgi sağlamak, varlıkların korunması için verilerin doğru olarak işleme tutulmasını ve kaydedilmesine yönelik yeterli denetimin yapılmasını sağlamaktır.

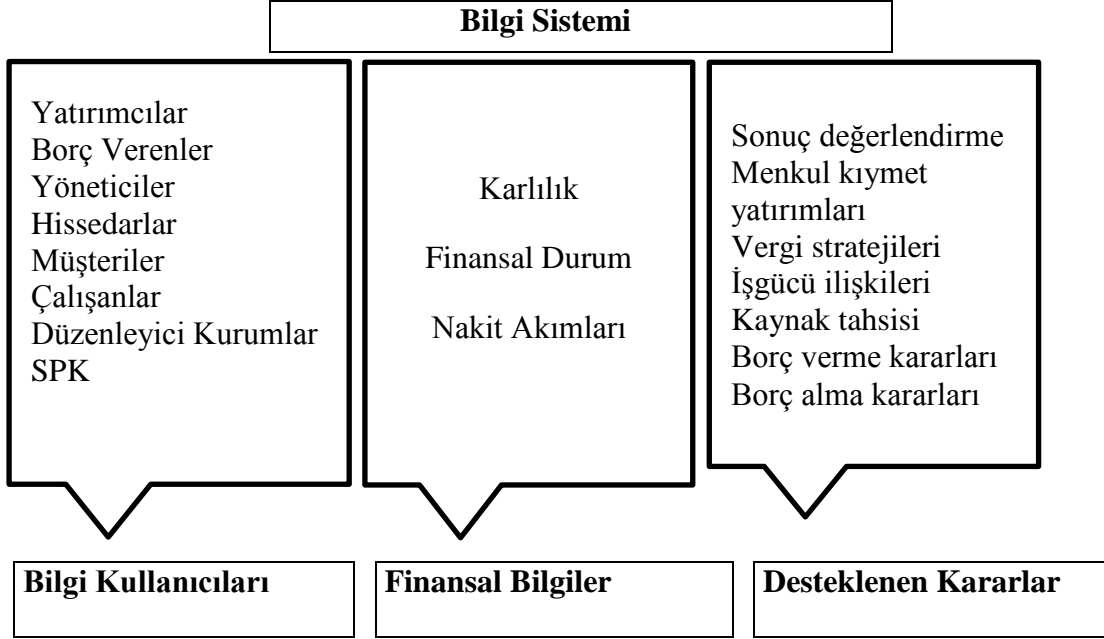
Muhasebe Bilgi Sistemin(MBS) firmalar içerisinde temel bilgiyi sağlayan en önemli kaynaktır ve karar alma süreçlerinde yatırım veya kâr elde etmeyi öne çıkaran bir çerçeve sağlamaktadır Bu nedenle muhasebe bilgi sisteminin işletme yönetimi'ndeki yeri ve önemi: genel olarak;

- Yönetimin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek,
- İşletme hareketlerinin kontrolünü yapmak,
- Geleceğe ilişkin işletme hareketlerini planlamak için gerekli bilgileri sağlamaya yönelik bir bilgi sistemidir.

İşletme büyüyüp geliştikçe, şubeler açarak dış çevrenin sınırları giderek genişlemektedir. Bu durum, alınacak yönetim kararları her birisinin ayrı bilgi sağlanmasını gerektirmektedir. Bu nedenle işletme yönetiminde yönetim kararları için gerekli verileri toplayan, bunları işleyerek yöneticilerin kolaylıkla yararlanabilecekleri bir şekilde dönüştürebilen sağlama bir düzeninin önemi artmaktadır. Bunun yansısı işletmelerin giderek büyümesi, yapının değişmesi, beraberinde yeni gereksinimleri ortaya çıkarmaktadır. Bu durum işletmede yeni bir bilgi sisteminin kurulmasını, mevcut bilgi sisteminin yeniden gözden geçirilmesini zorunlu kılmaktadır.

İşletme yönetimi, üretim faaliyetlerinin planlanması ve rekabet ettiği piyasadaki gelişmeleri takip etmek durumundadır. Bu nedenle işletmenin hedefinin doğru saptanmasına imkân tanımaktadır. Böylece işletme kârlılığının kontrolünü ve piyasada kalma konusunda başarılı olabilmektedir.

Şekil 4.2 Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebe



Muhasebe bilgi sistemi, işletmede yaygın olarak kullanılan bilgi sistemidir. Sistemde iş süreçleri ve ekonomik olayları çift taraflı kayıtlarla muhasebesi yapılmakta. Sonucunda kârlılık muhasebesi kapsamında rapor edilmektedir. Muhasebe sistemi, bilanço ve gelir tablosu olarak çıktılardan sonra finansal tabloları analiz edilerek elverişli bir şekilde yukarıdaki ilgililere sunmaktadır.

4.4.2. Muhasebe Bilgi Sisteminin Tanımı Ve Kapsam

İşletme yöneticilerine bilgi sağlayan, işletmenin kaynaklarının nasıl oluşturduğunu, oluşan kaynakların nasıl kullanıldığını, tüketilen kaynaklar sonucunda meydana gelen artış ve azalışlarını göstere ve bunun sonucunda işletmenin mali açıdan durumunu açıklayıcı bilgileri, işleyerek bilgi ve raporlara dönüştüren, bunu sağlarken de bilgilerin doğru ve güvenilir bir şekilde üretilmesi için süreçleri kontrol eden bir bilgi sistemi olarak tanımlanabilir (Demir,2010).

İşletmelerdeki faaliyetlerin sonucunda değer hareketi yaratmaktadır. Mali işlemler olarak değerlendirilen bu işlemler, işletmelerin varlık ve kaynaklarında önemli değişim yaratmaktadır. Bu değişim sürecinde gerçekleşen mali nitelikteki işlemlere ilişkin verilerin toplanıp, bunların sonucunu analiz edilerek ilgililere sunulması gerekmektedir. Bu görevi yerine getiren sistem ise muhasebe bilgi sistemidir.

Muhasebe oldukça eski bir bilimdir. Muhasebe tarihi süreci içerisinde uzun yıllar sadece defter tutma olarak değerlendirilmiş. Ancak yönetim bilgi sistemleri, muhasebenin üzerindeki defter tutma yükünü hafifleterek muhasebenin işletme içindeki rolü değiştirmiştir. Günümüzde muhasebe birimleri, yönetim sistemlerini yeniden düzenlemek ve sisteme girişi yapılan verileri den elde edilen bilgiyi analiz ederek, yorumlayarak katkı sağlamaktadır.

Muhasebe bilgi sisteminin, izlemeye, teşhis etmeye, önlem almaya ve programlamaya ilişkin bilgilerin kaynağıdır. Muhasebe sermayeyi, borcu, alacağı, maliyeti, yatırımları, kârı, zararı bilimsel esaslara göre kayda geçirmek ve sonra da bunları faydalı anlaşır bir şekilde sunmaktadır. Muhasebe bilgilerinin bu işlevi yerine getirebilmesi, muhasebe bilgi sisteminde bilgilerin doğru ve güvenilir olmalarının yanı sıra, zamanında düzenlenmiş olmalarını da gerektirir. Muhasebe bilgilerinin fayda yaratabilmesi için bu bilgileri kullananların, muhasebe bilgilerinin niteliğini bilmesi bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Bir başka deyişle, muhasebe bilgileri muhasebe uygulama aşamasında üretilir ve karar alma sürecinde kullanılır

Tablo 4.2 Muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri

İLGİLİLİK	Güvenilirlik,	Karşılaştırılabilirlik,
TAHMİN DEĞERİ	Doğruluğun kanıtlanabilir olması	Tutarlılık
GERİ BİLDİRİM DEĞERİ	Temsilde değerbilirlik,	
ZAMANLILIK	Tarafsızlık,	

Muhasebe bilgi sistemi, yönetim bilgi sisteminin alt sistemidir. İşlevsel ve yönetim kontrol düzeylerindeki kararları vermek için yapılandırılmıştır. Muhasebe bilgi sistemi; ilgili bilgiyi toplamakta, sınıflandırmakta, işlemekte, analiz etmekte ve bilgiyle iletişim kurarken; yönetim bilgi sisteminin diğer fonksiyonlarının işletmenin işlevlerini etkileyen her çeşit bilgisi için yapmaktadır.

Bu bağlamda muhasebe;

- Muhasebe İşletme ait verileri parasal tutarlar ve sayısal veriler halinde toplayan finansal sonuçlar doğuran oluşturan,
- Verileri, işletme tarafları için kayıt yapan, sınıflandıran ve analiz yoluyla işleyen,
- Elde ettiği sonuçları dönemsel olarak düzenlenen özetleyen, raporlar halinde ilgililere sunan, sistemli bir düzeni olarak tanımlanabilmektedir.

Muhasebe bilgi sistemi ise, insan ve işletmeye gerekli eşya, donanım gibi kaynakların bir araya getirilerek finansal verilerin bilgiye dönüştürülmesi için tasarlanmıştır. Muhasebe defter tutmaktan çıkıp, raporlama, analiz etme ve yorumlama kavramları ile da karar almaya yardımcı olan muhasebe, işletme yönetimi ve diğer kullanıcılar tarafından vazgeçilemeyecek bir duruma gelmiştir.

Muhasebe bilgi sisteminin temeli, işletmede bölümler arasında, toplanan verilerin ortak olarak değerlendirilmesi ve kullanıcılara iletilmesidir. Muhasebe bilgi sistemini işletmenin diğer bilgi sistemlerinden ayıran özellik, bu sistemin işlemlerin ekonomik etkisi olmasından kaynaklanmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin amacı farklı kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını tahmin ederek, veriyi muhasebe bilgisine çevirmek üzere fiziksel kaynakları ve diğer unsurları toplamaktır.

Muhasebe bilgi sisteminin üç temel amacı vardır:

- Günü gününe işlemleri yerine getirmek ve desteklemek,
- Karar vericilerin kararlarını desteklemek,
- Yönetimle ilgili sorunların çözümüne yardım etmektir.

Muhasebe bilgi sistemi bu amaçları; işletmelerde verilerin toplaması, işleme, verilerin birleştirmektir. Muhasebe bilgi sistemi; işletmelerin yapılarına, özelliklerine ve faaliyet konularına göre de değişiklikler göstermektedir. Bu nedenle değişiklikleri takip ederek sistemlerin iyi kurulması ve gözetilmelidir.

4.5.Muhasebe Bilgi Sisteminin Alt Sistemleri

Muhasebe bilgisi incelendiğinde çeşitli türleri olduğu görülmektedir. Finansal muhasebe, yönetsel muhasebe ve vergi muhasebesi işletmecilikte kullanılan muhasebe bilgisi türleridir. Değişik bilgi gereksinimleri; muhasebenin bu bilgileri kendi içinde üretmesine neden olmuştur.

Muhasebe Bilgi Sistemi; iki alt sistemden oluşmaktadır

1-Finansal Muhasebe Sistemi

2-Yönetim Muhasebe Sistemi

4.5.1. Finansal Muhasebe Sistemi

Temel işletmeyle ilgili olarak oluşan değer hareketlerini izleyerek, bu değer hareketlerinden doğan borç, mal ve hizmetlerin satın alınıp, mal veya hizmetlerin satılmasını, aynı zamanda hesaplara kaydedip sonuçlarını saptayan, belgeleyen, özetleyen raporlayan işletmenin ekonomik ve finansal yapısındaki değişimleri konu alan muhasebe “Finansal Muhasebe” olarak adlandırılmaktadır(Tek,Tektüfekçi,2007).

Bu nedenle işletmenin kaynaklarını nerelere yatırdığı finansal muhasebe sisteminde yer alan hesaplar üzerinden izlenmektedir. Finansal muhasebenin çıktıları finansal tablolardır. Tablolardaki veriler çeşitli yöntemleri ile analiz edilerek; işletmenin çalışma durumu, finansal yapısı ve kârlılık durumu değerlendirilir.

4.5.2. Yönetim Muhasebe Sistemi

Yönetim Muhasebesi, muhasebenin verilerinin yönetime yardımcı olacak şekilde toplanması ve analiz edilmesi, yöneticiler ve diğer işletme içi bilgi kullanıcıları için ekonomik ve finansal bilgiler ile ilgili sorunlar yönetim muhasebesinin konusunu oluşturmaya çalışan bir alandır.

Bu çalışma alanı içerisinde İşletmelerin giderek büyümesi ve gelen değişmeler karşısında;

- Bilgi akışının karışıklığı ve yanlıtlıcılığı,
- Verilere ulaşma zorluğu,
- Verilerin, zamanında kullanılmaması,
- Verilerin hatalı olması,
- Bilgilerin dağıtımında sorunlar yaşanmasından dolayı önem kazanmaktadır(Arzova,2009).

Yönetim Muhasebe Sistemi genel muhasebe ve maliyet muhasebesi bilgilerinden yararlanılarak işletme yöneticilerinin sağlıklı kararlar alabilmeleri için gereksinim duydukları bilgileri kendilerine sağlayan muhasebe türüdür(Büyükmirza,2003).Amacı; yönetim sürecine katkıda bulunacak bilgilerin sunmaktır. Yönetim Bilgi Sistemini kısacası şu faydaları sağlayacaktır.

Farklı bilgi kaynaklarını birleştirir.

- Doğru bilgiye, kaynağından ulaşım imkânı sağlar.
- Karar verme süreçlerini kısaltır.
- Yöneticilerin risk yönetim kapasitesini artırır.
- Yönetici için raporlama olanak sağlar.
- Kurumun profesyonel bir bakış açısı ile yönetimini destekler.
- Kurumsal kontrolünü artırır.

Sonuç olarak istenilen yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler; işletme amaçlarına ve yöneticilerinin karar verme sürecinde gereksinim duyduğu ayrıntılı ve özellikli bilgilerin güvenilirliğinin sorgulanması, farklı birimlerden gelen bilgilerin birleştirilmesi, karşılaştırılması, analiz edilmesi, yöneticilerin sistemler arasında bağ kurmak suretiyle kısa sürede ulaşmasını sağlar.

4.6. Türk Muhasebe Sistemi

Ülkemizde muhasebe sisteminin düzenlenmesinin amacı; “Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimi kolaylaştırması” biçiminde tanımlanmıştır(Resmi Gazete, WEB,7).

Tekdüzen muhasebe sistemi ile ülkemizde muhasebe uygulamalarında tekdüzenin sağlanması hedeflenmiş ve tüm uygulayıcılar için tek bir muhasebe dilinin uygulamaya geçirilmesi amaçlanmıştır. Muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesinde, bilgilerin üretilmesinde kullanılan bu sistem ülkemizde 1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu sistem aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır.

- Muhasebenin temel kavramları,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri,
- Muhasebe standartları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Finansal tablo ilkeleri,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı olarak sistem yürürlüğe girmiştir.

Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde finansal tabloların amaçları;

a-Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak.

b-Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına değişiklik ile işletme faaliyetlerinin sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

c) Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlam vermesine

d-İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yöneliktir(Çetiner2006

Yine muhasebe sistemi uygulamaları genel tebliğinde finansal tablolar; temel mali tablolar (bilanço, gelir tablosu) ve ek finansal tablolar (fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu, öz kaynak değişim tablosu) şeklinde bir ayrıma tabi tutulmuştur. Tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı da tekdüzen muhasebe sisteminin bir parçasıdır.

4.6.1. Türk Muhasebe Sisteminde Belge Düzeni

Ticari işletmeler alacak-borç ilişkisinden dolayı alıp verdikleri belgeleri Türk Ticaret Kanunu'na göre kayda almak zorunluluğunu taşımaktadırlar. Belgelerle ilgili kayıtlar ticari defterlere aktarılmaktadır. Belgelerin düzenli olarak saklanması gerekmektedir. Türk Muhasebe Sisteminde kullanılmakta olan belgeler aşağıdaki ana gruplara ayrılmaktadır:

Genel Anlamdaki Belgeler: sözleşmeler, mahkeme ilamları, vergi makbuzu, beyannameler ve ticari mektuplar.

Alışlara İlişkin Belgeler: mal ya da hizmet satın alınmasıyla ilgili belgelerdir. Alış faturası, gider pusulası ve müstahsil makbuzudur.

Satışlara İlişkin Belgeler: Satış faturaları, perakende satış belgeleri satışlara ilişkin belgelerdir.

Giderlere İlişkin Belgeler: Gider kayıtlarının da belgelere dayanması gerekmektedir. Gider belgelerinin de başında yine fatura gelmektedir.

İşletmelerin yaptığı mali, ekonomik işlemlerin muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için yukarıda sayılan belge ve bilgilerin toplanması gerekir. İşletmelerin bu belge ve bilgilerin toplanması muhasebe sisteminde kayıt sürecini oluşturmaktadır. Türk muhasebe sisteminde kayıt süreci yevmiye defterine kayıt, defter-i kebire kayıt ve envanter defterine kayıt şeklinde ortaya çıkmaktadır.

4.6.2. Türk Muhasebe Sisteminde Kayıt Düzeni

Tüm bilgi sistemleri kayıtlarla başlar bu kayıt sürecinde hesap planından yararlanılır. Büyük defterdeki ana hesaplara ayrıntılı bilgi amacıyla yardımcı hesaplar da kullanılabilir. Sonra çıktılar elde edilir. Bu aşamada işletmenin varlıkları (aktif) ve kaynaklarına ilişkin (pasif) hesap kalanlarından bilanço oluşturulur. Bilanço işletmenin sahip olduğu varlıklarla bunların öz sermaye ve borç şeklindeki kaynaklarını belli bir tarih itibarıyla gösteren mali tablodur. Ayrıca işletmenin bir hesap dönemine ait gelirleri, giderleri arasındaki fark olan kâr ya da zararını, gelir tablosu hazırlanır. Böylece muhasebe verilerinin bilgiye dönüştürülerek; kayıt, sınıflandırma ve özetleme aşamalarıyla tamamlanmış olur.

Belge ve kayıt düzeni içerisinde oluşturulan bir önemli süreç ise finansal tabloların düzenlenmesidir. Muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, kullanılacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır.

Türk Ticaret Kanunu'na göre, her tacir ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her yılı içinde elde edeceği neticeleri tesbit etmek amacıyla, işletmesinin gerektirdiği bütün defterleri tutmak zorundadır. Ticari işletmeler alacak-borç ilişkisinden dolayı alıp verdikleri belgeleri Türk Ticaret Kanunu'na göre kayda almak zorunluluğunu taşımaktadırlar(Altuğ,1999).

Vergi Usul Kanunu açısından tacirler işletme büyüklüğü dikkate alınarak birinci ve ikinci sınıfa ayrılmaktadırlar. Birinci sınıf tacirler defter tutma açısından bilanço esasına tabi tutulurken, ikinci sınıf tacirler işletme hesabı esasında defter tutmaktadırlar. Bilanço esasında tutulacak defterler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir. İşletme hesabı esasına tabi 2. sınıf tacirler ise işletme hesabı defteri tutmak zorundadırlar. Türk Ticaret Kanunu açısından esnaf defter tutma zorunluluğunda değildirler. Defter tutmak zorunda olanlar defterleri son kayıt tarihinden ve saklanması zorunlu olan diğer hesap ve kayıtların tarihinden itibaren on yıl geçinceye kadar saklamak zorundadırlar

Yevmiye Defteri: Yevmiye defteri kayda geçirilmesi gereken işlemlerin tarih sırasıyla ve maddeler halinde tertipli olarak yazıldığı defterlerdir. mali işlem verileri (girdiler) geçerli belgelere dayandırılarak muhasebe kayıt ortamına aktarılır. Muhasebe kayıt sürecinde işlemler yevmiye defterine kaydedilir Türk Ticaret Kanunu madde 70'e göre yevmiye defterinde en az aşağıdaki bilgiler bulunur:

- Madde sıra numarası,
- Tarih, Borçlu ve Alacaklı hesaplar, Tutar,
- Her kaydın dayandığı belgelerin türü ve varsa tarih ve numaraları,

Defteri Kebir: Yevmiyeye kaydedilen işlemler, konularına göre sınıflandırılmak üzere büyük deftere (defter-i kebir) ana hesaplara aktarılır. Sınıflandırılan bilgileri kısaltmak ve “özetlemek”bu bilgilerden yararlanmada büyük önem arz eder. Bu da finansal tabloların hazırlanması ile sağlanır.

İşletmelerin dönem sonlarında hazırlayacakları finansal tablolar, dönemin tüm işlemleri sonucu ortaya çıkan özet durumları ve sonucu gösterirler(Bektöre,Sözbilir,Banar2002). Büyük deftere yevmiyeden yapılan aktarmalarına doğruluğunu kontrol etmek üzere mizanlar çıkarılır.

Envanter Defteri: işletmenin açılış tarihinde ve bunu izleyen her iş yılı sonunda çıkarılan envanter ve bilançolar kaydedilmektedir. Envanter saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmektir.

İşletme Hesabı Defteri: İkinci sınıf tacirler işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadırlar. İşletme hesabı esası, işletme hasılatı ile işletme masraflarının karşılaştırılması ilkesine dayanmaktadır. Bu esasa göre tutulan defter gelir ve giderlerin yazıldığı iki bölümden oluşmaktadır.

4.7. Maliye Bakanlığı Tek Düzen Hesap Planı

4.7.1. Maliye Bakanlığınca Belirlenen Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebenin temel kavramları, muhasebe işlemleri ve olayları kaydederken belirli prensiplere uyar. Böylece, muhasebe uygulamaları belirli kurallara dayanmış ve uygulamada ortaya çıkabilecek bazı karışıklıklar önlenmiş olur. Muhasebenin temel kavramları ve prensipleri Amerikan Yeminli Hesap Uzmanları Enstitüsü'nün Muhasebe Prensipleri Kurulunun yayınladığı bültende muhasebenin temel kavramları ve prensiplerini açıklanmaktadır Bu kavram ve prensipler muhasebe bilgisinin bir esasa dayanmasını, bu bilgiyi kullananlara sağlıklı, tutarlı ve karşılaştırılabilir bilgi sunulmasını sağlamaktadır.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarının değerlendirilmesinde Sermaye Piyasası Kurulu tebliğleri ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği göz önünde bulundurulmaktadır.

Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Muhasebe Usul ve Esasları başlığı altında Muhasebenin temel kavramları: Sosyal Sorumluluk, Kişilik, İşletmenin Sürekliliği, Dönemsellik, Parayla Ölçülme, Maliyet Esası, Tarafsızlık ve Belgelendirme, Tutarlılık, Tam Açıklama, İhtiyatlılık, Önemlilik, Özün Önceliği Kavramı şeklinde sıralanmıştır.

4.7.2. Maliye Bakanlığı Tarafından Yayınlanan Tekdüzen Hesap Planı

Maliye Bakanlığı 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Türkiye için bir Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı kabul edilmiştir. Bunun dışında muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması gibi konularda düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir.

Tebliğe göre; tekdüzen hesap planında yer alan hesap sınıfları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 4.3 Türk Muhasebe Sistemi

HESAP SINIFLARI
1- DÖNEN VARLIKLAR
2- DURAN VARLIKLAR
3- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
4- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
5 ÖZKAYNAKLAR
6- GELİR TABLOSU HESAPLARI
7- MALİYET HESAPLARI
8 -BOŞ
9- NAZİM HESAPLAR

Hesap çerçevesinin 1 ve 2 nolu hesap grupları sınıfları bilançonun aktifini, 3,4,5 numaralı hesap grupları bilançonun pasifini oluşturan hesaplardır (Ataman,2000).6 nolu sınıftaki hesaplar ile Gelir Tablosu oluşturulmaktadır. Bu hesap sınıfında yer alan hesaplar gelir ve gider hesaplarıdır ve dönem sonunda 690 Dönem Kar veya Zararı hesabına aktararak kapatılmaktadır.

7 nolu sınıftaki hesaplar Maliyet Hesaplarıdır. Uygulamada esneklik sağlamak amacıyla bu sınıftaki hesaplar iki seçenek 7A ve 7B olarak sunulmaktadır. Maliyet hesapları dönem sonunda ilgili gelir tablosu ve bilanço hesaplarına devredilerek kapatılmaktadır.8 nolu hesap sınıfı hesap planında boş bırakılmıştır.

Bu hesaplar içerisindeki, 9 nolu hesap sınıfı Nazım Hesaplardır. Nazım Hesaplar; işletmelerin gerçek borç, alacak ve mevcutları arasında yer almayan, fakat işletmelerin şartlı olarak yaptığı bazı işlemlerin izlenmesi için kullanılan hesaplardır. Nazım Hesaplar karşılıklı olarak çalışır, hatırlatmak amacıyla açılırlar. Bilançoda yer almazlar, bilanço dipnotlarında belirtilirler.

4.8. Mali Tabloların Düzenlenmesi

Mali tablolar; bir kurumun varlık ve sermaye yapısı, işletme faaliyet sonuçları, dönem karının oluşumu ve kullanımı ve benzeri konularda bilgileri içeren, muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenen tablolardır(Durmuş,Arat,2000). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği mali tabloları temel ve ek mali tablolar şeklinde ikili bir ayırma tabi tutmaktadır. Aşağıdaki tabloda bu ayrımlar yapılmıştır.

Tablo 4.4 Temel ve ek mali tablolar

Temel Mali Tablolar	Ek Mali Tablolar
Bilanço	Fon Akım Tablosu
Gelir Tablosu	Nakit Akım Tablosu
	Kar Dağıtım Tablosu
	Öz kaynaklar Değişim Tablosu

Bilanço: Bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir tablodur. Varlıklar bilanço düzenlenirken duran ve dönen olarak ikili ayırım dikkate alınarak dönem değerlerden duran varlıklara doğru sıralanan bir şekilde toplanmaktadır. Kaynaklar kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarla öz kaynaklardan oluşmaktadır. İşletme bilançolarının karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Gelir Tablosu: İşletmenin belli bir dönemde elde ettiği gelirleri ile aynı dönemde katlandığı maliyet ve giderleri faaliyet sonucunu da işletmenin elde ettiği dönem net karını veya dönem net zararını kapsamaktadır. Gelir Tablosunun da kolay anlaşılabilir

ve kıyaslanabilir bir özellikte olabilmesi için kabul edilmiş biçimsel yapıya uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Fon Akım Tablosu: İşletmenin belirli bir hesap döneminde fon kaynaklarını ve bunların kullanım yerlerini gösteren tablodur. Fon Akım Tablosunun düzenlenme amacı, işletmenin yatırım ve finansman faaliyetlerini ve dönem içindeki finansal durum değişikliklerini izlemektir.

Nakit Akım Tablosu: İşletmenin gelecekteki nakit giriş ve çıkış tahminlerini gösteren bir tablodur. Nakit Akım Tablosu ağırlıklı olarak finansal planlamada kullanılmaktadır.

Kar Dağıtım Tablosu: İşletme karının kullanım şekli gösterilmektedir. Ödenecek vergiler, ayrılan yedekler ve ortaklara dağıtılarak kar payları bu tabloda ayrı ayrı gösterilmekte ve hisse başına kar ile hisse başına temettü tutarı hesaplanmaktadır.

Öz kaynaklar Değişim Tablosu: hesap döneminde öz kaynaklardaki artış ve azalışları göstermektedir. Öz kaynaklar Değişim Tablosu cari dönem yanında önceki dönem verilerini de yansıtacak şekilde düzenlenmektedir.

4.9. Muhasebe Sistemlerini Yönlendiren Düzenlemeler

Ulusal muhasebe standartları bir ülkedeki kurum ve işletmelerinin muhasebe sistemi, içerisinde mali tabloların uygulanabilmesi amacıyla, muhasebenin kural ve ilkelerine uygun bir şekilde düzenlenen tekdüzen hesap çerçevesinde oluşturulan ve uygulanması gereken bir sistemdir. Bir ülkeye ait muhasebe sistemi, o ülkede uygulanan ve ilke, kavram ve standartlardan oluşan muhasebe teorilerinden ve yasal düzenlemelerden etkilenmektedir. Ulusal muhasebe standartları ile ülke bazında ortak muhasebe uygulaması sağlanmaktadır. İşletmeler bu sistem çerçevesinde oluşturdukları finansal tablolar düzenleyerek kullanıcılara sunulmaktadır.

Ülkemizde ve uluslararası da oluşturulan muhasebe standartlarının amacı; finansal tabloların, karşılaştırılabilir ve güvenilir bir raporlama sistemini oluşturmaktır. Bunun nedeni; Muhasebe uygulamaları ve finansal tablolarının kullanıcıları her geçen gün arttıkça muhasebe standartlarının önemi de artmaktadır. Öneminin artmasının nedenlerinden başında, ekonominin küreselleşmesi ve muhasebenin sürecinin evrenselleşmesi, finansal raporlamanın önemi daha da artmıştır.

Bugün finansal tablo kullanıcıları, ister Amerika Birleşik Devletleri'nde ister Avrupa ülkelerinde ister Uzakdoğu ülkelerinde faaliyet gösterecek, tüm işletmelerin finansal tablolarını aynı dil vasıtasıyla okuyarak kararlarını bu şekilde oluşturma istemektedirler. Bu husus, finansal tabloların ve dolayısıyla dünyanın çeşitli ülkelerinde aynı veya benzer sektörde faaliyet gösteren işletmelerin performanslarının karşılaştırılması açısından oldukça önemlidir.

Muhasebe standartları ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından yayımlanmaktadır. Bu yayınlar muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları vasıtasıyla uygulamaya konulmuştur. Uluslararası Muhasebe standartları(UMS), birçok ülke tarafından uygulamaya konulmuştur. Bu da tüm dünya için tekdüzen muhasebeyi uygulanmakta ve UMS'nin benimsenmesi yaygınlaşmakta ve kullanılması da giderek benimsenmektedir.

Türkiye'de Muhasebenin uluslararası da geçerliliğinin olması ve uygulanması, için Uluslararası Muhasebe Standardı(UMS)'nin oluşturulması ile mümkündür. Çünkü gerek uluslararası ticarete, gerekse uluslararası birleşme ve rekabette finansal tabloların ve muhasebe uygulamalarının uyumlu hale getirilmesi, önemli yararlar sağlamaktadır. Bir ülkenin kanunlarına dayanarak hazırlanan finansal tablolar, diğer ülkelerdeki işletmelere aynı bilgileri vermeyebilir. Bu durum, uluslararası alanda ticari faaliyetlerin geliştirilmesini engelleyebilir.

Türkiye'de yapılan muhasebe düzenlemeleri incelendiğinde, farklı ülkelerden örnek alındığı görülmektedir. Cumhuriyetin ilk yıllarında, kamu sektöründe olmuştur. Muhasebe alanındaki düzenlemeler, önceleri Fransız, ardından Alman ve sonraki yıllarda Amerikan muhasebe sistemlerinin etkisinde şekillenmiştir.

Muhasebe sistemini etkileyen hukuki düzenlemeler, ülkemizde 1926 yılında yürürlüğe giren 856 Sayılı Ticaret Kanunu, Alman Ticaret Kanunu esas alınarak hazırlanmış ve böylece Alman ekolünün etkisi hissedilmeye başlanmıştır. Bu kanun ile şirket hesaplarının tutuluş şekli ve karın hesaplanması üzerinde durulmuş, bilanço ve kar zarar hesaplarının düzenlenmesi gibi hususlara önemli esaslar getirilmiştir(Kanat,1994).

1950 yılında Vergi Usul Kanunu (VUK) ve ardından 1956 yılında Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin yürürlüğe konulması, Türkiye'de muhasebe uygulamalarında yeni bir dönemin başlangıcı olmuş ve bu kanunlar, günümüze kadar muhasebeyi yönlendirici etkisini sürdürmüştür. Bu aşamalarda muhasebeyi yönlendiren çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin başlıcaları Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Bankacılık Kanunu ve Bankalar Tekdüzen Hesap Planı ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'dır.

Vergileme ve muhasebe uygulamaları açısından önemli ilkeler getiren VUK ve TTK, muhasebeyle ilgili yaşanan gelişmeler karşısında zamanla yetersiz kalmaya başlamıştır. Bu durum, yasal statüye sahip bazı kurum ve kuruluşların kendi yetki alanlarındaki işletmeleri kapsayıcı yeni muhasebe düzenlemeleri yapmalarına yol açmıştır. Bugün gelinen noktada "Türk Muhasebe Hukuku"nu, basta TTK ve VUK olmak üzere, Bankalar Kanunu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) Tebliği, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tebliği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Sigorta ve Murakabe Kanunu ve Sigortacılık Muhasebe Sistemi Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) vb. düzenlemeler oluşturmaktadır.

Uluslararası ekonomik düzende yer alan ülkeler, finansal tablolarının uyumlaştırmak için muhasebe standartlarını yeniden oluşturmaktadır. Ülkemizde ise Yeni Türk Ticaret Kanunu (Yeni TTK) yasal düzenleme ile Yeni TTK, 1.1.2013 tarihinden itibaren Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasını yasalaştırmıştır. Bu standartların uygulanıp uygulanmadığının tespiti için Türkiye Denetim Standartları kapsamında yapılacakını hükme bağlamıştır.

4.9.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uyulması gereken kuraldır. Muhasebenin temel kavramlarına dayanmakta ve onlarla bir bütün meydana getirmektedir. Muhasebe ilkeleri, belli bir andaki muhasebe uygulamasını kapsayan muhasebe yöntem ve usulleridir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, yetkili bir kurum tarafından belirlenmiş muhasebe standartlarıdır.

Bu ilkeler 2 no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde “ Temel Mali Tabloların Düzenlenme İlkeleri “ , Devlet Planlama Teşkilatının “ Muhasebenin Temel Kavramları Ve “ Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri “ olarak isimlendirilmiştir. Başka bir tanım vermek gerekirse Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin amacı: İşletmelerde sermaye koyan hissedarlar ile alacakların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların, muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi ile işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Finansal tabloların genel anlamda içerikleri, bir kurumun varlık ve sermaye yapısı, işletme sonuçları, dönem kârının oluşumu, kullanımı ve benzeri konulardaki bilgileri içeren muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenen tablolardır (Ahmet,1990).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri her muhasebe dönemi sonunda, o muhasebe dönemiyle ilgili faaliyetleri özetleyen, gelir tablosu ve bilanço olmak üzere iki temel finansal tablo düzenlenir. Muhasebe ilkeleri bu iki temel finansal tablo esas alınarak iki ana gruba ayrılır: Bu ayırım 1-5 no'lu Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğ değişikliklerini içeren son tebliğe göre yapılmıştır. Bunlar Gelir tablosu ilkeleri ve Bilanço ilkeleridir.

1- Gelir Tablosu İlkeleri:

Gelir Tablosu ilkeleri gelirlerle ilgili ilkeler ve giderlerle ilgili ilkelerdir. Gelir tablosu ilkelerinin amacı; Satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Bütün satışlar, gelir ve karlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler. Hiçbir satış, gelir ve kar kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz.

Gelir tablosu ile ilgili genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve gelir tablosunun temel nitelikleri aşağıdaki gibidir:

- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar: Gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşen tutardan fazla veya az gösterilmemelidir. Dönem başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemi yapılmalıdır.
- Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- Maliyetler, ilgili gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Maliyetlerden direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri, niteliklerine uygun dağıtım esaslarına göre dağıtılmalıdırlar.
- Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kar ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- Bütün kar ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
- Karşılıklar, işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kan diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.
- Dönem sonuçlarının tespiti ile uygulanan gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.
- Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır.

Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz, dipnotlarda açıklama yapılır(Küçüksavaş,1998).

- Gelir tablosu, diğer finansal raporlar gibi tarihi bir belge olarak kabul edilmelidir.

2- Bilanço İlkeleri

Bilanço ilkeleri aktifler, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklarla ilgili ilkelerdir. Bilanço ilkelerinin amacı sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tesbit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır. Aynı zamanda bilanço aktif ve pasif kalemleri bir arada gösterdiği için işletmenin ödeme gücü ve işletmeye yatırım yapanların haklarının güvenlik derecesi hakkında yararlı bilgiler verir(Tosun,1978).

Muhasebenin temel kavramları işletme ile muhasebe fonksiyonları arasında ilişkiyi kurarak muhasebe kayıt ve raporlama tekniği ile ilgili temel prensipleri belirlerken, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri de işletmelerin mali durumlarının gösterilmesinde, kar ve zarar hesabında uyulması gereken esasları belirlemiştir

Bilançolarda; varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar olmak üzere üç ana hesap grubu bulunur. Bilanço ilkeleri de bu üç ana hesap grubuna uygun olarak üç ana başlık altında incelenmektedir:

- Varlıklarla ilgili ilkeler,
- Yabancı kaynaklarla ilgili ilkeler,
- Öz kaynaklarla ilgili ilkeler,

1-Varlıklarla ilgili ilkeler

Varlıklarla ilgili ilkelerin amacı; işletmenin sahip olmuş olduğu varlıkların doğru bir şekilde kaydedilip, işletmenin finansal durumunu açıklıkla ortaya konmasını sağlamaktır. Varlıklarla ilgili genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri aşağıdaki gibidir:

- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.

- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşmeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubunda gösterilir.
- Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerlerle gösterebilmek için varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıklarının ayrılması zorunludur.
- Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
- Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetin çeşitli dönem maliyetine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
- Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönemi ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
- Bilançonun dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, menkul kıymetler, diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönelim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.
- Tutarları saptanamayan alacaklar için tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.

2-Yabancı Kaynaklara ilişkin ilkeler

Yabancı kaynaklarla ilgili ilkelerin amacı; işletmenin tüm yabancı kaynaklarının, işletmenin mali durumunu uygun biçimde ve açıkça gösterecek şekilde kaydedilmesi ve saptanmasıdır. Yabancı kaynaklarla ilgili genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri aşağıdaki gibidir:

- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçlan, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçlan, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
- Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen veya tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli bilançoda gösterilmelidir.
- Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerler ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
- Bilançoda kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

3-Öz kaynaklara ilişkin ilkeler

Öz kaynaklarla ilgili ilkelerin amacı; öz kaynağı oluşturan öğeleri anlamlı ve dönemden döneme ortaya çıkan değişmelerin kümülatif olarak aksettirilmesini sağlayacak biçimde muhasebeleştirilmesini sağlamaktır. Öz kaynaklarla ilgili genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri aşağıdaki gibidir:

- İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları öz kaynaklar grubunu oluşturur.
- İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir.
- İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle öz kaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

- Öz kaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı. Öz kaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.
- Özkaynakları; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri. Kar yedekleri, geçmiş yıl karları (zararları) ve dönem net kar (zararı)'ndan oluşur.

Temel finansal tablolar olan bilanço, gelir tablosu işletmelere yönetimin başarısını değerlendirmede ve kuruluşlara işletmeyle ilgili bilgi sağlamada yardımcı olur. Bu tablolar kullanılarak yapılacak analizlerde işletmenin kârlılık, sermaye ve aktiflerin kullanımındaki bilgilere ulaşılır. Bu tablolara işletmelerin finansal durumunun değerlendirilmesi ve işletme kararları için temel oluşturulması, işletmenin ihtiyacı olan kaynakların sağlanması, kredi veren kurumlar için işletmelerin finansal yeterliliğinin ölçülmesi için yapılır. Finansal tablolara bakarak işletmenin mali açıdan nasıl olduğunu anlamak mümkündür.

4.9.2. Uluslararası Muhasebe Standartları (IASC)

Bugün standartlar oluşturan esas itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)dır. Bu standartlar 1973 ile 2001 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi,(IASC) tarafından oluşturulmuştur.

IASC'nin kendi statüsünde belirtilen amaçları aşağıda sunulmuştur:

- Kamu yararına, finansal tablolarda ve finansal raporlarda bilgilerin şeffaf ve karşılaştırılabilir olarak yayınlanabilmeleri için anlaşılır ve dünya çapında muhasebe standartları geliştirilmesi,
- Bu standartların kullanımının ve sıkı bir şekilde uygulanmasının sağlanması,
- Yüksek kalitede çözümler üretilmesi amacıyla ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarını olabildiğince benzer hale getirmek(Gökdeniz,1996).

1 Nisan 2001 tarihinde ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu,(IASB) kurulmuş ve muhasebe standartlarını oluşturma yetkisi bu Kurul'a verilmiştir. IASB, ilk toplantısında IASC tarafından yayımlanmış olan muhasebe standartlarını kabul etmiş olup bu standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları olarak varlığını sürdürmüş ve ülkemizde de Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak çevrilmiştir.

IASB muhasebe standartlarını geliştirmeye devam etmiş ve oluşturduğu yeni standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards, IFRS) olarak yayımlamıştır. Bu standartlar ise ülkemizde Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) olarak çevrilmiştir. Bugün itibariyle uluslararası finansal raporlama standartlarını ve yorumlarını oluşturma yetkisi IASB' de olup, IASB tarafından yayımlanan 4 ayrı bağlayıcı yasal düzenleme uygulayıcılar açısından uyulması gereken hususları düzenlemektedir.

1-Uluslararası Muhasebe Standartları, IAS (2001öncesi yayımlanan standartlar)

2-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, IFRS (2001 sonrası yayımlanan standartlar)

3-Finansal Raporlama Kavramsal Çerçevesi

4-Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları

Öte yandan, IASB'nin yasal anlamda herhangi bir zorlayıcı gücü yoktur. Zira IASB esasında özel bir kuruluş olup, devlet otoritesi kullanma yetkisi bulunmamaktadır. Yani, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartları uygulaması yasal olarak zorunlu olan standartlar değildir. Fakat uygulamada, yasa düzenleyici diğer kurumlar vasıtasıyla IASB'ye otorite gücü sağlanmaktadır. Örneğin, Avrupa Birliği üye ülkelere 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren IFRS i uygulama zorunluluğu getirmiş olup, üye ülkelerin işletmeleri finansal raporlama sürecinde IFRS i takip etmektedirler. Sonuç itibariyle, IFRS, yayımlanmış olan muhasebe ve finansal raporlama standartları ile birlikte, finansal raporlama Kavramsal Çerçevesini ve yorumlarında kapsamaktadır

4.9.3 Ulusal Muhasebe Standartları (TMSK)

Ülkelerin muhasebe sistemlerindeki farklılık, şirketlerin yayınlanan ve kullanılan muhasebe standartlarının farklılıkları, finansal bilginin karşılaştırılabilirliğini engellemektedir. Muhasebe sistemlerinin farklı olması ise, farklı muhasebe standartlarının kullanılarak şirketlerin finansal bilgilerini karşılaştırmasında yaşanan bu sorunların başında ise uluslararası kullanılan farklı muhasebe sistemlerinin kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle muhasebenin uluslararası uyumunu gerekli kılan faktörlerin başında, uluslararası farklılıklar gelmektedir.

Uluslararası faaliyet gösteren şirketler farklı sermaye piyasalarında artan sermaye ihtiyacı, muhasebe standartlarının uyumunu gerekli kılmaktadır. Bu standartlar, tüm dünyada uygulanmaya ve finansal raporlamanın sürekliliği korunmasına çalışılmaktadır. Bu gereklilik, küreselleşme süreciyle birlikte, muhasebe standartları, son yıllarda, işletmelerin uluslararası ilişkilerinin artması, tüm işletmeler için tek muhasebe standardı setinin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Gelişmiş ülkelerin düzenleyici sistemleri ve çok uluslu şirketlerin faaliyetlerinin artması nedeniyle önemli rol oynamaktadır.

Türkiye şirketlerinin dünya piyasalarına girebilmesi ve yabancı şirketlerin Türkiye'deki yatırımcılarının önünün açılabilmesi, Avrupa Birliği'ne girmeye hazırlanan Türk şirketlerinin rekabet gücüne sahip olabilmesi için Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları uygulanmasının ve geliştirilmesi pratikte de kendini göstermektedir.

Türkiye'de standart hazırlama konusunda birçok sorunla karşılaşmıştır. Bu karmaşanın sona erdirilebilmesi için TMSK kurulmuş ve tüm işletmeleri kapsayacak biçimde TMS'lerin yayınlanması hedeflenmiştir. Türkiye'de muhasebe standartları ile ilgili yapılan çalışmalar ve uygulamalar devlet öncülüğünde gerçekleştirilmektedir. Bu çalışmalar yapılırken standart uygulamaları sadece ülkemizde karşılaşılan bir durum değildir. Muhasebeyi yönlendiren standartların diğer ülkelerde uygulama birliğinin ve güvenliğinin sağlanabilmesi için standartlar "Yasal düzenleme" ile gerçekleştirilmiştir.

Türkiye'deki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin çok başlıklı uygulamaya son vermek amacıyla, Türkiye'de Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Ülkemiz 'de yasal düzenleme ile 1999 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'na 4487 sayılı Kanunla kurulmuş olup muhasebe standartlarını oluşturmak ve yayımlamak üzere idari ve mali özerkliğe sahip, kamu tüzel kişiliğini ile (TMSK) kurulmuş, 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. Kanunda yer alan bu tanımlama, standart belirleme ve yayınlama yetkisinin yasayla artık TMSK'na bırakılmıştı.

TMSK'nın temel görevi; kamu tüzel kişiliğine sahip olan bu kurul 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 yayımlamaktır. Bundan böyle, TMSK tarafından belirlenecek olan muhasebe standartlarına uyum sağlamaktır. Ancak, TMSK'nun hedefi bellidir çok başlı uygulamalardan kaynaklanan sıkıntılarını gidermeye yöneliktir.

O zaman bu gelişmeler ışığında uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlama amacıyla başta SPK, BDDK ve TMSK olmak üzere, birçok kurum tarafından düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Bu düzenlemelerde, dünyadaki eğilime paralel olarak, uluslararası muhasebe standartlarını bir bütün olarak değerlendirmeye çalışılmıştır. Özellikle TMSK'nın kurulmasıyla, Türkiye'de standart hazırlama konusundaki karmaşanın sona erdirilmesi ve Türkiye'deki tüm işletmeleri kapsayacak muhasebe standartlarının (TMS)yayımlanması hedeflenmiştir.

TMSK da bu gelişmelere paralel olarak, uluslararası muhasebe standartlarının “set olarak” uygulamaya konulması konusunda ilke kararı almıştır. TMSK, 2005 yılı Ocak ayından itibaren uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) Resmi Gazete 'de yayınlamaya başlamıştır. 2007 Haziran ayı itibariyle, kavramsal çerçeve dışında 31 adet (TMS), 7 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) yayınlamıştır.

TMSK yayımlanmış olan IAS'leri de benimseyeceğini duyurmuştur. Bu tarihten sonra çıkan muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler IFRS'lerle tam uyumlu TFRS'leri yayımlanmıştır. Kurul uluslararası Muhasebe Standartları (IFRS)ve yorumlanan çevrisi niteliğindeki TMS,TFRS ve yorumları hazırlanarak, yayımlanmıştır. BDDK,SPK ve Hazine Müsteşarlığı'nın kendi alanları ile ilgili olarak standart yayımlama konusunda yetkileri olmasına rağmen kendi muhasebe yönetmelikleri iptal edilerek TFRS'leri zorunlu hale getirilerek, mevzuatımıza kazandırmıştır.

Adalet Bakanlığı da bu mevzuata destek için, Türk Ticaret Kanunu Taslağı'nın yasalaştırılması ile sermaye şirketleri için denetim zorunluluğu, kamuyu aydınlatma ve en önemlisi TMSK'nın yayımlayacağı standartların kabul edilmesi için çalışmalar yaparak Türkiye'deki muhasebe uygulamaları açısından reform niteliğinde hükümleri desteklemiş, standartların ülke çapında önemli hale gelmiştir. Daha sonra bu işletmelerin finansal raporlarını Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından UMS/UFRS'lerin tercümesi olarak hazırlanan, TMS/TFRS' lere göre hazırlamaları zorunluluğu getirilmiştir. Bu hazırlanan TMS/TFRS'ler kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler, kamuya açık bir piyasada, bankalarda, kredileri, hisse senedi, yatırım fonları ve sigorta şirketlerinde işlem gören işletmeler tarafından uygulanmak zorunluluğu getirilmiştir.

Ülke içerisinde sayıları çok olan KOBİ'ler alanında da kendilerine has uygulamaların geliştirilmesi amacıyla Türkiye Finansal Raporlama Standartları (KOBİ TFRS) oluşturulmuş, TMSK tarafından 01.11.2010 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak standartların uyulması zorunlu hale getirilmiştir. TMSK'nın yetkileri 02.11.2011 tarihli Kanun Hükmünde Kararname ile Muhasebe Denetim Standartları oluşturulması yetkisini Kamu Gözetim Kurumu'na devredilmiştir.

TMSK olmak üzere, birçok kurum tarafından düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Bu düzenlemelerde, dünyadaki eğilime paralel olarak, uluslararası muhasebe standartlarını bir bütün olarak alma yönünde eğilimin ağır bastığı söylenebilir. Özellikle TMSK'nın kurulmasıyla, Türkiye'de standart hazırlama konusundaki karmaşanın sona erdirilmesi ve Türkiye'deki tüm işletmeleri kapsayacak muhasebe standartlarının (TMS) yayımlanmıştır. Bu yayınlama etkinleşmesi ile muhasebe sistemlerini yönlendiren düzenlemeler hızlı bir değişim süreci içine girdiğimizi göstermektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları'nın hazırlanıp yayınlanmasıyla, muhasebe alanındaki karmaşalar ortadan kaldırılması suretiyle finansal raporlamaların hazırlanması ve sunulmasında da birlik sağlanmıştır. Muhasebe sistemlerinin farklılıklar ortadan kaldırılarak ortak muhasebe standartlarının kullanılarak şirketlerin finansal bilgilerini karşılaştırmada büyük sorunlar ortadan kaldırılmıştır.

Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, gibi mevzuatlar içerisinde yer alan, kayıt ve raporlamalara ilişkin farklı hükümler çerçevesinde ülke genelinde işletmelerin farklı esaslara dayalı tablolar düzenlemelerine neden olan uygulamalarda bütünlük sağlanmıştır.

4.9.4. Ulusal Ticaret Yasaları (TTK)

Türk Ticaret Kanunu 1957 yılında “ticari işleri düzenlemek” için 6762 Sayılı kanunla kabul edilmiştir. Kanunda ticari belgeler, ortaklıklar, kıymetli evrak vb. konulara ilişkin hükümlere yer verilmiş; yapılan düzenlemelerle alacaklılar ve ortakların haklarının korunması amaçlanmıştır. Bu düzenlemeler de muhasebeye ilişkin konularda büyük ölçüde VUK’un etkisinde Türk Ticaret Kanunu hazırlanmıştır. TTK’nın, defterler, kayıt düzeni, hesap isleri, finansal tablolar, değerlendirme ilkeleri ve kamuyu aydınlatma konulardaki hükümleri içermektedir.

Türk Ticaret Kanunu’nun genel olarak hazırlanması ve hedefleri ülkenin, sermaye piyasalarının ve uluslararası piyasalara uyum sağlayabilmektir. Amaçlarının arasında en önemli olanlar: ülkenin yabancı sermayeyi çekebilmesi, rekabet piyasasında yer alabilmesi ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları’nın gerek ticari defterlerin tutulması gerekse finansal tabloların hazırlanması sırasında uygulanması daha şeffaf şirket yapılarının oluşturulması ve daha gerçekçi verileri elde edilmesini sağlayarak küresel piyasalarla entegrasyonu kolaylaştıracaktır.

Dünyada son yıllarda yaşanan gelişmeler incelendiğinde bütün piyasaların bölgesel ve küresel etki alanlarına hızlı bir şekilde girdiği görülmektedir. Bu süreç, ülkeleri ticaret hukuku alanında da reform yapmaya zorlamaktadır. Türkiye de bu alanda yeni düzenlemelerle gelişim çabalarını göstermektedir. Bu düzenlemelerle yeni kanunlar çıkarılarak, Avrupa Birliği mevzuatı yanında, dünya ekonomik düzeninin gereklerine uyum sağlayarak, ulusal ticaret ve sanayinin gelişimine katkıda bulunmak için kanunlar çıkarılmıştır.

Bu kapsamda, 1957 tarihinden itibaren yürürlükte olan 6762 sayılı TTK'nin yerine geçmek üzere 1999 yılında oluşturulan TTK Tasarısı 24.02.2011 tarihinde resmi gazetede yayınlanan TTK 01.07.2012 tarihi itibari ile yürürlükten kaldırılarak yerine 6102 sayılı yeni TTK yürürlüğe girmiştir. Tasarı 'da muhasebe uygulamalarında yeni yayımlayacak standartların geçerli olması, sermaye şirketleri için denetim zorunluluğu, kamuyu aydınlatmaya yönelik hükümler vb. çok önemli düzenlemeler yer almaktadır.

Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin ticari faaliyetlerine ilişkin kayıt standartlarından bazıları, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde yeniden düzenlenmiştir. 01 Temmuz 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun da öngördüğü üzere Türkiye'de muhasebe kaydının TMS/IFRS'ye uygun olarak yapılmasını öngörmektedir. Bu kanuna göre işletmeler muhasebe sistemlerini TMS/IFRS standartlarına göre düzenlemeyi getirmektedir. Bu durumda işletmelerin muhasebe sistemlerinde köklü değişiklikler getirmiştir.

4.9.5. Ulusal Vergi Yasaları (VUK)

Yapılan vergi reformu kapsamında muhasebe sisteminin gelişimi vergi sisteminin gelişimi ile paralel olarak, 1950 yılında 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe konulmuştur. 1950 vergi reformu öncesinde kazanç vergisi ve muamele vergisinde muhasebe sistemine ilişkin düzenleyici maddeler yer almaktaydı. Bu vergi reformu ile vergi usul kanunu ile muhasebe işlem ve kayıtlarının usul ve esaslarına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir.

1961 yılında yürürlüğe konulan 213 Sayılı VUK, üzerinde çeşitli değişiklikler yapılarak, VUK'ta vergi matrahının tespitine yönelik ayrıntılara yer verilmiş, işletmelerin hazırlayacakları muhasebe kayıt, belge ve mali tablolarına ilişkin hükümler de yer almaktadır. Söz konusu hükümlere uyulmaması durumunda öngörülen kayıt düzenine aykırı davrananlara ağır cezalar öngörülmüştür.

Dolayısıyla mükellefler kayıtlarını vergi usul kanununun öngördüğü şekilde tutma noktasında kendilerini zorunlu hissetmektedirler. Çeşitli cezai yaptırımların getirilmiş olması, Türkiye’de muhasebe uygulamalarının vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmesine sebep olmuştur.

Muhasebe tarihimizde milat sayılacak olan gelişme ise 1994 yılında bilanço esasına tabi işletmeler için tek düzen hesap planına geçilmesidir. Maliye Bakanlığı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 175 ve mükerrer 257. maddelerinde kendine verilen yetkiyi kullanarak 1. Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğini (MSUGT) yayınlamıştır. Söz konusu tebliğ ile tek düzen hesap planı çerçevesinde muhasebenin temel kavramları ve mali tabloların düzenleme esasları belirlenmiştir. Bu düzenleme ile Maliye Bakanlığı hem işletmeler açısından tek düzen hesap planı sistemini düzenlemiş, hem de etkin bir vergi denetimine imkan sağlayacak vergi muhasebesi sistemini kurmayı amaçlamıştır.

Vergi usul kanunuyla getirilen düzenlemeler genel olarak işlemlerin hangi amaçla tutulması gerektiği ve işlemlerin içermesi gereken hususları düzenlemektedirken ilgili kayıtların yapılacağı hesap planına ilişkin bir düzenlemeyi 1994 yılına kadar öngörmemiştir.

1994 yılında tek düzen hesap planına geçilmesi ile birlikte bilanço usulünde kayıt tutan mükellefler tüm bu işlemlerini bu hesap planı çerçevesinde kaydetmesi öngörülmüştür. Böylelikle mükelleflerin işlemlerinin vergi idaresi tarafından takibi sağlanmıştır. Bu amaçla işletmelerin vergisel yönünü, işlemlerin belli bir kayıt düzeni içerisinde muhasebe sisteminde takip edilebilmesi için vergi kanunlarıyla çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemeler işletmelerde ticari kar-mali kar ayrımını ortaya koyan vergi muhasebesi sisteminin ilke ve esaslarına yönelik düzenlemelerdir.

Türk Muhasebe Sistemine yön veren kanuni düzenlemeleri ve bu düzenlemelerden özellikle vergi kanunlarıyla getirilen düzenlemelerin muhasebe sisteminin gelişim sürecini olumlu yönde etkilediği söyleyebiliriz.

Tek düzen muhasebe sistemine geçiş döneminde yasal olarak atılması gereken adımların, alınması gerekli önlemlerin, daha sıkılaştırarak muhasebe uygulamalarına etkisini artırılarak, uluslararası gelişmelere paralel olarak, düzeyini geliştirilmelidir.

Tarihi süreç içerisinde incelediğimizde Türk Muhasebe Sistemine yön veren kanuni düzenlemeler olan Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu muhasebe hukukunun temel hukuki düzenlemelerini oluşturmaktadır. Muhasebe sisteminin gelişim sürecinde her iki kanunda, mükelleflerin tutacakları defterler ve kayıt nizamına ilişkin hükümler bulunmaktadır. Bununla birlikte muhasebe sisteminin gelişimi vergi sisteminin gelişimi ile paralellik arz ettiği görülmüştür. Unutmamak gerekir ki işletmeler, iyi kurulan sistemlerle yönetilir. Bu yönetimler ise ancak iyi yasalarla desteklendiğinde elde edilir.

4.9.6.Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu(KGMDK)

Dünya’da ve Türkiye’de küreselleşme ile birlikte özellikle son yıllarda yaşanan krizler, şirket ve muhasebe skandalları sonrasında dünyada denetçinin de denetlenmesi gerektiği düşüncesi ile Kamu Gözetimi yapma anlayışı genel kabul görmüştür. Bu doğrultuda Kamu Gözetimi'nin bir ihtiyaç olduğu, ülke ekonomisinin sürdürülebilirliği için denetimin yapılabilmesi ve çok başlılığın kaldırılması gerekirdi. Süreci incelediğimizde aynı konuda çok fazla yetkili kurumların oluşması, sonuçta da kurum ya da kurul sayısı kadar farklı denetim uygulamaları ve beklentiler ortaya çıkarmaktaydı. Kamu gözetimi, genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesidir (kgk.gov.).

Standartlar Kamu gözetimi kurumu kurulmadan önce Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından oluşturuldu. TMSK'nın bu zamana kadar yaptığı işler ülkemizde SPK, BDDK gibi kurumlara tabi olan şirketlerin, TMSK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'leri zorunlu olarak kullanmalarını sağlamıştır.

Yeni kurulun kurulmasıyla birlikte TMSK kapatılıp yetkisi yeni kurulan Kamu Denetim Kurulu'na aktarıldı. Bununla birlikte Daha önce SPK, TÜRMOB, BDDK gibi kurumlar tarafından gerçekleştirilen denetim, Kamu Gözetimi Kurumuna devredilmiş ve Türkiye'de denetim tek elde toplanmıştır. Muhasebe ve denetim sistemi ile ilgili olarak düzenleme ve denetim yapmak üzere yeni, güçlü ve özerk bir kurul oluşturuldu.

Bu kurul ilgili düzenleme ile 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,(KHK) 02.11.2011 tarihli Resmi Gazete 'de yayımlan anarak kurulmuştur. Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur. Bu oluşturulan Kamu Gözetimi, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı yayınlayacak muhasebe ve denetim standartlarını belirleyecek, aynı zamanda denetim işini yapacak olan bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim kuruluşlarını hem yetkilendirecek hem de gözetimini yapacaktır.

Görüldüğü gibi kurul, muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulması, düzenleyici ve denetleyici bağımsız denetçilerin ve kuruluşlarının yetkilendirilip gözetiminin yapılması konularında güçlü bir birim. Uluslararası uygulamalarda da muhasebe ve denetim standartlarını oluşturup gözetleyen birimler oldukça güçlü ve özerk bir yapıya sahipler.

Ülkemizde denetim sistemi anlamında oldukça önemli bir rol üstlenen bu kurulun diğer ülkelerdeki eşdeğer birimlerle de işbirliği yaparak standartların gelişiminde önemli bir rol oynamakla muhasebe ve denetim standartlarının oluşturulmasında bu kurul tek otorite konumunda.

Kurul Muhasebe standartlarının oluşturulmasından sonra bu standartlarla uyumlu olarak hazırlanması gereken finansal tabloların denetiminin yapılmasıdır. Muhasebe standartlarının oluşturulmasından sonra ne anlaşılması, gerektiği ve nasıl yapılması gerektiğini ancak denetimin de yapılabilmesi ile anlaşılır. Dolayısıyla finansal tabloların denetiminde de belirli standartların oluşturulması gerekir. Bunun için Türk Ticaret Kanunu, şirketlerin denetim sistemini tamamen değiştirdi.

T.T K. bu konuda bir düzenleme yapmış; Getirilen bağımsız dış denetim ile şirketlerin finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporları bağımsız denetçiler tarafından denetlenmek zorunluğu getirilmiş ve Denetim Standartları Kurulu'nun 2013 yılından bugüne uygulanmaya başlanmıştır.

Kurulun amaç ve kapsam özetle aşağıdaki fonksiyonları yerine getirecek.

- Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı oluşturmak ve yayımlamak, bunlara uygun düzenlemeleri yapmak,
- Uluslararası standartlarla bütünleşme ve ulusal denetim standartlarını oluşturarak yayımlamak,
- Bağımsız denetimde kuruluşlarının kuruluş şartlarını uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteli denetim standartlarını belirlemek sağlamak,
- Bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve tescil işlemlerini yapmak,
- Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak,
- Eğitim standartlarını geliştirmek ve mesleki etik kurallarını belirlemek, kaliteli sistemlerini oluşturup gözetlemek.

Kısaca KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur(kgk.gov.).

Sonuç olarak; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGMDK) kuruluşu uluslararası denetim standartlarına uygun yasal düzenlemelerin, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir. Yayımlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları en önemlisi Finansal tablo ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların, belirlenmiş kısıtlara uygunluğu konusunda, kamu yararı ilkesinden hareketle kurumun hedef kullanıcılara güvence sağlamaktır.

Ancak sağlıklı işlemesi için bağımsız denetimin konusu hakkında, etik ilkelere bağlı kalmak ve Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanması ve bu kanıtlara dayanarak ulaşılan sonuç veya görüşlerin rapora bağlanması ile güvence sağlayarak olumlu katkı yapabilecektir. Kurumun sağlıklı işlemesi ve doğru işler yapmış olması tüm kesimlerin yararına ve ülkemizin geleceği için çok önemlidir.

BÖLÜM SON. SONUÇ ve ÖNERİLER

Konumuz olan muhasebe sistemlerinin işletmelere etkisi ve işletmelere sağladığı faydaları, neler olacağı ve bu sistemlerin, değişik ülke ve ekonomilerde sistemlerin karşılaştırılıla bilirliğinin sağlanması için gerekenler, bunun için standartların önemi ve standartların korunması için yasal ve uluslararası düzenlemeler, bunları yönlendiren kurumların neden olması gerektiği üzerine bir araştırmadır.

Bu nedenle muhasebe sistemini tanımlaya bilmek için işletmenin ne olduğunu bilmek gerekir. Genel olarak işletmelerin kuruluş nedenleri insan ihtiyaçlarının karşılanması amacı ile yaptıkları işler ticaret, üretim, hizmet işletmeleri gibi sistemli bir şekilde araya getirilmesidir. Söz konusu işletmelerin faaliyetleri içerisinde gerçekleşen olayların tümü muhasebeye konu olmazlar. Muhasebenin konusu oluşturan olayların finansal nitelikteki olaylar olması gerekir.

Muhasebe sistemini incelendiğinde, sürekli, kesintisiz ve belgelere dayalı olarak gelişir. Sistemin kurulması, işleme giren bilgilerin doğru olarak aktarılması önemlidir. İşletmenin muhasebe bilgi sistemlerinde üretilen bilgiler doğru kararların alınması açısından önemlidir. Muhasebe sistemi, yöneticilere ve taraflara doğru anlaşılır bilgileri, sunabilmektir. Aynı zamanda muhasebe sistemi, işletme bilgilerini, ölçen ve denetleyen bir sistemdir. Muhasebenin görevleri geçmişten bugünlere dek pek çok evrimden geçti ise, gelecekte de muhasebe, koşullar gereği bu değişimler hız kazanacaktır. Dolayısıyla değişime uyum sağlanması ön plana çıkmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde değişim ve gelişimin ilke edinilmesi büyük önem taşımaktadır.

Küreselleşme, muhasebe sistemini etkilemiş, çok uluslu işletmelerin artmasından, dolayı şirketlerin uluslararası nitelik kazanmasını ve uluslararası ticaret içerisinde yer almalarını sağlamıştır. Bu durum ülkeler arasında yoğunlaşan sermaye akışı ülkelerin muhasebe sistemlerindeki farklılıklar nedeni ile muhasebe alanında da uyum sorunlarını beraberinde getirmiştir. Muhasebe sistemlerini Ülkeler 'de farklı olmasından Uluslararası alanda ortak bir muhasebe ve finansal raporlamaya ihtiyaç duyulması sonucunda ekonomik muhasebe dili kullanma zorunluluğu doğmuştur.

Muhasebe uyumlaştırması, farklı muhasebe uygulamalarını tek düzenliliğe doğru yönlendiren çalışmalar olarak Uluslararası Muhasebe Standartları oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır.

Dünya çapında, bu amaca yönelik olarak, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacı olan şeffaf, karşılaştırılabilir ve güvenilir finansal tablolar, uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle muhasebe uygulamalarının uluslararası alanında standartlaşma çabaları ülke düzeyinde başlamıştır. ABD, İngiltere, Fransa, Almanya ve Avrupa Birliği (AB) kuruluş sürecini başlatarak çalışmalarda öncü olmuştur. Bu amaçla AB, Birlik üye ülkeleri muhasebe ve denetim konularında yapılan düzenlemeler 2005 yılından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UMS/UFRS) uygun hazırlanmasını zorunlu hale getirmiştir. Avrupa Birliğine tam üye olmayı amaç edinen Türkiye de bu uyumlaştırma çabalarını benimseyerek gerekli adımları atmıştır.

Türkiye’de muhasebe alanında çalışmalara 2000’li yıllarında UFRS’lere uyum çalışmaları başlamıştır. Türkiye’de uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlama amacıyla SPK, BDDK ve TMSK olmak üzere, kurumlar düzenlemeler yapmıştır. Bu çalışmada 13.01.2011 tarihinde kabul edilen 6012 sayılı yeni Türk Ticaret Kanununun işletmelerin bilanço ve gelir tablolarının, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun olarak hazırlanması zorunlu hale getirilmiştir. Bu zorunluluk, TFRS’lere uygun mali tablo hazırlamaktır. Türkiye’de TFRS’lere geçişte en önemli temeli oluşturan Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile tekdüzen muhasebe sistemine geçilmiştir.

Bu araştırma çalışmasında, muhasebe sistemlerinin işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonucunu gerçeğe uygun ve İşletmenin varlıklarını ve kaynaklarını değerini yansıtmaktadır. Ancak, muhasebe sistemlerinin iyi kurulmadığında, işletmelerin gerçek durumunu yansıtamayacağıdır. Muhasebe sisteminin yaşanacağı sıkıntılar ve uyum sorunları, dünyada daha önce muhasebe sistemlerinde yaşanan sorunlar da göz önüne alınarak araştırılmıştır. Muhasebe uygulanmasında Dünya’da yaşanan sorunlar, yasal boşluklar, muhasebe sistemlerinin karmaşık bir yapıya sahip olmasındandır. Bu standartlaşma ile giderilmeye çalışılsa da, muhasebe sistemlerinde sorunlar olduğu tespit edilmiştir.

Yapılan araştırma çalışmasına Dünyada muhasebe sistemlerinde uygulanmasında yaşanan sorunlar ülkemizde de paralellik gösterdiği gözlemlenmiştir. Muhasebe sistemlerinin ne kadar geliştirilse de işletmelere yaşanan sıkıntıların başında ilk sırayı uygulama alanında olduğu anlaşılmıştır. Daha sonra teknik sorunlar, vergi kanunlarıyla yaşanacak uyum sorunları, önemli sıkıntılar ve uyum sorunlarına sebep olacağı tespit edilmiştir.

Bu tespitle birlikte şunlar yapılması gerekir;

- Çalışmada, muhasebe sistemlerinin değerlemesi konusunda getirdiği yeniliklerin uygulanmasında önemli düzenlemelerin yapılması gerektiği, tespit edilmiştir.
- Çalışmada muhasebe sistemlerindeki önceden ön görülemeyen sorunla karşılaşılacağı, bu konuda işletme sahiplere, yöneticilerine ve kamu kurumlarına büyük görevler düşmektedir.
- Ayrıca, Türkiye’de şimdiye kadar yapılan muhasebe sistemindeki düzenlemelerin, istenilen niteliklere göre uygulanması gerektiği düşünülmektedir.
- Özellikle Türkiye’de işletme sahiplerinin muhasebe sistemlerine bakış açısı, değerlendirildiğinde, sistem felsefesini kavrayarak, uygun bir anlayışın geliştirilmesi gerekmektedir. Buda ancak işletmelerin kurumsal yapıya sahip olmalarıyla mümkündür.
- Ayrıca; muhasebe kayıtlarının, denetimle sorunların tespit edilmesi ve ilgili konularda daha az uyum sorunu yaşanacağı anlaşılmıştır.

Özetle, Muhasebe Sistemi; özellikle mali olay ve işlemlerinin kayıtlarının yapılması ve kayıt altına alınması bunun iyi bir sistem olma özelliğine sahip olduğunun göstergesidir. Bu nedenle konuyu ve araştırmanın daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla Muhasebe Sistemini meydana getiren ve geliştiren ana unsurlar üzerinde durulmuştur.

Bu çalışmanın katkısı; muhasebe sistemlerinin işletmelerde yer alan varlıkların değerlendirme konusunda Türkiye çapında yapılan uygulamalar da getirdiği faydalar ve konuyla ilgili muhasebe sistemlerinin işletmeler varlıkları için ne kadar önemli olduğu konusunda araştırılan çalışma niteliğindedir.

Çalışmada, muhasebe sistemlerinin değerlemesi konusunda getirdiği yeni yaklaşımlar, bu yeniliklere bakış açısı ve geçiş döneminde yaşanması muhtemel sıkıntılarla ilgili önemli veriler ve bulguların ortaya konulduğu düşünölmektedir. Ayrıca, muhasebe sistemlerinin işletmelerde ki uygulamaların da dünyada yaşanan sıkıntılara değinilmiştir. Bu çalışma ile sistemlerin geçişte yaşanacak soruları işletmeler kurulum aşamasına başlamadan önce tespit edilerek bunlarla ilgili önlem alınması açısından yararlı bir çalışma olduğu değerlendirilmektedir.

Sonuç olarak; geleceğe yönelik çalışanlarını kapsayan muhasebe sistemlerin işletmelerin başarısına etkileyen önemli unsurlar işletmeler de uygulanan farklılıklardır. Bu sorunlarının giderilmesi, Türkiye’de bu konuda düzenleyici kuruluşların gerekli alt yapıyı oluşturmaları için yapılan yasaların yeterli değildir. Uygulamalar için, konuyla ilgili yasal düzenlemelerin yaptırımını ve kurumsal bir sisteme oturtulması gerekmektedir. Bu bilgilerden hareket edilerek işletmenin geleceği muhasebe sistemlerinin iyi kurulması, dünyadaki gelişmelere ayak uydurabilmeleri, için muhasebe sisteminin varlığı ile mümkün olmaktadır. Bu nedenle işletmelerin gelecekleri, muhasebe bilgi sisteminin üretilen bilgilerin uluslararası standartlara uygun, doğru, güvenilir ve her zaman kullanabilecek kalitede olmasına bağlıdır.

KAYNAKLAR (REFERENCES):

Kitaplar:

- [1] Akdoğan.N.Tenker.N.(2007),Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitapevi, Ankara. 38-39
- [2] Akdoğan.N.Tenker.N.(1991), Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Mali Tablolar ve Oran Analizi, Ankara,1-2
- [3] Acar.P.(2002), Uluslararası Mali Standartlar, T:C.Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış ilişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara,255-256
- [4] Altuğ. O.(2006), Maliyet Muhasebesi, Türkmen Basım, İstanbul,4-5
- [5] Arzova.B.(2009), Muhasebe Teorisi, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 3-4
- [6] Ahmet. H.D. (1990), Mali Tablolar Tahlili, yayınevi, İ.İ.T.İ.A, İstanbul,1-2
- [7] Altuğ.O.(1999), Muhasebe Hukuk İlişkileri, Türkmen Kitapevi, İstanbul,103
- [8] Ataman.Ü.(2000), Genel Muhasebe, Genel Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, Türkmen Kitabevi, , İstanbul,96-97
- [9] Büyükmirza.K.(2003), Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara,28-29
- [10] Bektöre.S.Sözbilir.H.Banar.K.(2002), Tekdüzen Hesap Planına Göre Genel Muhasebe, Alp yayınları, 2-3
- [11] Çetiner.E. (2006), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara,6-7
- [12] Çubuk.A.Lazol.İ.(2009) Mali Tablolar Analizi, 7. Basım, Nobel Yayınevi, Ankara, 25-26
- [13] Çaldağ.Y.(2003), Şirketler Muhasebesi , Gazi Kitabevi, Ankara, 5-6
- [14] Çetiner.E.(2006), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara,13-14
- [15] Dinçer.Ö.(1998), Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, Beta Yayınevi, İstanbul,176-177
- [16] Demir.B.(2010), Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi, Mufad 48: 142-153
- [17] Durmuş.A.H.Arat.M.E.(2000), İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili, İlkeler ve Uygulamalar, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı, İstanbul,1-2
- [18] Erdoğan.M.(2002), Finansal Muhasebe. Beta Yayınlar, İstanbul,76-77
- [19] Erdoğan.M.(2002), Yöneticilerin Karar Verme Aracı Olarak Finansal Muhasebe, Beta Basım Yayım, İstanbul,14-15
- [20] Güvemli.O.(2007),Mali Tabloların Evrimi,Avciol Basım Yayın,İstanbul,22-23
- [21] Güvemli.O. (1995) Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğuna Kadar, I.cilt, Avciol Yayın, İstanbul,147-148
- [22] Güvemli.O.(1998).Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Osmanlı İmparatorluğu Tanzimata Kadar, Avciol Yayın, İstanbul,79-84

- [23] Gücenme.Ü.Arsoy.P.A.(2006), Türkiye’de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayını, Sayı 76,307-308
- [24] Gökçen. G. (2009), Genel Muhasebe, Beta Yayınları, İstanbul,4-6
- [25] Gökdeniz. Ü. (1996),Muhasebe Standartları,1.baskı, Alfa Basım Yayın, İstanbul,2
- [26] Kanat.Z. (1987),Defter Tutma, Savaş Yayınları 8 Baskı ,Ankara,34-35
- [27] Kızıl.A. (1994), Genel Muhasebe Envanter ve Değerleme, Der Yayınları, İstanbul, 2-3
- [28] Kavut.L.Şavlı.T.(2009),Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. İSMMMO Yayın, İstanbul,73-74
- [29] Kanat.Z.(1994),Tek Düzen Hesap Planı Uygulamalı Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma, Yaklaşım Yayınları, Ankara,24-25
- [30] Küçüksavaş.N.(1998),Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması, 7. baskı, Beta Yayın,İstanbul,15-16
- [31] Özal.Ö.Yıldırım.O.,Tek.N.(1993),Muhasebe İlkeleri Ve Uygulamaları, Punto Yayıncılık. İzmir,1
- [32] Peker.A. (1988), Modern Yönetim Muhasebesi, İÜ. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın, No:53, İstanbul 3-4
- [33] Sevilengül.O.(2001),Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe Gazi Kitabevi, Ankara, 24-25
- [34] Sevilengül.O. (2008), Genel Muhasebe, Gazi Yayınları, 14.Baskı, Ankara,14-15
- [35] T.C. Anadolu Üniversitesi.(2005), Muhasebe Bilgi Sistemi, AÖF Yayınları, Eskişehir,43-44
- [36] Tek.N.Tektüfekçi.F.(2007), Finansal Muhasebe, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 14-15
- [37] Tortop.N,İspir.E.G,Aykaç.B.(1993),Yönetim Bilimi, Yargı Yayınları, Ankara,242
- [38] Tosun. A.K. (1978),Genel Muhasebe ve Uygulamaları, Adana, 24-25
- [39] Yalkın.K.Y.(1989), Genel Muhasebe ilkeleri ve Uygulaması, Turhan Yayıncılık, Ankara,2-3
- [40] Yalkın.K.Y.(1995), Genel Muhasebe İlkeleri – Uygulaması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Genişletilmiş 9.bs, Turhan Kitabevi, Ankara,20-.21

Dergi ve Elektronik Yayınlar/ İnternet:

- [1] web resmi gazete
http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf 24.04.2013
- [2] Can.A.V.(2007) “Luca Pacioli Muhasebenin Babası mıdır?”, Akademik Bakış,
Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:12,S.2
<http://www.akademikbakis.org/eskisite/> 19.06.2013
- [3] WEB_7,(2013),Türk Dil Kurumu
<http://www.tdk.gov.tr/index.php> 03.09.2013
- [4] Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<http://www.tmud.org.tr/> 22.12.2013
Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 49, 122-124.

- [5] Türkiye Muhasebe Standartları: Konu: Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
<http://www.muhasestandardlari.com/> 27.01.2014
- [6] Sistem ve Bilgi <http://sistem.nedir.com/> 09.02.2014
- [7] Resmi Gazete, 1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.92
- [8] Atmaca.M.Çelenk.H.(2011).Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi ile Ölçülmesine yönelik biraraştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 49, , 113-125.
- [9] <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK> 18.05.2014

Ansiklopedi:

- [1] Vikipedi Özgür Ansiklopedi
http://tr.wikipedia.org/wiki/Sanayi_Devrimi 14.11.2013

EKLER

EK-1: AYRINTILI GELİR TABLOSU

GELİR TABLOSU		Önceki dönem		Cari dönem	
A- BRÜT SATIŞLAR					
1-Yurtiçi Satışlar					
2-Yurtdışı Satışlar					
3-Diğer Gelirler					
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)					
1-Satıştan İadeler (-)					
2-Satış İskontoları (-)					
3-Diğer İndirimler (-)					
C- NET SATIŞLAR					
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)					
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)					
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)					
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)					
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)					
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI					
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)					
1-Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)					
2-Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri (-)					
3-Genel Yönetim Giderleri (-)					
FAALİYET KARI VEYA ZARARI					
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR					
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri					
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri					
3-Faiz Gelirleri					
4-Komisyon Gelirleri					
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar					
6-Menkul Kıymet Satış Karları					
7-Kambiyo Karları					
8-Reeskont Faiz Gelirleri					
9-Enflasyon Düzeltmesi Karları					
10-Diğer Olağan Gelir Ve Karlar					
G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)					
1-Komisyon Giderleri (-)					
2-Karşılık Giderleri (-)					
3-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)					
4-Kambiyo Zararları (-)					
5-Reeskont Faiz Giderleri (-)					
6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)					
7-Diğer Gider Ve Zararlar (-)					
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)					
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)					
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)					
Olağan Kar Veya Zarar					
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR					
1-Önceki Dönem Gelir Ve Karları					
2-Diğer Olağandışı Gelir Ve Karlar					
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)					
1-Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararları (-)					
2-Önceki Dönem Gider Ve Zararları (-)					
3-Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar (-)					
DÖNEM KARI VEYA ZARAR					
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK (-)					
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI					

EK-2:AYRINTILI BİLANÇO

	Önceki Dön.	Cari Dönem		Önceki Dön.	Cari Dönem
1 DÖNEN VARLIKLAR	0,00	0,00	3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00	0,00
10 Hazır Değerler	0,00	0,00			
100 Kasa			30 Mali Borçlar	0,00	0,00
101 Alınan Çekler			300 Banka Kredileri		
102 Bankalar			301 Finansal Kir.İşlemlerinden Doğan Borçlar		
103 Verilen Çekler ve Ödeme Emir.(-)			302 Ertelenmiş Fin.Kir.Borçlanma Mal. (-)		
108 Diğer Hazır Değerler			303 Uzun Vadeli Kredilerin		
11 Menkul Kıymetler	0,00	0,00	Anapara Taksitleri ve Faizleri		
110 Hisse Senetleri			304 Tahvil, Anapara, Borç Taksit ve Faizleri		
111 Özel Kesim Tahv. Senet ve Bon.			305 Çıkarılmış Bonolar ve Senetler		
112 Kamu Kesimi Tahv. Senet ve Bon.			306 Çıkarılmış, Diğer Menkul Kıymetler		
118 Diğer Menkul Kıymetler			308 Menkul Kıymetler İhraç Farkları (-)		
119 Menkul Kıymetler Değer			309 Diğer Mali Borçlar		
Düşüklüğü Karşılığı (-)			32 Ticari Borçlar	0,00	0,00
12 Ticari Alacaklar	0,00	0,00	320 Satıcılar		
120 Alıcılar			321 Borç Senetleri		
121 Alacak Senetleri			322 Borç Senetleri Reeskontu (-)		
122 Alacak Senetleri Reeskontu (-)			326 Alınan Depozito ve Teminatlar		
124 Kazanılmamış Finansal Kiralama			329 Diğer Ticari Borçlar		
Faiz Gelirleri (-)			33 Diğer Borçlar	0,00	0,00
126 Verilen Depozito ve Teminatlar			331 Ortaklara Borçlar		
127 Diğer Ticari Alacaklar			332 İştiraklere Borçlar		
128 Şüpheli Ticari Alacaklar			333 Bağlı Ortaklıklara Borçlar		
129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karş. (-)			335 Personele Borçlar		
13 Diğer Alacaklar	0,00	0,00	336 Diğer Çeşitli Borçlar		
131 Ortaklardan Alacaklar			337 Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)		
132 İştiraklerden Alacaklar			34 Alınan Avanslar	0,00	0,00
133 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar			340 Alınan Sipariş Avansları		
135 Personelden Alacaklar			349 Alınan Diğer Avanslar		
136 Diğer Çeşitli Alacaklar			35 Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Hak.	0,00	0,00
137 Diğer Alacak Senetleri Reesk. (-)			350 Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Hak. bedelleri		
138 Şüpheli Diğer Alacaklar			358 Yıllara Yaygın İnş. Enflasyon Düz. Hesabı		
139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)			36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküml.	0,00	0,00
15 Stoklar	0,00	0,00	360 Ödenecek Vergi ve Fonları		
150 İlk Madde ve Malzeme			361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		
151 Yarı Mamüller			368 Vadesi Geçmiş Ert. veya Taksitlendirilmiş		
152 Mamüller			Vergi ve Diğer Yükümlülükler		
153 Ticari Mallar			369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler		
157 Diğer Stoklar			37 Borç ve Gider Karşılıkları	0,00	0,00
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			370 Dönem Karı Vergi ve Diğer		
159 Verilen Sipariş Avansları			Yasal Yükümlülük Karşılıkları		
17 Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Mal.	0,00	0,00	371 Dönem Karımın Peşin Ödenen Vergi		
170 Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Mal.			ve Diğer Yükümlülükleri (-)		
178 Yıllara Yaygın İnş. Enf.Düz. Hes.			372 Kıdem Tazminatı Karşılığı		
179 Taşeronlara Verilen Avanslar			373 Maliyet Giderleri Karşılığı		
18 Gel. Ayl. Ait Gid. Ve Gelir Tah.	0,00	0,00	379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		
180 Gelecek Aylara Ait Giderler			38 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider	0,00	0,00
181 Gelir Tahakkukları			Tahakkukları		
19 Diğer Dönen Varlıklar	0,00	0,00	380 Gelecek Aylara Ait Gelirler		
190 Devreden KDV			381 Gider Tahakkukları		
191 İndirilecek KDV			39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00	0,00
192 Diğer KDV			391 Hesaplanan KDV		
193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar			392 Diğer KDV		
196 Personel Avansları			393 Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı		
197 Sayım ve Tesellüm Noksanları			397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları		
198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar			399 Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar		
199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)					
DÖNEN VARLIKLAR			KISA VADELİ YABANCI		
TOPLAMI	0,00	0,00	KAYNAKLAR TOPLAMI	0,00	0,00

EK-2:AYRINTILI BİLANÇO

		Önceki Dön.	Cari Dönem			Önceki Dön.	Cari Dönem
2	DURAN VARLIKLAR	0,00	0,00	4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00	0,00
22	Ticari Alacaklar	0,00	0,00	40	Mali Borçlar	0,00	0,00
220	Alıcılar			400	Banka Kredileri		
221	Alacak Senetleri			401	Finansal Kir. İşlemlerinden Doğan Borçlar		
222	Alacak Senetleri Reeskontu (-)			402	Ertelenmiş Fin. Kir. Borçlanma Mal. (-)		
224	Kazanılmamış Fin. Kir. Faiz Gelirleri (-)			405	Çıkarılmış Tahviller		
226	Verilen Depozito ve Teminatlar			407	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler		
229	Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)			408	Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)		
23	Diğer Alacaklar	0,00	0,00	409	Diğer Mali Borçlar		
231	Ortaklardan Alacaklar			42	Ticari Borçlar	0,00	0,00
232	İştiraklerden Alacaklar			420	Satıcılar		
233	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar			421	Borç Senetleri		
235	Personelden Alacaklar			422	Borç Senetleri Reeskontu (-)		
236	Diğer Çeşitli Alacaklar			426	Alınan Depozito ve Teminatlar		
237	Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)			429	Diğer Ticari Borçlar		
239	Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)			43	Diğer Borçlar	0,00	0,00
24	Mali Duran Varlıklar	0,00	0,00	431	Ortaklara Borçlar		
240	Bağlı Menkul Kıymetler			432	İştiraklere Borçlar		
241	Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			433	Bağlı Ortaklıklara Borçlar		
242	İştirakler			436	Diğer Çeşitli Borçlar		
243	İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)			437	Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)		
244	İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			438	Kamuya Olan Ert. veya Taksitl. Borçlar		
245	Bağlı Ortaklıklar			44	Alınan Avanslar	0,00	0,00
246	Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)			440	Alınan Sipariş Avansları		
247	Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			449	Alınan Diğer Avanslar		
249	Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)			47	Borç ve Gider Karşılıkları	0,00	0,00
25	Maddi Duran Varlıklar	0,00	0,00	472	Kıdem Tazminatı Karşılıkları		
250	Arazi ve Arsalar			479	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		
251	Yeraltı ve Yüztü Düzenleri			48	Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	0,00	0,00
252	Binalar			480	Gelecek Yıllara Ait Gelirler		
253	Tesis, Makine ve Cihazlar			481	Gider Tahakkukları		
254	Taşıtlar			49	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00	0,00
255	Demirbaşlar			492	Gelecek Yıllara Eklenecek veya Terkin Edilen KDV		
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar			493	Tesise Katılma Payları		
257	Birikmiş Amortismanlar (-)			499	Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kay.		
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar			UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	0,00	0,00	
259	Verilen Avanslar			5	ÖZKAYNAKLAR	0,00	0,00
26	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0,00	0,00	50	Ödenmiş Sermaye	0,00	0,00
260	Haklar			500	Sermaye		
261	Şerefiye			501	Ödenmemiş Sermaye (-)		
262	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri			502	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları		
263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri			503	Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)		
264	Özel Maliyetler			52	Sermaye Yedekleri	0,00	0,00
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			520	Hisse Senedi İhraç Primleri		
268	Birikmiş Amortismanlar (-)			521	Hisse Senedi İptal Kararları		
269	Verilen Avanslar			522	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları		
27	Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	0,00	0,00	523	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları		
271	Arama Giderleri			524	Maliyet Bedeli Artışları Fonu		
272	Hazırlık ve Geliştirme Giderleri			529	Diğer Sermaye Yedekleri		
277	Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar			54	Kar Yedekleri	0,00	0,00
278	Birikmiş Tükenme Payları (-)			540	Yasal Yedekler		
279	Verilen Avanslar			541	Statü Yedekleri		
28	Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	0,00	0,00	542	Olağanüstü Yedekler		
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler			548	Diğer Kar Yedekleri		
281	Gelir Tahakkukları			549	Özel Fonlar		
29	Diğer Duran Varlıklar	0,00	0,00	57	Geçmiş Yıllar Karları	0,00	0,00
291	Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV			570	Geçmiş Yıllar Karları		
292	Diğer KDV			58	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0,00	0,00
293	Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar			580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)		
294	Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Mad.D.V.			59	Dönem Net Karı (Zararı)	0,00	0,00
295	Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar			590	Dönem Net Karı		
297	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar			591	Dönem Net Zararı (-)		
298	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)						
299	Birikmiş Amortismanlar (-)						
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		0,00	0,00	ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI		0,00	0,00
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		0,00	0,00	PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI		0,00	0,00

ÖZGEÇMİŞ (CURRICULUM VITAE)

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı	Birsen	Soyadı:	GÜLER
Doğ. Yeri	Diyadin	Doğ. Tar.	06.12.1960
Uyruğu	T.C	Tel:	5324173137
Email:			Birsen042011@hotmail.com

İlk, orta ve lise eğitimimi İzmit'te tamamladım. Lisans eğitimimi Eskişehir Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi bölümünde tamamladım. İş hayatıma muhasebeci olarak çalışmaya başladım halen devam etmekteyim. Çalışmaya devam ederken Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Muhasebe Denetim Programı yüksek lisans programına başladım. Amatör olarak dergilerde çeşitli yazılar yazdım. Resim ve seramik sanatı ile uğraşıyorum.