

## İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ.....	3
-----------------------	---

GİRİŞ.....	4
------------	---

### BİRİNCİ BÖLÜM: MUHASEBENİN TANIMI, FONKSİYONLARI VE GELİŞİMİ

1.1.MUHASEBE KAVRAMI VE TANIMI .....	7
1.2. MUHASEBENİN GELİŞİMİ .....	8
1.3. MUHASEBENİN FONKSİYONLARI .....	9
1.4.MUHASEBENİN YÖNETİMLE İLİŞKİSİ .....	11
1.5.MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI .....	12
1.5.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı .....	12
1.5.2. Kişilik Kavramı .....	13
1.5.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı .....	13
1.5.4. Dönemsellik Kavramı .....	14
1.5.5. Parayla Ölçme Kavramı .....	14
1.5.6. Maliyet Esası Kavramı .....	14
1.5.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı .....	15
1.5.8. Tutarlılık Kavramı.....	15
1.5.9. Tam Açıklama Kavramı .....	16
1.5.10. İhtiyatlılık Kavramı .....	16
1.5.11. Önemlilik Kavramı .....	16
1.5.12. Özün Önceliği Kavramı .....	17
1.6. MUHASEBE POLİTİKALARININ AÇIKLANMASI.....	17
1.7. MUHASEBE STANDARTLARI .....	18

### İKİNCİ BÖLÜM: TEKDÜZEN HESAP PLANI, TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ, HESAP PLANI VE KLASİK MUHASEBE SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. TEKDÜZEN HESAP PLANI HAKKINDA TEMEL BİLGİLER.....	22
2.2. TEKDÜZEN HESAP PLANININ AMACI VE KAPSAMI .....	26
2.3. TEKDÜZEN HESAP PLANININ TARİHİ GELİŞİMİ.....	27
2.4. TEKDÜZEN HESAP PLANININ VERGİ MEVZUATI İLE İLİŞKİSİ .....	28
2.5.TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ.....	29
2.5.1. Dönen Varlıklar.....	30
2.5.2. Duran Varlıklar .....	31
2.5.3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar.....	31
2.5.4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar .....	32
2.5.5. Özkaynaklar .....	32
2.5.6. Gelir Tablosu.....	33
2.5.7. Maliyet Hesapları .....	33
2.5.8. (Serbest) .....	34
2.5.9. Nazım Hesaplar .....	34

2.6. KLASİK MUHASEBE SİSTEMİ İLE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI .....	35
2.6.1. Klasik Muhasebe Sisteminin Durumu .....	35
2.6.2. Tekdüzen Hesap Planı İle Klasik Muhasebe Sisteminin Bazı Hesaplar Bakımından Karşılaştırılması.....	35
2.6.3. Klasik Muhasebe Sistemindeki Yetersizlikler ve Sorunlar.....	37
2.6.3.1. Bilgi Sistemlerinin Yetersizliğinden Kaynaklanan Sorunlar .....	37
2.6.3.2. Yabancı Ülkelerin Etkisinden Kaynaklanan Sorunlar .....	37
2.6.3.3. Kurlsızlıktan ve Belgesizlikten Kaynaklanan Sorunlar.....	38
2.6.3.4. Belirsizlikten Kaynaklanan Sorunlar .....	39

### **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: TEKDÜZEN HESAP PLANINDA MALİ TABLOLAR VE BASEL KRİTERLERİ**

3.1. MALİ TABLOLAR .....	40
3.1.1. Düzenlenmesi Gereken Mali Tablolar .....	41
3.1.2. Mali Tabloların Amaçları.....	41
3.2. BİLÂNÇO .....	42
3.2.1. Bilânçonun Niteliği .....	42
3.3. GELİR TABLOSU .....	44
3.4. FON AKIM TABLOSU.....	46
3.4.1. Fon Akım Tablolarının Düzenlenme Amacı .....	47
3.4.2. Fon Akım Tablosunun Unsurları.....	48
3.4.2.1. Fon Kaynakları .....	48
3.4.2.2. Fon Kullanımları .....	49
3.4.3. Fon Akım Tablolarını Düzenleme Kuralları.....	50
3.5. NAKİT AKIM TABLOSU .....	52
3.5.1. Nakit Akım Tablosunda Fon Kavramı .....	52
3.5.2. Nakit Akım Tablosunun Unsurları .....	52
3.6. KAR DAĞITIM TABLOSU .....	53
3.7. ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU .....	54
3.8. BASEL KRİTERLERİ.....	54

### **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: MUHASEBE UYGULAMALARININ MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MALATYA'DA YAPILAN BİR ARAŞTIRMA**

4.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU VE ALANI.....	57
4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI .....	57
4.3. ARAŞTIRMANIN VERİ VE BİLGİ TOPLAMA YÖNTEM VE ARAÇLARI .....	58
4.4. ARAŞTIRMANIN ÖRNEKLEME SÜRECİ .....	59
4.5. ARAŞTIRMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	60
4.6. SONUÇ VE ÖNERİLER .....	70
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR.....</b>	<b>79</b>

**EK-ANKET FORMU.....**

**HATA! YER İŞARETİ TANIMLANMAMIŞ.**

## **TABLolar LİSTESİ**

TABLO 1: KATILIMCILARIN UNVAN BAKIMINDAN DAĞILIMI .....	60
TABLO 2: KATILIMCILARIN YAŞ BAKIMINDAN DAĞILIMI .....	60
TABLO 3: KATILIMCILARIN İŞ TECRÜBESİ BAKIMINDAN DAĞILIMI .....	60
TABLO 4: KATILIMCILARIN EĞİTİM DURUMU BAKIMINDAN DAĞILIMI .....	61
TABLO 5: TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN UYGULANMASIYLA İLGİLİ GÖRÜŞLERİN DAĞILIMI .....	69
TABLO 6 : TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN UYGULANMASIYLA İLGİLİ GÖRÜŞLERİN DAĞILIMI .....	66

## GİRİŞ

İşletmeler günümüzde çok yoğun bir rekabetin içinde bulunmaktadırlar. Bu rekabet ortamında ayakta kalabilmek, rakipleriyle rekabet edebilmek için kaliteli bir yönetim ve teknolojiyi yakından takip etmeleri gerekmektedir. Yönetimin günün sürekli değişen şartlarına göre isabetli kararlar alabilmesi için de sürekli bir veri ve bilgi akışının olması gerekmektedir. Bahsettiğimiz bu veri ve bilgi akışı içerisinde işletmeyle ilgili olarak muhasebe önemli bir yer tutar. Muhasebe işletme çalışmalarlarıyla ilgili yorumlara imkân vermelidir. Bu yorumlama işi ile ilgili olarak, sadece uzman kişiler değil işletmeyle ilgilenen çıkar çevresi dediğimiz fazla muhasebe bilgisi olmayan ortaklara, çalışanlara da bilgi verebilmelidir.

Günümüzde muhasebenin önemi artmıştır. İleriye dönük olarak alınacak ekonomik ve finansal kararlar için yeterli ve güvenilir bir muhasebe kayıt sistemi gerekmektedir. Ticari faaliyetlerin arttığı ve uluslararası boyutlara ulaştığı günümüzde, muhasebenin kendinden beklenen fonksiyonları ve verimi yerine getirebilmesi için kuralları ve ilkeleri iyi belirlenmiş olmalıdır. Muhasebe sistemi, işletmeyle ilgili ticari faaliyetleri belli kriterlere ve standartlara göre kayıtlama yapmasıyla, denetleme, karşılaştırma ve ileriye dönük karar almada önemli rol oynamaktadır. Bunun olabilmesi için de dünya genelinde işletme faaliyetlerinin karşılaştırılabilmesi için ortak bir ölçü kullanımı gerekmektedir. Bu ölçülerde muhasebe kavram ve ilkeleri esas alınarak genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları belirlenmiştir. Muhasebe ile ilgili kuralların ve ilkelerin benzer olması gerekmektedir. Böylece işletmeyle ilgili olarak sadece profesyonel yöneticiler değil devlet, müşteriler, rakip işletmeler ve halkın da bilgileri karşılaştırma imkânı olacaktır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ülkemizde 1994 yılından itibaren uygulamaya başlanmasıyla, işletmelerde hesapların tekdüzeliği ve karşılaştırılabilirliği sağlanmaya çalışılmıştır. 26 Aralık 1992 tarihinde çıkarılan Muhasebe Sistemi Genel Tebliği ile belirlenen istisnalar hariç tüm işletmeler tekdüzen muhasebe sistemi içerisine alınmıştır. 1993 yılında isteğe bağlı, 1994 yılından itibaren de zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi sadece belli hadlerle belirlenen birinci sınıf defter tutan tacirler ve şirketler tarafından uygulanmaktadır. İkinci sınıf veya basit usul olarak ticari faaliyette bulunan işletmelerde Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulanmamaktadır. Ancak bu işletmelerde uygulanmamasına ve böylece kapsamın daraltılmış olmasına karşın, 1994 yılından bu yana yapılan uygulamanın, ilgili tebliğde belirlenen çerçeveye tam manasıyla uygun bir şekilde gerçekleşmediği ve uygulamada birçok sorun yaşandığı bu alanda daha önce yapılan araştırmalarda görülmektedir.

Bu araştırmada uygulamanın ne düzeyde gerçekleştiği ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamasının kanunların belirlediği çerçeveye ne düzeyde uygun olduğu incelenmeye çalışılmıştır. Bu sistemin büyük oranda uygulayıcıları olan Serbest Muhasebecilik Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik meslek mensuplarının görüşleri alınarak ve araştırmada elde edilen bulgular doğrultusunda uygulamada ne gibi sorunlarla karşılaştığı veya uygulama zorlukları olduğu ortaya konmaya çalışılmıştır. Bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak bilfiil uygulamanın içinde olman sebebiyle uygulamada yaşanan sorunları bizzat müşahede etmekteyim. Araştırmada bu zorluk ve sorunların giderilebilmesi için neler yapılabileceği konusunda meslek mensuplarının da görüşleri alınmak suretiyle Tekdüzen Muhasebe Sisteminin tam manasıyla ve mükemmel bir biçimde uygulanabilmesi için öneriler geliştirilmiştir.

Araştırma dört bölümden oluşmaktadır. Araştırmanın birinci bölümünde; muhasebeyle ilgili genel bilgiler verilmiş, muhasebenin tanımı, tarihsel gelişimi, muhasebenin fonksiyonları, muhasebenin yönetim kararlarına katkısı, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikaları ve muhasebe standartları incelenmiştir.

İkinci bölümde; Tekdüzen Muhasebe Sistemi tanıtılmış, klasik muhasebe ile ilgili bilgiler verilerek, tekdüzen muhasebe sistemi ile gelen yenilikler ve kolaylıklar incelenmiştir. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin amacı, tarihi gelişimi, temel ilkeleri ve vergi mevzuatıyla ilişkisi açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde; Tekdüzen Hesap Planında Mali Tablolar ve Basel I ve Basel II kriterleri incelenmiştir.

Dördüncü bölümde; Malatya ilindeki Muhasebe uygulamaları, muhasebenin temel kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı açısından incelenmiştir. Malatya Serbest

Muhasebeciler, Serbest Muhasebeciler ve Mali M¼şavirler odasına kayıtlı meslek mensuplarına uygulanan anket bu bölümde yer almaktadır. Bölümde anketle ilgili değerlendirmeler yapılmış, Tekdüzen Hesap Planının uygulanması ile ilgili mevcut durum tespit edilmeye çalışılmış ve uygulamadaki eksikliklere yönelik beklenti ve önerilere yer verilmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM: MUHASEBENİN TANIMI, FONKSİYONLARI VE GELİŞİMİ**

### **1.1.MUHASEBE KAVRAMI VE TANIMI**

İnsanlar servetlerindeki hareketleri ve değişiklikleri izlemek zorundadır. Bu izleme süreci servet sahibine büyük yararlar sağlar. Kişisel servetlere kıyasla daha büyük, daha çeşitli olan ticari servetlerin izlenmesinin gerekliliği tartışılmaz.

Ticari olaylar cereyan ettikçe servetler şekil değiştirir; para mala mal senede dönüşebilir ve aynı zamanda bu hareketlerin birtakım sonuçları ortaya çıkar. Ticari faaliyetlerin iyi bir değerlendirmeye tabi tutulabilmesi için olayların izlenmesi belgeye bağlanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve yorumlanması gerekir. Bütün bu işleri muhasebe sağlar (Ünalın vd., 1988, 1).

İnsanların ihtiyaçlarını gidermek için faaliyet halinde bulunan her ekonomik birime işletme denir. İşletmeler yapısal veya faaliyet halinde olmak üzere iki şekilde incelenir. İşletmelerin yapısal olarak incelenmesinde sermaye, emek, organizasyon unsurları ele alınır. İşletmelerin faaliyetleri ise tedarik, üretim ve pazarlamadan oluşur. İşletmeler tedarik faaliyetlerinin sonucunda ödemede, pazarlama faaliyetlerinin sonucunda ise tahsilâta bulunurlar. Doğal olarak her faaliyet safhasında meydana gelen işlemlerin hesaplarının tutulması gerekir (Özgür, 1992, 7).

Muhasebe kavramı, işletme ve işletme faaliyetleriyle paralel olarak ortaya çıkmış ve gelişmiştir. Muhasebe; insanlar arasındaki mal ve hizmetlerin değişimiyle başlamıştır. Ticaret yapanlar arasındaki hesap ve hesaplaşma şeklinden ortaya çıkmıştır. İşletmeler büyüdükçe muhasebeye daha fazla ihtiyaç duyulmuştur (Sümer, 1996, 3).

Muhasebenin çeşitli yazarlar tarafından yapılmış çeşitli tanımları vardır. Bu tanımlardan bazıları aşağıda verilmiştir.

“Muhasebe ekonomik bilgilerin, bu bilgileri kullananlar tarafından bilinçli yargılarda bulunmak ve karar verilmek üzere belirlenmesi, ölçülmesi ve iletilmesi sürecidir.” (Akdoğan ve Aydın, 1987, 1).

“Muhasebe işletmenin başlangıç durumunu çıkarmaya, bu durumu değiştiren tüm değer hareketlerini para birimi ile izlemeye ve kaydetmeye ve belli bir dönem sonunda son durumu tespit etmeye imkan veren bir ilimdir” (Ünalın vd., 1988, 1).

“Muhasebe, ekonomik bir varlık olan işletme ile ilgili kararlara temel olacak bilgilerin üretilebilmesi için söz konusu işletmenin aktif ve pasifinde değişme yaratan, parayla ifade edilen tüm işlemleri tanımlayan, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve analiz ve yorum sonuçlarıyla birlikte işletmeye faydalı olabilmesi için raporlar haline getirip, karar alacak ilgili kişilere iletilmesini sağlayan bir süreç” olarak tanımlanmaktadır (Cemalcılar ve Önce, 1999, 3).

Muhasebe bilgileri, muhasebe bilgisini kullanan tarafların türüne göre Finansal Muhasebe ve Maliyet Muhasebesini de kapsayan Yönetim Muhasebesi olarak ikiye ayırabiliriz. Finansal Muhasebe işletmeyi yönetenlerin yanı sıra ortaklar, kredi verenler gibi işletme dışı bilgi kullanıcılarına bilgi sağlarken, Yönetim Muhasebesi işletme organizasyonunun çeşitli düzeylerinde yönetici konumunda olan kişilere bilgi sağlar (Cemalcılar ve Önce, 1999, 4).

## **1.2. MUHASEBENİN GELİŞİMİ**

Tarihsel olarak Muhasebe gereksinimler ortaya çıktıkça gelişmiş ve muhasebe teknik ve kavramlarındaki değişiklikler yavaş yavaş oluşmuştur. Yeni Muhasebe uygulamaları değişen ekonomik kurumlara ve ilişkilere, değişen muhasebe amaçlarına uyum göstermesi için gerekli olmuştur.

Muhasebe, çok eski devirlerde mübadele işlemleriyle birlikte ortaya çıkmış, ticari faaliyetlerin gelişmesine paralel olarak gelişme göstermiştir. Yaklaşık 4000–4500 yıl öncesine ait oldukları sanılan ve tabakalar, papirüsler üzerine yazılmış olan kayıtlar ticari alandaki ilk yazılı belgelerdir. Günümüzdeki çift kayıt sistemi 14.- 15. yüzyıllarda ilk defa İtalya'da uygulanmaya başlanmıştır. Bu uygulamaların yazılı hale getirilmesinde İtalyan matematikçi Luca Paciolo'nun büyük katkısı olmuştur. Paciolo'nun 1494'te Venedik'te yayınladığı “Summa De Aritmetica, Geometrie, Proportioni et Proportionalite ( Aritmetik, Geometri, Oran ve Orantı Hakkında Özet” adlı eserinde çift kayıt yönteminin esaslarını ortaya koymuştur. 18. yy. ortalarında da yöntem Avrupa ve Amerika'da uygulanmaya başlanmıştır (Ünalın vd. 1988, 8).



Ülkemizde ise Cumhuriyet döneminden önceki muhasebe uygulamaları ilk kez 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret ile düzenlenmiştir. Bu kanun Fransızcadan tercüme edilmiştir. Fransız muhasebe literatürünün etkisinde kalan bu kanun daha çok devlet muhasebesi uygulamalarını yönlendirmiştir. Cumhuriyet döneminden sonra 1926–1960 yılları arasında, yabancı uzmanların ülkemizde muhasebe ile ilgili konularda yaptıkları yoğun çalışmalar sonucu bu ülkelere ait muhasebe uygulamalarının bizim muhasebe sistemimiz üstünde değişik etkileri olmuştur.

1960 yılında çalışmalarına başlanan Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Genel Muhasebe Bölümü 1972 yılında, Maliyet Muhasebesi Bölümü ise 1977 yılında uygulamaya konulmuştur.

Ülkemizde muhasebe uygulamalarıyla ilgili olarak, Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle ilgili kanun çıkmadan önceki son yasal düzenleme 1981 yılında çıkarılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile olmuştur. (Sermaye Piyasası Kurulunun 13.2.1983 (Seri VIII, No: 2) ve 1.2.1984 (Seri VIII, No: 7) tarihlerinde yayınladığı tebliğlerle, SP Kanununa tabi ortaklık ve aracı kurumların mali tablo ve raporlarının standartlarının belirlenmesinden başka düzenleyip, yayınlayacakları standart tablo ve raporlarının hazırlanmasına yardımcı olacak Standart Genel Hesap Planı da uygulamaya konulmuştur.

### **1.3. MUHASEBENİN FONKSİYONLARI**

Muhasebenin fonksiyonu denildiğinde; muhasebeden beklenen sonuç ve bunun işlevi kastedilmektedir. Yöneticilerin başarılı olabilmeleri için işletme, işletmenin faaliyet konusu, işletmenin rakip firmalarının durumları, işletme ile ilgili diğer birimlerin faaliyet ve beklentilerini bilmesi gerekir. Artık günümüzde, firmanın içinde yaşadığı dinamik iktisadi ve sosyal koşullar altında muhasebe; ilgili kişilere yorumlama yapmak, ilerisiyle ilgili planlarda yardımcı olmak ve sorumlulukları altındaki sistemleri ve faaliyetleri denetlemek olanaklarını sağlayan bir "yönetim aracı" düzeyine ulaşmaktadır (Peker, 1988, 14).

Bu noktada olaylarla ilgili bilgilerin biriktirilmesi, depolanması gereği ortaya çıkar. Bu da belirli bir süre içindeki işletme varlıkları ve bu varlıkların kaynaklarında para ile ifade edilebilen değişme yaratan olaylarla ilgili bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflanması ve özetlenmesi ile olur. Mali karakterdeki bu olaylarla ilgili bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, aynı özellikte olanların

sınıflandırılması ve mali raporlar halinde özetlenmesi muhasebenin fonksiyonlarından birincisidir. Bu fonksiyonlar muhasebenin işletme faaliyetleri ile ilgili fonksiyonları olarak ifade edilir. Bu kapsamdaki muhasebe, muhasebenin tümü değil "kayıt tutma" aşamasıdır.

Mali karakterdeki olaylar hakkında kayıtlar ile yaratılan toplu bilgiler yeterli değildir, bunların analiz ve yorum ile kullanılabilir bilgiler haline getirilmesi gerekir (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000, 14). Bu da muhasebenin bilgi sunma fonksiyonu olarak adlandırılan ikinci fonksiyonudur. Bu fonksiyon kapsamında muhasebe işletme yöneticilerine, sahiplerine, personeline, devlete, kredi veren kuruluşlara ve işletme ile ticari ilişkisi olan diğer ticari kuruluşlara bilgi sunar.

Muhasebe işletmeler için bir araçtır. Bu aracın önemli işlev ve fonksiyonları bulunmaktadır. Muhasebenin araç olarak işlevlerini şu şekilde sıralayabiliriz;

a) Bilgi aracıdır. İşletmede olan mali karakterli işlemleri ilgili belge ve defterlere kaydeder. Yazılı hafıza görevi görür.

b) Kontrol aracıdır. İşletmenin daha önce yapmış olduğu bütçe ile fiili olarak gerçekleşen mali işlemlere ait tutarlar karşılaştırılarak, bütçenin gerçekleşme durumu tespit edilir. Bütçe hedeflerinin tutup tutmadığı kontrol edilir.

c) Öngörme aracıdır. Muhasebe tarafından üretilen bilgiler ışığında geleceğe ait tahminler yapılır ve planlamaya yardımcı olur.

d) Denetim aracıdır. Yapılan işlemlerin kayıtlara geçirilmesi suretiyle gelirlerin, giderlerin ve diğer işlemlerin denetimini sağlayan bir araçtır.

Muhasebenin temel fonksiyonu işletmeyle ilgili mali bilgileri ilgili taraflara iletme. Muhasebenin temel fonksiyonlarını şöyle özetleyebiliriz;

1- Tespit etme fonksiyonu: İşletmenin sahip olduğu varlıkların ve kaynakların takibini yapmayı, bunlarla ilgili değişimleri kaydetmeyi ifade eder.

2- İzleme Fonksiyonu: İşletmenin varlıklarındaki ve kaynaklarındaki değişimlerin kayıt ve sınıflama yoluyla takibini ifade eder. Mali işlemlerdeki hareketler yevmiye defterine kaydedilir ve oradan da büyük deftere kaydedilerek sınıflama işlemi yapılmış olur.

3- Özetleme Fonksiyonu: Daha önce kaydedilen ve sınıflanan bilgiler belirli dönemler halinde özet olarak raporlanması gerekir. Özetleme işlemi daha çok mali tabloların düzenlenmesiyle yapılır. Belirli dönemler halinde bilanço ve gelir tablosu

düzenlenir. Örneğin geçici vergi uygulamasından dolayı işletmeler üç ayda bir gelir tablosu düzenleyerek vergi dairesine beyanname ekinde verirler. Böylece üç aylık mali bilgiler özetlenmiş olur. Aylık verilen KDV beyannamesi ile bir önceki ayda gerçekleşen gelir ve gider işlemlerinin özeti yapılmış olur.

4- Analiz ve yorumlama fonksiyonu: Özet olarak hazırlanan mali raporların ortaklar, finans kuruluşları gibi bilgi kullanıcılarına daha anlamlı ve anlaşılır olması için çeşitli matematik ve istatistik işlemler yoluyla yorumlanması ve analiz edilmesi gerekir. Analiz edilen bilgilerin bilgi kullanıcıların anlayacağı hale gelmesine yorumlama denir. (Sağlam, 2005, 4-5)

#### **1.4.MUHASEBENİN YÖNETİMLE İLİŞKİSİ**

Bir işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için iyi bir yönetime ihtiyaç vardır. İyi bir yönetim de işletme faaliyetleri hakkında doğru, anlamlı ve zamanında sağlanan bilgi ve verilere dayanarak fonksiyonunu yerine getirir. Bu bakımdan işletme içinde bilgi ve verilerin sunumu ve kullanımı söz konusudur. İşletmedeki değer hareketleriyle ilgili bilgilerin ve verilerin sunumunu muhasebe departmanı yapar. İşletme yönetimi bu bilgileri talep eden ve kullanan durumundadır (Yalkın, 2001, 4).

Yönetimin istediği muhasebe bilgilerinin yeterliliği ve tutarlılığı, alınacak kararların isabet oranını arttıracaktır. İşletme yöneticisi, işletmenin çalışmalarından dolayı kar ve zarar durumunu muhasebe bölümünden gelen bilgilerden öğrenir.

Muhasebe bölümünden gelen bilgiler işletmede alınan kararların temelini oluşturur. İşletme faaliyetlerinin başarılı bir şekilde sürdürülebilmesi için, işletme yöneticilerinin karar vermek zorunda oldukları sorunlara şunlar örnek verilebilir: İşletmenin mamul ve ticari malları için tespit edeceği fiyat ne olmalıdır? Bankadan borç almak gerekiyor mu? Kapasite artırımında bulunmak uygun olur mu? Üretim artışının mamul maliyetleri üzerindeki etkisi nasıl olacaktır? Finansal kiralama firma için uygun bir seçenek midir?

Muhasebe aynı zamanda "İşletme Lisansı" olarak da tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle muhasebe bilgi ve verilerinden faydalanmadan yöneticilerin doğru karar almaları imkânsızdır. İşletme yöneticisi ve işletme ile ilgili karar alan

yöneticilerin mutlaka muhasebe ile ilgili temel bilgilere sahip olması gerekir (Yalkın, 2001, 5).

İşletme faaliyetlerinin sonucu olan varlıklar ve kaynaklar üzerindeki değişmelerin ve finansal sonucun belirlenmesi ve ölçülmesinde, ölçülenin önceden planlanan ile karşılaştırılması ve bu sonucu ortaya çıkaran sebeplerin bulunması ve durumun iyileştirilmesi için gelecekle ilgili yapılan planlarda sebeplerin etkilerinin dikkate alınması gerekir. Bu da ancak muhasebenin işlevlerini tam olarak yerine getirmesiyle mümkündür (Cemalcılar ve Önce, 1999, 8).

Bu durumu küçük çaplı işletmelerle büyük çaplı işletmeler arasında ele alarak irdelemekte mümkündür. Nitekim küçük çaptaki işletmelerde muhasebe üzerinde vergi düşüncesinin etkisini görmemize rağmen, büyük çaplı işletmelerde genellikle muhasebenin tüm fonksiyonlarını işletmek amacı ile muhasebe servislerinin organize edildiğini görebiliriz. Çünkü küçük çaplı işletmelerin muhasebeden elde edecekleri bilgileri değerlendirecek profesyonel yöneticiler bulunmaz ve ayrıca bu tür işletmelerin devletten başka hesap verecekleri merci de bulunmaz. Bu nedenle küçük çaplı işletmelerde işletmenin özellikle yönetime yardımcı olma ve bilgi sunma fonksiyonu fazlaca işler değildir. "İlkel işletmelerde sermayedar, işletmeci (sevk ve idare organı) muhasebeci aynı kimse idi. İşletmeler büyüdükçe, işler geliştikçe, ihtisaslaşmaya gidilmiştir. Büyüyen işletmelerin üretim ve dağıtım gibi faaliyetlerinin organize edilmesi için muhasebe ilmine sahip meslek elemanlarına ihtiyaç duyulmuştur." (Sertoğlu, 1969, 8)

İşletme yöneticilerinin işleri yalnız kuvvetli bir muhakemeye ve sağduyularına dayanarak yürüttükleri devirler artık gerilerde kalmıştır. Zamanımızda hesap işleri her türlü işletmecilik faaliyetlerinde müteşebbislerin hafızalarının otomatik bir dayanağı haline gelmiştir.

## **1.5.MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI**

### **1.5.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı**

Genel olarak sorumluluk; gerçek ve tüzel kişilerin kendi davranışlarını ve yetki alanlarındaki herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi olarak tanımlanır. Bu kavram muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını ve amacını göstermektedir.

Muhasebe sadece işletmenin yöneticilerine gerekli bilgileri vermekle kalmaz. Değişik nedenlerle işletmenin işleyişi ile ilgileri bulunan veya ileride ilgilenecek olan taraflara da işletmenin finansal durumu ve işleyişinin sonucu hakkında bilgi vermek muhasebenin amaçlarından ve görevlerinden birisidir. Muhasebe bu tarafları yanıltmayacak doğru bilgiler verme sorumluluğundadır. Muhasebe bu görevini yerine getirirken hukuki sorumluluktan daha kapsamlı bir sorumluluğu ifade eden sosyal sorumluluk duygusu ile hareket etmelidir. Muhasebenin organizasyonunda, uygulamaların gerçekleştirilmesinde, üretilen bilgilerin rapor edilmesinde belli bir ilgi grubunun değil tüm ilgi gruplarının hatta tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi gereğine sosyal sorumluluk kavramı denir. Ancak böyle bir sorumluluk duygusu ile hareket edildiğinde muhasebece sağlanan bilgilerin gerçeğe uygun, tarafsız, önyargısız ve adil olması sağlanabilir (Cemalcılar ve Önce, 1999, 43).

### **1.5.2. Kişilik Kavramı**

“İşletmenin, sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin Muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.” (Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1)

Muhasebe ilkelerinin uygulanması için ekonomik etkinliklere ait belirli birimlerin tanımlanması gereklidir. Her birim, kendisi için hesapların devam ettirilip raporların oluşturulacağı ayrı bir kişi olarak tanımlanır ve her bir birim muhasebe kişisini ifade eder. Muhasebe kişisi, kaynakları kontrol eden, taahhütte bulunmak ve taahhütleri üstlenmek için sorumluluk alan ve ekonomik etkinlikleri yürüten ekonomik bir birimdir. Bu kişinin sahiplerinden, çalışanlarından, alacaklılarından, yönetiminden veya onunla ilgisi olan diğer taraflardan ayrı bir varlık olduğu varsayılır ve bu kişi açıkça belirtilmiş veya ima edilmiş amaçları izlemek için insanlar veya ekonomik kaynaklar tarafından oluşturulmuş bir organizasyon, bir kuruluş veya bir faaliyet ünitesi olabilir (Cemalcılar ve Önce, 1999, 44).

Bu kavrama göre işletme sahibinin, işletmenin ve muhasebenin ayrı kişilikleri vardır.

### **1.5.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı**

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur (Akdoğan ve Sevilengül, 1994, 4).

Bir işletmenin yaşamının, aksine bir kanıt olmadıkça sonsuz olduğu, sonsuz olmasa bile en azından mevcut planlarını, taahhütlerini ve kontratlarını yerine getirmeye yetecek kadar bir süre varlığının devam edeceği varsayılır. Bu varsayım altında ekonomik hayatın devam ettirilebilmesi işletmenin uzun ömürlü varlıklar elde etmesini, uzun vadeli borçlar yüklenmesini, uzun vadeli planlar yapmasını, ileriye yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunmasını gerektirir (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000, 442) .

#### **1.5.4. Dönemsellik Kavramı**

“ İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.” (Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1)

Bu kavrama göre işletmenin gelir ve giderleri ait olduğu dönemde gösterilmelidir. Muhasebe raporları bu kavram dikkate alınarak hazırlanmalıdır.

#### **1.5.5. Parayla Ölçme Kavramı**

“Parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder.” (Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1)

Muhasebe işlemleri ulusal para birimi ile yapılır. Uluslar arası ticari işlemler söz konusu olduğunda ise; kullanılan yabancı para biriminin o andaki döviz kuru dikkate alınarak, ulusal para birimine dönüştürme işlemi uygulanarak kayıt yapılır. Bu kavram ekonomik bilgilerin aktarımında ortak bir ölçü birimi ile belirlenmiş sayısal verilerin kullanılarak karşılaştırma ve değerlemelerin daha sağlıklı yapılabilmesini sağlamaktadır.

#### **1.5.6. Maliyet Esası Kavramı**

“Maliyet esası kavramı, para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.” (Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1)

Para ve alacaklar dışındaki bütün aktifler ile gider kalemleri, elde edilme (iktisap) maliyetleri ile muhasebeleştirilir. İşletme içinde varlıkların şekil değiştirmesi ve giderlerin tüketilmesinde de elde edilme maliyeti esası geçerlidir (Yalkın, 2001, 29).

Bu kavramın esası; varlıkların maliyet bedeli ve para birimi ile ifade edilmesidir. Bu nedenle para değerinde meydana gelen değişimler sakıncalı tarafını oluşturur.

#### **1.5.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı**

“Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gerektiğini ifade eder.” (Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1)

Bir işletmenin varlıkları ile kaynaklarındaki değişiklikler ve bu değişikliklerin hâsılat, giderler ve özkaynaklar üzerindeki etkilerinin ölçümü tarafsız belgelere dayandırılır. Muhasebe işlemlerinin dayanağını faturalar, makbuzlar, fişler ve ödeme emirleri gibi tarafsız belgeler oluşturur (Yalkın, 2001, 28). Yapılan muhasebe kayıtları için kanıtlayıcı belgeler gereklidir. Bu belgelerin hazırlanmasında tarafsız olunmalıdır. Ayrıca sosyal sorumluluk kavramına uygun hareket edilmelidir.

#### **1.5.8. Tutarlılık Kavramı**

“Tutarlılık kavramı, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmasını ifade eder. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.” (Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1)

Muhasebe bilgisinin dönemler arası karşılaştırılabilirliğini sağlamak amacıyla değişmezlik kavramı kabul edilmiştir. Yani muhasebenin amaçlarına

ulaşabilmesi için her dönem uyguladığı ilke ve usuller aynı olmalıdır (Cemalcılar ve Önce, 1999, 57).

#### **1.5.9. Tam Açıklama Kavramı**

“Tam açıklama kavramı, mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.” (Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1)

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında bulunmayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir (Akdoğan ve Sevilengül, 1994, 5).

#### **1.5.10. İhtiyatlılık Kavramı**

“Bu kavram muhasebe olaylarında temkinli davranılmasını ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve karları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar.” (Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1)

Muhasebe olaylarını tarafsız bir bakış açısıyla değerlendirmek ve muhtemel risk ve belirsizlikleri göz önünde bulundurarak temkinli davranmak, tedbir almak gerekmektedir. Tedbirler genellikle karşılık ayırma tarzında olmaktadır. Gelirler gerçekleştikten sonra gelir sayılmalıdır.

#### **1.5.11. Önemlilik Kavramı**

“Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya bir olayın nispi ağırlık değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Önemli hesap kalemler, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.” (Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1)

Yatırım ve diğer kararlar için ilgili olan finansal bilgiler genellikle önemli derecede detaylı olarak hazırlanabilir. Çok fazla bilgi aynı çok az bilgi gibi yanıltıcı olabilir. Muhasebecinin finansal raporlamadaki sorumluluklarından biri bu bilgi yığını, kullanacaklar için anlamlı hale getirecek biçimde özetlemektir (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000, 446) .



### **1.5.12. Özün Önceliği Kavramı**

“Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılık ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.” (Muhasebe Sistemi Uyg. Gn. Tebliği Sıra No:1)

### **1.6. MUHASEBE POLİTİKALARININ AÇIKLANMASI**

Muhasebe politikalarının açıklanması, temel mali tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak politikaları ifade eder. Bunlar ise şunlardır:

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

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

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

4- Kullanılan muhasebe politikaları ile ilgili açıklamalar mali tablolarda bütünlük oluşturur. Kullanılan önemli muhasebe politikalarının açıklanması mali tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilkedir. Politikalara ilişkin açıklamalar işletme yönetimi tarafından muhasebe bölümüne toplu olarak verilmelidir.

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

6- Mali tablolar, dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.

7- Mali tablolarda, cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmış ise durum nedenleriyle birlikte açıklanmalı ve bunun mali tablolara olan etkileri gösterilmelidir (Sağlam, 2005, 28)

### **1.7. MUHASEBE STANDARTLARI**

Muhasebe standartları muhasebe çalışmalarının yöntemini belirler ve çeşitli ulusal ve uluslar arası kuruluşlar tarafından yayınlanır. Muhasebe standartları terimi açık olarak uygulamaya yönelik kuralları ifade eder. Muhasebe ilkeleri genel olarak muhasebe standartları olarak uygulamaya geçirilir ve muhasebe politikalarının belirlenmesine esas olur (Cemalcılar ve Önce, 1999, 71).

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 9 Şubat 1994 tarihinde 3568 sayılı yasanın verdiği yetkiye dayanarak, muhasebe mesleğinin geliştirilmesi ve disipline edilebilmesi için muhasebe uygulama ve muhasebe denetleme standartlarını tespit etmek üzere TÜRMOB öncülüğünde muhasebe mesleğine taraf olan kurumların iştirakleriyle kurulmuştur. TMUDESK'in kuruluş tarihinden önce de bu alanda bazı çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmaların asıl dayanağını ise; 1986 yılından sonra bankaların, 1988 yılından itibaren de sermaye piyasası mevzuatına bağlı ortaklıklar ile aracı kurumların bağımsız denetime tabi olmalarından kaynaklanan uygulamaların başlatılması oluşturmaktadır.

TMUDESK tarafından başlatılan muhasebe denetim standartları çalışmalarından önce Sermaye Piyasası Kurulu'nun muhasebe ve denetim standartları ile ilgili çalışmaları sonucu yayımladığı tebliğler bu konuda önemli bir boşluğu doldurmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu'nun bu çalışmaları ile birlikte 1 Ocak 1994 tarihinde Türkiye'deki tüm işletmeler için zorunlu olarak uygulamaya konulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümleri ile getirilen sistem de; kamuyu aydınlatma ilkesi doğrultusunda muhasebe standartlarına ağırlık vermiş ve bu standartların ülkedeki tüm işletmeler tarafından uygulanmasında önemli bir başlangıç noktası olmuştur (Sağlam, 2005, 35).

TMUDESK, 14 Nisan 1997 tarihindeki genel kurulunda son şeklini alan on bir adet standart taslağını "Türkiye Muhasebe Standardı" olarak kabul etmiş ve bu standartların 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesini öngörmüştür. Diğer taraftan TMUDESK Genel Kurulu, 17 Haziran 1999 tarihli toplantısında,

1 Ocak 2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere beş adet standart kabul etmiştir. Bu standartlardan bir tanesi “Türkiye Muhasebe Standardı-1” in yeniden düzenlenmiş şeklidir. T MUDESK standart tespiti çalışmalarına temel olarak uluslar arası muhasebe standartlarını esas almıştır. Bundan dolayı standart tespiti bakımından T MUDESK ile Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) amaçları arasında bir farklılık yoktur. IASC amaçları ile uyumlu olan T MUDESK muhasebe standartlarını saptama amaçları şu şekilde özetlenebilir:

1- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında esas alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayımlamak. Bu standartların ülke genelinde uygulanmasını sağlamak,

2- Türkiye Muhasebe Standartlarının uluslar arası muhasebe standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,

3- Standartların geliştirilmesinde Türk ekonomisinin yapısıyla ihtiyaçlarını göz önünde bulundurmak,

4- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar yapmak,

5- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden muhasebe standartlarının geliştirilmesinden yararlanmak (Yalkın, 2001, 42).

Bu amaç ve esaslar doğrultusunda yapılan çalışmalar sonucunda on dokuz tane muhasebe standardı yayınlanmıştır. T MUDESK tarafından kabul edilen ve yürürlüğe giren Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) aşağıda sıralanmıştır:

1. Muhasebe Politikalarının Açıklanması Standardı

2. Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardı

3. Nakit Akış Tabloları Standardı

4. Satışlar ve Diğer Gelirler Standardı

5. Konsolide Finansal Tablolar Standardı

6. İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardı
7. Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardı
8. Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Standardı
9. Amortisman Muhasebesi Standardı
10. Dönem Net Kârı ve Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler Standardı
11. Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması Standardı
12. Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi
13. Stoklar
14. Borçlanma Maliyetleri Muhasebesi
15. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi
16. Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması
17. Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
18. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri
19. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler
20. Tarihi Maliyet Sistemi İçinde Stokların Değerlendirilmesi ve Sunulması
21. Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekli Bilgiler
22. Bilânço Rakamlarındaki Koşullu Belirsizlikler ve Bilânço Tarihinden Sonra Meydana Gelen Olaylar
23. Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi

24. Döner Varlıkların ve Kısa Vadeli Borçların Sunuluşu

25. Emeklilik Haklarının Muhasebeleştirilmesi ve Finansal Tablolarda Açıklanması

26. Kur Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

27. Finansman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

28. İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

## **İKİNCİ BÖLÜM: TEKDÜZEN HESAP PLANI, TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ, HESAP PLANI VE KLASİK MUHASEBE SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI**

### **2.1. TEKDÜZEN HESAP PLANI HAKKINDA TEMEL BİLGİLER**

Ticaret ve ekonomi kavramları çok uzun bir geçmişe sahip olmasına rağmen; tarihin eski dönemlerine nazaran günümüzde daha fazla önem kazanmış kavramlar olduğu görülmektedir. Günümüzde yaşayan insan nüfusu arttıkça insanların daha ekonomik ve daha rasyonel davranma zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Nitekim tarihin ilk dönemlerinde insan nüfusunun azlığı ve tabii kaynakların bolluğu ekonomi ve ticareti gündeme getirmemiştir. Yeryüzündeki tabii kaynaklar veri halindedir ve gün geçtikçe azalma göstermektedir. Bu tabii kaynakların ekonomiye kazandırılması için bazı çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bu durum vergi, ekonomi, muhasebe gibi kavramların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Günümüzde insanlar beraber yaşamının zorunlu sonucu olarak toplumun ortak giderlerini karşılamak için devlete vergi vermek zorundadırlar. Günümüzde firmalar ise yaptıkları faaliyetler ile ilgili çeşitli konuları bilmek zorundadırlar. Serbest rekabet ortamı işletmeleri en rasyonel davranmaya mecbur etmiştir, çünkü rasyonel davranmayan işletmelerin serbest rekabet piyasasında hayat sürmeleri mümkün değildir. Bundan dolayı işletmelerin hem toplu halde yaşamının zorunlu sonucu olan vergi ödeme yükümlülüğünü yerine getirmeleri, hem de faaliyetlerini sürdürebilmeleri için ekonomik ve malî durumlarını iyi takip etmeleri ve diğer işletmelerle kendilerini mukayese etmeleri gerekir. Bu işlemlerin tek yolu muhasebe konusudur. Muhasebe ile mükellefler hem vergi yükümlülüklerini yerine getirirler hem de muhasebe kayıtları ile durumlarını kontrol ederler, dolayısı ile işletmelerin çeşitli nedenlerle muhasebe kayıtlarını tutma zorunluluğu vardır.

Ülkemizde muhasebe işlemleri çok eski dönemlerden beri süre gelmektedir. Muhasebe kavramının daha evvelki dönemlerde devamlı vergi kanunlarının etkisi altında kalması ve muhasebenin temel amacının vergi ödeme ile ilgili yükümlülük gibi algılanması düşüncesi gün geçtikçe yerini daha bilinçli düşüncelere terk

etmektedir. Son yıllarda Türkiye'de çıkarılan Mali Müşavirlik Kanunu ve tekdüzen muhasebe sistemi ile ilgili çalışmalar da bunu göstermektedir. Ancak tekdüzen muhasebesi ile ilgili çalışmalar Avrupa ülkelerinde ve ABD 'de çok eski yıllarda başlamıştır. Ülkemizde tekdüzen muhasebe ile ilgili ilk çalışmalar Sümer Bank'ta 1967 yılında başlamıştır. Genel muhasebe ile ilgili ilk uygulamalar ise 1971 yılında, tekdüzen genel muhasebe ile ilgili uygulamalar halinde başlamış ve 1974 yılında ise maliyet muhasebesi ile ilgili uygulamalara geçilmiştir. Ülkemizde daha evvelki yıllarda Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi anonim şirketler hariç, özel kurumlar genellikle muhasebenin temel kavram ve ilkelerine bağlı kalmak kaydı ile her hangi bir genel hesap plânına sahip değildi. Ancak 1992 yılında çıkarılan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1993 yılında ihtiyari ve 1994 yılında zorunlu olarak istisnaları hariç bütün işletmelerin uymaları gereken muhasebe düzenini ortaya koymuştur. Bu düzenleme: “Bilânço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır” (26 Aralık 1992 tarih 21447 sayılı Resmi Gazete. Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Tebliğ No. 1)

Türkiye’de işletme grupları itibariyle tekdüzenin sağlanmasıyla ilgili olarak, önce İktisadi Devlet Teşekkülleri için, daha sonra bankalar ve Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi olan işletmeler için yapılmış çalışmalar vardır. Ulusal düzeyde bir hesap sistemi oluşturmak amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından getirilen Tekdüzen Muhasebe Sistemi ise ülkemizde muhasebe terminolojisinde birlik sağlanmasına hizmet etmektedir. Dünyada gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin tamamına yakınında bu tür bir Tekdüzen muhasebe uygulamasına geçilmişken, ülkemizde konu ihmal edilmiş ve geciktirilmiştir. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin ülkemize büyük yararlar sağlayacağı düşünülmüştür. Bu yeni uygulama ile öncelikle “Piyasa muhasebesi” gibi nitelermeler ortadan kalkmış olacaktır (Yıldız, 2002, 64).

Bir işletmenin faaliyetleri ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahipleri ve ortakları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan işletme sahipleri ve ortaklarının yanı sıra o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler

kuran işletmeler veya toplumdaki bireyler, kredi, finans kuruluşları, çeşitli kamu kurumları işletmenin faaliyet ve sonuçlarıyla ilgilenmektedir. Bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. İşletmelerin faaliyet ve sonuçları konusunda bilgi kaynağı ise, o işletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara dayanılarak hazırlanan mali tablolardır.

Muhasebe bilgilerinin özetlendiği mali tablolara dayanarak karar alma durumunda olan ilgililerin karar almalarında en önemli faktör, bu bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır. Makro açıdan milli gelir hesapları ve benzeri istatistiklerin çıkarılmasında, kalkınma planlarının hazırlanmasında, ulusal ve uluslar arası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde ekonomik faaliyetlerin Devlet tarafından kontrol edilmesinde ve yönetilmesinde muhasebe birliğinin ve tekdüzeliğinin sağlanması önem kazanmaktadır. Ayrıca, mali tablolar aracılığı ile ilgililerce bilgilerin denetlenmesinin gerekli olduğu hallerde, tekdüzen hesap planı uygulaması denetimin iş yükünü kolaylaştıracağı ve azaltacağı açıktır. (İSMMMO, 2002, 2)

Tekdüzen, genellikle bilgilerin tutarlılığını ve güvenilirliğini arttırmak için, muhasebe bilgi sisteminin tüm yönlerinin basitleştirilmesini ve bütünleştirilmesini hedefler. Tekdüzen muhasebe sistemi, tanım ve kavram standartlarının belirlenmesini zorunlu kılar. Muhasebenin sağlamış olduğu bilgilerin sistematik bir şekilde ilgililere sunulabilmesi hesap planları yardımı ile mümkün olur (Yıldız, 2002, 64).

Hesap çerçevesi, bir ülkedeki kurum ve işletmelerin hesaplarını belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönerge olarak tanımlanmaktadır (Sürmen, Kaya ve Daştan, 2003, 74).

Ulusal düzeydeki hesap planı olarak da adlandırılan hesap çerçevesi, tanımdan da anlaşılacağı üzere uygulandığı ülkedeki bütün kurum ve işletmeleri kapsamaktadır. Ayrıca hesap çerçevesi, işletmelerdeki hesapların belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde bölümlere ayrılmasını ve bu bölümlerin kesin olarak sınırlanmasını açıklar.



Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen Tekdüzen Hesap Çerçevesindeki hesap sınıfları aşağıdaki gibidir (26 Aralık 1992 tarih 21447 sayılı Resmi Gazete. Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Tebliğ No. 1) :

1- Dönen Varlıklar, 2-Duran Varlıklar, 3- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, 4- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar, 5- Özkaynaklar, 6- Gelir Tablosu Hesapları, 7- Maliyet Hesapları, 8- Boş, 9-Nazım Hesaplar.

Hesap Çerçevesinin 1 ve 2 numaralı hesap sınıfları bilançonun aktifini, 3,4,5 numaralı sınıfları ise bilançonun pasifini oluşturur. Hesap çerçevesinin 6 numaralı sınıfındaki hesaplar ile gelir tablosu oluşturulur. 7 numaralı sınıfta ise Maliyet Hesapları yer almaktadır. Bu sınıfta yer alan gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak için 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 8 numaralı hesap sınıfı hesap planında boş bırakılmıştır. 9 numaralı sınıftaki Nazım Hesaplar, işletmenin gerçek borç, alacak ve mevcutları arasında yer almayan fakat işletmenin muhafazası altında olan kıymetlerle işletmenin şartlı olarak yaptığı bazı işlemlerin izlenmesi için kullanılan hesaptır (Yıldız, 2002, 65).

Hesap çerçevesinde, hesaplarda açıklık ve işlemlerde hızlilik sağlamak amacıyla her hesap sınıfına veya hesap kümesine konan başlık açıklanır. Hesap çerçevesinde genel muhasebe ve maliyet muhasebesi arasındaki ilişki açıklanır, bağlantı ve uyum sağlanır. Genel hesap planı aynı işkolundaki firmaların veya birden fazla şubeli büyük işletmelerin hesaplarını belirli bir anlamda, belirli bir plan ve sistem içerisinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan bir yönergedir. İşkolu düzeyinde olan bu hesap planı o ülkede uygulanan hesap çerçevesinden faydalanılarak yapılır. Genel hesap planında, hesap çerçevesinde gösterilen hesap sınıfı hesap kümesinden başka ana hesaplarda yer alır. Bunun sonucu olarak kurum ve işletmelerde terim birliği, hesap birliği ve karşılaştırma sağlanır (Sürmen, Kaya ve Daştan, 2003, 74).

20. yüzyılın ortalarına doğru, birçok batı ülkesinde firmalarda kullanılacak hesapları belli bir düzene sokma çalışmaları başlamış, sonunda bazı ülkelerde kullanılması zorunlu, bazı ülkelerde tavsiye şeklinde hesap çerçevesi ve planları oluşturulmuştur. Türkiye’de 1994 yılı başından itibaren uygulanmak üzere bir zorunlu hesap planı geliştirilmiştir. İşletmeler bu çerçeveyi esas alarak kendi hesap planlarını oluşturacaklardır (Yıldız, 2002, 64).

Genel Hesap Planı, “Aynı işleri yapan kurumların ya da birçok şubesi olan büyük kurumların ya da işletmelerin hesaplarını belirli bir anlamda belirli bir plan ve sistem içerisinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan bir yönerge”dir”.

İşkolu düzeyinde olan bu hesap planı, o ülkede uygulanan hesap çerçevesinden yararlanılarak hazırlanır. Genel hesap planında, hesap çerçevesinde gösterilen hesap sınıfı, hesap kümesinden başka ana hesaplar da yer alır. Böylece kurum ve işletmelerde terim birliği, hesap birliği ve karşılaştırma sağlanır (Sürmen, Kaya ve Daştan, 2003, 74).

## **2.2. TEKDÜZEN HESAP PLANININ AMACI VE KAPSAMI**

Maliye Bakanlığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 175 ve 257. maddelerinde bakanlığa tanınan yetkiye dayanarak, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yayınladığı 1 numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile “Tekdüzen Muhasebe Sistemi” uygulamasına geçişi gündeme getirmiş ve uygulamayı 1994 yılından itibaren zorunlu tutmuştur (Yağmurlu, 1997, 1).

Tebliğde, düzenlemenin amacı “Bilânço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca yapılan düzenlemenin;

— Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,

— Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,

— Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,

—Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,

—İşletmeler ile ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yönelik olduğu belirtilmektedir. ( 26 Aralık 1992 tarih 21447 sayılı Resmi Gazete. Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Tebliğ No. 1)

Düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Diğer bir anlatımla, söz konusu teşebbüs ve işletmeler tebliğde belirtilen muhasebe usul ve esaslarına uymak zorundadırlar. Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması, hukuki yapılarının farklı olması, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyeti ve istisnalarından yararlanmaları ve kar amacı gütmemeleri bu mecburiyetleri yerine getirmelerine engel teşkil etmemektedir.

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

- a) Banka ve Sigorta şirketleri,
- b) Özel Finans Kurumları,
- c) Finansal Kiralama Şirketleri (faktoring vb. alanlarda faaliyet gösterenler dahil),

d) Menkul Kıymet Yatırım Fonları Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları, “Muhasebenin Temel Kavramlarına”, “Muhasebe Politikalarının Açıklanmasına” ve “Mali Tablolar İlkelerine” uymaları kaydıyla tebliğde belirtilen diğer mecburiyetleri yerine getirmek zorunda değildirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler ise sadece belirlenen “Muhasebenin Temel Kavramlarına” uymakla yükümlüdürler. (İSMMMO, 2002, 4)

### **2.3. TEKDÜZEN HESAP PLANININ TARİHİ GELİŞİMİ**

Ülkemizde hesap planı alanındaki düzenlemeler Fransa, Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri muhasebe sistemlerinin etkisinde kalmıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında özel sektörün zayıf olması nedeniyle daha çok kamu sektörü alanında çalışmalar yapılmıştır. 1950 yılında yapılan vergi reformu ile çıkarılan Vergi Usul Kanunu Türkiye’de muhasebe uygulamalarına temel teşkil eder.

Türkiye ‘de uygulama düzeyinde ilk defa Tekdüzen Muhasebe çalışmaları 1960 yılında İktisadi Devlet Teşekküllerinde uygulanmıştır. 154 sayılı Vergi Usul Kanununun 17. maddesi gereğince bu kuruluşların muhasebe sistemlerini inceleyen uzmanlar uygulaması zorunlu olan gelişmiş muhasebe sistemleri oluşturmuşlardır. Bazı teşekküller, oldukça gelişmiş muhasebe sistemlerini uygulamakla birlikte, kullanılan alt hesaplar yeterli olmadığından yönetim kararlarında yeterli faydayı sağlamamıştır. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından 1960 yılında yapılan “İktisadi Denetleme Rehberi” yayınlanmıştır.

## **2.4. TEKDÜZEN HESAP PLANININ VERGİ MEVZUATI İLE İLİŞKİSİ**

26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı resmi gazetede yayınlanan 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 1994 hesap döneminden başlamak üzere tüm işletmeler, muhasebelerinde tekdüzen hesap planı uygulamakla yükümlü hale getirilmişlerdir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi Genel Tebliği kapsamında bulunan işletmeler, bu tebliğ ve ekinde öngörülen kurallara ve vergilerini tespit ederken vergi kanunlarında yer alan özel hükümlere de uymak zorundadırlar. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu mali kazancın tespitinde hangi giderlerin hâsıllattan indirileceğini 40. maddede ayrıntılı olarak açıklamıştır. Aynı kanunun 41.maddesinde 8 madde halinde sıralanan ödemeler gider olarak kabul edilmemekte ve hâsıllattan indirilmemektedir (Gelir Vergisi Kanunu 40 ve 41. madde).

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesi net kurum kazancının tespitinde G.V.Kanununun 40. maddesindekilerin dışında indirilecek diğer giderleri de sıralamıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinde de kurum kazancının tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere yer verilmiştir (Kurumlar Vergisi Kanunu 14ve 15. madde).

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde yapılan düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği değiştirilemez olup, işletmeler söz konusu mali tablolardan hare kete vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı gereğince istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesapları yapacaktır. (26 Aralık 1992 tarih 21447 sayılı Resmi Gazete. Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Tebliğ No. 1)

Belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilgili hükümleri gereğince cezai işlem gerekmektedir. Son düzenlemeyle

213 sayılı V.U.K. 353/6. maddeye göre Tekdüzen Muhasebe Sistemine uymamanın cezası 2.900,00 YTL. dir.

## **2.5.TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ**

Hesap çerçevesi, bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin hesaplarını, belirli bir sistem içerisinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönergedir. Başka bir ifadeyle, hesap çerçevesi, muhasebenin ülke çapındaki organizasyon ve ayırım planıdır. Hesap çerçevesinin amacı ülke içindeki bütün işletmelerin Tekdüzen Muhasebe Sistemini uygulamalarıdır (Ataman, 1998, 214). Hesap çerçevesi, hesap planının iskeletini oluşturmaktadır. Hesap çerçevesinde hesapların sadece gruplandırılması yapılmıştır. Hesap planının ana hatları hesap çerçevesidir.

Bir ülkedeki Tekdüzen Hesap Çerçevesi, çok önemli olup o ülkenin muhasebe sisteminin ve dolayısıyla genel hesap planlarının temelini oluşturur.

Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen Tekdüzen Hesap Çerçevesindeki hesap sınıfları aşağıdaki gibidir :

1-Dönen Varlıklar, 2- Duran Varlıklar, 3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, 4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar, 5- Özkaynaklar, 6-Gelir Tablosu Hesapları, 7-Maliyet Hesapları, 8-(Serbest) 9-Nazım Hesapları. ( 26 Aralık 1992 tarih 21447 sayılı Resmi Gazete. Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Tebliğ No. 1)

Hesap çerçevesinin 1 ve 2 nolu hesap sınıfları bilançonun aktifini, 3, 4, 5, nolu sınıfları ise pasifini oluşturur. Hesap çerçevesinin 6 nolu sınıftaki hesaplar ile Gelir Tablosu oluşturulur. Hesap Çerçevesinin 7 nolu sınıfında ise Maliyet Hesapları yer almaktadır. Bu sınıftaki gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 8 nolu hesap sınıfı Tekdüzen Hesap Planı'nda boş bırakılmıştır. 9 nolu sınıftaki hesaplar Nazım Hesapları olup işletmenin borç, alacak ve mevcutları arasında yer almayan, fakat işletmenin gözetimi altında bulunan kıymetlerle, işletmenin şartlı olarak yaptığı bazı işlemlerin izlenmesi için kullanılan hesaplardır (Ataman, 2000, 55-59).

İşletmeler büyüdükçe ve değişik faaliyetlerde bulundukça, işletmenin yapmış olduğu ticari faaliyetler muhasebe temel denklemi veya bilanço ile izlemek

mümkün olmamaktadır. Bu durumda ticari işlemler hesaplar vasıtasıyla izlenmeye başlanmıştır. Hesaplar ile unları kapsayan defterler ve belgeler vasıtasıyla, bir işletmenin gerçek durumu gösterilmektedir.

Muhasebede hesap, ticari işlemlerin tespitini ve izlenmesini sağlayan çizelgeye denir. Diğer bir ifadeyle hesap, muhasebede aritmetik işlem sayısını azaltan ve aktifler, borçlar ve özsermayedeki artış ve azalışları izleyen bir cetveldir.

Bir hesapta aynı başlıkları taşıyan iki taraf bulunur. Sol taraf borç, sağ taraf alacağı gösterir. Her hesabın iki tarafında da işlemlerin yapıldığı tarih ve açıklama sütunları yer alır. Hesap, özelliklerine göre aynı olan değer hareketlerinin bir başlık altında toplanmasını sağlar. (Yalkın, 2001, 95–96)

Hesap Planı Kavramı; İşletme kullanacağı hesapları önceden planlayarak bunları listeler. Bu yapılırken, kullanılacak hesapların belli bir sıra ve belli bir gruplama yapılması gerekir. Bir işletmede kullanılacak hesapların, sistemli ve gruplandırılmış olarak hazırlanan listeye hesap planı denir.

Hesap planı oluşturulurken muhasebede üretilen verilerin kolay ve çabuk olarak elde edilmesi hedeflenir. (Sevilengül, 2005,59)

Tekdüzen hesap planında ilk beş ana hesap grubu bilânço hesaplarını oluşturur. 6'ncı gruptaki hesaplar gelirlerin işlendiği ve takip edildiği hesaplardır. 7'nci grup ise, gider ve maliyet hesaplarını oluşturur. 8'inci grup şu anda kodlanmamış olup, yönetim muhasebesi için kullanılabilir. 9'uncu grupta nazım hesaplar yer almaktadır. 2 numaralı muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümlerine göre; hesap planında belirtilen hesap grubu ve defter-i kebir hesaplarının isim ve kod numaraları değiştirilemez.

Tekdüzen hesap planı 1 numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

### **2.5.1. Dönen Varlıklar**

Bu ana hesap grubu; nakit olarak elde tutulan varlıklar ile normal şartlarda en fazla bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen kalemlerden oluşur (Akdoğan ve Sevilengül, 1994, 29).

Bu bölümde yer alan hesap grupları aşağıdaki gibidir;

10- HAZIR DEĞERLER

11- MENKUL KIYMETLER

- 12- TİCARİ ALACAKLAR
- 13- DİĞER ALACAKLAR
- 15- STOKLAR
- 17- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
- 18- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
- 19- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

### **2.5.2. Duran Varlıklar**

Tekdüzen Hesap Planında Duran Varlıklar “bir yıldan veya bir faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içerisinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeven varlıkları kapsar.” olarak tanımlanmıştır (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000, 568).

Bu bölümde yer alan hesap grupları aşağıdaki gibidir;

- 22- TİCARİ ALACAKLAR
- 23- DİĞER ALACAKLAR
- 24- MALİ DURAN VARLIKLAR
- 25- MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 26- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
- 27- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
- 28- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
- 29- DİĞER DURAN VARLIKLAR

### **2.5.3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**

Bu hesaplar şirketlerin üçüncü kişilere olan borç ve taahhütlerini takip etmek için kullanılır. Kısa vadeli borçlar, bilançonun düzenlendiği tarihte vadeleri bir yıl veya bir yıldan az zamanda kalan borçları içerir. Bu hesap grubu prensip olarak alacak bakiyesi verir (Üstünel, 1993, 285).

- 30- MALİ BORÇLAR
- 32- TİCARİ BORÇLAR
- 33- DİĞER BORÇLAR
- 34- ALINAN AVANSLAR
- 36- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

37- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

38- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

39- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

#### **2.5.4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**

Kredi kurumlarından, sermaye piyasasından ve işletmenin ilişkide bulunduğu üçüncü kişilerden sağlanan bir yıldan fazla vadeli olan işletme borçlarını kapsar (Akdoğan ve Sevilengül, 1994, 350).

40- MALİ BORÇLAR

42- TİCARİ BORÇLAR

43- DİĞER BORÇLAR

44- ALINAN AVANSLAR

47- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

48-GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

49- DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

#### **2.5.5. Özkaynaklar**

Tekdüzen Hesap Planının 5 ‘inci grubu işletme öz kaynaklarına ilişkin hesaplara ayrılmıştır. Özkaynaklar “İşletme sahip ve ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren ödenmiş sermaye ile Sermaye Yedekleri, Kar Yedekleri, Geçmiş Yıllar Karları ve Geçmiş Yıllar Zararları ve Dönem Net Kar veya Zararını kapsayan” ayrım olarak tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunda ise; “Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını teşkil eder” olarak tanımlanmış “ihtiyatlar ve kar ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzü sayılacağını” belirterek özkaynakların kapsamını tespit etmiştir (Yağmurlu, 1997, 745).

Hesap Planına göre, Özkaynaklar ayırımında aşağıdaki hesap grupları bulunur;

50- ÖDENMİŞ SERMAYE

52- SERMAYE YEDEKLERİ

54- KAR YEDEKLERİ

57- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

58- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

59- DÖNEM NET KARI (ZARARI)



### **2.5.6. Gelir Tablosu**

İşletmenin faaliyet dönemine ait brüt satışları, satış indirimlerini, satışların maliyetlerini, faaliyet giderlerini, diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararları, finansman giderleri, olağandışı gelir ve karlar ve olağandışı gider ve zararlardan meydana gelir (Akdoğan ve Sevilengül, 1994, 421).

Bu bölümde yer alan hesap grupları aşağıdaki gibidir;

60- BRÜT SATIŞLAR

61- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

62- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

63- FAALİYET GİDERLERİ (-)

64- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAGAN GELİR VE KARLAR

65- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

66- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

67- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

68- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

69 – DÖNEM NET KARI (ZARARI)

### **2.5.7. Maliyet Hesapları**

Tekdüzen Hesap Planında 7. grup maliyet hesaplarını içerir. Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan şekle getirilebilmesi için yapılan giderlerin toplandığı maliyet ve maliyet unsurlarına dönüştürülmek suretiyle izlenen hesaplardır.

Bu bölümde yer alan gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak iki seçenek olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defteri kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre tespit edilmiştir. Açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, maliyet hesapları işletmelerin fiili maliyet veya önceden saptanmış (standart veya tahmini maliyet) gibi maliyet hesaplarına göre uygulama imkânı vermektedir. İşletmeler kendi organizasyon yapılarına ve büyüklüklerine göre giderlerin bölümlenmesi ve defteri kebirde izlenmesinde 7/A ve 7/B seçeneklerinden birini kullanarak ihtiyaçlarını karşılayacaklardır (Akdoğan ve Sevilengül, 1994, 481–484).

7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI

70- Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesapları

71- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

72- Direkt İşçilik Giderleri

73- Genel Üretim Giderleri

74- Hizmet Üretim Maliyeti

75- Araştırma Geliştirme Giderleri

76- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

77- Genel Yönetim Giderleri

78- Finansman Giderleri

7/B SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI

7/B Seçeneğinde işletmeler 79 numaralı gruptaki maliyet hesaplarını kullanırlar.

Bu uygulama da maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenir;

79- GİDER ÇEŞİTLERİ

790- İlk Madde ve Malzeme Giderleri

791- İşçi Ücret ve Giderleri

792- Memur Ücret ve Giderleri

793- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

794- Çeşitli Giderler

795- Vergi, Resim ve Harçlar

796- Amortismanlar ve Tükenme Payları

797- Finansman Giderleri

798- Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı

799- Üretim Maliyet Hesabı

#### **2.5.8. (Serbest)**

2 Numaralı Muhasebe Sistemi Genel Tebliği ile eklenen açıklamaya göre boş olan 8 numaralı hesap sınıfı, tebliğde açıklanan muhasebe ilkelerine ve maliyet hesaplarında eş zamanlı kayıt yöntemine göre aykırı olmamak şartıyla yönetim muhasebesi amaçları için kullanılabilir. Bu grupta açılacak hesaplar dönem sonunda ilgili hesaplarla karşılaştırılarak hesaplara ve mali tablolara intikal ettirilmez.

#### **2.5.9. Nazım Hesaplar**

Nazım Hesaplar, işletmelerin varlık ve kaynaklarını direkt ilgilendirmeyen; fakat bilinmesi, izlenmesi ve takip edilmesi lüzumlu olan bilgilerin ve değerlerin

hatırlanma kabilinde kaydedilen hesaplardır. Bilânçoda, bilânço alt toplamlarının altında gösterilir (Üstünel, 1993, 921).

Bu hesaplar; bir borçlu ve bir alacaklı olarak açılmak suretiyle takip edilirler. Bu bölümde yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir;

900- Borçlu Nazım Hesaplar

950- Alacaklı Nazım Hesaplar

## **2.6. KLASİK MUHASEBE SİSTEMİ İLE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

### **2.6.1. Klasik Muhasebe Sisteminin Durumu**

Ülkemizde muhasebe mesleği, yasal bir statüye dayanmadan, disipline edilmeden; muhasebe uygulamaları da ekonomik gelişmelere paralel muhasebe usul ve esaslarını düzenleyip yönlendirecek muhasebe kuralları oluşturulmadan uygulanmaya gelmiştir (Ulu, 1994, 15).

Özel sektörde faaliyet gösteren büyük çaplı firmaların birçoğu uluslararası standartlarda ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde kayıtlarını tutmaktadırlar. Fakat bunların dışındakiler özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelerde karmaşıklık vardı. Her firma kendine göre bir sistem, her muhasebeci ayrı bir tarzda muhasebe sistemi uygulamaktaydılar. Muhasebede firmalar arasında hesap birliği mevcut değildi. Her muhasebeci kendi oluşturduğu hesap sistemiyle ve kendi belirlediği hesap adlarıyla kayıtları tutmaktaydı. Hatta işletme sahiplerinin isteği doğrultusunda yeni hesaplar ihdas edilip kayıtlar bu şekilde tutulmaktaydı.

### **2.6.2. Tekdüzen Hesap Planı İle Klasik Muhasebe Sisteminin Bazı Hesaplar Bakımından Karşılaştırılması**

Klasik muhasebe sisteminde, firma tarafından yapılan mal ve hizmet satımı ve alımı işlemleri KASA Hesabında izlenmekteydi. Döviz cinsinden yabancı paralar ayrıca YABANCI PARALAR Hesabı olarak ayrı bir hesapta izlenmekteydi. Kasada oluşan eksik ve fazlalar, KASA FARKI Hesabı olarak tek hesapta izlenmekteydi.

Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle; firma tarafından yapılan tüm mal ve hizmet alım ve satımları yerli ve yabancı paralar dahil olmak üzere 100 KASA Hesabında takip edilmektedir. Ayrıca Kasada oluşan eksikler 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI Hesabında, Kasa Fazlaları ise 397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI Hesabında takip edilmektedir.

Klasik Muhasebe Sisteminde bankalara yatırılan paralar, BANKALAR veya BORÇLU BANKA Hesabında, bankalardan çekilen krediler ise ALACAKLI BANKA Hesabı olarak takip edilmekteydi. Bankaya ödenen faiz ve komisyonlar FAİZ GİDERLERİ veya FAİZ -KOMİSYON Giderleri Hesabında, faize gelirleri de FAZİ GELİRLERİ Hesabında takip edilmekteydi.

Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle; 102 BANKALAR Hesabı, 300 BANKA KREDİLERİ Hesabı, 642 FAİZ GELİRLERİ Hesabı, 780 FİNANSMAN GİDERLERİ Hesabı kullanılmaya başlanmıştır.

Klasik Muhasebe Sisteminde alınan çekler, TAHSİLDEKİ ÇEKLER Hesabı olarak, firma tarafından verilen çekler ise bankadan çıkış olarak veya banka dekontu gelene kadar VERİLEN ÇEKLER Hesabında izlenmekteydi.

Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle; 101 ALINAN ÇEKLER Hesabı, 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ Hesabı olarak kullanılmaktadır.

Üçüncü kişilere verilen çekler ve ödeme emirleri banka tarafından ödeme yapıncaya kadar muhatap banka hesabına alınmaması şeklindeki uygulamayı seçmiş olduğundan işletmece ileri tarihli çek verilmesi halinde Bankalar hesabının alacak kalanı vermesi önlenir (Akdoğan ve Sevilengül, 1994, 44).

Klasik Muhasebe Sisteminde; TAHSİLDEKİ SENETLER, PROTESTOLU SENETLER, TAKİPLİ SENETLER gibi çeşitli hesap isimleriyle senetler hesabı takip edilmekteydi. Şüpheli alacak senetlerinde direkt Kar/Zarar Hesabından karşılık ayrılmaktaydı.

Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle; 121 ALACAK SENETLERİ Hesabı, 654 KARŞILIK GİDERLERİ, 644 konusu kalmayan karşılıklar Hesabı kullanılmaktadır.

Klasik Muhasebe Sisteminde; Firmanın mal alışları ve mal alış giderleri MAL Hesabı, EMTİA AMBAR Hesabı gibi hesaplarla izlenmekteydi. Dönem sonunda mal satış karını bulmak için bazı hesaplamaların yapılması gerekmekteydi. Alacak ve borç aynı hesapta takip edilmekteydi.

Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle; 153 TİCARİ MALLAR, 600 YURTIÇİ SATIŞLAR, 610 SATIŞTAN İADELER, 611 SATIŞ İSKONTOLARI, 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ Hesapları kullanılmaya başlanmıştır.

Klasik Muhasebe Sisteminde giderler çok çeşitli isimlerle takip edilmekteydi. YÖNETİM GİDERLERİ, REKLÂM GİDERLERİ, PAZARLAMA GİDERLERİ Hesapları kullanılmaktaydı.

Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle 750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ, 760 PAZARLAMA GİDERLERİ, 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ, 780 FİNANSMAN GİDERLERİ hesapları kullanılarak hesap karışıklıkları önlenmiştir.

Klasik muhasebe sisteminde çok çeşitli hesap isimleri kullanılmakta ve karmaşaya neden olmaktadır. Tekdüzen muhasebe sisteminde, klasik muhasebe de ana hesap olarak kullanılan birçok hesap alt hesap olarak kullanılabilir.

### **2.6.3. Klasik Muhasebe Sistemindeki Yetersizlikler ve Sorunlar**

#### **2.6.3.1. Bilgi Sistemlerinin Yetersizliğinden Kaynaklanan Sorunlar**

Muhasebe bilgi sistemi, toplanan bilgilerin yönetici ve uzmanlara ulaşımını sağlayan birer haberleşme aracı görevini yerine getirir. Bu sebeple uygun yatırım ortamlarının hazırlanmasında, birikim sahiplerinin güvenlerinin sağlanmasında, firmayla ilgili sağlıklı karar almada muhasebe sistemi önemli bir etkidir. Yetersiz ve güven vermeyen muhasebe bilgileri, şirketlerin yönetimdeki etkinliğinin ölçülmesinde ve şirket dışındaki kişi ve kuruluşlara bilgi sunma açısından güven verici niteliklerden uzak bir görünüm taşıdığı bir gerçektir (Dilek, 1982, )

Tekdüzen muhasebe sisteminden önce muhasebe kayıtları daha ziyade vergi tespitine yönelik yapılmakta, mevzuata göstermelik olarak uyulmaktaydı. Muhasebe kayıtları tutulurken uyulması gereken kesin kıstaslar ve kurallar olmadığından uygulamada birlik sağlanamıyordu. Bunun sonucu olarak aynı işkolundaki firmalar sağlıklı bir biçimde karşılaştırılmamaktaydı.

#### **2.6.3.2. Yabancı Ülkelerin Etkisinden Kaynaklanan Sorunlar**

Gelişmiş ülkeler ile kalkınmakta olan ülkeler arasındaki önemli bir fark finansal muhasebeden elde edilmek istenen bilginin niteliği ve yönüne ilişkindir. Gelişmiş ülkelerde muhasebe sistemleri genellikle başka ülkelerden farklı olarak, Türkiye’de finansal muhasebe öncelikle devletin vergi alacağına belirlenmesi amacı ile oluşturulmuştur.

Kalkınmakta olan ülkelerin muhasebe sistemleri genellikle başka ülkelerden alınarak uygulamaya konulmakta, yerel vergi ve ticaret kanunlarıyla

yönlendirilmektedir. Kanunların oluşturduğu ortam ile sistemin oluşturduğu ortam arasındaki ekonomik ve sosyal farklılıklar, sistemin uygulanmak istediği ülkelerde problemlere sebep olmaktadır. Problemler, uygulanan muhasebe sisteminden kaynaklanabileceği gibi, kayıtlama işlemlerinden de kaynaklanmaktadır. Ülkemizde muhasebe uygulamalarının tarihine bakıldığında, uygulamalarda ve bu uygulamaların kanunlarla yönlendirilmelerinde “kopyacılık ve benzetmecilik” özelliğinin varlığı görülür. (Lalik, 1980, 7).

### **2.6.3.3. Kuralsızlıktan ve Belgesizlikten Kaynaklanan Sorunlar**

Türkiye’de finansal muhasebe uygulamalarını etkileyen yapısal bozuklukların başında “kuralsızlık” ve “belgesizlik” gelir.

— Kuralsızlık; Ulusal standartlar meydana getirmenin asıl hedefi, mikro ve makro ekonomik veriler üretmektir. Ülkemizde muhasebe uygulamalarında karşılaşılan en büyük eksiklik güvenilir bilgi üretimi için gereken standartların konulmamış olmasıdır. Günümüz ekonomik koşullarında yurt dışı işlemler yapmak isteyen firmalar uluslararası yatırımlar ve kredilerden faydalanmak için muhasebelerini uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlemeleri gerekmektedir.

— Belgesizlik; Muhasebenin temel dayanağı belgelerdir. Kayıtlar ve denetim belgelere göre yapılmaktadır. Bu durumda belgelerin geçerliliği önemlidir. Belgesizlik orta ve küçük işletmelerde önemsenmeyecek bir olay değildir. Kuralların yeterli olmadığı veya uygulanmadığı bir muhasebe sistemi içerisinde vergi endişesi ile yapılan uygulamalarda ispatlayıcı belgelerin yeterli olmaması belki işimize de geliyor olabilir. Fakat Bu durum Uluslararası standartlarda kabul görmemektedir. Ülkemizde muhasebede uygulanan Hesap Planlarının ve muhasebe verilerine göre düzenlenen Bilânço ve Gelir Tablosu (Kar/Zarar hesabı) gibi temel mali tabloların çok çeşitliliği ve dağınıklığı, ülkemizde ekonomik gelişmişliğin ve muhasebe uygulamaları ile muhasebecilik mesleğinin ulaştığı bu düzeyde ilgilileri çok rahatsız eden bir haldeydi. Firmalar ve muhasebeciler arasında çok farklı ve çeşitli hesaplar ve finansal tablolar kullanılmaktaydı. Örneğin; Çeşitli Gelirler, Çeşitli Giderler, Muhtelif Alacaklar, Muhtelif Borçlar gibi. Piyasada gerçeği yansıtmayan, gelişigüzel bilânçolar hazırlanıyor ve yolsuzluklar yapıyordu. Yaygın bir kayıtlama ve belgeleme düzeni yoktu. (Yılmaz, 1995,94)

#### 2.6.3.4. Belirsizlikten Kaynaklanan Sorunlar

— Enflasyonun Etkisi; Türkiye uzun yıllar enflasyonla iç içe olmuştur. Enflasyon yıllardır firmalarımızın tüm dengelerini bozmuştur. Muhasebe bu noktada devreye girerek yönetime etkin bir şekilde yardımcı olmalıdır. Ülkemizde Vergi Usul Kanununa göre yürütülen muhasebe işlemleri, klasik muhasebe kavramları ile uyumludur. Özellikle “Maliyet Esası Kavramı” ve “Para Ölçüsü Kavramı” normal bir ekonomide sağlıklı veri üretmek için yeterli iken, enflasyonun yüksek olduğu bir ekonomide enflasyondan kaynaklanan olumsuzluklar işletme maliyetlerine ve finansal tablolara yansımamaktadır. Bu veriler de işletmeyle ilgilenenlere doğru bilgi verme özelliğini kaybetmesine neden olmaktadır.

— Belirsiz Borç Yükleri; firmalarımız ve bağlı olarak çalışan muhasebeciler, ekonomik ve sosyal hayatın çözülmemiş problemleriyle baş başadırlar. Örneğin, kıdem tazminatı problemi vardır. Firmalarımızın çoğunluğunda çalışan işçiye her yıl artan kıdem tazminatı borçlarının tutarını ve ödeme zamanının bilmemektedir. Ayrıca kur farkı ve devalüasyondan kaynaklanan borç yükleri de vardır.

— İnceleme Zamanı ve Terminoloji Problemi; Türkiye’de geçerli olan kural ve uygulamaların sonucu olarak ilgililere sunulan finansal tablolar, ilgili kişi veya kuruma ulaştığında, genellikle işletme gerçeklerini tam yansıtmamaktadır. Kullanılan muhasebe dili finansal tabloların incelenmesini zorlaştıran bir etken olmaktadır. İşletmeler arası karşılaştırmaları zorlaştıran bu durum denetçinin çalışma hızını düşürmektedir.

— Dış Denetim ve Denetimsizlik; Karma ekonomi kendi sistemi içerisinde düzeni sağlayacak kurumları oluşturmuştur. Fakat bu düzen içinde oyun denetim fonksiyonu saf dışı bırakılarak oynanmaktadır. Özel kesim firmaları bazı kamu kuruluşları tarafından oran düşüğe olsa denetim görmektedirler. Fakat bu denetimlerden hiçbirisi dış denetim değildir. Dış denetim 1985 yılına kadar özendirilmemiştir. Piyasadaki bu denetimsizlikten devlet de zarara uğramaktaydı.

— Muhasebecilik Mesleğinin Durumu; Türkiye ‘de muhasebecilik mesleği birçok kalkınmakta olan ülkede olduğu gibi kıymeti pek fazla bilinmemektedir. Kendiliğinden ortaya çıkmış olan muhasebecilik mesleği mükellefler tarafından yalnızca defter tutma işlevi üslenmiş bir meslek gurubu olarak görülmektedir.

Muhasebenin gelişmemesinin sebebi, ekonomide karar aracı olarak düşünülmemesinden kaynaklanmaktadır. Hükümetlerin çoğu mesleğe gereken önemi vermemiş ve bir yasa ile korunmasını sağlamamışlardır. (Yılmaz, 1995, 95–96)

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: TEKDÜZEN HESAP PLANINDA MALİ TABLOLAR VE BASEL KRİTERLERİ**

### **3.1. MALİ TABLOLAR**

Muhasebe işlem ve kayıtları belirli ilkelere ve kurallara göre muhasebe bilgi sistemine alınır. Buna göre tahsil, tediye, mahsup fişleri belgelere dayandırılarak sisteme girdi olarak alınır, buradan bilgi işleme ve değerlendirme sürecinde yevmiye defterine ve büyük deftere kaydedilir ve sonuçta çıktı olarak mali tablolara ulaşılır. (Sağlam, 2005, 5)

Mali tablolar finansal muhasebe sürecinin sonucu elde edilen raporların aslını oluştururlar. Bu tablolar işletme dışındaki kişilere muhasebe bilgilerini iletmenin başlıca araçlarıdır. Finansal tablolar bazen muhasebe kayıtları dışında elde edilen bilgileri de içerir. Buna karşın, muhasebe sistemleri genellikle finansal tabloların öğeleri (aktifler, pasifler, gelirler, giderler gibi) esasına göre kurulurlar ve finansal tablolar için gerekli bilgileri sağlarlar (Akdoğan ve Aydın, 1987, 189).

Finansal tabloların bileşenleri, finansal tabloların yapı taşlarıdır. Bileşenlerin tanımları finansal tabloların kapsamını belirler. Eğer bir kalem, bileşenlerden hiçbirinin özelliğini taşımıyorsa finansal tablolarda yer almaz. Finansal tabloların kapsamı ile finansal durum ve finansal durumdaki değişimler kastedilmektedir. Bir işletmenin finansal durumu, işletmenin belirli bir anda sahip olduğu varlıklar ve bu varlıklar üzerindeki haklarla belirlenir (Cemalcılar ve Önce, 1999, 35).

Önceden de ifade edildiği gibi muhasebe bilgi aktarma aracıdır. İlgili taraflara verecekleri kararlara yardımcı olmak için bilgi üretir. İlgili taraflara sunulacak bilgiler bir tek işlemle elde edilebilecek hazır bilgiler değildir. Analiz ve yorumla edinilecek bu bilgileri üretmek için tamamlanan dönem içindeki yönetim kararları ve uygulamaları ile dönem sonunda ulaşılan mali yapıyı ve faaliyet sonucunu ortaya koyan özetlenmiş bilgilere ihtiyaç vardır. Bilindiği gibi özetlenmiş bilgiler de mali tablolarla ifade edilirler. Mali tabloların sağlıklı elde edilebilmeleri için bilânço unsurlarında oluşan değişimleri de bilmek gerekir. Bu aşamada aktif ve



pasiflerde meydana gelen değişmelerin aktif veya pasifin cinsine göre sınıflandırarak biriktirilmesi söz konusu olur. Bu sınıflandırmanın kolay ve hatasız şekilde yapılabilmesi için toplanan mali karakterli bilgileri toplu olarak bir arada kaydetmek gerekir (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000, 33).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde “ Mali Tablolar İlkeleri” başlığı altında, mali tablolar sıralanarak, mali tabloların amaçları, mali tablolardaki bilgilerin özellikleri ve temel mali tabloları düzenleme ilkeleri açıklanmıştır.

Muhasebe bilgilerinin sunulduğu mali tablolara dayanılarak karar alma durumunda bulunan ilgililerin karar almalarında en önemli etken, elde edilen bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır. (Sağlam, 2005, 1)

### **3.1.1. Düzenlenmesi Gereken Mali Tablolar**

İşletmelerden düzenlenmesi istenen mali tablolar, tebliğde aşağıdaki gibi sunulmuştur;

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

Bu tablolardan bilânço ve gelir tablosu, dipnot ve ekleriyle birlikte temel mali tabloları; diğerleri ise ek mali tabloları oluşturmaktadır.

### **3.1.2. Mali Tabloların Amaçları**

Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğinde mali tabloların amaçları üç noktada toplanmıştır:

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

Her üç amacın da uluslar arası muhasebe standartları ile uyumlu olduğu görülmektedir. Tebliğde mali tabloların esas amacının, yatırımcılara, kredi verenlere

ve diğler ilgililere bilgi vermek olduğunu teyit etmesi kanaatimize göre maliyenin olaya bakış açısını yansıtmaktadır. Maliye artık mali tablolara vergi amaçları gözlüğü ile değil, olması gereken ticari esaslara göre bakmaktadır, mali tabloların ticari esaslara göre düzenlenmesini ancak vergi mevzuatının gereklerinin vergi beyannameleri üzerinde düzenlenmesini ilke olarak kabul etmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 1994, 7).

## **3.2. BİLÂNÇO**

### **3.2.1. Bilânçonun Niteliği**

Muhasebenin birinci fonksiyonu sonucu olan “özetleme” aşamasında elde edilen finansal tablolar, işletme ile ilgili tarafların verecekleri ekonomik kararlara esas olacak verileri sağlarlar. Geçmişte yatırımcılar ve diğler finansal tablo kullanıcıları, karar alma sürecinde daha çok net kar ve pay başına getiri gibi sonuçları temel alarak bu bilgileri sağlayan gelir tablosu ve dağıtılmamış karlar tablosu üzerinde durmaktaydılar. (Yalkın, 2001, 61)

### **3.2.2. Bilânçonun Tanımı**

Bilânço belirli bir tarihte, işletmenin varlıklarını, borçlarını ve özkaynaklarını belirli ilkelere göre tasnifli olarak gösteren, işletmenin muhasebe kayıtlarına göre mali durumu belirleyen tablo olarak tanımlanır. Tebliğ bilânçoyu "işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablodur" şeklinde tanımlamıştır (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra no:1). Bilânço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablodur. Bir başka anlatımla bilânço, işletmenin fotoğrafıdır. İşletmenin sahip olduğu varlıklar dönen ve duran varlıklar, kaynaklar ise yabancı ve öz kaynaklar olmak üzere iki kısımdır.

Bilânço, aktif ve pasif olmak üzere iki bölümü içerir. Aktif bölümünde, işletmenin iktisadi değerlerinin neler olduğu gösterilir. Pasif bölümünde ise, bu iktisadi değerlerin nerelerden sağlandığı gösterilir.

Bilânçolar iki şekilde düzenlenebilirler;

a- Hesap tipi bilanço; bu tip bilançoda, aktif kalemler sol tarafa, pasif kalemler sağ tarafa birbirine paralel olarak sıralanır.

b-Rapor tipi bilanço; bu tip bilançoda ise, aktif kalemler üst tarafta, pasif kalemler ise alt tarafta gösterilir.

Tekdüzen hesap sistemi, hesap tipi bilânço modelini benimsemiştir. Tebliğe göre, işletmeler bilânçolarının tek tipliğini sağlayarak karşılaştırmalarında kolaylık sağlamak ve anlam birliği oluşturmak amacıyla, tebliğdeki tipleri bilânçoların düzenlenmesinde esas alırlar.

Tebliğde bilânço şeması "özet ve ayrıntılı" olmak üzere iki tip olarak önerilmiştir. Önerilen bilânço tiplerinde, hesap planında yer alan hesapların tümüne bilânçoda yer verilmiştir. Muhasebe literatüründe bu durum da tartışılma konusu olmuştur.

Bilânço ile ilgili özellikler şöyle özetlenebilir;

- Net değer bilançosu benimsenmiştir,
- Özet ve ayrıntılı tipler olarak düzenlenmesi öngörülmüştür.
- Cari dönem ve önceki dönem verilerine yer verilmiştir, daha önceki bilançolarda sadece cari döneme yer verilmekteydi,

- “Diğer” başlığı altında yer alan bir kalem tutan, ait olduğu grubun % 20'sini aşarsa, ayrı bir başlık altında gösterilmesi gerektiği de ifade edilmektedir. (Yalkın, 2001, 62)

“Bilânço, varlıkları içinde bulunan zamandaki değerini veya tasfiye halinde bunların satışından elde edilecek para tutarını yansıtan bir tablo değildir”(Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra no:1) denilerek bilânçoda yer alan varlıkların gerçek değerleri yansıtmadığı da vurgulanmaktadır.

Bilânço, likiditeye ilişkin görünüm ve dipnotlardaki verilerle oluşturulmaktadır. Alacaklarda geriye kalan bir yılı aşkın tutarın duran varlık olarak, yabancı kaynaklarda, bir yıldan önce vadesi gelenlerin kısa vadeli yabancı kaynaklar başlığı altında gösterilmesi öngörülmektedir. Beş yılı aşan vadelerin toplam tutan bilânço dipnotuna verilmektedir.

Bilânçoda borç ve gider karşılıklarına da yer verilmektedir. Muhtemel ve kesinleşmemiş borçlar yanında, bilânçoda yer almayan veya yeteri tutarda gösterilmeyen borç ve gider karşılıkları bilânçonun dipnotlarında gösterilir. Bu durum elbette ki vergi hukukumuzda yer almamaktadır. Aynı özellikte olan kıdem tazminat kesin tutan bilinmekle birlikte ne zaman ödeneceği bilinmeyen uzun vadeli bir borç

olduğundan gider karşılıkları olarak yazılmaktadır. Dönem kârı üzerinden ayrılan vergi ve diğer yasal yükümlülükler de vergi karşılığı başlığı altında gösterilmektedir.

Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilânçoda gayrisafi değerleri ile gösterilir. Bu ilke, bilânçonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmamaktadır. Bu doğrultuda net değer bilânço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esası öngörülmektedir. (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra no:1)

Bilânçonun aktifinde yer alan varlıkların net tutarının gösterilmesini sağlayan aktifleri düzenleyici, pasifinde yer alan yükümlülüklerin de düzenlenmesini sağlayan pasifi düzenleyen kalemlere yer verildiği görülmektedir.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilânçodaki varlıklara ilişkin ilkeler, 10 madde halinde, yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler, 6 madde halinde, özkaynaklara ilişkin ilkeler ise 5 madde halinde sayılmıştır.

### **3.3. GELİR TABLOSU**

Tebliğe göre gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirleri ve aynı dönemde katlandığı tüm giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem zararını kapsar.

Gelir tablosu, bir işletmenin bir faaliyet dönemi içindeki gelirlerle giderlerini sınıflandırılmış bir şekilde gösteren ve dönem faaliyet sonucunu kâr veya zarar olarak açıklayan bir tablodur. Yani sabit bir tarihi göstermez, aksine belli bir süreyi kapsamaktadır.

Gelir tablosunun temel nitelikleri şunlardır;

1-Ulusal para biriminin, gelir tablosunda yer alan gelirler ile giderlerin gösterilmesinde esas alınmasıdır.

2- Gelir tablosunun belli muhasebe kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmelidir.

3- Gelir tablosunun diğer finansal raporlar gibi tarihi bir belge olarak kabul edilmesidir.

Bu özelliklere sahip gelir tablosunda gelir ve giderlerin gösterilmesinde maliyet ve tahakkuk esasları uygulanır. Örneğin amortismanlar hesaplanırken demirbaşların veya duran varlıkların piyasa değeri değil de, elde edilme maliyeti esas alınır. (Yalkın, 2001, 80)

Gelir tablosu, envanter bilgilerinden ve kâr-zarar hesabından faydalanmak suretiyle düzenlenir. İçerik olarak gelir ve gider kalemlerinden oluşur. Gelir tablosu iki şekilde düzenlenir;

—Hesap tipi gelir tablosu,

— Rapor tipi gelir tablosu,

Hesap tipi gelir tablosu, kâr-zarar hesabının aynen bir özeti olup, "Kâr-Zarar Tablosu" olarak adlandırılabilir.

Kâr ve zarar hesabının borç tarafında gider kalemleri, alacak tarafında ise gelir kalemleri yer almaktadır. Eğer hesap borç kalanı vermiş ise işletme faaliyet sonucunu zararla kapatmış, alacak kalanı vermiş ise işletme faaliyet sonucunu kâr ile kapatmış demektir. Aslında işletmenin faaliyet sonucunu, yani elde ettiği kâr veya zararı bilmek analiz yapabilmek açısından yeterli değildir. Bu sonuca nasıl ulaşıldığının değerlendirmesini yapmak, gelir ve gider hesaplarındaki bilgileri sınıflandırılmış ve açıklanmış olarak vermek gerekir. Oysa kâr-zarar tablosu bu tür ayrıntılara inmemekte, özellikle satışlarla, satılan malın maliyetini yansıtmamaktadır.

Rapor tipi gelir tablosu ise, kâr-zarar hesabının özel bir sunuluş şekli olup, daha geniş kapsamlıdır. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde kâr-zarar tablosu terk edilerek rapor tipi gelir tablosu yasal mali tablo haline getirilmiştir. Bu gelir tablosu özet ve ayrıntılı olmak üzere iki tip olarak önerilmiştir.

İşletmeler gelir tablolarını tek tipliğini sağlayarak karşılaştırmalarında kolaylık sağlamak ve anlam birliğini oluşturmak amacıyla özet ve ayrıntılı gelir tabloları biçiminde düzenlerler.

Tebliğe göre, gelir tablosu hesaplan arasında mahsup yapılamaz. Tabloda "diğer" başlığı altında gösterilen gelir ve gider kalemlerinin ait oldukları grubun toplam tutarının %20'sini aşması halinde, bu kalem ayrı bir başlık altında ayrıca gösterilir. Tutarı olmayan kalemler gelir tablosunda yer almaz.

Gelir tablosunun düzenlenmesinde Mali Tablolar İlkelerinde verilmiş açıklamalar esas alınır. Bu tablonun düzenlenmesinde esas faaliyetlerden sağlanan gelir ile süreklilik gösteren diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelir ayrı gösterileceği gibi, süreklilik arz etmeyen olağandışı gelirler de ayrı olarak gösterilir. Aynı şekilde, esas faaliyetler için yapılan giderler ile süreklilik gösteren diğer faaliyet giderleri ve süreklilik göstermeyen olağandışı giderler ayrı ayrı gösterilir.

Tebliğde "Gelir tablosu İlkelerinin amacı, satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin kâr veya zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmasını ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiçbir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz" denmektedir. Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri 9 madde halinde sıralanmıştır.

Gelir tablosunda "brüt satış kâr-zararı", "faaliyet kâr-zararı", ve "olağan kâr-zarar" yer aldıktan sonra olağan kâr ve zarara olağan dışı gelir-gider farkının eklenmesiyle "dönem kâr-zararı" elde edilir ve bundan vergi karşılıklarının düşülmesi ile "dönem net kâr-zararı"na ulaşılır.

Bu kadar "kâr veya zarar" başlığı kullanılması yanıltıcı olabilir; temel ilke olarak, "olağan faaliyet sonucu" ve "olağan dışı faaliyet sonucunun ara toplam olarak verilmesi ve "dönem net kâr-zararı"na ulaşılması yeterli olabilirdi. Gelir tablosunun en önemli özelliği, hassas bir şekilde birim maliyet hesaplamalarına dayanmasıdır. Diğer bir anlatımla, finansal muhasebe hesaplarındaki üretim maliyeti tutarlarının saptanmış olması yeterli görülmemektedir.

Satılan malların maliyeti yönteminde, dönemin satış gelirleri, bu satışlara düşen üretim maliyetleri ile karşılaştırılır. Aktifleştirilen maliyetler, yani satılmayan malların ve işletme içi üretimin maliyetleri, gelir tablosunda gözükmez; ancak satışların maliyeti tablosu düzenleniyorsa görülebilir. Satılmayan malların malzeme ve işçilik maliyetleri önemli büyüklükte olduğu için gelir tablosu dipnotunda gösterilmesi söz konusu olabilir.

Gelir tablosunda çokça kullanılan bir kalem de "gider ve zararlar" ve "gelir ve kârlar" kavramlarıdır. Bu kavramlar muhasebe literatüründe "gider ve kayıplar" ile "gelir ve kazançlar" diye ele alınmaktadır. (Yağmurlu, 1997, 37)

### **3.4. FON AKIM TABLOSU**

Bu bölüm belirli bir dönemde bir işletmenin faaliyetlerini finanse etmek için sağladığı kaynakları ve bu kaynakların kullanıldığı yerleri Özetleyen, finansal

durumdaki değişmeleri açıklayan fon akım tablolarının düzenlenme ve sunulma esaslarını içerir.

Fon akım tablolarında kullanılan fon kavramı; tüm finansal araçlar anlamında veya net işletme (çalışma) sermayesi anlamında ya da para ve para benzerleri anlamında kullanılır. Fon kavramının içeriğine göre fon akım tabloları;

1- Fon Akım Tablosu,

2- Nakit Akım Tablosu,

3- Net İşletme (çalışma) Sermayesindeki Değişim Tablosu,

olarak ifade edilir.

- Fon Akım Tablosu: İşletmenin, belirli bir hesap döneminde sağladığı fon kaynaklarının ve bunların kullanım yerlerini gösteren tablodur. Bu tabloda, fon kavramı tüm finansal araçları kapsar.

- Nakit Akım Tablosu: İşletmenin belirli bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarını, kaynaklan ve kullanım yerleri bakımından gösteren tablodur. Bu tabloda fon kavramı, kasa mevcudu ve bankadaki mevduatları kapsar.

- Net İşletme (Çalışma) Sermayesindeki Değişim Tablosu: İşletmenin belirli bir hesap döneminde, net işletme sermayesinin kaynaklarını ve kullanım yerlerini gösteren tablodur. Bu tabloda, fon kavramı dönen varlıklar ile kısa vadeli yabancı kaynaklar farkını belirten net işletme (çalışma) sermayesini kapsar

#### **3.4.1. Fon Akım Tablolarının Düzenlenme Amacı**

Bilindiği gibi, bilânçonun aktifinde işletmenin varlıkları, pasifinde ise bunların karşılandığı kaynaklar yer alır. Tabiatıyla bu bir anlık görüntüdür ve sadece bu varlıkların ne kadarının özkaynaklardan ne kadarının yabancı kaynaklardan karşılandığını gösterir.

Fon akım tablosu; "belli bir zaman dilimi içerisinde" işletmede meydana gelen finansman hareketinin hangi kaynaklardan karşılandığını gösterir. Örneğin; dönemi içinde stoklarda meydana gelen artış, yine aktifte yer alan kasa

mevcutlarından yapılan ödeme ile karşılanmış olabilir. Yani, aktifteki bir artışın (kullanımın) finansman kaynağı yine aktifteki bir azalıştır.

Fon akım tablosundaki fon kavramı; para gayrimenkul gibi tüm finansal araçları kapsar. Bunlar, işletmenin varlıklarıdır. Bir dönem içerisinde bunların bir veya birkaçında meydana gelen artış, yine bunların bir kısmındaki azalıştan veya ilave borçlanmalardan ya da özkaynaktaki {kar veya sermaye artışından} karşılanmış olabilir.

İşte fon kaynakları, işletmenin finansal araçlarında artış yaratan işlemleri ifade eden bir kavramdır.

Buna karşılık, işletmeden fon çıkışına neden olan, yani mali araçları azaltan işlemlere de fon kullanımını tabir edilmektedir.

### **3.4.2. Fon Akım Tablosunun Unsurları**

Fon akım tablosu "fon kaynakları" ve "fon kullanımları" olmak üzere iki bölüme oluşur. Bunların tutarları birbirine eşittir.

#### **3.4.2.1. Fon Kaynakları**

1- Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar: Bu başlıkta işletmenin olağan faaliyetlerinden sağlanan net kaynak tutarı gösterilir.

Bu kalemin hesaplanmasında, gelir tablosundaki olağan kar bir fon kaynağı olarak dikkate alınır. Bu tutara, karın oluşumunda etki eden ancak, gerçek anlamda bir fon hareketi sağlamayan giderler eklenir, fon hareketi sağlamayan gelirler ise indirilir.

Fon çıkışı gerektirmediği için eklenmesi gereken giderler; amortismanlar, karşılıklar ve gelecek aylara ait giderlerin döneme ilişkin paylarıdır. Olağan karı olumlu etkilemekle birlikte, fon girişi sağlamayan gelecek aylara ait gelirleri bu döneme ilişkin payları ve konusu kalmayan karşılıklar bu kardan indirilir.



2- Olağandışı Faaliyetlerden Sağlanan Kaynaklar: Bu grupta, işletmenin süreklilik göstermeyen olağandışı işlemlerinden dolayı sağladığı net fon tutarı gösterilir.

Olağandışı gelir ve kârlar ile olağandışı gider ve zararlar arasındaki pozitif farkı gösteren olağandışı kara, fon çıkışı gerektirmeyen kalemler eklenir ve fon girişi sağlamayan kalemler bu kardan indirilir.

Duran varlık satışlarından sağlanan kaynağın satış tutarı üzerinden fon akım tablosunda yer alması gerektiğinden, olağandışı gelir ve karlara kaydedilen duran varlık satış karı veya zararının gerekli düzeltmeyi yapmak üzere, olağan dışı kara; duran varlık satış zararı eklenir ve duran varlık satış karı ise indirilir.

3- Dönen Varlıklar Tutarındaki Azalışlar: Dönen varlıkların brüt tutarlarında ortaya çıkan azalışları ifade eder.

4- Duran Varlıklar Tutarındaki Azalışlar: Duran varlıkların tutarındaki azalışlar da fon kaynağıdır. Duran varlık satışlarından sağlanan kaynaklar satış tutarı üzerinden tabloda gösterilir.

5- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar: Bilançolardaki borç ve gider karşılıkları dışında, kısa vadeli yabancı kaynak kalemlerindeki artışları gösterir.

6- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklardaki Artışlar: İşletmenin bilançoda yer alan borç ve gider karşılıkları dışında, uzun vadeli yabancı kaynak artışlarını ifade eder.

7- Sermaye Artırımı: İşletmenin sermayesinde dış kaynaklardan sağlanan artış tutarlarını ifade eder.

8- Hisse Senetleri İhraç Primleri: Cari dönemle ilgili ihraç primi tutarları da bir fon kaynağıdır. (Yağmurlu, 1997, 37)

### **3.4.2.2. Fon Kullanımları**

1- Faaliyetlerle İlgili Fon Kullanımı: İşletmenin dönem faaliyetini zararlar kapatması halinde bu zarar tutarı bir kaynak kullanımıdır.

Fon çıkışı gerektirmeyen giderler, olağan zararı azaltır. Buna karşılık, fon girişi sağlamayan gelirler, olağan zararı artırır. Bu ekleme ve indirimler sonucunda pozitif bir tutarın ortaya çıkması durumunda; söz konusu tutar, fon kaynağı olarak dikkate alınır.

2- Olağandışı Faaliyetlerle İlgili Kullanımlar: Olağandışı gelir ve karlar ile olağandışı gider ve zararlar arasındaki negatif fark, olağandışı zararı ifade eder. Bu olağandışı zarara, fon çıkışını gerektirmeyen kalemlerin eklenmesi ve fon girişi sağlamayan kalemlerin indirilmesi sonucunda bulunan negatif fark, olağandışı faaliyetlerle ilgili fon kullanımıdır. Bu farkın pozitif bir tutar olması durumunda, fon kaynağı olarak dikkate alınması gerekir.

3- Ödenen Vergi ve Benzerleri: Bir önceki dönem karında ödenen kurumlar ve gelir vergileri ile diğer kesinti kalemlerini gösterir.

4- Ödenen Temettüleri.

5- Dönenen varlık tutarındaki artışlar.

6- Duran varlık tutarındaki artışlar.

7- Kısa vadeli yabancı kaynaklardaki azalışlar.

8- Uzun vadeli yabancı kaynaklardaki azalışlar.

9- Sermayedeki azalış. (Yağmurlu, 1997, 37)

### **3.4.3. Fon Akım Tablolarını Düzenleme Kuralları**

1- Fon akım tabloları, temel mali tablolar ile birlikte sunulur. Bu tablolar, gelir tablosunun sunulduğu her dönem için, cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde düzenlenir.

2- Fon akım tabloları düzenlenirken fon kavramının hangi anlamda kullanıldığı açıkça belirtilir.

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

4- İşletmenin olağan faaliyetleri dışında kalan olağandışı işlemlerden elde edilen fonlar veya kullanılan fonlar, fon akım tablosunda;

Önemli tutarlarda olmaları durumunda olağan faaliyetlerden sağlanan veya kullanılan fondan ayrı bir başlık altında sunulur.

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

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

7- Her işletme veya işletmeler topluluğu, içinde buldukları koşullara göre fon akım tablolarını en fazla bilgiyi içerecek biçimde düzenler.

Fon akım tablosu, net yönteme göre düzenlenir ve olağan kardan başlanıp, dönem içinde fon hareketine neden olmayan gelir ve giderlere ait bilgiler verilerek düzeltmeler yapılır.

Nakit akım tablosu ise, brüt yönteme göre düzenlenir ve dönem içinde fon sağlayan gelirler ayrı, fon hareketine neden olan maliyet ve gider unsurları ayrı gösterilir.

8- Fon hareketine neden olmayan, yalnızca hesaplar arasında yapılan aktarmalar dolayısıyla hareket gösteren hesaplar, fon akım tablolarında yer almaz. Örnek; değer artış fonlarının veya yedeklerin ödenmiş sermayeye eklenmesi gibi. (Yağmurlu,1997, 37-38)

### 3.5. NAKİT AKIM TABLOSU

#### 3.5.1. Nakit Akım Tablosunda Fon Kavramı

İşletmelerin temel hedefi kar elde etmektir. Ancak bu kar sadece nakit olarak değil, tüm fonlar itibariyle; işletmenin dönen ve duran varlıklarında bir artış ya da yabancı kaynaklarında azalış olarak tezahür eder.

Nakit ve kar, birbirlerine yakın kavramlar gibi görülmesine rağmen bilanço tekniği açısından tamamıyla farklı unsurlardır. Bir işletme karlı olmasına rağmen, nakit değerleri itibariyle yetersiz bir durumda olabilir. Hatta bu yüzden krize dahi girebilir. Finansal açıdan bir işletmenin dengede olabilmesi için, kısa vadeli yabancı kaynaklarının dönen varlıklarla karşılanabiliyor olması gerekir. Nakit, dönen varlıklar içerisinde likiditesi en fazla olan unsur olduğundan, sağlıklı bir finansal yönetim için nakit akımının ciddi bir şekilde kontrol altında tutulması gerekir.

Nakit akım tablosundaki fon kavramı kural olarak, kasa ve banka hesaplarında hareket gören nakit unsurları kapsar. Ancak, nakit gibi işlem gören (vadesiz) çekler ile kredi kartı slipleri gibi hazır değerler de bu fon kapsamındadır. Nakit akım tablosu, işletmedeki para akışını özet bir şekilde sunmakla yönetime; cari dönem içerisindeki finansman politikasının değerlendirilmesinde ve bu verilere dayanılarak geleceğe yönelik projeksiyonlar yapılmasında yardımcı olur. Uygulamada nakit akım tablosunun değişik biçimlerde düzenlendiği görülmektedir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile benimsenen şekil, öteden beri ülkemizde uygulanmakta olan SPK Standartlarındaki nakit akım tablosu ile aynı içeriktedir. (Sağlam,2005, 492)

#### 3.5.2. Nakit Akım Tablosunun Unsurları

Nakit akım tablosu aşağıdaki bölümlerden oluşur.

DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU	A
DÖNEM İÇİ NAKİT GİRİŞLERİ +	B
TOPLAM	
DÖNEM İÇİ NAKİT ÇIKIŞLARI (-)	(C)
DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU	D

Nakit akım tablosu brüt yöntemle göre düzenlenir. Yani, düzenlemeye fon akım tablosunda olduğu gibi olağan kardan değil; hâsılattan başlanır ve nakit sağlayan gelirler ayrı, nakit çıkışına neden olan maliyet ve gider unsurları ile diğer ödemeler ayrı olarak gösterilir. Nakit akım tablosu düzenlenirken ne kadar detaya inilirse, tablo o kadar hassas olur; ancak, işlem sayısı da o ölçüde artar. Bunun için önemli ölçüde olmayan bazı işlemler ihmal edilebilir. Bu ölçü işletmeden işletmeye değişir. Nakit akım tablosu, işletmenin belli bir hesap döneminde nakit mevcudunda artışı ve azalışları nedenleri ile ortaya koyarak diğer mali raporları tamamlar. Nakit akım tablosu, işletmenin ele alınan dönemdeki finansman politikasının değerlendirilmesine olanak hazırladığı gibi, gelecek hesap dönemine ilişkin para gereksinimin tahminine de katkıda bulunur. Nakit akım tablosu, işletmenin belli bir hesap döneminde para giriş ve çıkışları Nakit Akım Tablosunun konusunu oluşturduğu halde, bir hesap döneminde elde edilen gelir ve giderler Gelir Tablosunun, dönen varlık ve kısa süreli yabancı kaynaklardaki değişiklik ve net işletme sermayesinin kaynak ve kullanım yerleri Net İşletme Sermayesi Değişim Tablosunun; sağladığı tüm mali kaynaklar ve bunların kullanım yerleri de Fon Akım Tablosunun konusunu oluşturur. (Sağlam,2005, 492)

### **3.6. KAR DAĞITIM TABLOSU**

Sermaye şirketlerinde elde edilen dönem karından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağılacak kar paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına temettü tutarlarının hesaplanması için bu tablo düzenlenmektedir. (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, sıra No:1)

Kar dağıtım tablosunu düzenleme ilkeleri tebliğde aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

1. Kar dağıtım tablosu, dönem karından yapılan dağıtımla yedeklerden yapılan dağıtımı, ayrı ayrı gösterecek şekilde düzenlenir.

2. Ödenecek vergiler ve yasal yükümlülükler, ortaklara dağıtılacak 1. ve 2. temettüler, ayrılan 1. ve 2. tertip yedek akçeler ve statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve kardan ayrılan özel fonlara açıkça gösterilir.

3. İmtiyazlı payların bulunması halinde, imtiyazlı ve adi hisse senetlerine ödenen kar payları tabloda ayrı ayrı gösterilir.

4. katılma intifa senedi, kara iştirakli tahvil ile kar ve zarar ortaklığı belgesi ihraç edilmesi nedeniyle bu senet sahiplerine ödenen paylar, tabloda ayrıca gösterilir.

### **3.7. ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU**

İlgili dönemde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir arada gösteren tablodur.

Özkaynaklar değişim tablosunun düzenlenme kuralları tebliğde aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

1. Cari dönem ve önceki dönem verilerini kapsayacak şekilde özkaynaklar değişim tablosu sunulur.

2. Ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri ve geçmiş dönem kar veya zararı ve dönem net karı veya zararı kalemlerinin her birinin dönem başı tutarını

Dönem içinde kalemlerde meydana gelen azalışları, artışları ve dönem sonu kalanını ayrı ayrı gösterecek şekilde bu tablo düzenlenir. (Sağlam, 2005, 502)

### **3.8. BASEL KRİTERLERİ**

Basel II, yalnızca Türkiye'ye özgü bir düzenleme olmayıp, başta G 10 ve diğer Avrupa ülkeleri olmak üzere, tüm dünyada bankacılık sektörünü ilgilendiren bir gelişmedir. Esas olarak, bankaların sahip olması gereken sermaye miktarını belirlemeye yönelik bir düzenlemedir. Genel olarak bankacılıkta mevcut sistem mevduat toplamak ve bu mevduatlarla kredi vermek şeklinde işlemektedir. Vadesi geldiğinde de kredi geri alınır ve mevduat sahibine geri verilir. Bu noktada, bankanın sahip olduğu sermaye, bankanın faaliyetleri dolayısıyla maruz kaldığı risklerin gerçekleşmesi durumunda, müşterilerin karşılaşacakları kayıpların giderilmesinde bir güvence sağlamaktadır. Sermaye bankanın taşıdığı risklerle ne ölçüde iyi ilişkilendirilirse, bankanın mali yapısı o ölçüde güçlü ve güven verici olacaktır.

Bankacılıkta risk yönetimi ise, maruz kalınan riskleri ölçmek ve bu risklerin gerektirdiği sermayeyi (ekonomik sermaye) temin etmektir. Risk yönetimi yaklaşımında sermaye, beklenmeyen zararın karşılığıdır. Bu nedenle bankaların sahip olmaları gereken asgari sermaye seviyesinin hesaplanması önemlidir. İşte Basel II de bu amaca yönelik bir düzenlemedir.

Bugüne kadar kullanılan, kısaca Basel I olarak tanımlanan düzenleme, 1988'den beri uygulanmaktaydı. Bu düzenlemenin özünü; bankaların, her 100 liralık nakit kredinin geri ödenmemesi riskine karşı, 8 lira sermaye tutması oluşturmaktadır. Aslında, kredinin geri ödenmeme ihtimali, kime verildiği ile ilgilidir. Ancak mevcut uygulamada bankalar kredibilitesi çok yüksek ya da çok düşük olan tüm firmalara aynı yaklaşımı uygulamaktadırlar. Basel II, Basel I'in bu hesaplama yönteminin yanlış olduğu fikrinden ortaya çıkmıştır. Çünkü Basel I, riski ayırtmamakta ve risk ayarlaması yapmamaktadır.

Sermayenin riske göre hesaplanması gerekmektedir. Banka eğer çok riskli bir firmaya kredi veriyorsa, belki de 8 liradan fazla sermaye tutması gerekecektir. Daha az riskli bir firma içinse, tam tersine daha az sermaye tutulabilir. İşte Basel II'nin mantığında bu yaklaşım bulunmaktadır. Artık sermaye ihtiyacı, kredi verilen firmanın riski dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Bu değişimle, bilinçli bir risk yönetimi kültürü oluştuktan sonra, bankacılık sistemi çok daha verimli hale gelecek, piyasanın ve işletmelerin korunması yolunda daha doğru bir yapıya kavuşacaktır. Herhangi bir sorun ortaya çıktığında, bu sorun risk yönetimi tarafından hızlı bir şekilde tespit edilebilecektir.

Dünyada bankacılık sistemi, 2008'den itibaren BASEL II kriterlerini uygulamaya başlayacaktır. Türkiye'nin de içinde olduğu bu yeni sistem, bankaların sermaye yeterliliği standartlarını yeniden belirlemekte ve risk yönetimini ön plana çıkarmaktadır. BASEL II, bankaların kredi verme düzenini değiştirirken, kredinin fiyatlandırılmasına da yeni bir boyut getirmektedir.

Bu yeni sisteme göre, rating (risk derecelendirme) kuruluşlarından derecelendirme notu alanlar, bu notun değeriyle orantılı olarak faiz ödeyeceklerdir. Yeni düzenlemeyle birlikte, bilânçosu daha güçlü, mali yapısı iyi ve sermayesi daha kuvvetli olan, dolayısıyla kredi derecelendirme notu daha yüksek olan Firmalar daha ucuz kredi kullanabileceklerdir. Bu koşulları sağlayamayanların kredi faizleri yüksek olacaktır.

Sonuçta yeni kredi düzeni, zayıf işletmeleri zorlarken, güçlüleri daha da güçlendirebilecek. Bankalar, riskini ölçtürmeyen işletmeler için en yüksek düzeyde sermaye karşılığı ayırmak durumunda kalacak. Bu da kredi vermeyi ekonomik olmaktan çıkaracaktır. Firmanın ve kullanılacak kredinin risk seviyesi, doğrudan kredi maliyetlerini etkileyecektir.

Kredi verilen firmanın derecelendirme notu düştükçe, banka daha çok risk alacak, karşılık olarak daha çok sermaye tutacak ve dolayısıyla daha çok kaynağını getiriden mahrum bırakacaktır. Bu durumda firmalara kullanılacak kredilerin maliyetleri de artacaktır ([www.kobifinans.com.tr/bilgi\\_merkezi/02020501/9791](http://www.kobifinans.com.tr/bilgi_merkezi/02020501/9791), Erişim tarihi:10.8.2006).



## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: MUHASEBE UYGULAMALARININ MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE MALATYA'DA YAPILAN BİR ARAŞTIRMA**

### **4.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU VE ALANI**

Araştırmada Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasıyla ilgili olarak, Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin karşılaştığı problemler tespiti konu edilmiştir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi muhasebenin temel kavramları da göz önünde tutularak konu incelenmiştir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliğlerinin Türkiye'deki muhasebe kalitesinin yükselmesine faydaları tespit edilmeye çalışılmıştır. Muhasebe hizmetinin verildiği mükellefler ve firmaların, tekdüzen muhasebe sistemiyle ilgili yeterli bilgiye sahip olup olmadıkları konusunda, meslek mensuplarının görüşleri alınmıştır. Araştırmada anket çalışmasıyla konu detaylandırılmaya çalışılmıştır. Araştırmada sistemin uygulanmasını nelerin etkilediğinin tespiti ve daha iyi uygulanabilmesi için nelerin yapılması gerektiği hususları ele alınmıştır. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulama hedefine ulaşabilmesi için sistemden ve uygulayıcılardan kaynaklanan problemlerin neler olduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin daha iyi uygulanabilmesi için eksikler tespit edilmeye çalışılmış, muhasebe mesleğini yürütenlerin önerileri göz önüne alınmıştır.

### **4.2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI**

İşletmelerin muhasebe ve finansal bilgilerinin gerçeğe uygun ve doğru olarak, sunulması gerekenlere (işletme yöneticilerine, devlete, ortaklara, kredi verenlere, işletme çalışanlarına vb.) aktarılabilmesi, bu bilgileri rakipleri ile karşılaştırabilmesi, devlete olan vergilerini tespit edip ödeyebilmesi için işletmelerin aynı muhasebe kayıt sistemini uygulaması gerekmektedir. Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle işletmeler aynı hesapları kullanarak karşılaştırılabilir muhasebe verileri üretmekte ve bu verileri iletilmesi gereken yerlere bildirmektedir.

Tekdüzen Hesap Planının uygulamaya konulmasıyla; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere

sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır. (İSMMMO, 2002, 1)

Tekdüzen Muhasebe Sistemi 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı yasayla çıkarılan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 1993 yılında ihtiyari, 1994 yılından sonra ise uygulaması zorunlu hale getirilmiştir. Bu araştırmanın amacı sistemin kanunda belirtilen şekilde uygulanıp uygulanmadığını belirlemektir.

Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin piyasada uygulayıcıları konumundadır. Bu nedenle Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile yapılan anketle kanunun uygulamada istenen sonucu verip vermediği, muhasebenin temel kavramlarına uyulup uyulmadığı ve karşılaşılan sorunlar tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu sorunların giderilebilmesi konusunda meslek mensuplarının görüşleri sorulmuştur. Yapılan anketle uygulamadaki eksikliklerin Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin eksikliğinden mi, yoksa muhasebe mesleğini yapanların bilgi eksikliğinden mi, yoksa hem sistemin hem de meslek mensuplarının eksikliğinden mi kaynaklandığı belirlenmeye çalışılmıştır. Bununla beraber sistemin uygulanması konusunda kanunda bulunan eksikliklerin de tespit edilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanabilmesi için gerekli evrak ve verileri sağlaması gereken mükelleflerin sorumluluklarını yerine getirip getirmediikleri ve bu konuda yeterli bilgiye sahip olup olmadıkları, neler yapılabileceği gibi sorulara cevap aranmıştır. Bunların sonucunda Tekdüzen Muhasebe Sisteminin daha iyi bir şekilde uygulanmasına yönelik öneriler geliştirilmiştir.

### **4.3. ARAŞTIRMANIN VERİ VE BİLGİ TOPLAMA YÖNTEM VE ARAÇLARI**

Araştırmada tanımlayıcı araştırma modeli takip edilmiştir. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin faydaları ve uygulanmasıyla ilgili olarak muhasebeciler açısından karşılaşılan problemler tespit edilmeye çalışılmıştır.

Araştırmada teorik kısmın oluşturulması amacıyla ikincil veri kaynaklarından faydalanılmıştır. Bu amaçla konuyla ilgili kitaplar, tezler, makaleler,

kanunlar, yönetmelikler, tebliğler ve çeşitli araştırmalar taranmıştır. Uygulama kısmında ise anket yöntemi kullanılarak birincil veriler toplanmıştır.

Araştırmada Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulayıcıları olan, muhasebecilik mesleği ile uğraşan Serbest Muhasebeciler ile Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlere yönelik anket çalışması yapılmıştır. Anket uygulaması Malatya’da yapılmıştır. Toplam 50 anket formu doldurulmuştur. Araştırma için 26 sorudan oluşan bir anket hazırlanmıştır. Anketin 4 sorusu ankete katılanların demografik özellikleri ile ilgilidir. Diğer 24 soru ise tez konusu olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi, muhasebenin temel kavramları ve muhasebe uygulamaları ile ilgili sorular sorulmuştur. Anket formu kapalı uçlu, açık uçlu, çoktan seçmeli ve derecelendirmeli sorulardan oluşmaktadır. Derecelendirmeli sorularda beşli Likert ölçeğinden faydalanılmıştır. Ayrıca anket uygulaması esnasında soru formunun dışında konu hakkında belirttikleri görüşler de not alınmış ve sonuçların değerlendirilmesinde dikkate alınmıştır.

Anket sonucunda elde edilen veriler bilgisayar kullanılmak suretiyle değerlendirilmiştir. Değerlendirme SPSS 10.0 For Windows paket programı kullanılarak yapılmıştır.

#### **4.4. ARAŞTIRMANIN ÖRNEKLEME SÜRECİ**

Araştırmada tekdüzen muhasebe sisteminin uygulayıcıları olan, muhasebecilik mesleği ile uğraşan serbest muhasebeciler ile serbest muhasebeci ve mali müşavirlere yönelik anket çalışması yapılmıştır. Araştırmanın ana kütesini Malatya’da faaliyet gösteren serbest muhasebeciler, serbest muhasebeciler ve mali müşavirler oluşmaktadır. Ancak, ana kütenin tamamına zaman ve maliyet kısıtlamaları nedeniyle ulaşma imkânı bulunmamaktadır. Malatya serbest muhasebeciler, serbest muhasebeciler ve mali müşavirler odasına kayıtlı 346 meslek mensubu bulunmaktadır. Bunlardan 204 tanesi faaliyet halindedir. Anket, oda tarafından 25.08.2006 tarihinde düzenlenen bir seminer programına katılan meslek mensuplarına ve ayrıca bürolara gidilerek yüz yüze uygulanmıştır. Seminerde 150 anket formu dağıtılmış, 28 tanesi doldurulmuştur. Yüz yüze yapılan uygulama ile de ulaşılabilen 22 meslek mensubu ile anket yapılmıştır. Böylece toplam 50 anket formu doldurulmuştur.

#### 4.5. ARAŞTIRMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Anketin birinci kısmında yer alan ankete katılan meslek mensuplarının %36'sı Serbest Muhasebeci, %64'ü Serbest Muhasebeci Mali Müşavirdir (Tablo 1).

**Tablo 1:** Katılımcıların Unvan Bakımından Dağılımı

Unvan	Frekans	Yüzde (%)
Serbest Muhasebeci	18	36
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	32	64
Toplam	50	100

Ankete katılan meslek mensuplarının; %30 'u 20–35 yaş arasında, %56 'sı 36–50 yaş arasında, %14 'ü de 51 yaşın üzerindedir. (Tablo 2)

**Tablo 2:** Katılımcıların Yaş Bakımından Dağılımı

Yaş	Frekans	Yüzde (%)
20–35	15	30.0
36–50	28	56.0
51 ve üzeri	7	14.0
Toplam	50	100

Ankete katılan meslek mensuplarının iş tecrübeleri; %34 'ü 10 yıl ve daha az bir zamandır muhasebecilik yapmaktadır. %36 'sı 11–20 yıl arası, %30 'u 21 yıldan fazla muhasebecilik mesleğini yürütmektedirler. (Tablo 3)

Tabloda görüldüğü üzere mesleği yapanların çoğunluğu genç ve orta yaş düzeyindedir. Bu durum yapılan değişikliklere uyum sağlama ve kanunu uygulamada kolaylık sağlayabilir.

**Tablo 3:** Katılımcıların İş Tecrübesi Bakımından Dağılımı

İş Tecrübesi	Frekans	Yüzde (%)
0–10 yıl	17	34.0
11–20 yıl	18	36.0
21 ve üzeri	15	30.0
Toplam	50	100

**Tablo 4:** Katılımcıların Eğitim Durumu Bakımından Dağılımı

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde (%)
Lise	7	14.0
Meslek Yüksekokulu	1	2.0
Üniversite	42	84.0
Toplam	50	100

Ankete katılan meslek mensuplarının eğitim durumu; %14 ‘ü Lise, %2 ‘si Meslek Yüksekokulu, %84 ‘ü Üniversite mezunudur. (Tablo 4) Muhasebecilik mesleğini yapan meslek mensuplarının çoğunun Mali Müşavir olması eğitim durumunun yüksek olduğunu göstermektedir. Bu durum da uygulanmakta olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi’nin anlaşılması ve uygulanması açısından örneklem araştırma amacına uygundur.

Ankete katılan meslek mensuplarının araştırma konusu ile ilgili sorulara verdikleri cevaplar 5 ve 6 numaralı tablolarda yer almaktadır.

**Tablo 5:** Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Uygulanmasıyla İlgili Görüşlerin Dağılımı

İfadeler	Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum
1. Teknolojik gelişmeleri (bilgisayar ve internet teknolojileri) yeterince takip etmekteyim.	54	40	6	--	--
2. Beyannameleri elektronik ortamda vermekteyim.	76	24	--	--	--
3. THP bütün gerekleriyle uygulanmaktadır.	36	40	8	16	--
4. THP’nin uygulanmasıyla hesap birliği sağlanmıştır.	50	28	12	10	--
5. THP her türlü kurum ve işletmeye uygulanabilmektedir.	28	42	10	20	--
6. THP’nin uygulanması zor olduğundan bilanço esasına göre defter tutmadan işletme hesabı esasına göre defter tutmaya yönelme olmuştur.	10	22	8	50	10
7. Bilanço esasına göre defter tutma hadlerine ulaşmaktan kaçınmak için kayıt dışına yönelme olmuştur.	12	34	14	38	2
8. Alınan muhasebe ücreti THP’nin uygulanmasında etkilidir.	22	34	12	20	12

Tablo 5'teki ilk ifade ile ilgili olarak teknolojik gelişmelerin takibi konusuna cevaplayıcıların %94'ü önem vermektedir. Cevaplayıcıların %6'sı kararsızdır.

Cevaplayıcıların tamamı beyannameleri elektronik ortamda vermektedir.

Teknolojiyi kullanmaktan dolayı muhasebe işlemlerinde kolaylık ve hız sağlanmakta, bilgisayar ve paket program kullanımı ile hatalar en aza indirgenmektedir. İnternet kullanımıyla muhasebedeki gelişmeleri de daha hızlı takip etme ve uygulama imkânı olmaktadır.

Bilgisayar teknolojisinin şimdiki kadar yaygın olarak kullanılmadığı dönemlerde; elle düzenlenen tahsil, tediye ve mahsup fişlerinin yevmiye defterine, defter-i kebire işlenmesi ve mizanın hatasız olarak çıkarılması gerçekten çok zordu. Günümüzde ise bu muhasebe işlemleri bilgisayar ortamında paket program kullanımıyla, hatasız olarak yapılabilmektedir.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin bütün gerekleriyle uygulandığı ifadesine cevaplayıcıların %36'sı kesinlikle katılıyorum, %40'ı katılıyorum, %8'i kararsızım, %16'sı katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 5).

Basit usul ve işletme hesabı usulüne göre defter tutulması Tekdüzen Muhasebe Sisteminin yaygınlaşmasını engellemektedir. Maliye Bakanlığı V.U.K. 177. maddedeki Bilânço esasına göre defter tutma hadlerini düşürerek sistemin daha fazla yaygınlaşmasını sağlayabilir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ana hatlarıyla uygulanmakta, yüz yüze görüşmelerde, belli başlı zorunlu hesaplar (100 KASA, 150 İLK MADDE VE MALZEME, 153 TİC. MALLAR, 170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ON, 190 DEVREDEN KDV, 191 İND. KDV, 255 DEMİRBAŞLAR, 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR, 331 ORTAKLARA BORÇLAR, 335 PERSONELE BORÇLAR, 360 ÖD. VERGİ VE FONLAR, 361 ÖD. SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ, 391 HES. KDV, 500 SERMAYE, 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE, 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI, 580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI, 590 DÖNEM NET KARI, 591 DÖNEM NET ZARARI, 600 YURT İÇİ SATIŞLAR, 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR, 710 DİREKT İLK MADDE MALZEME, 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ, 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ, 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ, 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ ) ağırlıklı olarak kullanılmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin muhasebenin temel kavramlarına uygun olarak uygulanabilmesi için; 101 ALINAN ÇEKLER, 102 BANKALAR, 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ, 108 DİĞER HAZIR DEĞERLER, 120 ALICILAR, 121 ALACAK SENETLERİ, 122 ALACAK SENTLERİ REESKONTU, 128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR, 135 PERSONEL MAAŞ AVANSLARI, 180 GEL. AYLARA AİT GİDERLER, 181 GELİR TAH, 195 İŞ AVANSLARI, 280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER, 281 GELİR TAHAKKUKLARI, 372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI, 381 GİDER TAHAKKUKLARI, 660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ, 661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ gibi hesapların kullanılması gerekir. Ancak yapılan birebir görüşmelerde meslek mensuplarınca genellikle bu hesapların kullanılmadığı tespit edilmiştir.

Meslek mensupları kendilerine gelen belgeler ve veriler ışığında yeteri kadar Tekdüzen Muhasebe Sistemini uyguladıklarını belirtmişlerdir. Firmaların ancak %10'unun muhasebe kayıtlarında yukarıdaki hesapların çoğunluğunun kullanıldığı ifade edilmiştir. Bu duruma mükelleflerin yeterli muhasebe bilgisinin olmaması ve gerekli belge (çek, senet, banka ekstreleri, alınan kredi dokümanları, işçilere verilen avanslar, verilen depozito ve teminatların dekontları vb.) ve bilginin muhasebeciye aktarımını külfet olarak görmesi neden olmaktadır. Ayrıca bazı firmalarda bir kısım gelir ve gider kayıtlara yansıtılmamaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasıyla hesap birliği sağlandığı ifadesine cevaplayıcıların %50'si kesinlikle katılıyorum, %28'i katılıyorum, %12'si kararsızım, %10'u katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 5).

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin her türlü kurum ve işletmeye uygulanabildiği ifadesine cevaplayıcıların %28'i kesinlikle katılıyorum, %42'si katılıyorum, %10'u kararsızım, %20'si katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 5).

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasıyla hesap birliği büyük oranda sağlanmıştır. Sistem her türlü kurum ve işletmeye de uygulanabilmektedir. Ayrıca hesapların yetersiz kaldığı durumlarda kullanılmak üzere boş hesaplar bırakılmıştır.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanması zor olduğundan bilanço esasına göre defter tutmadan işletme hesabı esasına göre defter tutmaya yönelme olduğu ifadesine cevaplayıcıların %10'u kesinlikle katılıyorum, %22'si katılıyorum, %8'i kararsızım,

%50'si katılmıyorum, %10'u kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 5).

Bilânço esasına göre defter tutma hadlerine ulaşmaktan kaçınmak için kayıt dışına yönelme olduğuna dair görüşe cevaplayıcıların %12'si kesinlikle katılıyorum, %34'ü katılıyorum, %14'ü kararsızım, %38'i katılmıyorum, %2'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 5).

Bazı mükellefler, alış ve satışlar bilânço esasına göre defter tutma hadlerine yaklaştığında kayıt dışına yönelmektedirler. Bunun nedeni banka hesaplarının ve işletme için kullandığı menkul ve gayrimenkullerinin açığa çıkmasını engellemektir. Bu amaçla faturasız mal alım ve satımı yapılmaktadır. Genellikle alınan malların faturaları muhasebeye verilmemektedir. Maliye Bakanlığı kayıt dışını engellemek için firmalara alış ve satışlarıyla ilgili bildirim zorunluluğu getirmiştir. Bu uygulama çerçevesinde, belirli bir firmanın sadece bir firmadan alış ve satışları, 2005 yılı için KDV hariç 30.000,00 YTL ve üzerinde gerçekleştiğinde bildirim yapılmaktadır. Bu durumda olan her firma BA (alış bildirimi) ve BS (satış bildirimi) formlarını düzenleyerek Vergi Dairesine vermektedir.

Ücret düzeyi Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasında etkilidir ifadesine cevaplayıcıların %22'si kesinlikle katılıyorum, %34'ü katılıyorum, %12'si kararsızım, %20'si katılmıyorum, %12'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 5).

Tekdüzen Muhasebe Sistemin uygulanması açısından meslek mensuplarının çoğunluğu ücretin önemli olduğunu düşünmektedirler. Bir meslek mensubunun yapabileceği iş miktarı sınırlı olup, Tekdüzen Muhasebe Sistemini tüm gerekleriyle uygulayarak muhasebe kayıtlarını tutmak istediğinde çok fazla defter tutma imkânı olmayacak ve daha az gelir elde edecektir. Buna alternatif olarak, muhasebe hizmetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun bir biçimde yapılabilmesi için kalifiye personel çalıştırılması gerekmektedir. Ancak kalifiye personel çalıştırmanın maliyetinin yüksek olduğu herkesçe bilinmektedir. Diğer taraftan, bazı durumlarda vergi tespitine yönelik muhasebe kaydı bir tek işlemle yapılabilirken, Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun kayıt yapmak için dört-beş işlem yapılması gerekmektedir. Bunun sonucunda Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanması için daha fazla emek ve zamana ihtiyaç vardır. Daha fazla emek ve zamanın harcanması maliyet artışına sebep olmaktadır. Bu durumda meslek mensuplarının aldığı ücretler maliyetlerin karşılanmasında ve tatminkâr bir karlılığın elde edilmesinde yetersiz



kalmaktadır. Diğer taraftan Tekdüzen Muhasebe Sistemi konusunda yeterli bilgiye sahip ara eleman temininde yaşanan güçlükler de bu konudaki diğer sorunlar arasında yer almaktadır. Bu durumda sistemin gereğince uygulanabilmesi için ücretlendirmenin yeterli olması gerekmektedir.

Mükellefler Tekdüzen Muhasebe Sistemi hakkında yeterli bilgiye sahiptir, ifadesine cevaplayıcıların %8'i kesinlikle katılıyorum, %8'i katılıyorum, %2'si kararsızım, %50'si katılmıyorum, %32'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 6).

Meslek mensuplarının da hemfikir olduğu gibi(%82) mükelleflerin çoğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi hakkında yeterli bilgiye sahip değildir. Bununla ilgili olarak anketin 26. sorusunda meslek mensuplarının önerileri sorulmuştur. Cevapların çoğu mükelleflere eğitim verilmesi gerektiği yönündedir. Eğitim programlarıyla mükellefler bilinçlendirilmelidir. Eğitim programlarında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin faydaları hakkında mükelleflere bilgi verilmelidir. Mükelleflere, sistemin uygulanmasıyla kendi işletmeleri ve ülke ekonomisi açısından sağlanacak faydalar anlatılmalıdır. Kendi işletmeleri açısından işletme varlıklarının hesaplara tam olarak yansıtılması, böylece devlete, finans kuruluşlarına karşı şeffaflığın sağlanması, sosyal sorumluluğun layıkıyla yerine getirilmesi gibi faydalar elde edilebilecektir. Bunların yapılması halinde başka avantajlar da sağlanabilecektir. Örneğin firmanın kredi ihtiyacı olduğunda veya devletin sağladığı teşviklerden faydalanmak istediğinde, muhasebe kayıtları ile fiili durum tutarlı olacağından, işlemler daha hızlı ve kolay yürütülebilecektir. Ayrıca, bu durum firmalara daha düşük maliyetle kredi bulma imkânı da sağlayabilecektir.

Finans kuruluşları firmaların kredi ihtiyaçlarının değerlendirilmesinde 01.01.2008 tarihi itibarıyla Basel II kriterlerini uygulamaya başlayacaktır. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin bütün gerekleriyle uygulanması, firmaların kredibilitesinin yüksek olması için yararlı olacaktır. Çünkü şu anda birçok işletmede fiili durum muhasebe kayıtlarına yansıtılmamaktadır. Örneğin; birçok işletmede kullanılmakta olan, taşınlar, arsalar, binalar, tesis makine ve cihazlar, demirbaşlar vb. ya muhasebe kayıtlarında hiç yok ya da gerçek değerlerinin çok altında rakamlarla kayıtlarda yer almaktadır.

**Tablo 6 : Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Uygulanmasıyla İlgili Görüşlerin Dağılımı**

İfadeler	Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum
9. Mükellefler THP hakkında yeterli bilgiye sahiptir.	8	8	2	50	32
10. Mali tablolar çok ayrıntılı olup, üçüncü kişilere yeterli bilgi sağlamaktadır.	16	46	10	26	2
11. Maliye denetimleri THP'nin yaygınlaşmasında etkili olmuştur.	14	42	12	24	8
12. Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum sağlanmasında etkili olmuştur.	20	46	22	10	2
13. Basel II kriterlerine hazırlanmada etkili olmuştur.	6	42	36	14	2
14. THP ile vergi mevzuatı tam olarak uyumlaştırılmıştır.	6	32	28	32	2
15. Firmalar daha çok THP ye göre değil Vergi mevzuatına göre muhasebe tutmaktadır.	18	46	20	10	6
16. Ticari kardan mali kara geçiş THP de olmadığından uygulamada yetersiz kalmaktadır.	16	48	22	12	2
17. THP ile Vergi mevzuatı arasındaki çelişkiler vergi ziyanına sebep olmuştur.	6	28	26	34	6
18. THP de nazım hesaplar istenen verimi sağlamıştır.	8	36	18	26	12
19. THP aynı kolda faaliyet gösteren firmaların karşılaştırılmasını kolaylaştırmıştır.	32	56	6	6	
20. Hesaplarda kesin bir ayırım olmayıp yoruma dayalı olarak kullanılmaktadır.	16	48	12	16	8
21. THP muhasebenin temel kavramlarının uygulanmasına imkân vermektedir.	34	52	10	2	2

Mali tablolar çok ayrıntılı olup, üçüncü kişilere yeterli bilgi sağlamaktadır ifadesine cevaplayıcıların %16'sı kesinlikle katılıyorum, %46'sı katılıyorum, %10'u kararsızım, %26'sı katılmıyorum, %2'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir. Şayet Tekdüzen Muhasebe Sistemi tüm gerekleriyle uygulanabilirse,

mali tabloların yeterli olduğu görülür. Üçüncü şahıslar işletme hakkında istedikleri birçok bilgiye mali tablolar vasıtasıyla ulaşabilirler

Maliye denetimleri Tekdüzen Muhasebe Sisteminin yaygınlaşmasında etkili olmuştur ifadesine cevaplayıcıların %14'ü kesinlikle katılıyorum, %42'si katılıyorum, %12'si kararsızım, %24'ü katılmıyorum, %8'i kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 6).

Maliye Bakanlığının defter ve belge incelemeleri Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasında etkili olmaktadır. Bu incelemeler sonucunda görülen eksiklikler meslek mensuplarına eleştiri olarak iletilmekte, gerektiği zamanda cezai işlem uygulanmaktadır. Meslek mensuplarının, muhasebe kayıtlarında kendilerinden kaynaklanan hatalardan müteselsilen sorumlu olmalarından dolayı, sistemin uygulanmasında daha dikkatli olma zorunluluğu bulunmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum sağlanmasında etkili olmuştur, ifadesine cevaplayıcıların %20'si kesinlikle katılıyorum, %46'sı katılıyorum, %22'si kararsızım, %10'u katılmıyorum, %2'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 6).

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanması, Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanmasının alt yapısını oluşturmuştur.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Basel II kriterlerinin uygulanmasında etkili olmuştur ifadesine cevaplayıcıların %6'sı kesinlikle katılıyorum, %42'si katılıyorum, %36'sı kararsızım, %14'ü katılmıyorum, %2'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 6).

Tekdüzen Muhasebe Sistemi tam olarak uygulandığında, Basel II kriterleri için gereken veriler hazırlanmış olacaktır. İşletmenin gerçek durumu kayıtlara ve mali tablolara yansıtıldığında, bankalar tarafından kredi kullanımı ile ilgili yapılan derecelendirme işleminde risk bakımından daha düşük gruplar içinde olabilecektir. Böylece firmaya uygulanacak faiz oranları da daha düşük düzeyde olabilecektir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile vergi mevzuatı tam olarak uyumlaştırılmıştır ifadesine cevaplayıcıların %6'sı kesinlikle katılıyorum, %32'si katılıyorum, %28'i kararsızım, %32'si katılmıyorum, %2'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 6). Bu uyumun sağlanması muhasebe kayıtlarıyla fiili durum arasındaki farklılığın giderilmesi bakımından önemlidir. Bundan dolayı

Maliye Bakanlığının bu konular arasında uyumu sağlayacak şekilde mevzuatta düzenlemeler yapmasına ihtiyaç vardır.

Firmalar Tekdüzen Muhasebe Sisteminden çok vergi mevzuatına göre muhasebe tutmaktadır ifadesine cevaplayıcıların %18'i kesinlikle katılıyorum, %46'sı katılıyorum, %20'si kararsızım, %10'u katılmıyorum, %6'sı kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir. Bu durum Tekdüzen Muhasebe Sisteminin tam olarak uygulanmadığını göstermektedir. Genellikle Maliye Bakanlığınca yapılan defter incelemelerinde vergi incelemesine öncelik verilmektedir. Bundan dolayı muhasebe standartlarına uygun şekilde muhasebe kayıtlarının tutulması yerine vergi tespitine yönelik işlem yapılmaktadır.

Ticari kardan mali kara geçiş Tekdüzen Muhasebe Sisteminde olmadığından uygulamada yetersiz kalmaktadır ifadesine cevaplayıcıların %16'sı kesinlikle katılıyorum, %48'i katılıyorum, %22'si kararsızım, %12'si katılmıyorum, %2'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile vergi mevzuatı arasındaki çelişkiler vergi ziyanına sebep olmuştur ifadesine cevaplayıcıların %6'sı kesinlikle katılıyorum, %28'i katılıyorum, %26'sı kararsızım, %34'ü katılmıyorum, %6'sı kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 6).

Bu sonuç bize vergi mevzuatıyla Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasındaki uyumun önemli ölçüde sağlandığını ifade etmektedir. Çünkü bu görüşe katılanlarla katılmayanlar arasındaki oransal fark(%6) azdır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi tam olarak uygulanmasa da vergi tespiti vergi kanunlara göre yapılmakta böylece vergi ziyayı olmamaktadır. Yukarıdaki dört anket sorusu ile ilgili en fazla problem ticari kardan mali kara geçişte yaşanmaktadır. Genellikle bilançoadaki kar veya zarar, mükellefin yıllık kurumlar veya gelir vergisi beyannamesindeki rakamlarla uyumlu değildir. Örneğin; bilanço ve gelir tablosunda zarar görünen bir firmanın yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenirken, Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin beyannameye eklenmesi sonucu firma kara geçebilmektedir. Bu durum da Tekdüzen Muhasebe Sisteminde gösterilememektedir.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde nazım hesaplar istenen verimi sağlamıştır ifadesine cevaplayıcıların %8'i kesinlikle katılıyorum, %36'sı katılıyorum, %18'i

kararsızım, %26'sı katılmıyorum, %12'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 6).

Nazım hesapların, vergi tespitinde önemli olan Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler başta olmak üzere, firmaların birçok muhasebe kaydına faydası olmaktadır. Örneğin; alınan veya verilen hatır çekleri, teminat mektupları, yatırım indirimlerinin takibinde Nazım Hesaplar faydalı olmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi aynı kolda faaliyet gösteren firmaların karşılaştırılmasını kolaylaştırmıştır ifadesine cevaplayıcıların %32'si kesinlikle katılıyorum, %56'sı katılıyorum, %6'sı kararsızım, %6'sı katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 6). Meslek mensuplarının da belirttiği gibi aynı kolda faaliyet gösteren firmaların birçok açıdan karşılaştırılması kolaylaşmıştır.

Hesaplarda kesin bir ayırım olmayıp yoruma dayalı olarak kullanılmaktadır ifadesine cevaplayıcıların %16'sı kesinlikle katılıyorum, %48'i katılıyorum, %12'si kararsızım, %16'sı katılmıyorum, %8'i kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 6).

Bazı hesapların kullanımında bu olabilmektedir. Örneğin reklâm gideri 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderlerine veya 770 Genel Yönetim Giderlerine atılabilmektedir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi muhasebenin temel kavramlarının uygulanmasına imkân vermektedir ifadesine cevaplayıcıların %34'ü kesinlikle katılıyorum, %52'si katılıyorum, %10'u kararsızım, %2'si katılmıyorum, %2'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir (Tablo 6).

Meslek mensuplarının tespiti üzere, sistem tam uygulandığında muhasebenin temel kavramları da uygulanmış olacaktır.

#### 4.6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizde ve dünyada ticari faaliyetler devam ettiği sürece, muhasebe her zaman önemli olacaktır. Ekonomik ve ticari faaliyetlerin iyi değerlendirilmesi için ticari işlemlerin belgeye bağlanması gerekir. Belgelerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve yorumlanması işlemlerini muhasebe sağlar. İnsan ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan işletmelerin hesaplarının muhasebe tarafından tutulması gerekir.

Muhasebe kavramı, işletme faaliyetleriyle paralel olarak ortaya çıkmıştır. Muhasebenin çeşitli tanımları vardır. Muhasebe; ekonomik bilgilerin, bu bilgileri kullananlar tarafından bilinçli yargılarda bulunmak ve karar vermek üzere belirlenmesi, ölçülmesi ve iletilmesi sürecidir. Diğer bir tanımda muhasebe; ekonomik bir varlık olan işletme ile ilgili kararlara temel olacak bilgilerin üretilebilmesi için söz konusu işletmenin aktif ve pasifinde değişme yaratan, parayla ifade edilen tüm işlemleri tanımlayan, kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve analiz ve yorumlarıyla birlikte işletmeye faydalı olabilmesi için raporlar haline getirip, karar alacak ilgili kişilere iletilmesini sağlayan bir süreç olarak tanımlanabilir.

Muhasebedeki gelişmeler tarihsel süreç içerisinde ticari ve ekonomik faaliyetlerin artmasıyla oluşmuştur. Günümüzdeki çift kayıt sistemini esas alan muhasebe sistemi ilk defa 14–15. yüzyıllarda İtalya’da kullanılmaya başlanmıştır. Ülkemizde ise cumhuriyet döneminden önce muhasebe uygulamaları 1850 tarihinde Kanunname-i Ticaret ile düzenlenmiştir. Bu kanun daha çok devlet muhasebesini düzenlemeye yönelik olmuştur. 1926–1960 yılları arasında yabancı muhasebe uzmanlarının ülkemizde yaptıkları çalışmalar sonucu bu ülkelerde uygulanan muhasebe uygulamaları, bizim muhasebe sistemi üzerinde de etkili olmuştur.

Bir işletme amaçlarına ulaşabilmek için iyi bir yönetime ihtiyaç duyar. İyi bir yönetim işletme faaliyetleri ile ilgili olarak, doğru anlamlı ve zamanında sağlanan bilgi ve verilere dayanarak fonksiyonunu yerine getirir. Yönetimin istediği muhasebe bilgilerinin yeterliliği ve tutarlı olması alınacak kararların isabet oranını arttıracaktır. Muhasebe aynı zamanda işletme dili olarak da tanımlanır. Muhasebe verileri olmaksızın yöneticilerin doğru karar alması imkânsızdır. Küçük çaplı işletmelerde muhasebe genellikle vergi tespitine yönelik veriler sağlarken, büyük çaplı işletmelerde yönetimin en önemli veri kaynaklarını sağlama görevini yerine getirir.

Muhasebenin; Sosyal Sorumluluk, Kişilik, İşletmenin Sürekliliği, Dönemsellik, Parayla Ölçme, Maliyet Esası, Tarafsızlık ve Belgelendirme, Tutarlılık, İhtiyatlılık, Önemlilik ve Özün Önceliği temel kavramları vardır.

Muhasebe Standartları muhasebe çalışmalarının yöntemini belirler ve çeşitli ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından belirlenir ve yayınlanır. Muhasebe ilkeleri genel olarak muhasebe standartları olarak uygulamaya geçirilir ve muhasebe politikalarının belirlenmesine esas olur. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Türkiye Muhasebeciler, Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası (TÜRMOB) öncülüğünde muhasebe mesleğinin geliştirilmesine taraf olan kurumların iştirakiyle kurulmuştur. TMUDESK 14 Nisan 1997 tarihli genel kurulunda son şeklini alan onbir adet standart taslağını “Türkiye Muhasebe Standardı” olarak kabul etmiş ve 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren de yürürlüğe girmiştir.

Ülkemizde Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle ilgili çalışmalar 1960 yılında başlamıştır. 1972 yılında Genel Muhasebe, 1977 yılında da Maliyet Muhasebesi bölümü uygulamaya konulmuştur. Ticaret ve ekonomi kavramları çok uzun bir geçmişe sahip olmasına rağmen eski dönemlere nazaran günümüzde daha fazla önem kazanmış kavramlar olduğu görülmektedir. Serbest rekabet ortamı işletmeleri en rasyonel şekilde davranmaya yönlendirmiştir. Bu nedenle işletmelerin hem toplu halde yaşamının zorunlu sonucu olan vergi ödeme yükümlülüğünü yerine getirmeler, hem de faaliyetlerini sürdürebilmeleri için ekonomik ve mali durumlarını iyi takip etmeleri ve diğer işletmelerle kendilerini mukayese etmeleri gerekmektedir. Bu işler ise muhasebe yoluyla takip edilir.

1992 yılında çıkarılan ve 1994 yılında uygulamaya geçilen, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile önceki dönemlerde vergi kanunlarının etkisinde kalan muhasebenin daha bilinçli uygulanması yönünde önemli bir adım olmuştur. Bu uygulamayla Bilânço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilerin işletme faaliyetlerinin ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesini sağlamıştır. Bu yeni uygulamayla piyasa muhasebesi gibi nitelemeler ortadan kalmış, muhasebeye kalite ve standart gelmiştir.

Hesap çerçevesi, bir ülkenin kurum ve işletmelerinin hesaplarını belirli bir anlamda, belirli bir sistem içerisinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak

sınırlayan ve açıklayan genel bir yönerge olarak tanımlanmaktadır. Ulusal düzeydeki hesap planı olarak da adlandırılan hesap çerçevesi, tanımdan anlaşılacağı üzere uygulandığı ülkedeki bütün kurum ve işletmeleri kapsamaktadır. Ayrıca hesap çerçevesi, işletmelerdeki hesapların belirli bir anlamda, belirli bir sistemde bölümlere ayrılmasını ve bu bölümlerin kesin olarak sınırlanmasını açıklar.

26.12.1992 tarihinde çıkarılan ve 1994 yılında uygulamaya konan Tekdüzen Muhasebe Sistemi 1 numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel tebliğinde düzenlemenin amacı “Bilânço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanmasını ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması” şeklinde tanımlamıştır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamaya konmadan önce klasik muhasebe uygulamasında; her firma kendine göre bir sistem, her muhasebeci ayrı bir tarzda muhasebe sistemi uygulamaktaydı. Muhasebede firmalar arasında hesap birliği mevcut değildi.

Mali tablolar finansal muhasebe sürecinin sonucunda elde edilen raporların aslını oluşturur. Bu tablolar işletme dışındaki ilgililere muhasebe bilgilerini özet olarak iletmenin başlıca araçlarıdır.

Mali tablolara dayalı olarak karar alma durumunda olan yöneticilerin karar almalarında en önemli faktör bu bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır. Milli gelir hesaplamaları ve benzeri istatistiklerin çıkarılmasında, kalkınma planlarının hazırlanmasında ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından kontrol edilmesinde ve yönetilmesinde muhasebenin tekdüzeliği önem kazanmaktadır. Ayrıca mali tablolar aracılığıyla ilgililerce bilgilerin denetlenmesinin gerekli olduğu hallerde tekdüzen hesap planı uygulaması denetimin iş yükünü azaltacak ve kolaylaştıracaktır.

Mali Tablolar; Bilânço, Gelir Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu, Özkaynaklar Değişim Tablosu olmak üzere yedi tanedir. Bu tablolardan bilânço ve gelir tablosu dipnotlarıyla birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur.



Bankacılıkta 1997 yılından itibaren uygulanacak olan Basel II Kriterleriyle; risk derecelendirme kuruluşlarından derecelendirme notu alanlar, bu notun değeriyle orantılı olarak faiz ödeyeceklerdir. Yeni düzenlemeyle bilânçosu güçlü olan, mali yapısı iyi ve sermayesi daha kuvvetli olan firmalar kredi kullanımlarında daha düşük faiz ödeyeceklerdir.

Araştırmanın konusu; Muhasebe Uygulamalarının Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Malatya’da Yapılan Bir Araştırmadır. Bu konu çerçevesinde yapılan saha araştırmasında elde edilen bulgular aşağıda özet halinde verilmiştir.

Cevaplayıcıların; %36’sı Serbest Muhasebeci, %64’ü Serbest Muhasebeci Mali Müşavirdir. Cevaplayıcıların çoğunluğu 36–50 yaş arası (%56), 11–20 yıl arası iş tecrübesi olanlar %36, 10 yıl ve daha az iş tecrübesi olanlar %34, %84’ü üniversite mezunudur.

Ankete katılanların; %94’ü teknolojik gelişmeleri yakından takip etmektedir. Tamamı beyannameleri (KDV, Muhtasar, Geçici Vergi, Yıllık Gelir veya Kurumlar Vergisi) elektronik ortamda vermektedir. THP’nin bütün gerekleriyle uygulanmakta olduğuna %76’sı katılmaktadır. THP’nin uygulanmasıyla hesap birliğinin sağlandığı görüşüne %78’i katılmaktadır. %70’i THP’nin her türlü kurum ve işletmeye uygulanabildiğini belirtmiştir. THP’nin uygulaması zor olduğundan bilânço esasına göre defter tutmadan işletme hesabı esasına göre defter tutmaya yönelme olmuştur görüşüne %60’ı katılmamaktadır. Bilânço esasına göre defter tutma hadlerine ulaşmaktan kaçınmak için kayıt dışına yönelme olduğu görüşüne %46’sı katılmaktadır. %56’sı ücret düzeyinin THP’nin uygulanmasında etkili olduğu görüşüne katılmaktadır. Mükelleflerin THP hakkında yeterli bilgiye sahip olduğu ile ilgili soruya %82 oranında katılmadıklarını belirtmişlerdir. Mali tabloların %62 oranında üçüncü kişilere yeterli bilgi verdiği katılmışlardır. Maliye denetimlerinin THP’nin uygulanmasında etkili olduğu görüşüne %56’sı katılmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum sağlanmasında etkili olduğuna %56’sı katılmıştır. Basel II kriterlerine uyum sağlamada etkili olduğuna %48’i katılmıştır. THP ile vergi mevzuatının uyumlu olduğunu %38’i belirtmiştir. Firmaların %64’ü THP’ye göre değil vergi mevzuatına göre muhasebe tutulduğunun belirtmiştir. Ticari kardan mali kara geçişte THP’nin yetersiz kaldığını %64’ü belirtmiştir. THP’nin vergi ziyanına

sebepe olduğuna %40'ı katılmadıklarını %26'sı kararsız kaldığını belirtmiştir. Nazım hesapların istenen verimi sağladığına %44'ü katıldığını belirtmiştir. THP'nin aynı kolda faaliyet gösteren firmaların karşılaştırılmasını kolaylaştırdığına %88'i katılmıştır. Hesapların yoruma dayalı olarak kullanıldığını %64'ü belirtmiştir. THP'nin muhasebenin temel kavramlarının uygulanmasına imkân verdiğine %86'sı katılmıştır.

Anket sonucunda; Tekdüzen Muhasebe Sisteminin büyük oranda mükelleflerin sağladığı veriler ve belgeler kadarıyla uygulandığı tespit edilmiştir. Hesap birliğinin büyük oranda sağlandığı belirlenmiştir. THP'nin her türlü kurum ve işletmeye büyük oranda uygulanabildiği belirtilmiştir. THP'nin uygulaması zor olduğundan bilanço esasına göre defter tutmadan işletme hesabı esasına göre defter tutmaya yönelme olmadığı tespit edilmiştir. Bilanço esasına göre defter tutma hadlerine ulaşmaktan kaçınmak için kayıt dışına yönelme olduğu konusunda görüş farklılığı bulunmakla beraber oransal olarak fark azdır. Ücret düzeyinin THP'nin uygulanmasında etkili olduğu tespit edilmiştir. Mükellefler THP hakkında yeterli bilgiye sahip değildir. Mali tablolar üçüncü kişilere yeterli bilgi sağlamaktadır. THP'nin uygulanmasında Maliye denetimlerinin etkili olduğu tespit edilmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum sağlanmasında THP'nin etkili olduğu belirlenmiştir. Basel II kriterlerine hazırlık açısından faydalı olduğu tespit edilmiştir. THP'nin vergi mevzuatıyla uyumunun tam olmadığı anlaşılmıştır.

THP'nin vergi ziyanına sebep olduğu tespit edilmekle beraber bu konudaki görüşler oransal olarak birbirine yakındır. Nazım hesapların istenen verimi sağladığı tespit edilmekle beraber bu konudaki görüşler oransal olarak birbirine yakındır. THP'nin aynı kolda faaliyet gösteren firmaların karşılaştırılmasını kolaylaştırdığı belirlenmiştir. Hesapların yoruma dayalı olarak kullanıldığı tespit edilmiştir. THP'nin muhasebenin temel kavramlarının uygulanmasına imkân verdiği belirlenmiştir.

Anketin 26. sorusunda meslek mensuplarına THP'nin daha iyi uygulanmasına yönelik önerileri sorulmuştur. Öneriler aşağıda sıralanmıştır:

- Muhasebeciler şirketleşme yoluyla farklı konularda uzmanlaşabilirler.
- Basın ve medya yoluyla konu daha fazla gündeme getirilmelidir.
- Meslek mensupları mesleğe daha fazla önem vermelidir.

—Eğitim konusunda üniversitelerin desteği alınarak seminerler düzenlenmelidir.

— Uluslararası muhasebe standartlarına yönelik olarak meslek mensuplarını bilgilendirici çalışmalar yapılmalıdır.

—Yansıtma hesapları gerçekten kullanılmalı, standart maliyetler belirlenmelidir.

— Mükelleflerin THP ile ilgili konularda bilinçlenmesi için Ticaret Odaları ve Esnaf Odaları daha fazla çaba göstermelidir.

—Ücret konusunun düzenlenmesi, vergi gibi vergi dairelerine yatırılıp, meslek mensuplarının ücretlerini vergi dairelerinden alması için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

THP'ye göre değil vergi mevzuatına göre muhasebe tutulduğu tespit edilmiştir. Firmalar Tekdüzen Muhasebe Sisteminden çok vergi mevzuatına göre muhasebe tutmaktadır ifadesine cevaplayıcıların %18'i kesinlikle katılıyorum, %46'sı katılıyorum, %20'si kararsızım, %10'u katılmıyorum, %6'sı kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir. Bu durum Tekdüzen Muhasebe Sisteminin tam olarak uygulanmadığını göstermektedir. Genellikle maliye bakanlığınca yapılan defter incelemelerinde öncelikli olarak vergi ağırlıklı olarak inceleme yapılmaktadır. Ticari kardan mali kara geçiş Tekdüzen Muhasebe Sisteminde olmadığından uygulamada yetersiz kalmaktadır ifadesine cevaplayıcıların %16'sı kesinlikle katılıyorum, %48'i katılıyorum, %22'si kararsızım, %12'si katılmıyorum, %2'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir. Ticari kardan mali kara geçişte THP'nin yetersiz kaldığı belirlenmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin, Muhasebenin Temel Kavramları dikkate alınarak uygulandığını gösteren; 101 ALINAN ÇEKLER, 102 BANKALAR, 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ, 108 DİĞER HAZIR DEĞERLER, 120 ALICILAR, 121 ALACAK SENETLERİ, 122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU, 128 şÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR, 135 PERSONEL MAAş AVANSLARI, 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER, 181 GELİR TAHAKKUKLARI, 195 İş AVANSLARI, 320 SATICILAR, 372 KIDEM TAZMİNATI KARşILIĞI gibi hesaplar tutulan defterlerin çoğunda

kullanılmamaktadır. Meslek mensuplarıyla yapılan birebir görüşmelerde defterleri bilanço esasına göre tutulan firmaların ancak %10 unda kullanıldığı anlaşılmıştır.

Bu durum uygulamada muhasebenin temel kavramları olan; Sosyal Sorumluluk Kavramı gereği bilgi üretiminde gerçeğe uygunluğun sağlanmadığı görülmektedir. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı gereği muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan, fiili durumun muhasebe kayıtlarına tam olarak ve usulüne uygun olarak yansıtılmadığı görülmektedir. Bunun sonucu olarak; Mali Tablolar gerçek durumu yansıtmamakta ve Tam Açıklama Kavramına uyulmamakta, Özün Önceliği ve Önemlilik Kavramları da göz ardı edilmektedir.

Bunun nedenleri arasında firmaların kurumsallaşmaması, resmi muhasebe ve iç muhasebe şeklinde ayrımın olmasıdır. Mükelleflerin çoğunda muhasebeci asgari gerekleri yerine getirsin, resmi işlemleri yapsın, diğer hesapları kendimiz takip ederiz görüşü hâkim durumdadır. Bu durumun oluşmasının diğer bir nedeni de kayıt dışı mal alımı ve satımıdır. Resmi muhasebe, iç muhasebe ayrımını aynı zamanda firmanın gerçek durumunun kayıtlara yansımalarını engellemekte ve muhasebe kayıtlarının muhasebenin temel kavramlarına uymayı imkânsız hale getirmektedir. Bu durumu küçük çaplı işletmelerle büyük çaplı işletmeler arasında ele alarak irdelemek de mümkündür. Küçük çaptaki işletmelerde muhasebe üzerinde vergi düşüncesinin etkisini görmemize rağmen, büyük çaplı işletmelerde genellikle muhasebenin tüm fonksiyonlarını işletmek amacıyla muhasebe bölümlerinin kurulduğunu görebiliriz. Çünkü küçük çaplı işletmelerin muhasebeden elde edecekleri bilgileri değerlendirecek profesyonel yöneticiler bulunmaz ve ayrıca bu tür işletmelerin devletten başka hesap verecekleri merci de bulunmaz. Bu nedenle küçük çaplı işletmelerde işletmenin özellikle yönetime yardımcı olma ve bilgi sunma fonksiyonu fazlaca işler değildir. Küçük işletmelerde sermayedar, işletmeci muhasebeci aynı kimsedir. İşletmeler büyüdükçe, işler geliştikçe, ihtisaslaşmaya gidilmiştir. Büyüyen işletmelerin üretim ve dağıtım gibi faaliyetlerinin organize edilmesi için muhasebe ilmine sahip meslek elemanlarına ihtiyaç duyulmuştur.

Yukarıda da belirtildiği üzere işletmelerin büyümeleri ve kurumsallaşmasıyla, ayrıca muhasebe için bütçe ayırma imkânları arttıkça tekdüzen muhasebe sisteminin, muhasebenin temel kavramlarına uygunluğu artacaktır.

Muhasebe mesleğini uygulayan meslek mensupları Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile ilgili bilinmesi ve uygulanması gereken kanunları bilmektedirler. Ayrıca muhasebenin temel kavramları da tam olarak bilinmektedir. Muhasebenin temel kavramları ve Tekdüzen muhasebe sistemiyle ilgili olarak teoriyle ilgili bilinmesi ve yapılması gerekenler yüksek oranda bilinmektedir. Uygulamada eksikliklerin olması, kullanılması gereken tüm hesapların kullanılmamasının nedeni olarak mükelleflerin yeterli muhasebe bilgisinin olmaması nedeniyle gerekli belge ve bilgiyi (çek, senet, banka ekstreleri, alınan kredi dokümanları, işçilere verilen avanslar, verilen depozito ve teminatların dekontları vb.) vermemeleridir. Mükelleflerin sistemin tam uygulanmasıyla elde edecekleri yararları bilmemeleri de etkili olmaktadır. Ayrıca alınan muhasebe ücretlerinin zamanında ve yeterli olmaması belirtilmiştir.

Ücret düzeyi Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasında etkilidir ifadesine muhasebe mesleğini icra eden cevaplayıcıların %22'si kesinlikle katılıyorum, %34'ü katılıyorum, %12'si kararsızım, %20'si katılmıyorum, %12'si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemin uygulanması açısından meslek mensuplarının çoğunluğu ücretin önemli olduğunu düşünmektedirler. Bir meslek mensubunun yapabileceği iş miktarı sınırlı olup, Tekdüzen Muhasebe Sistemini tüm gerekleriyle uygulayarak muhasebe kayıtlarını tutmak istediğinde çok fazla defter tutma imkânı olmayacak ve daha az gelir elde edecektir. Buna alternatif olarak, muhasebe hizmetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun bir biçimde yapılabilmesi için kalifiye eleman çalıştırılması gerekmektedir. Ancak kalifiye personel çalıştırmanın maliyetinin yüksek olduğu herkesçe bilinmektedir. Diğer taraftan, bazı durumlarda vergi tespitine yönelik muhasebe kaydı bir tek işlemle yapılabilirken, Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun kayıt yapmak için dört-beş işlem yapılması gerekmektedir. Bunun sonucunda Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanması için daha fazla emek ve zamana ihtiyaç vardır. Daha fazla emek ve zamanın harcanması maliyet artışına sebep olmaktadır. Bu durumda meslek mensuplarının aldığı ücretler maliyetlerin karşılanmasında ve tatminkâr bir karlılığın elde edilmesinde yetersiz kalmaktadır. Diğer taraftan Tekdüzen Muhasebe Sistemi konusunda yeterli bilgiye sahip ara eleman temininde yaşanan güçlükler de bu konudaki diğer sorunlar arasında yer almaktadır. Bu durumda ücretlendirmenin yeterli olması gerekmektedir.

Araştırmadan elde edilen bulgulara göre sistemin uygulanması ile ilgili sorunların giderilmesi için aşağıda yer alan önerilerin gerçekleştirilmesi yararlı olacaktır.

— Meslek mensuplarına yönelik eğitim programlarına süreklilik kazandırılmalı ve katılım teşvik edilmelidir.

— Vergi mevzuatının biraz daha sadeleştirilmesi gerekir.

— İşletmelerden muhasebeyle ilgili gerçek verilerin gelmesi sağlanmalıdır.

— Belli bir büyüklüğe ulaşan firmalarda muhasebe departmanı olduğunda sistem daha iyi uygulanabilmektedir. Firmalara, yaptıkları iş hacmine göre böyle bir departman oluşturma zorunluluğu getirilmesi ve bu departmana meslek mensuplarının desteğinin sağlanması sistemin daha iyi uygulanmasına katkı sağlayacaktır.

— Meslek mensuplarına konunun uzmanları tarafından uygulamaya yönelik seminerler verilmelidir.

— Mükelleflerin (şirket veya şahıs) resmi muhasebe ve gayri resmi muhasebe mantığı ve zihniyetinden kurtulması, mükelleflerin kurumsallaşması, fiili durumla muhasebe kayıtlarının uyumlaştırılması gerekir.

— Mükelleflere yönelik bilgilendirme çalışmaları yapılmalı, konunun önemi ve kendilerine sağlayacağı faydalar anlatılmalıdır.

Sonuç olarak iki temel problemin öncelikli olarak çözülmesi gerekmektedir. Meslek mensuplarının almış oldukları ücret ve mükelleflerin Tekdüzen Muhasebe Sistemi hakkındaki bilgi eksikliğine dayanan belge ve doküman sağlamadaki eksiklikler giderilmeli bununla ilgili eğitim çalışmalarına ağırlık verilmelidir.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

AKDOĞAN, Nalân- AYDIN, Hamdi **Muhasebe Teorileri**, Gazi Ün. Yayın No. 98, Ankara,1987.

ATAMAN AKGÜL, Başak-AKAY, Hüseyin **Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Bir Araştırma**, Türkmen Kitabevi, İstanbul,2003.

ATAMAN, Ümit **Genel Muhasebe Muhasebede Dönemsonu İşlemleri**, Cilt II, Türkmen Kitabevi, İstanbul,1998.

ATAMAN, Ümit **Muhasebe Dönem içi İşlemleri Genel Muhasebe**, 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000.

BAŞAĞAÇ, Halil ve diğerleri **Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Maliye Eski Gelirler Kontrolörleri Yardımlaşma ve Mali Eğitim Vakfı, İstanbul,1993.

CEMALCILAR, Özgül-ÖNCE, Saime **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No. 1093, Eskişehir, 1999.

ÇÖMLEKÇİ, F.- KEPEKÇİ, C. **Genel Muhasebe ve Dış Raporlama**, Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 1, 1989.

DİLEK, Şener **Doğu Anadolu Bölgesinde Özel Sektör İmalat Sanayinin Kaynak Sorunları**, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Erzurum,1982.

- İSMMMMO **Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı** , İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları No:14, 2002.
- KESKİNOĞLU, Suat **Hesap İşleri Bilgisine Giriş**, İstanbul İTİA Yayını Sayı: 143/959, 1959.
- LALİK, Ömer “Türkiye’deki Muhasebe Uygulamalarının Özellikleri” , **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl:6, Ağustos-Kasım 1980, Sayı:21–22.
- OTLU, Fikret “THP Uygulama Sürecindeki Gelişmeler Karşısında İhtiyaç Duyulan Hesaplar Üzerine Bir İnceleme” , **İnönü Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, Güz 2000, s. 84-90.
- ÖZGÜR, Feridun **Muhasebe İlkeleri**, 7. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıt. A.Ş. İstanbul, 1992.
- PEKER, Alpaslan **Modern Yönetim Muhasebesi**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayın No: 53, 1988.
- SAĞLAM, Necdet **Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.
- SERTOĞLU, R. **Muhasebe**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1969.
- SEVİLENGÜL, Orhan **Genel Muhasebe**, 12.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.



SÜRMEYEN, Yusuf - KAYA, Uğur - DAŞTAN, Abdulkerim “Tekdüzen Muhasebe Sisteminin On Yıllık Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi: Doğu Karadeniz Bölgesinde Bir Araştırma” , **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2003, Sayı:19.

TUAN, A.Kadir **Yönetim Muhasebesi**, Adana İTİA Yayını, 1976.

TÜRKO, R. Metin **Finansal Yönetim**, Erzurum Atatürk Üniversitesi Yayınları No: 765, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:100, 1994.

ULU, Ahmet “Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Geleceği”, **Ticaret Turizm Dergisi**, Yıl:4, Sayı:33, Kasım 1994.

ÜNALAN, Sedat, Halim ERGEN ve Hüseyin TOKAY, Zeki Yanık ve Levent M. Tarlan, **Genel Muhasebe**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara,1988.

ÜSTÜNEL, Bülent **Tek Düzen Hesap Planı Uygulama Kılavuzu**, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açıklaması, 2.Baskı, Denet Yayıncılık, A.Ő. İstanbul,1993.

YAĞMURLU, Duran **Muhasebe Sistemi ve Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları**, KurtiŐ Matbaacılık Ltd.Őti. İstanbul, 1997.

YALKIN, Yüksel Koğ **Genel Muhasebe İlkeler Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, 12.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.

YILDIZ, Fehmi “Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı’nın Yedi Yıllık Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi - Bir Araştırma” , **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2002, Sayı:15.

YILMAZ, Sabri “**Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Muhasebe Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi**” İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Bilim Uzmanlığı Tezi, Malatya, 1995.

Gelir Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

Sermaye Piyasası Kanunu

Türk Ticaret Kanunu

Vergi Usul Kanunu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:1

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:2

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:3

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:4

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:5

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:6

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:7

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:8

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:9

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:10

## EK - ANKET FORMU

Bu anket, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı bünyesinde hazırlanan yüksek lisans tezinin alan araştırması bölümünü teşkil edecektir. Sonuçlar genel olarak değerlendirileceği için isim yazmanız gerekmemektedir. Yardımlarınız için şimdiden teşekkür ederim.

Aşağıdaki soruları, uygun olan seçeneğin yanındaki paranteze (X) koymak suretiyle yanıtlayınız.

**1. Unvanınız?**

- Serbest Muhasebeci  
 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

**2. Yaşınız?**

- 20–35       36–50       51 ve üzeri

**3. İş tecrübeniz?**

- 0–10 yıl       11- 20 yıl       21 ve üzeri

**4. Eğitim durumunuz?**

- Lise  
 Meslek Yüksekokulu  
 Üniversite

**Aşağıdaki ifadelerle ilgili düşüncenizi, sağdaki sütunlardan uygun olanına işaret (X) koyarak belirtiniz (THP: Tekdüzen Hesap Planı).**

	Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum
<b>5.</b> Teknolojik gelişmeleri (bilgisayar ve internet teknolojileri) yeterince takip etmekteyim.					
<b>6.</b> Beyannameleri elektronik ortamda vermekteyim.					
<b>7.</b> THP bütün gerekleriyle uygulanmaktadır.					
<b>8.</b> THP'nin uygulanmasıyla hesap birliği sağlanmıştır.					
<b>9.</b> THP her türlü kurum ve işletmeye uygulanabilmektedir.					
<b>10.</b> THP'nin uygulanması zor olduğundan bilânço esasına göre defter tutmadan işletme hesabı esasına göre defter tutmaya yönelme olmuştur.					
<b>11.</b> Bilânço esasına göre defter tutma hadlerine ulaşmaktan kaçınmak için kayıt dışına yönelme olmuştur.					

<b>12.</b> Alınan muhasebe ücreti THP'nin uygulanmasında etkilidir.					
<b>13.</b> Mükellefler THP hakkında yeterli bilgiye sahiptir.					
<b>14.</b> Mali tablolar çok ayrıntılı olup, üçüncü kişilere yeterli bilgi sağlamaktadır.					
<b>15.</b> Maliye denetimleri THP'nin yaygınlaşmasında etkili olmuştur.					
<b>16.</b> Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum sağlanmasında etkili olmuştur.					
<b>17.</b> THP Basel II kriterlerine hazırlanmada etkili olmuştur.					
<b>18.</b> THP ile vergi mevzuatı tam olarak uyumlaştırılmıştır.					
<b>19.</b> Firmalar daha çok THP ye göre değil Vergi mevzuatına göre muhasebe tutmaktadır.					
<b>20.</b> Ticari kardan mali kara geçiş THP'de olmadığından uygulamada yetersiz kalmaktadır.					
<b>21.</b> THP ile Vergi mevzuatı arasındaki çelişkiler vergi ziyanına sebep olmuştur.					
<b>22.</b> THP de nazım hesaplar istenen verimi sağlamıştır.					
<b>23.</b> THP aynı kolda faaliyet gösteren firmaların karşılaştırılmasını kolaylaştırmıştır.					
<b>24.</b> Hesaplarda kesin bir ayırım olmayıp yoruma dayalı olarak kullanılmaktadır.					
<b>25.</b> THP muhasebenin temel kavramlarının uygulanmasına imkân vermektedir.					
<b>26.</b> THP'nin daha iyi uygulanması için önerileriniz:					