

**TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP
PLANININ ESKİŞEHİRDE MUHASEBE
UYGULAYICILARI AÇISINDAN UYGUNLUĞU
VE UYGULANABİLİRLİĞİ**

**Yüksek Lisans Tezi
Nuran SÜRAV**

ESKİŞEHİR

1995

T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP
PLANININ ESKİŞEHİRDE MUHASEBE
UYGULAYICILARI AÇISINDAN
UYGUNLUĞU VE UYGULANABİLİRLİĞİ**

Danışman
Prof.Dr. Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU /

Nuran SÜRAV

MASTER TEZİ

ESKİŞEHİR

1995

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	1
------------	---

Birinci Bölüm

TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANINA GENEL BİR BAKIŞ

1. TEMEL KAVRAMLAR.....	3
1.1. MUHASEBE SİSTEMİ (MUHASEBE TÜMLEMİ)	3
1.2. TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİNİN TANIMI	3
1.2.1. Tekdüzen Hesap Çerçevesinin Amacı ve Görevleri	4
1.2.2. Tekdüzen Hesap Çerçevesinin Ana Nitelikleri	4
1.2.3. Tekdüzen Hesap Çerçevesinin Temel İlkeleri	4
1.3. GENEL HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI	4
2. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN YARARLARI	5
3. TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN SAKINCALARI	5
4. BAZI ÜLKELERİN TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVELERİ	6
5. TÜRKİYEDE TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ ÜZERİNE ÇALIŞMALAR	7
6. ÜLKEMİZDE MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞMESİ	8
7. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNİN HAZIRLANMASI.....	9

İkinci Bölüm

MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ

1. 1 NOLU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ	10
1.1. GİRİŞ.....	10
1.2. DÜZENLEMENİN AMACI.....	10
1.3. DÜZENLEMENİN NİTELİĞİ.....	10
1.4. DÜZENLEMENİN KAPSAMI.....	11
1.5.. YAPILAN DÜZENLEMENİN VERGİ MEVZUATI İLE İLİŞKİSİ VE YAPTIRIMI.....	12
1.6 BİLGİSAYAR PROGRAMLARININ BAKANLIĞA GÖNDERİLMESİ.....	12
1.7 YÜRÜRLÜK.....	13
1.8 1993 HESAP DÖNEMİ İÇİNDE İHTİYARİ UYGULAMA	13
2. TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI	13
3. 1 SIRA NOLU TEBLİĞİ İZLEYEN TEBLİĞLER	27
3.1. 2 SIRA NOLU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ.....	27
3.1.1. Hesap Planında Boş Bırakılan Hesap Grupları Ve Defter-i Kebir Hesaplarının Kullanımı	27
3.1.2. Hesap Planında Yeni Oluşturulan Hesap Grupları İle Defter-i Kebir Hesapları	27
3.1.3. 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine İlişkin Düzeltmeler	30
3.1.4. Kaldırılan Hükümler.....	33
3.1.5. 2 Nolu Tebliğin Getirdikleri	34
3.2. 3 SIRA NOLU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ.....	34
3.2.1.Düzenlemenin Kapsamı	34
3.2.2. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları	34
3.2.3. 7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları	35
3.2.4. 3 Nolu Tebliğin Getirdikleri	35
3.3. 4 SIRA NOLU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ.....	36

3.3.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait, Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirimin Düzenlenmesine İlişkin Açıklamalar	3 8
3.3.2. Bildirimin Birinci Bölümünün Doldurulması	3 9
3.3.3. Bildirimin İkinci Bölümünün Doldurulması	3 9
3.3.4. Bildirimin Üçüncü Bölümünün Doldurulması	4 0
3.3.5. Toplam Alanlar.....	4 1
3.3.6. Bildirimin Gelir Vergisi Mükelleflerince Doldurulmasında Dikkat Edilecek Hususlar	4 1
3.3.7. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Durumu	4 2
3.3.8. Toplamların Karşılaştırılması ve Beyannameye Aktarılması	4 2
3.3.9. Muhasebe Standartları	4 2
3.4. 5 SIRA NOLU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ.....	4 4

Üçüncü Bölüm

TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI HAKKINDA AÇIKLAMALAR VE ELEŞTİRİLER

1. TEKDÜZEN HESAP PLANI VE AÇIKLAMALARI	4 5
2. HESAP SINIFININ SİSTEMATİĞİ.....	4 5
2.1. TEBLİĞE BAĞLI SİSTEM HAKKINDA AÇIKLAMALAR	4 6
2.1.1. Hesap Sınıfları.....	4 6
2.1.2. Hesap Grupları.....	4 7
2.1.3. Defter-i Kebir Hesapları	4 8
2.2. DEFTER-İ KEBİR HESAPLARI ALTINDA YARDIMCI HESAP AÇILMASI.....	4 9
2.3. HESAPLARIN KARAKTERLERİ	5 0
3. SİSTEMİN ESASLARI VE ÖZELLİKLERİ	5 1
4. MALİYE BAKANLIĞI SİSTEMİ HESAP PLANININ FİNANSAL (GENEL) MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİSİ VE KATKILARI.....	5 1

4.1. HESAP PLANININ ÖNGÖRDÜĞÜ FARKLI UYGULAMALAR.....	51
5. TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANININ ELEŞTİRİSİ.....	61
5.1. GENEL ANLAYIŞ.....	61
5.2. DIŞYAPI AÇISINDAN ELEŞTİRİ	61
5.3. İÇYAPI AÇISINDAN ELEŞTİRİ	63
5.4. YÖNTEM VE KURAM AÇISINDAN ELEŞTİRİ	63
5.5. MUHASEBE TÜMLEMİ YANI SİSTEMİ AÇISINDAN ELEŞTİRİ.....	64
5.6. HESAP PLANININ ELEŞTİRİSİ	64
6. MALİYET HESAPLARININ İŞLEYİŞİ VE DİĞER HESAPLARLA OLAN İLİŞKİSİ	65
7. İŞLETME TÜRLERİ İTİBARIYLA MALİYET HESAPLARININ MUKAYESESİ.....	65

Dördüncü Bölüm

TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANININ MUHASEBE UYGULAYICILARI AÇISINDAN UYGUNLUĞUNA VE UYGULANABİLİRLİĞİNE YÖNELİK ÇALIŞMA

1. UYGULAMANIN KAPSAMI.....	68
2. MUHASEBE UYGULAYICILARINA YÖNELTİLEN ANKET SORULARI.....	69
3. MESLEK GRUPLARININ ANALİZİ	73
3.1. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI VE YÜZDE OLARAK DURUM ANALİZİ.....	73
3.2. SERBEST MUHASEBECİLER İLE YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI VE YÜZDE OLARAK DURUM ANALİZİ	94
4. UYGULAMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	118
SONUÇ.....	121
FAYDALANILAN KAYNAKLAR.....	122

GİRİŞ

Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı, 26 Aralık 1992 tarihinde, Resmi Gazetenin mükerrer 21447 sayısında Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 1994 yılından itibaren uygulanması zorunlu tutulan, Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarını belirli bir düzeye getirme çabalarının başlangıcı olmuştur.

// Bu tez çalışmasının amacı, Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının, muhasebe uygulayıcıları açısından uygunluğunu ve uygulanabilirliğini araştırmak ve aksayan yönlerini tespit etmeye çalışmaktır.

Dört bölümden oluşan çalışmamın Birinci Bölümünde, Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı ile ilgili kavramlar üzerinde durulmuştur.

İkinci Bölümde, yayımlandığı günden bu yana çeşitli tartışmalara konu olmuş, 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin amacı ve niteliği üzerinde durulmuştur. Ayrıca 1 Nolu Tebliğdeki bir kısım eksiklikleri gidermek amacıyla çıkarılan diğer tebliğler de bu bölümde incelenmiştir.

Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Sisteminin esasları hakkındaki açıklamalar ve eleştiriler Üçüncü Bölümde verilmeye çalışılmıştır.

Dördüncü Bölümde ise, Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının, Muhasebe Uygulayıcıları açısından uygunluğu ve uygulanabilirliğine yönelik çalışma yapılmış, bu amaçla Eskişehir'de tesadüfi olarak (tesadüfi örnekleme) seçilen Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeciler üzerinde bir // araştırma yapılmıştır.

Tezimin hazırlanması sırasında sabır ve teşvikleri ile beni destekleyen , yoğun programları arasında bana sıkça zaman ayıran, çalışmamın yönlendirilmesinde büyük katkıları olan, Danışman Hocam Sayın, Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU'na teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca uygulama sırasındaki yardımları için Eskişehir'deki Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Serbest Muhasebecilere de, yardımlarından dolayı teşekkür ederim.

Eskişehir, Temmuz 1995

Birinci Bölüm

TEK DÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE PLANINA GENEL BİR BAKIŞ

1. TEMEL KAVRAMLAR

1.1. MUHASEBE SİSTEMİ (MUHASEBE TÜMLEMİ)

Muhasebe sistemi, birbiri ile ilişki, ilinti ve bağıntısı kaçınılmaz olan muhasebe öğeleri ve özellikle işlem muhasebesi ile işletme muhasebesi arasında sağlanan karşılıklı iletişim, uyumlu ve düzenli bütünlüktür.

İşlem muhasebesinin görevi, kurumun varlık ve sermaye durumuyla, masraf ve hasılat hareketlerine ilişkin iş olgularını çift yanlı işleme yöntemine uygun olarak işlemek, izlemek, düzenlemek ve dönem sonucunu çıkartmaktır.

İşletme muhasebesinin ve özellikle mal oluş muhasebesinin görevi ise, işletmenin iç alanında olagelen değer kıymıdanışlarını izlemek, mal oluş yerlerini hesaplamak, üretilenlerin toplam ve birim mal oluşlarını belirlemek ve kısa dönemlerde sonuçlar çıkartmaktır.

Bu iki muhasebe birbiriyle işbirliği ve iletişim yapmak, uyum ve düzen içinde olmak, birbirini bütünlük zorundadır. Bunun için çok çeşitli tümler oluşturulmuştur. Bunların başlıcaları aşırı birci, ölçülü birci, ölçülü ikici ve aşırı ikici muhasebe tümleridir. Muhasebenin temeli ve çatısı olan tek düzen hesap çerçeveleri ve mal oluş yönergeleri de bu tümlere uygun olarak yapılır.¹

1.2. TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİNİN TANIMI

Tekdüzen hesap çerçevesi, bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin tüm hesaplarını, belirli bir anlamda, belirli bir tümler içinde hesap sınıfı ve hesap kümesi olarak bölümleyen ve bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönerge dir.

¹ Mehmet YAZICI, Maliye ve Gümrük Bakanlığının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 ve Eki: Muhasebe Usul ve Esasları Üzerine, Vergi Dünyası, S.142, Haziran 1993, s.7.

1.2.1. Tekdüzen Hesap Çerçevesinin Amacı ve Görevleri

- 1- Uygulandığı ülkelerde iktisadi bütünlüğü ve işletmeler arasında hesap birliğini sağlamak;
- 2- İşletme iktisadi ve muhasebe bilimlerinde terim birliğini sağlamak;
- 3- Hesaplaşma işlerinde görev alacak kişilerin eğitimini kolaylaştırmak;
- 4- Sonuca varmayı ve karşılaştırmayı kolaylaştırmak;
- 5- Araştırmacı ve denetleyici uzmanların işlerini kolaylaştırmak;
- 6- Hesap işlerinde örgütlemeyi kolaylaştırmak.

1.2.2. Tekdüzen Hesap Çerçevesinin Ana Nitelikleri

- 1- Uyma yetenekliği,
- 2- Duruluk, açıklık ve kesin bir ayırım,
- 3- Sonucu kolay çıkarabilme.

1.2.3. Tek Düzen Hesap Çerçevesinin Temel İlkeleri

- 1- Hesap çerçevesinin biçim ve dış yapısı ile ilgili ilkeler
 - a- Harfle simgeleme (Harf sırası, başharfler, harfbellekli)
 - b- Rakamla simgeleme (Sıra rakamla, küme küme rakamla, ondalıklı rakamlarla, küme küme ondalıklı rakamlarla)
- 2- Hesap çerçevesinin iç yapısı ve kapsamı ile ilgili ilkeler
 - a- Hesaplara düşülen işlem yoğunluğu ilkesi,
 - b- Bilançoya göre bölümlenme ilkesi,
 - c- İşletmede geçen eylemlere göre bölümlenme ilkesi,
 - ç- İktisadi değer dolaşımı ilkesi.
- 3- Hesap çerçevesinin muhasebe yöntem ve kuramlarına uyumu ile ilgili ilkeler (Çift yanlı işleme yöntemine ve muhasebe kuramlarından birine uygunluk)
- 4- Hesap çerçevesinin muhasebe tümlenimi oluşturmasıyla ilgili ilkeler.

Ülke düzeyinde doğrudan ve somut tekdüzenlilik, birlik ancak Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve onu bütünleyen Envanter Yönergesi, Maloluş Yönergesi ile sağlanır. Bunlar, bir ülkede muhasebe tümlenimi oluşturur; muhasebe usul ve esaslarının, muhasebe temel kavramlarının ve ilkelerinin temelidir. Bunlara dayalı muhasebe dönem sonuçlarından, çeşitli amaçlar için çeşitli mali tablolar düzenlenir.²

1.3. GENEL HESAP PLANI VE HESAP PLANI

Genel hesap planı, belirli bir hesap çerçevesine dayanarak, aynı işi yapan kurum ve işletme topluluklarının yada birçok şubesi olan büyük kurum ve işletmelerin, ana hesaplarını “defter-i kebir hesaplarını”, belirli bir tümlenim içinde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan ve açıklayan bir yönergedir.

Hesap planı, belirli bir hesap çerçevesine yada genel hesap planına

² YAZICI, age, s.7.

dayanarak, kurum ve işletmelerde tutulan ana hesapları “defter-i kebir hesaplarına”, ara hesapları ve ayrıntı hesapları, belirli bir tümlem içinde, amaca, plana, denetime uygun bir biçimde tanımlayan kesin olarak sınırlayan ve açıklayan aynı iş olgularının sürekli ve duraksamadan aynı hesaplara işlenmesini ve aynı hesaplarda izlenmesini sağlayan özel bir yönerge dir.³

2 . TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN YARARLARI

Bir ülkede tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasının birçok açılardan yararları vardır. Bunların başlıcaları şöyle belirtilebilir:

- Hesap işlerinde birlik sağlanır,
- Aynı hesap çerçevesi, dolayısıyla aynı hesaplar her kurumda, aynı hesap kodu altında kullanılır.
- Hesap isimlerinde ve muhasebe terimlerinde birlik sağlanır.
- Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi ilişkisinde başka deyişle dar anlamda muhasebe sisteminde birlik sağlanır.
- Muhasebe organizasyonunda kolaylık sağlar.
- Muhasebe alanında eğitim ve öğretim kolaylığı sağlar.
- Kurumlar arasında muhasebe eleman transferinde, işe alışma süresini kısaltır, uyumu kolaylaştırır.
- Aynı kurumun çeşitli hesap dönemleri arasındaki karşılaştırmayı kolaylaştırır ve tutarlı sonuca ulaştırır.
- Aynı iş kolundaki öteki kurumların ya da başka kurumların bilanço, gelir tablosu sonuçlarını karşılaştırmayı kolaylaştırır.
- Vergi denetimini kolaylaştırır, çabukluk ve etkinlik sağlar.
- Kredi açısından, kurumun kredi değerliğinin belirlenmesi çabukluk ve güveni artırır.
- Çok ortaklı kurumlarda, halka açılmış kurumlarda, açıklık ve şeffaflığı artırır, yatırımcıların korunmalarına yardımcı olur.
- Uluslararası ilişkilerde, muhasebeye ilişkin konularda, ulus düzeyinde hesaplarda ve finansal tablolarda tekdüzenlik olduğunu gösterir, güvenli ve anlaşılır olmayı sağlar.
- Gerekli istatistiki verilerin toplanmasında kolaylık sağlar, bunların güvenilirliğini artırır.⁴

3 . TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNİN SAKINCALARI

Belirtilen yararlarına karşın, tekdüzen muhasebe sisteminin sakıncaları azdır.

-Tekdüzen muhasebe sistemi uygulamasına geçildiğinde bir geçiş süresi

³ YAZICI, age, s.8.

⁴ Çiğdem SOLAŞ- Ahmet Hayri DURMUŞ, Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, T.C. Anadolu Üniversitesi, İ.İ.B.F., Türkiye VII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Mayıs 1985, s.5.

gerekir, bu süre içinde bazı aksamalar görülebilir.

Bütün kurumlarda, tekdüzen muhasebe sistemi hesap planı ve finansal tabloları kullanılacağından, eski formların değiştirilmesi gerekir, bu da bazı masraflara katlanması demektir.

-Eski muhasebe sistemine alışmış elemanların, tekdüzen muhasebe sistemini uygulayabilmeleri için bu konuda eğitim ve öğretime tabi tutulmaları gerekir.

-Tekdüzen muhasebe sistemi, kurumların serbestisini sınırlandırır, onları belirli kalıplara girmeye zorlar.

-Türkiye’de yatırım yapmış yabancı kurumlar muhasebelerini genellikle merkezin muhasebe sistemine göre tutmaktadırlar, bunlarında değiştirilmesi gerekir.⁵

4. BAZI ÜLKELERİN TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVELERİ

Birçok ülke, tekdüzen muhasebe sisteminin yararına inanmış ve bu uygulamaya geçmiştir. Birçok ülkede tekdüzen muhasebe sistemi uygulamasına geçiş aşamasındadır.

Tekdüzen muhasebe sistemi fikri 1889’da A.B.D.’nde Soba Yapımcıları Ulusal Birliği tekdüzen maliyet planı yapılmasıyla ortaya atılmıştır. Daha sonra devlet kontrolü altında bulunan ve kamu hizmeti yapan kuruluşlar (publis utilities-demiryolları, gaz, su, elektrik, telefon gibi işletmeler v.b.) için 1906 yılında tekdüzen hesap planı yapılmış ve uygulanmaya başlanmıştır. 1917’de Federal Rezerv Bank, banka banker, denetçi, muhasebe örgütlerinin yararlanmaları için tekdüzen muhasebe teklifi yayımlanmıştır.

A.B.D.’nde, bütün işletmeleri içeren tekdüzen muhasebe sistemi yoktur. Ancak bunun nedenlerinden en önemlisi, bu ülkede, birçok devletlerin bütçelerinden daha büyük hacme sahip dev kurumların varlığı ve bunların muhasebe sistemlerini değiştirmede karşılaşılabilecek güçlüklerdir. Bu serbestiye karşın, A.B.D.’de bu kurumların denetimleri çok sıkı biçimde yapılmaktadır.⁶

- 1925-26 Branşlar Üzerine Hesap Planları, Sovyet Sosyalist Cumhuriyetleri Birliği; (Bu hesap planları 1940, 1954 ve 1991’de düzeltilerek yenilenmiştir.)

- 1937 “Erlas- Kontenrahmen” Emredilen Hesap Çerçevesi yada 1937 Zorunlu Hesap Çerçevesi, Almanya;

- 1943 Belçika; 1978 “Mindesteinheitskontenplans” Enazında Birlik Hesap Planları;

- 1944 Danimarka;

- 1945 İsveç;

-1947 “Einheitskontenrahmen der österreichischen Wirtschaft”

⁵ SOLAŞ-DURMUŞ, age, s.6.

⁶ SOLAŞ-DURMUŞ, age, s.7.

Avusturya İktisadının Birlik Hesap Çerçevesi, Avusturya;

- 1947 “Le plan comptable general” Genel Muhasebe Planı, Fransa;
- 1947 İsviçre;
- 1947 Norveç;
- 1961 Yunanistan

Yukarıda birkaç ülkenin hesap çerçevelerinden söz edildi. Bu ülkelerden başka iktisaden gelişmiş hemen hemen her ülke kendine uygun hesap çerçevesini yıllar önce yapmış ve uygulamaktadır.⁷

5. TÜRKİYE'DE TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ ÜZERİNE ÇALIŞMALAR

Burada kısa bir bilgi verme amacı ile Türkiye'de tek düzen hesap çerçevesi üzerine kimi çalışmalara değinilmiştir.

Bunlar, yapılış yıllarına, adlarına, yapan kurum yada kişilere göre sıralanmıştır.

- 1938-1943 yılları arası Sümerbank Hesap Planı; bu plan 1937 Alman Zorunlu Hesap Çerçevesine göre yapılmıştır; Türkiye'deki kamu ve özel kesim kurum ve işletmelerince örnek alınmıştır;

- 1963 Muhasebe Hesap Planları, Cevat Yücesoy, İstanbul'da kitap olarak yayınlanmıştır;

- 1965 Türk İşletmelerinin Tekdüzen Hesap Çerçevesi Üzerine Bir Öneri “THÇ”, Dr. Mehmet Yazıcı'nın doçentlik tezidir; kitap olarak yayımlanmıştır;

- 1965 Hesap Planları ve Tip Bilançolar, Türkiye Dokuzuncu Muhasebe Kongresince kabul edilmiş ve Kasım 1965'de Muhasebe Dergisinde yayımlanmıştır;

- 1968 Tekdüzen Hesap Planı ve Açıklamaları, İktisadi Devlet teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu, Ankara'da kitap olarak yayımlanmış ve 1973'de 27 KİT'çe uygulamaya konmuştur.

- 1984 Standart Genel Hesap Planı (SGHP), Sermaye Piyasası Kurulu 01.02.1984'de Mali Tablolarla birlikte Resmi Gazete'de yayımlanmıştır; 29.01.1986'da yeniden gözden geçirilerek yine Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- 1985 Bankalar Tekdüzen Hesap Planı, T.C. Merkez Bankası ile Yabancı Muhasebe ve Müşavirlik Şirketi'nce hazırlanmış ve 01.01.1986'da uygulamaya konmuştur.

- 1992 Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve işleyişi T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı-Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği sıra 1'e ek olarak 26.12.1992 Günlü Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Türkiye'de ayrıca bilgi toplama amacı ile mali tablo düzenlenmesi üzerine kimi çalışmalar vardır.

Bunlar da yapılış yıllarına, adlarına ve yapan kurumlara göre sıralanmıştır.

- 1957 daha doğrusu 1950 ile 1963 yılları arası Kredi İsteyenlerin

⁷ YAZICI, age, s.8.

Dolduracakları Bilanço Örneği, Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.;

- 1963 Kredi Talep Edenlerden Alınacak Hesap Vaziyeti Örneği ve İnceleme Tabloları, Türkiye Bankalar Birliği;

- 1964 İktisadi Murakabe Rehberi, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu;

- 1965 Hesap Planları ve Tip Bilançolar, Türkiye 9'uncu Muhasebe Kongresi'nce kabul edilmiş ve Kasım 1965'de Muhasebe Dergisi'nde yayımlanmıştır;

- 1968 Rapor Sistemi (Mali Tablolar), İDTYDK, Ankara'da kitap olarak yayımlanmıştır.

- 1984, 1989 Mali Tablo ve Raporlar, Sermaye Piyasası Kurulu,

-1987, 1991 Muhasebe ve Denetim Standartları, Türk Standartları Enstitüsü;

-1992 III- Mali Tablolar İlkeleri, IV- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Tebliğ 1'in eki.⁸

6. ÜLKEMİZDE MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞMESİ

Muhasebe sisteminin gelişmesi, işletmelerin dolayısıyla da ekonominin gelişmesiyle yakından ilgilidir. Nitekim ülkemizde sistemli, belirli bir hesap planına dayalı muhasebe uygulamasının Sümerbank tarafından gerçekleştirildiği bilinmektedir. Bu kurumun uyguladığı hesap planı daha sonra diğer Kamu İktisadi Teşebbüsleri tarafından da benimsenmiştir. Ülkemizde muhasebe sisteminin gelişmesinde etken olan diğer faktör de çağdaş vergi uygulamasına geçiş süreci ile başlar. Türk Ticaret Kanunu'nda defter kayıtlarının tacir lehine delil olarak kabul edilmesi esasının benimsenmesi de muhasebe tutulmasının işletmeler için gerekli olmasının diğer bir platformunu oluşturur.

Bununla birlikte, yakın zamanımıza kadar muhasebe, vergi ve diğer yasalar tarafından işletmelere yüklenen bir külfet olarak algılanmış, bir yönetim aracı olarak değerlendirilmemiştir.

İktisadi Devlet Teşekkülleri'nin ülkemiz ekonomisindeki ağırlıklı payı, bu işletmelerde uygulanan muhasebe sistemlerinin ıslahını da gereksinim olarak ortaya çıkarmıştır. Denilebilir ki, Kamu İktisadi Teşebbüsleri ülkemizde sistemli muhasebenin uygulanmasında öncülük fonksiyonunu da üstlenmişlerdir. Bankalar Kanunu'nda öngörülen "şeffaflık" ilkesi Sermaye Piyasası Kanunu'nda öngörülen "kamuyu aydınlatma" ilkesi gereği bu kanunlara tabi işletmelerde uygulanmak üzere standart hesap planları düzenlenmiş, mali tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin ilkeler tespit edilmiştir. Nihayet, sınırlı sayıda işletmeyi kapsamına alan bu gelişmeleri, bilanço usulünde defter tutan işletmelerin tamamını kapsamına alan ve 26 Aralık 1992 tarihli Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen esaslar izlemiştir.⁹

⁸ YAZICI, age, s.9.

⁹ Erdoğan ARSLAN, "İl`lerine Kavuşan Muhasebe Uygulamalarına Doğru", Türkiye XIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Küreselleşme ve Muhasebe Eğitimi, 20-22 Mayıs 1993, s.19.

7. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNİN HAZIRLANMASI

Vergi Usul Kanunu'nun 175. madde hükmü mükelleflere defterlerini ve muhasebelerini işlerin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etme serbestisini tanımıştır. Bununla birlikte, sözü edilen Kanunun mükerrer 257. maddesinde 3239 sayılı Kanunun 21. maddesiyle yapılan değişiklikle, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etme yetkisi verilmiştir. Muhasebede bir örnekliğin sağlanması ve ilkelerinin belirlenmesinin faydaları mülhaza edilerek, bu konuda çalışmalar yapmak üzere, Bakanlık bünyesinde 1988 yılında bir komisyon oluşturulmuştur. Sözü edilen komisyon çalışmalarını "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları" adı altında toplamıştır. Yapılan çalışma daha sonra 3568 sayılı Yasa uyarınca teşekkül ettirilen "Geçici Kurul" tarafından da incelenmiş ve son şekli verilmiştir. Ortaya çıkan "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları" hakkında görüşleri alınmak üzere, Üniversitelere, Sermaye Piyasası Kuruluna, Türkiye Sanayicileri ve İşadamları Derneğine, Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonuna, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği'ne ve Hazine Dış Ticaret Müsteşarlığı'na gönderilmiştir. Anılan kuruluşlardan alınan farklı görüşler çerçevesinde çalışmanın tekrar gözden geçirilmesi amacıyla yeni bir komisyon kurulmasına karar verilmiştir.

Nitekim, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Yüksek Denetleme Kurulu, Üniversiteler, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özel Kesim işletme temsilcilerinden oluşan Komisyon 1990 yılında çalışmalara başlamış, yaklaşık bir yıl süren yoğun çalışmalar sonucunda, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirlenen "Muhasebe Usul ve Esasları" nı hazırlamıştır. İşletmeye ilgi duyan kesimlerin ve akademik çevrelerin katılımıyla, uluslararası muhasebe standartlarının da gözönünde bulundurularak yapılan çalışmada bakış açısı işletme ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olmuştur.¹⁰

¹⁰ ARSLAN, age, s.20.

İkinci Bölüm

MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞLERİ

1. I NOLU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ¹¹

1.1. GİRİŞ

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257 maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak;

- a) Muhasebenin temel kavramları,
- b) Muhasebe politikalarının açıklanması,
- c) Mali tablolar ilkeleri,
- d) Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- e) Tek düzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemeler tebliğin ekini oluşturmuştur.

1.2. DÜZENLEMENİN AMACI

Bu düzenleme; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarını sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.

1.3. DÜZENLEMENİN NİTELİĞİ

Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile doğrudan ilgili olan kesim sadece o işletmenin sahip veya ortakları değildir. İşletmelerde doğrudan ilgili olan işletme sahip veya ortaklarının yanı sıra o işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler veya toplum bireyleri, kredi, finans ve yatırım kuruluşları ile çeşitli kamu kurum ve kuruluşları işletmenin faaliyet ve sonuçları ile

¹¹ R.G., 26.12.1992, S.21447, Mükerrer, s.1.

ilgilenmekte ve 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 hazırlanmış mali tablolarıdır.

Muhasebe bilgilerinin sunulduğu mali tablolara dayanılarak karar alma durumunda bulunan ilgililerin karar almalarında en önemli etken bu bilgilerin sağlıklı ve mukayese edilebilir nitelikte olmasıdır. Makro açıdan milli gelir hesapları ve benzeri istatistiklerin çıkarılmasında, kalkınma planlarının hazırlanmasında ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde, ekonomik faaliyetlerin devlet tarafından kontrol edilmesi ve yönetilmesinde muhasebe de tek düzenliğin sağlanması büyük önem arz etmektedir. Kaldı ki, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin denetlenmesinin gerekli olduğu hallerde, tek düzen hesap planı uygulamasının denetimin iş yükünü azaltacağı ve kolaylaştıracağı da açıktır.

Yapılan Düzenleme,

- a) Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
- b) Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerini karşılaştırılmasına,
- c) Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
- d) Muhasebe terim birliğinin sağlanması sureti ile anlaşılabilir olmasına,
- e) İşletmelerle, ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına, yöneliktir.

Yapılan düzenlemede öngörülen usul ve esaslara uyulması zorunlu olup, ilgili mevzuat hükümleri ile aykırılığı mali rapor ve beyannamelerinin düzenlenmesi sırasında giderilmesi işletmelerin sorumluluğundadır.

1.4. DÜZENLEMENİN KAPSAMI

Yapılan düzenlemenin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Diğer bir anlatımla, sözkonusu teşebbüs ve işletmeler bu tebliğ ile belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymak zorundadırlar. Teşebbüs ve işletmelerin kamu idare ve müesseselerine ait olması hukuki yapılarının farklılığı, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanmaları, bu mecburiyetleri yerine getirmelerine engel teşkil etmemektedir. Bu teşebbüs ve işletmelerin ticari esaslara göre faaliyet konuları itibarı ile farklı muhasebe tekniği kullanmak durumunda bulunan;

- a) Banka ve sigorta şirketleri,
- b) Özel finans kurumları,
- c) Finansal kiralama şirketleri (Factoring vb. alanlarda faaliyet gösterenler dahil),
- d) Menkul kıymet yatırım fonları aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları,

belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na "Muhasebe Politikalarının Açıklanması"na ve "Mali Tablolar İlkeleri"ne uymaları kaydıyla bu tebliğin diğer mecburiyetlerini yerine getirmekle yükümlü değillerdir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler ise sadece belirlenen "Muhasebe Temel Kavramları"na uymakla yükümlüdürler.

Muhasebe usul ve esaslarının "Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması"na ilişkin bölümünün "Temel Mali Tablolar"la ilgili kısmına uymakla yükümlü işletmeler ise bilanço esasında defter tutan ve aktif toplamı 5 milyar lira ile ticari faaliyet işlem hacmi 10 milyar lirayı arka arkaya iki yıl aşmayan;

- Ferdî işletmeler,
- Adi ortaklıklar,
- Kollektif şirketler,
- Adi komandit şirketlerdir.

Bu işletmelerin temel mali tabloların yanı sıra diğer mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin usul ve esaslara uymaları ihtiyaridir.

1.5. YAPILAN DÜZENLEMENİN VERGİ MEVZUATI İLE İLİŞKİSİ VE YAPTIRIMI

Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve ek'inde ön görülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak vergiye tabi karın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmamak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu 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 hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesapları yapacaklardır.

Belirlenen muhasebe usul ve esasları uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı SERBEST MUHASEBECİ, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU'nun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacaktır.

1.6. BİLGİSAYAR PROGRAMLARININ BAKANLIĞA GÖNDERİLMESİ

Muhasebe sistemlerini bu tebliğle öngörülen "TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ, HESAP PLANI VE İŞLEYİŞİ" ile ilgili düzenlemeleri göre yürütülen işletmelerin muhasebe kayıtlarını bilgisayar kullanarak bilgisayar programları aracılığıyla tutmaları halinde, öngörülen hesap çerçevesine bağlı kalarak uyguladıkları bilgisayar muhasebe programlarını ve hesaplarını uygulamaya başlamadan önce bunlarda yapılan değişiklikler ise değişiklik tarihinden itibaren bir ay içerisinde "Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü İstihbarat Şubesi Maltepe/Ankara" adresine göndermek zorundadırlar. Bunların

gönderilmemesi halinde haklarında Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uyarınca işlem yapılır.

1.7. YÜRÜRLÜK

Bu tebliğle getirilen Muhasebe Usul ve Esasları:

- a) Hesap dönemi takvim yılı olanlarda 1.1.1994 tarihinden,
- b) Özel hesap dönemi kullananlarda 1994 yılı içinde hesap dönemlerinin açıldığı tarihten, geçerli olmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

1.8. 1993 HESAP DÖNEMİ İÇİN İHTİYARI UYGULAMA

Yukarıdaki bölümde açıklandığı üzere, bu tebliğ kapsamına giren mükellefler bu tebliğle belirlenen Muhasebe Usul ve Esasları'na 1994 hesap döneminden başlamak üzere uymak zorundadırlar. Ancak bu mükellefler istemleri halinde 1993 hesap döneminde de muhasebe sistemlerini belirlenen usul ve esaslara uygun olarak yürütebileceklerdir.

Tebliğ olunur.¹²

2. TEK DÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI¹³

İşletmeler, muhasebe sistemlerini tek düzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmak zorundadır.

A. TEK DÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ

HESAP SINIFLARI

- 1- DÖNEN VARLIKLAR
- 2- DURAN VARLIKLAR
- 3- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 4- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
- 5- ÖZ KAYNAKLAR
- 6- GELİR TABLOSU HESAPLARI
- 7- MALİYET HESAPLARI
- 8-
- 9- NAZIM HESAPLAR

HESAP GRUPLARI

1- DÖNEN VARLIKLAR

- 10- HAZIR DEĞERLER
- 11- MENKUL KIYMETLER
- 12- TİCARİ ALACAKLAR
- 13- DİĞER ALACAKLAR
- 14-
- 15- STOKLAR
- 16-
- 17-
- 18- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI
- 19- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

¹² Ayrıntılı bilgi için bkz., R.G., 26.12.1992, S.21447 Mükerrer, s.1.

¹³ R.G., 26.12.1992, S.21447, Mükerrer, s.41.

2- DURAN VARLIKLAR

20-

21-

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

3- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30- MALİ BORÇLAR

31-

32- TİCARİ BORÇLAR

33- DİĞER BORÇLAR

34- ALINAN AVANSLAR

35-

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

4- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40- MALİ BORÇLAR

41-

42- TİCARİ BORÇLAR

43- DİĞER BORÇLAR

44- ALINAN AVANSLAR

45-

46-

47- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

48- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

49- DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5- ÖZ KAYNAKLAR

50- ÖDENMİŞ SERMAYE

51-

52- SERMAYE YEDEKLERİ

53-

54- KAR YEDEKLERİ

55-

56-

57- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

58- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI(-)

59- DÖNEM NET KARI (ZARARI)

6- GELİR TABLOSU HESAPLARI

60- BRÜT SATIŞLARI

61- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

62- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

63- FAALİYET GİDERLERİ(-)

64- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN 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)

7- MALİYET HESAPLARI

7/A SEÇENEĞİ

- 70- MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI
- 71- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
- 72- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
- 73- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
- 74- HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ
- 75- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 76- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
- 77- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
- 78- FİNANSMAN GİDERLERİ

7/B SEÇENEĞİ

- 79- GİDER ÇEŞİTLERİ

8- (SERBEST)

9- NAZIM HESAPLAR

- 90-
- 91-
- 92-
- 93-
- 94-
- 95-
- 96-
- 97-
- 98-
- 99-

0- (SERBEST)

B- HESAP PLANI

1. DÖNEN VARLIKLAR

10- HAZIR DEĞERLER

- 100- KASA
- 101- ALINAN ÇEKLER
- 102- BANKALAR
- 103- VERİLEN ÇEK VE ÖDEME EMİRLERİ
- 104-
- 105-
- 106-
- 107-
- 108- DİĞER HAZIR DEĞERLER
- 109

11- MENKUL KIYMETLER

- 110- HİSSE SENETLERİ
- 111- ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI

- 112- KAMU KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI
- 113-
- 114-
- 115-
- 116-
- 117-
- 118- DİĞER MENKUL KIYMETLER
- 119- MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

12- TİCARİ ALACAKLAR

- 120- ALICILAR
- 121- ALACAK SENETLERİ
- 122- ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 123-
- 124-
- 125-
- 126- VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 127-
- 128- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
- 129- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

13- DİĞER ALACAKLAR

- 130-
- 131- ORTAKLARDAN ALACAKLAR
- 132- İŞTİRAKLARDEN ALACAKLAR
- 133- BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
- 134-
- 135- PERSONELDEN ALACAKLAR
- 136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
- 137- DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 138- ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
- 139- ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

14 -

15- STOKLAR

- 150- İLK MADDE VE MALZEME
- 151- YARI MAMÜLLER-ÜRETİM
- 152- MAMÜLLER
- 153- TİCARİ MALLAR
- 154-
- 155-
- 156-
- 157- DİĞER STOKLAR
- 158- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 159- VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

16 -

17 -

18- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

- 180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
- 181- GELİR TAHAKKUKLARI
- 182-

- 183-
- 184-
- 185-
- 186-
- 187-
- 188-
- 189-

19- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

- 190-
- 191- İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
- 192- DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
- 193- PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
- 194-
- 195-
- 196- PERSONEL AVANSLARI
- 197- SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI
- 198- DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR
- 199- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

2. DURAN VARLIKLAR

- 20-
- 21-

22- TİCARİ ALACAKLAR

- 220- ALICILAR
- 221- ALACAK SENETLERİ
- 222- ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 223-
- 224-
- 225-
- 226- VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 227-
- 228-
- 229- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

23- DİĞER ALACAKLAR

- 230- ORTAKLARDAN ALACAKLAR
- 231- İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
- 232- BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
- 233-
- 234-
- 235- PERSONELDEN ALACAKLAR
- 236- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
- 237- DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 238-
- 239- ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

24- MALİ DURAN VARLIKLAR

- 240- BAĞLI MENKUL KIYMETLER
- 241- BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 242- İŞTİRAKLER

- 243- İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
- 244- İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 245- BAĞLI ORTAKLIKLAR
- 246- BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
- 247- BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 248- DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR
- 249- DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

25- MADDİ DURAN VARLIKLAR

- 250- ARAZİ VE ARSALAR
- 251- YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ
- 252- BİNALAR
- 253- TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR
- 254- TAŞITLAR
- 255- DEMİRBAŞLAR
- 256- DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
- 258- YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
- 259- VERİLEN AVANSLAR

26- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

- 260- HAKLAR
- 261- ŞEREFİYE
- 262- KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
- 263- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 264- ÖZEL MALİYETLER
- 265-
- 266-
- 267-DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
- 268- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
- 269- VERİLEN AVANSLAR (-)

27- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

- 270-
- 271- ARAMA GİDERLERİ
- 272- HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 273-
- 274-
- 275-
- 276-
- 277- DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
- 278- BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)
- 179- VERİLEN AVANSLAR

28- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

- 280- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
- 281- GELİR TAHAKKUKLARI
- 282-
- 283-
- 284-
- 285-
- 286-

287-
288-
289-

29- DİĞER DURAN VARLIKLAR

290-
291- GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
292- DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
293- GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLARI
294- ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
295-
296-
297- DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
298- STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
299- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30- MALİ BORÇLAR

300- BANKA KREDİLERİ
301-
302-
303- UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ
304- TAHVİL, ANAPARA, BORÇ TAKSİT VE FAİZLERİ
305- ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER
306- ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
307-
308- MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
309- DİĞER MALİ BORÇLAR

31 -

32- TİCARİ BORÇLAR

320- SATICILAR
321- BORÇ SENETLERİ
322- BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
323-
324-
325-
326- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
327-
328-
329- DİĞER TİCARİ BORÇLAR

33- DİĞER BORÇLAR

330-
331- ORTAKLARA BORÇLAR
332- İŞTİRAKLARE BORÇLAR
333- BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
334-
335- PERSONELE BORÇLAR
336-
337- DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
338-
339- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

34- ALINAN AVANSLAR

340- ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

341-

342-

343-

344-

345-

346-

347-

348-

349- ALINAN DİĞER AVANSLAR

35 -

36- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

362-

363-

364-

365-

366-

367-

368- VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

369- ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

37- BORÇ VE GİDER KARŞILAKLARI

370- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

371- DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ

372- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI (-)

373- MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI (-)

374-

375-

376-

377-

378-

379- DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

38- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

381- GİDER TAHAKKUKLARI

382-

383-

384-

385-

386-

387-

388-

389-

39- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- 390-
- 391- HESAPLANAN KDV
- 392- DİĞER KDV
- 393-
- 394-
- 395-
- 396-
- 397-
- 398- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI
- 399- DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40- MALİ BORÇLAR

- 400- BANKA KREDİLERİ
- 401-
- 402-
- 403-
- 404-
- 405- ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER
- 406-
- 407- ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
- 408- MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
- 409- DİĞER MALİ BORÇLAR

41 -

42- TİCARİ BORÇLAR

- 420- SATICILAR
- 421- BORÇ SENETLERİ
- 422- BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
- 423-
- 424-
- 425-
- 426- ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 427-
- 428-
- 429- DİĞER TİCARİ BORÇLAR

43- DİĞER BORÇLAR

- 430-
- 431- ORTAKLARA BORÇLAR
- 432- İŞTİRAKLARE BORÇLAR
- 433- BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
- 434-
- 435-
- 436-
- 437- DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
- 438- KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR
- 439- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

44- ALINAN AVANSLAR

- 440- ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

441-
442-
443-
444-
445-
446-
447-
448-
449- ALINAN DİĞER AVANSLAR

45 -

46 -

47- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

470-
471-
472- KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
473-
474-
475-
476-
477-
478-
479- DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

48- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER
481- GİDER TAHAKKUKLARI
482-
483-
484-
485-
486-
487-
488-
489-

49- DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

490-
491-
492- GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ
493- TESİSE KATILMA PAYLARI
494-
495-
496-
497-
498-
499- DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5. ÖZ KAYNAKLAR

50- ÖDENMİŞ SERMAYE

500- SERMAYE

501- ÖDENMEMİŞ SERMAYE

5 1 -

52-SERMAYE YEDEKLERİ

- 520- HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PİRİMLERİ
- 521- HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI
- 523- İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
- 524-
- 525-
- 526-
- 527-
- 528-
- 529- DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

5 3 -

54- KAR YEDEKLERİ

- 540- YASAL YEDEKLER
- 541- STATÜ YEDEKLERİ
- 542- OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER
- 543-
- 544-
- 545-
- 546-
- 547-
- 548- DİĞER KAR YEDEKLERİ
- 549- ÖZEL FONLAR

5 5 -

5 6 -

57- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

- 570- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
- 58- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)**
- 580- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
- 59- DÖNEM NET KARI (ZARARI)**
- 590- DÖNEM NET KARI
- 591- DÖNEM NET ZARARI (-)

6. GELİR TABLOSU HESAPLARI

60- BRÜT SATIŞLAR

- 600- YURTIÇİ SATIŞLAR
- 601- YURTDIŞI SATIŞLAR
- 602- DİĞER GELİRLER

61- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

- 610- SATIŞTAN İADELER (-)
- 611- SATIŞ İSKONTOLARI (-)
- 612- DİĞER İNDİRİMLER (-)
- 613-
- 614-
- 615-
- 616-

617-
618-
619-

62- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

620- SATILAN MALÜLLER MALİYETİ (-)
621- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)
622- SATILAN HİZMETLER MALİYETİ (-)
623- DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
624-
625-
626-
627-
628-
629-

63- FAALİYET GİDERLERİ (-)

630- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)
631- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)
632- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)
633-
634-
635-
636-
637-
638-
639-

64- DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR

640- İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ
641- BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ
642- FAİZ GELİRLERİ
643- KOMİSYON GELİRLER
644- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR
645- MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI
646- KAMBİYO KARLARI
647- REESKONT FAİZ GELİRLERİ
648-
649- FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR

65- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

650-
651-
652- REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)
653- KOMİSYON GİDERLERİ (-)
654- KARŞILIK GİDERLERİ (-)
655-
656-
657-
658-
659- DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)

66- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

660- KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

661- UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

67- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

670-

671- ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI

672-

673-

674-

675-

676-

677-

678-

679- DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

68- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

680- ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)

681- ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)

682-

683-

684-

685-

686-

687-

688-

689- DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

69- DÖNEM NET KARI (ZARARI)

690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI

691- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)

692- DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

7. MALİYET HESAPLARI

(7/A SEÇENEĞİ)

70- MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

700- MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

701- MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI

71- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

711- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI

712- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI

713- DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI

72- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

721- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI

722- DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI

723- DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI

73- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

- 730- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
- 731- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 732- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI
- 733- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI
- 734- GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI

74- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

- 740- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
- 741- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI
- 742- HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI

75- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

- 750- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 751- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 752- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI

76- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

- 760- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
- 761- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 762- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI

77- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

- 770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
- 771- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 772- GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI

78- FİNANSMAN GİDERLERİ

- 780- FİNANSMAN GİDERLERİ
- 781- FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI
- 782- FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI

(7/B SEÇENEĞİ)

79- GİDER ÇEŞİTLERİ

- 790- İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
- 791- İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
- 792- MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ
- 793- DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
- 794- ÇEŞİTLİ GİDERLER
- 795- VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
- 796- AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI
- 797- FİNANSMAN GİDERLERİ
- 798- GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI
- 799- ÜRETİM MALİYETİ HESABI

8- (SERBEST)

9- NAZIM HESAPLAR

0- (SERBEST)¹⁴

¹⁴ Hesap planı açıklamaları için bkz., R.G., 26.12.1992, S.21447 Mükerrer, s.54.

3. 1 SIRA NOLU TEBLİĞİ İZLEYEN TEBLİĞLER

3.1.2 SIRA NOLU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ¹⁵

3.1.1. Hesap Planında Boş Bırakılan Hesap Grupları Ve Defter-i Kebir Hesaplarının Kullanımı

1- Hesap planında belirtilen hesap grubu ve defter-i kebir (büyük defter) hesaplarının isim, kod numaraları ve sıralamaları değiştirilemez. Hesap planında boş olarak görülen 2'li kod hesap grupları, ekonomik gelişmeler ve ihtiyaçlar paralelinde Bakanlığımızca kullanılacaktır.

2- Hesap Planında boş olarak görülen 3'lü kod defter-i kebir (büyük defter) hesapları ise, ana hesap grubu ile grup hesaplarının işleyiş ve mantığına uygun olmak, niteliği ve kapsamı itibarıyla Hesap Planında belirlenmiş benzeri bir hesap bulunmamak, kullanıldığı takdirde ana hesap grubu ve hesap gruplarının bütünlük ve tutarlılığını bozmamak şartıyla serbestçe kullanılabilir.

3- Boş olan 9 Ana Hesap Grubu, Tebliğdeki muhasebe ilkelerine ve eş zamanlı maliyet tesbit etme yöntemine aykırı olmamak şartıyla yönetim muhasebesi amaçları için kullanılabilir. Bu grupta açılacak hesaplar, dönem sonlarında ilgili hesaplarla karşılaştırılarak kapatılır ve mali tablolara intikal ettirilmez.

3.1.2. Hesap Planında Yeni Oluşturulan Hesap Grupları İle Defter-i Kebir Hesapları

Bakanlığımıza intikal eden ihtiyaçlar gözönünde bulundurularak aşağıda belirtilen yeni hesaplar açılmıştır.

1. "127- DİĞER TİCARİ ALACAKLAR

İşletmenin ticari faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen tahsili gecikmiş alacaklar (henüz şüpheli alacak niteliğini kazanmayanlar) ve diğer çeşitli senetsiz ticari alacaklar bu hesapla izlenir.

İşleyişi:

Yukarıda belirtilen alacaklar bu hesaba borç; tahsil veya mahsup işlemi yapıldığında ilgili hesaplara karşılık, bu hesaba alacak kaydedilir."

2. "17- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

Bu grup, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin, bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaların izlendiği hesaptır."

3. "170-178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar projeler bazında izlenir.

İşleyişi:

¹⁵ H.Atilla ÖZBANK, Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolara Açıklamaları ile Örnekli Uygulama Klavuzu, 2. Baskı, Özbank Yayıncılık Ltd. Şti., İstanbul 1995, s.807.

İşletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri ile ilgili giderleri, “741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” ve faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları ise “751, 761, 771 ve 781” kod numaralı yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.

Bu hesaplarda oluşan maliyet, geçici kabul yapıldığında “622- Satılan Hizmet Maliyeti” hesabına devredilir.

İnşaat ve onarım işinin proje bazındaki sayısı, her bir inşaatın 170-178 hesap aralığında açılacak hesaplar üzerinde defter-i kebir düzeyinde izlenmesine imkan vermeyecek kadar fazla ise, her proje yardımcı defter düzeyinde izlenebilir. Bu durumda her bir proje için tutlacak yardımcı defterler, defter-i kebir hükmündedir.”

4. “179- TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR

Bu hesap, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler tarafından, taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının yada tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda, taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır.”

5. “190- DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ

Bir dönemde indirilmeyen ve izleyen döneme devreden katma değer vergisinin kaydedildiği ve izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

“191- İNDİRİLECEK KDV” hesabının “391- HESAPLANAN KDV” hesabı ile karşılaştırılmasından sonraki bakiyesi dönem sonlarında sözkonusu hesaba karşılık bu hesaba borç, izleyen dönem veya dönemlerde yapılacak indirimler alacak kaydedilir. “291- GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV” hesabından, “191- İNDİRİLECEK KDV” hesabına aktarılan tutarlar indirilme dönemlerinden önce bu hesaba intikal ettirilmez.

6. “195- İŞ AVANSLARI

İşletme adına mal ve hizmet satın alacak, işletme adına bir kısım gider ve ödemeleri yapacak personel ve personel dışındaki kişilere verilen iş avanslarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Avans verildiğinde bu hesaba borç; avans alanın ibraz ettiği harcama veya ödeme belgelerine dayanılarak ilgili hesapların borcu karşılığında, bu hesaba alacak kaydedilir.”

7. “295- PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR

İzleyen yıldan sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek olan peşin ödenen vergi ve fonların izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Gelecek dönemden daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek nitelikteki vergi ve fonlar ödendiğinde bu hesaba borç yazılır. İndirilme süresi bir yılın altına inen vergi ve fonlar bu hesabın alacağına karşılık, “193- Peşin

Ödenen Vergi ve Fonlar" hesabına aktarılır."

8. "35- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

Bu grup, yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendikleri işlerden, gerçekleştirdikleri kısım karşılığında aldıkları hakedişlerin izlendiği hesapları kapsar."

9. "350- 358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hakediş bedellerinin izlendiği hesaplardır. Bu hesaplar "170-178" hesaplara paralel olarak düzenlenir.

İşleyişi:

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri bu hesaplara alacak olarak yazılır. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir."

10. "393- MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI

Merkezin şubelerle, şubelerin merkezle veya kendi aralarında borç ve alacak ilişkilerinin izlendiği borçlu ve alacaklı olarak çalışan hesaptır. Bu hesap dönem içinde kullanılır, füzyon da kapatılır.

İşleyişi:

Merkezin şubelerden, şubelerin diğer şubelerden veya merkezden olan alacakları bu hesaba borç, borçları da alacak kaydedilir.

11. "645- MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI

Menkul kıymet karlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Menkul kıymetler satıldığında, satış değeri ile maliyet değeri arasındaki olumlu fark bu hesaba alacak yazılır."

12. "646- KAMBIYO KARLARI

Kambiyo karlarının izlendiği hesaptır. (İhracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları bu hesaba değil "601- YURT DIŞI SATIŞLAR" hesabına aktarılır.)

İşleyişi:

Kambiyo işlemlerinden doğan karlar bu hesaba alacak yazılır."

13. "647- REESKONT FAİZ GELİRLERİ

Reeskont faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

İşletmenin senetli borçlarının dönem sonu itibarıyla yapılan reeskont işlem faiz geliri ile; alacak senetleri reeskontunun, izleyen dönem başında iptalinden ortaya çıkan faiz gelirleri bu hesaba alacak yazılır."

14. "655- MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI(-)

Menkul kıymet satış zararlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi:

Menkul kıymetler satıldığında, satış değeri ile maliyet değeri arasındaki olumsuz fark bu hesaba borç yazılır."

15. "656- KAMBIYO ZARARLARI(-)

Kambiyo zararlarının izlendiği hesaptır. (Borçlanma ile ilgili kur farkları bu hesaba alınmaz, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.)

İşleyişi:

Kambiyo işlemlerinden doğan zararlar bu hesaba borç yazılır.

Yukarıda açıklanan yeni hesaplar mali tablolarında, ilgili hesap grubu ve kalemlerinde Tekdüzen Muhasebe İlkelerine göre aynen yer alacaktır.

3.1.3.1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine İlişkin Düzeltmeler

1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde aşağıdaki düzeltmeler yapılmıştır.

1. "e SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU" başlıklı bölümün "E Mamül Stoklarında Değişim" pragrafı aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir.

"Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri ve yarı mamül kullanım tutarlarının toplamı üretim maliyetini verir. Dönem başı mamül stoku ile dönem sonu mamül stoku ve mamüllerinin bir bölümünü iç tüketimde kullanan işletmelerde, sözkonusu tüketim miktarının toplamı arasındaki fark "Mamül Stoklarında Değişim" tutarını oluşturur. Bu tutarın üretim maliyetine eklenmesi veya çıkarılması ile satılan mamül maliyetine ulaşılır.

2. "f- GELİR TABLOSU DİPNOTLARI" bölümünün 9 numaralı dipnotu aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir.

"Maliyet hesaplama sistemleri (safha veya sipariş) ve stok değerlendirme yöntemleri (ağırlıklı ortalama maliyet, ilk giren ilk çıkar, hareketli ortalama maliyet v.s. gibi)"

3. "e- ÖZKAYNAKLAR DEĞİŞİM TABLOSU KALEMLERİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR" bölümünün, "İ- Kar Dağıtımı" açıklamasının 2 ve 3'üncü paragrafları aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir.

"Bunun dağılım şöyle olmuştur.

- Yasal yedeklere aktarılan	2412
- Olağanüstü yedeklere aktarılan	<u>6524</u>
	8936
Dağıtılan temettü	<u>9379</u>
	18315

Yedeklere devredilen tutarlar, yedek akçeleri artırdığından bu sütunlarda artı olarak gösterilmiştir. Kar dağıtımı tutarı ise dönem net karı (zararı) sütununda parantez içinde (9379 TL.temettü olarak dağıtılan, 8936 TL. yedekler aktarılan) gösterilmiştir.

4. "EK TABLO 6"da yer alan "FON KAYNAKLARI" bölümündeki "6" nolu kalem "5"nolu kalemle yer değiştirecektir.

5. "A TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ" başlığı altında aşağıdaki cümle eklenmiştir

“Tekdüzen hesap çerçevesindeki hesap sınıfları; bilanço ve gelir tablosundaki gruplama ve sıralama paralelinde aşağıdaki gibi düzenlenir.”

6. “A- TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ” başlığı altındaki “HESAP SINIFLARI” bölümünün, 3 ve 4 numaralı kalemlerindeki “Yabancı Varlıklar” ibaresi “Yabancı Kaynaklar” olarak düzeltilmiştir.

7. “23 DİĞER ALACAKLAR” hesap grubuna dahil defter-i kebir hesaplarının kodları aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir.

230

231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR

232 İŞTİRAKLERDEN ALCAKLAR

233 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

234

235 PERSONELDEN ALACAKLAR

236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

237 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

238

239 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI(-)

8. “339 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR” hesabı, “336- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR” olarak düzeltilmiştir.

9. “398 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI” hesabı, “397- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI” olarak düzeltilmiştir.

10. “439- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR” hesabı, “436- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR” olarak düzeltilmiştir.

11. “492- GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ” hesabının ismi “GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ” olarak düzeltilmiştir.

12. “652- REESKONT FAİZ GİDERLERİ(-)” hesabı, “657- REESKONT FAİZ GİDERLERİ(-)” olarak düzeltilmiştir.

13. “191- İNDİRİLECEK KDV” hesabının işleyişine ilişkin açıklama aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir:

“Mal ve hizmet alımlarından doğan indirilecek katma değer vergisi bu hesaba borç, mevzuat gereği yapılan indirimler ve hesaba yapılan düzeltmeler ile indirilemeyen ve “190- DEVREDEN KDV” hesabına aktarılan borç bakiyesi bu hesaba alacak yazılır.”

14. “193- PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR” hesabına ilişkin açıklama aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir.

“Mevzuat gereğince peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonların kayıt ve takip edildiği hesaptır.”

İşleyişi:

Peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonlar, bu hesaba borç yazılır. Dönem sonunda tahakkuk edecek gelir veya kurumlar vergisi ile fon karşılıklarından yapılacak

olan indirimi teminen "37- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI" grubunda bulunan "371- DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE GİDER YÜKÜMLÜLÜKLERİ" hesabının borcuna aktarılır. Ancak aktarılacak tutar "370- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI" hesabının tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar, dönem sonunda bu hesabın bakiyesi olarak kalır.

15. "196- PERSONEL AVANSLARI" hesabının altındaki açıklamanın birinci paragrafı aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir:

"Personel ve işçilerin maaş, ücret ve yolluklarına mahsuben önceden ödenen avansların izlendiği hesaptır."

16. "231- ORTAKLARDAN ALACAKLAR" hesabına ilişkin açıklama aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir:

"İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısı ile (ödünç verme ve benzeri nedenlerle ortaya çıkan) ortaklardan (ferdi işletmelerde işletme sahibinden) alacaklı bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır."

17. "331- ORTAKLARA BORÇLAR" hesabına ilişkin açıklamanın birinci paragrafı aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir:

"İşletmenin, esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklara (ferdi işletmelerde işletme sahibine) borçlu bulunduğu tutarların izlendiği hesaptır."

18. "373- MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI" hesabının açıklaması aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir:

"Aylık maliyetlerin belirlenmesinde, gelecek aylarda kesin tahakkuku yapılacak giderlerle aylık maliyetlere pay verilmesinde, tamir-bakım, ikramiyeler, finansman giderleri vb. giderlere ilişkin tahmini gider karşılıklarının izlendiği hesaptır."

19. "391- HESAPLANAN KDV" hesabına ilişkin açıklamanın "İşleyişi:" başlığı altındaki ikinci paragrafı aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir:

"Hesaplanan katma değer vergisi bu hesaba alacak kaydedilir. Düzeltmeler bu hesaba borç kaydedilir. Vergilendirme dönemi itibariyle bu hesabın bakiyesi "191- İNDİRİLECEK KDV" ve/veya "190- DEVREDEDEN KDV" hesaplarının bakiyesinden fazla olduğu takdirde vadesinde ödenmek üzere "360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR" hesabına aktararak kapatılır."

20- "60- BRÜT SATIŞLAR" hesabına ilişkin açıklamalara aşağıdaki paragraf eklenmiştir:

"Holding ana şirketinin, kendine bağlı yurtiçi ve yurtdışı ortaklarından elde ettiği gelirler ana şirketin esas faaliyet gelirini oluşturduğundan bu bölümdeki hesaplarda izlenir."

21. "649- FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR" hesabının ismi "DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR" olarak değiştirilmiş ve hesaba ait açıklama aşağıdaki gibi düzeltilmiştir:

"Yukarıdaki hesaplar kapsamına girmeyen diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelir ve karların izlendiği hesaptır."

22. "657- REESKONT FAİZ GİDERLERİ(-)" hesabının açıklaması aşağıdaki gibi düzeltilmiştir:

"İşletmenin senetli alacaklarının dönem sonu itibariyle yapılan reeskont faiz giderleri ile borç senetleri reeskontunun, izleyen dönem başında iptalinden ortaya çıkan faiz giderlerinin izlendiği hesaptır."

23. "659- DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)" hesabına ait açıklama aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir:

"Yukarıdaki hesaplar kapsamına giremeyen diğer olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararların izlendiği hesaptır."

24. "7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI" bölümüne ilişkin açıklamanın birinci cümlesi aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir:

"Tebliğin IV- DÜZENLEMENİN KAPSAMI bölümüne göre; ek mali tabloları düzenlemek durumunda olan üretim ve hizmet işletmeleri için zorunlu olan 7/A seçeneğinde; giderler, esas defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir."

25. "76- PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ" grubuna ilişkin açıklama aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir:

"Bu grup, pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetleri ile ilgili gider, yansıtma ve fark hesaplarından oluşur."

26. "770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ" hesabına ait açıklamanın son cümlesi "Dönem sonlarında bu hesap, 771- Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır" şeklinde düzeltilmiştir.

27. "7/B SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI" bölümüne ait açıklamanın birinci paragrafı aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir:

"Ek mali tablo düzenlemek zorunda olmayan ticaret işletmeleri, küçük hizmet işletmeleri ve küçük üretim işletmelerinden isteyenler, giderlerin izlenmesinde bu seçeneği uygular."

28. 7/B seçeneğindeki "79- GİDER ÇEŞİTLERİ" grubunda yer alan iki hesabın ismi aşağıdaki şekilde düzeltilmiştir.

"791- İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ"

"792- MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ"

29. "7/B seçeneğindeki "Hesapların İşleyişi" bölümünün son paragrafının, "798 ve 799 nolu hesaplar dönem sonlarında karşılaştırılarak kapatılır" şeklindeki son cümlesi, "798 ile 790-797 numaralı hesaplar dönem sonlarında karşılaştırılarak kapatılır" olarak düzeltilmiştir.

Bu tebliğ ile yapılan tüm değişiklik ve düzeltmeler, aynı paralelde mali tablolara yansıtılır.

3.1.4. Kaldırılan Hükümler

Yapılacak yeni bir düzenlemeye kadar, bilgisayar muhasebe programları ve hesap planları ile bunlarda yapılacak değişikliklerin Bakanlığımıza gönderilmesi zorunluluğu uygulamadan kaldırılmıştır.

Tebliğ olunur.

3.1.5.2 Nolu Tebliğin Getirdikleri

- a) Hesap planında adlandırılmış olan hesap grup ve hesap adlarının, numaralarının ve yerlerinin değiştirilemeyeceği esası getirilmiştir.
- b) Boş hesapların nasıl kullanılabileceğine dair bazı kurallar getirilmiştir.
- c) Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olanlar başta olmak üzere hesap planında yeni bazı hesaplar adlandırılmış, bazılarının adı değiştirilmiştir.
- d) Bazı hesaplar adındaki açıklamalar değiştirilmiştir.
- e) Hesap plan ve programlarının Maliye Bakanlığına gönderilmesi zorunluluğu kaldırılmıştır.
- f) Hangi işletmelerin, maliyet hesapları ile ilgili 7/A yada 7/B seçeneklerini kullanacaklarına dair açıklamalar getirilmişse de bu husus aydınlatılamamış, daha da anlaşılmaz duruma getirilmiştir.¹⁶

3.2.3 SIRA NOLU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ¹⁷

3.2.1. Düzenlemenin Kapsamı

1 Sıra Numaralı Tebliğ'in "IV- DÜZENLEMENİN KAPSAMI" başlığı altında yer alan dördüncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Bilanço esasına göre defter tutan ve bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar lirayı ve net satışlar toplamı 50 milyar lirayı aşmayan işletmeler, Muhasebe Usul ve Esaslarının "Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması"na ilişkin bölümünün "Temel Mali Tablolar"la ilgili kısmına uymakla yükümlüdür."

Bu değişiklik ile ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan işletmelerin belirlenmesinde, aktif toplamı ve net satışlarının toplamının belirli bir rakamı aşması kriteri getirilmiştir.

Buna göre, kuruluş şekli ne olursa olsun bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar liranın ve net satışlar toplamı 50 milyar liranın altında kalan işletmeler ek mali tabloları düzenlemek zorunda değillerdir. Aktif toplamı ve net satışlar toplamı yukarıda belirtilen rakamları aşan işletmeler ise temel mali tabloların yanısıra ek mali tabloları da düzenlemek mecburiyetindedirler.

3.2.2. 7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları

Tebliğin "7/A SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI" başlığı altında yer alan ilk paragrafının birinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar lirayı ve net satışlar toplamı 50 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri için zorunlu olan 7/A

¹⁶ Hasan DOĞAN, 2 ve 3 Nolu Muhasebe Sistemi Genel Tebliğlerinden Sonra Muhasebe Sistemimizin Durumu, Vergi Dünyası, S.160, Aralık 1994, s.21.

¹⁷ ÖZBANK, age, s.817.

seçeneğinde giderler esas defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir.”

7/A seçeneğini uygulamak zorunda olan işletmelerin tesbitinde kullanılan kriterleri netleştiren bu değişiklik ile bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar lirayı veya net satışlar toplamı 50 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri için 7/A seçeneği zorunlu hale getirilmiştir. Aktif toplamından maksat 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan bilançoların aktif toplamı ve net satışlardan maksat aynı Tebliğ ekinde yer alan gelir tablosundaki “C- Net Satışlar”dır. Şu anda giderlerinin izlenmesinde 7/A seçeneğini uygulayan ancak bu Tebliğ ile kriter olarak kullanılan rakamların artırılması nedeniyle 7/B seçeneğini uygulama imkanı ortaya çıkan işletmeler hesap dönemi sonuna kadar 7/A seçeneğini uygulamaya devam edeceklerdir. Bu işletmeler dilerlerse gelecek hesap dönemi başından itibaren 7/B seçeneğini tercih etmek imkanına sahiptirler.

3.2.3. 7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları

Tebliğin “7/B SEÇENEĞİNDE MALİYET HESAPLARI” başlığı altında yer alan ilk paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirmiştir.

“Ticaret işletmeleri ile bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar liranın ve net satışlar toplamı 50 milyar liranın altında kalan üretim işletmelerinden isteyenler, giderlerin izlenmesinde bu seçeneği uygular”

Aktif ve net satışlar toplamı yukarıda belirtilen rakamların altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri ile aktif ve net satış toplamı ne olursa olsun ticaret işletmeleri için 7/A seçeneği zorunlu değildir. Bu işletmeler 7/A ve 7/B seçeneğinden herhangi birini tercih edebilirler.

Tebliğ olunur.

3.2.4.3 Nolu Tebliğin Getirdikleri

a) Aktif Toplamı 25 Milyar Lirayı Aşmayan İşletmelerin Yalnız Temel Mali Tabloları Düzenleyeceklerine Dair Değişiklik:

1 nolu tebliğe göre aktif toplamı 5 milyar lirayı aşan şahıs şirketleri ve ferdi teşebbüsler ile aktif toplamı ne olursa olsun bütün sermaye şirketleri, bütün mali tabloları düzenlemek zorunda idiler. 3 nolu tebliğ ile ise aşağıdaki hüküm getirilmiştir;

«Bilanço esasına göre defter tutan ve bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar lirayı ve net satışları toplamı 50 milyar lirayı aşmayan işletmeler, Muhasebe Usul ve Esaslarının "Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması"na ilişkin bölümün "Temel Mali Tablolar"la ilgili kısmına uymakla yükümlüdürler.»

Bu hükümler karşısında, işletmenin hukuki şekli ne olursa olsun sermaye şirketleri dahil, 1993'de aktif toplamı 25 milyar lirayı net satışları toplamı 50 milyar lirayı aşmayan bütün işletmeler, 1994'de yalnız Temel Mali Tabloları,

yani bilanço ve gelir tablosunu düzenleyeceklerdir. Dolayısıyla Satışların Maliyeti, Fon Akımı, Nakit Akımı, Kar Dağıtım ve Öz Kaynak Değişim Tablolarını düzenlemeyeceklerdir.

b) Aktif Toplamı 25 Milyar Lirayı Aşmayan İşletmelerin Diledikleri Maliyet Hesaplarını Kullanabileceklerine Dair Değişiklik:

1 nolu tebliğin "7/A Seçeneğinde Maliyet Hesapları" başlığı altında yer alan ilk paragrafın birinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"Bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar lirayı veya net satışlar toplamı 50 milyar lirayı aşan üretim ve hizmet işletmeleri için zorunlu olan 7/A seçeneğinde giderler, esas defterlerde fonksiyon esasına göre belirlenmiştir."

Bu değişiklikten sonra hukuki şekli ne olursa olsun 1994 yılında aktif toplamı 25, satışlar toplamı 50 milyar lirayı aşmayan üretim ve hizmet işletmeleri, 1995 yılında dilerlerse maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre yapmayabileceklerdir. 1994 yılında giderlerinin izlenmesinde 7/A seçeneğini uygulamakta olan, fakat 1993 yılındaki ciro ve aktif toplamları nedeni ile 3 nolu tebliğ gereğince 7/B seçeneğini uygulama olanağına sahip olan işletmeler, 1994 sonuna kadar 7/A seçeneğini uygulamaya devam edecekler, dilerlerse 1995 dönemi başında başlayarak 7/B seçeneğine göre uygulama yapabileceklerdir.

c) Ticaret İşletmeleri, Küçük Üretim ve Hizmet İşletmelerinin Maliyet Hesaplarını 7/B Seçeneğine Göre Yapabileceklerine Dair Değişiklik

1 nolu tebliğin "7/B Seçeneğinde Maliyet Hesapları" başlığı altında yer alan ilk paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

"Ticaret işletmeleri ile bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar liranın net satışlar toplamının 50 milyar liranın altında kalan üretim ve hizmet işletmelerinden isteyenler giderlerinin izlenmesinde bu seçeneği uygular".

Bu değişiklikten sonra aktif toplamları yukarıda belirtilen rakamların altında kalan üretim ve hizmet işletmeleri ile aktif ve net satış toplamaları ne olursa olsun ticaret işletmeleri için 7/A seçeneği zorunlu değildir. Bu işletmeler dilerlerse 7/A ve 7/B seçeneklerinden herhangi birini tercih edebilirler.¹⁸

3.3 4 SIRA NOLU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ¹⁹

Bilindiği üzere, 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1.01.1994 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre tanzim ettikleri mali tablolarını ilk defa, 1994 yılına ait olup, 1995 yılında verilmesi gereken beyannamelere ekleyeceklerdir.

¹⁸ DOĞAN, age, s.22.

¹⁹ R.G., 18.3.1995, S.22231, s.11.

1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile uygulamaya konulan Muhasebe Usul ve Esasları, işletmelerin faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacını taşımaktadır. Söz konusu düzenleme, vergi mevzuatı ve uygulamasından tamamen bağımsız olarak ve vergisel kaygılar ön planda tutulmaksızın hazırlanmıştır. Bu itibarla Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde vergi mevzuatına kıyasen farklılık gösteren düzenlemeler yer almaktadır.

Vergi mevzuatına göre alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması mükellefin isteğine bırakılmasına rağmen, 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre reeskont işlemlerinin zorunlu olması veya vergi mevzuatında kıdem tazminatları için karşılık ayrılması öngörülmemişken tebliğde, kıdem tazminatları karşılığı hesabının kullanılmasının zorunluluğu bu çelişkilere örnek olarak verilebilir.

Keza, alınan ya da verilen ileri tarihli çekler vergi uygulamasında normal çek olarak kabul edilirken, Muhasebe Sisteminde “özün önceliği kuralı” gereğince alacak ya da borç senedi olarak kabul edilmekte ve reeskonta tabi tutulmaktadır.

Bu itibarla, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler, vergi mevzuatı ve uygulaması ile ilgili hiçbir hususu düzenlememekte veya değiştirmemektedir. Bu düzenlemeler sadece muhasebe sisteminin işleyişini açıklamaya yöneliktir. Mükelleflerin bu hususa özellikle dikkat etmeleri ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminin bazen vergi mevzuatına aykırı hususlar da içerdiğini gözden uzak tutmamaları gerekmektedir.

Nitekim bu husus, 1 sıra No. lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin, “V- YAPILAN DÜZENLEMENİN VERGİ MEVZUATI İLE İLİŞKİSİ VE YAPTIRIMI” başlıklı bölümünde “bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve ekinde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak, vergiye tabi karın tesbiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri gözönünde bulundurmamak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek olan mali tabloların tekliği değiştirilemez olup; işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tesbitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır.” şeklinde ifade edilmiştir.

Buna göre, muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak tanzim edilecek mali tablolarda yer alacak Dönem Karı (Ticari Kar) veya Zararı ile vergiye matrah olacak Kar (Mali Kar) veya Zarar arasında meydana gelecek fark, bilanço ya da gelir tablosu üzerinde giderilmeyecek, vergiye tabi safi kazanç, mükellefler

tarafından mali tablolar dışında hesaplanacaktır. Bu düzenleme ve hesaplama işleminde mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla Bakanlığımızca, bu Tebliğe ekli "Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükellefler Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim" geliştirilmiş ve basımı yapılarak yıllık gelir vergisi beyannameleriyle birlikte illere illere gönderilmiştir.

Gelir vergisi mükellefleri, mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre oluşacak Ticari Kar'dan Mali Kar'a ulaşmak için gerekli hesaplamaları bu bildirim üzerinde yapacaklar ve yıllık gelir vergisi beyannamelerine ekleyeceklerdir.

Bu bildirim, sadece bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri tarafından doldurulacaktır.

Bildirim düzenlenmesine ilişkin açıklamalar aşağıda yer almış bulunmaktadır.

3.3.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim Düzenlenmesine İlişkin Açıklamalar

Bildirim, 3 ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, gelir tablosunun "Dönem Kar'ı veya Zararı" kısmında yer alan tutarlara tahsis edilmiştir. Bir başka anlatımla, bu bölüme 690- Dönem Karı veya Zararı hesabının bakiyesi kaydedilecektir. Bu bölüm bildirimde 1 rakam ile kodlanacaktır. Mükellefler gelir tablosundaki Dönem Kar'ını veya Zarar'ını bu bölümdeki ilgili sütuna aktaracaklardır.

İkinci bölüm, 1 ve 2 rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki "Ticari Kara İlave Edilecek Gider ve İndirimler" bölümüdür. Bu bölüme, Muhasebe Sistemine göre gider veya indirim olarak Ticari Kar'ın tesbitinde dikkate alınan ancak, vergi kanunlarına göre gider ya da indirim olarak kabul edilmeyen ve bu nedenle Ticari Kar'a ilave edilmesi gereken gider ve indirimler kaydedilecektir.

Üçüncü bölüm ise, 2 ve 3 rakamları ile kodlanan alanlar arasındaki "Ticari Kar'dan İndirilecek Kazanç ve İratlar" bölümüdür. Bu bölüme, Muhasebe Sistemi gereğince Ticari Kar'ın içinde yer alan ancak, vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen kazanç ve iratlar yazılacaktır. Bu bölümde yer alan kalemler Mali Kar'ın tesbitinde, Ticari Kar'dan indirilmesi gereken kalemdir.

2 rakamı ile kodlanan alana "Ticari Kar'a İlave Edilecek Gider ve İndirimler" bölümünde yer alan kalemlerin toplamı, 3 rakamı ile kodlanan alana ise "Ticari Kar'dan İndirilecek Kazanç ve İratlar" bölümünde yer alan kalemlerin toplamı kaydedilecektir.

Mükellefler sadece ihtiyaçları olan alanları dolduracaklar, kullanılmayan alanlar boş bırakılacaktır.

3.3.2. Bildirimin Birinci Bölümünün Doldurulması

Gelir tablosunda Dönem Kar'ı var ise, bu rakam Bildirimin birinci bölümündeki (+) işaretinin sağ tarafına, Dönem Zararı var ise (-) işaretinin sağ tarafına kaydedilecektir.

3.3.3. Bildirimin İkinci Bölümünün Doldurulması

1-Satış İndirimleri

Bildirimin ikinci bölümünün "Satış İndirimleri" altında yer alan "Satıştan İadeleri" satırına, Muhasebe Sistemine göre 610- Satıştan İadeler Hesabına borç kaydedilen ve belgelendirilmediği için veya başka herhangi bir nedenle vergi mevzuatına göre satıştan iade olarak kabul edilmeyen tutarlar; "Satış İskontoları" satırına, 611- Satış İskontoları Hesabına borç kaydedilen ve vergi mevzuatına göre iskonto olarak kabul edilmeyen tutarlar; "Diğer İndirimler" satırına, 612- Diğer İndirimler Hesabına borç kaydedilen ve vergi mevzuatına göre indirim olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir. Bu satırlar, halen yürürlükte bulunan vergi mevzuatı gözönünde bulundurulduğunda fazla kullanım alanı olmayan sütunlar olarak karşımıza çıkabilecektir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki temel yapıyı bozmamak ve teorik olarak, bu kalemlere ilişkin olarak vergi mevzuatı ile Muhasebe Sistemi arasında farklılıklar olabileceği gözönünde bulundurularak Bildirime dahil edilmişlerdir. Kaydedilecek bir tutar bulunmaması halinde diğer satırlarda olduğu gibi bu satırlar da boş bırakılacaktır.

2- Satışların Maliyeti

"Satışların Maliyeti" altında yer alan satırlara sırasıyla, 620- Satılan Mamüller Maliyeti, 621- Satılan Ticari Mallar Maliyeti, 622- Satılan Hizmet Maliyeti ve 623- Diğer Satışların Maliyeti hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen ve yukarıdaki maliyetlere yansıyan tutarlar kaydedilecektir.

3- Faaliyet Giderleri

"Faaliyet Giderleri" altında yer alan satırlara, yıl içinde 630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 631- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri ve 632- Genel Yönetim Giderleri hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir.

4- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar

"Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" alanında yer alan satırlara, yıl içinde 653- Komisyon Giderleri, 654- Karşılıklı Giderleri, 655- Menkul Kıymet Satış Zararları, 656- Kambiyo Zararları, 657- Reeskont Faiz Giderleri ve 659- Diğer Gider ve Zararlar hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir. Eğer bir mükellef, Muhasebe Sistemine göre 121- Alacak Senetleri Hesabında kayıtlı alacaklarını reeskonta tabi tutarak hesaplanan reeskont miktarını, 657- Reeskont Faiz Giderleri Hesabına kaydetmiş ve Vergi Usul Kanununun 281'inci

maddesinin ikinci fıkrası hükmünden yararlanmak istemiyorsa, bu tutarın vergiye matrah olacak kar'ın tespitinde Ticari Kar'a ilave edilmesi gerektiği için bildirim "Reeskont Faiz Giderleri" sütununa kaydedilecektir.

5- Finansman Giderleri

"Finansman Giderleri" alanında yer alan satırlara, 660- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri ve 661- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri hesaplarına borç kaydedilen tutarlardan vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyenler aktarılacaktır.

6- Olağan Dışı Gider ve Zararlar

Bildirim "Olağan Dışı Gider ve Zararlar" alanında yer alan satırlara 680- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları, 681- Önceki Dönem Gider ve Zararları ve 689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesaplarına borç kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmeyen tutarlar kaydedilecektir.

3.3.4. Bildirimin Üçüncü Bölümünün Doldurulması

1- Brüt Satışlar

Bildirim üçüncü bölümünün "Brüt Satışlar" alanında yer alan satırlara, 600- Yurtiçi Satışlar, 601- Yurtdışı Satışlar ve 602- Diğer Gelirler Hesabına alacak kaydedilen ancak, vergi mevzuatına göre vergiden istisna edilen tutarlar aktarılacaktır. Muhasebe Sisteminde, işletmenin ana faaliyet konusuyla ilgili gelir hesapları bu üç hesaptan oluşmaktadır. Bu itibarla, işletmelerin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak elde ettikleri gelir ve hasıllardan, vergi kanunlarına göre vergiden istisna edilenler ilgili sütuna kaydedilerek vergiye matrah olacak Kar'ın içinde yer almaması sağlanacaktır.

2- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar

"Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar" alanında yer alan satırlara, işletmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmadığı için 640- İştiraklerden Temettü Gelirleri, 641- Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri, 642- Faiz Gelirleri, 643- Komisyon Gelirleri, 644- Konusu Kalmayan Karşılıklar, 645- Menkul Kıymet Satış Karları, 646- Kambiyo Karları, 647- Reeskont Faiz Gelirleri ve 649- Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar hesaplarına alacak kaydedilen tutarlardan, vergi mevzuatı uyarınca gelir vergisinden istisna edilenler kaydedilecektir.

3- Olağandışı Gelir ve Karlar

"Olağandışı Gelir ve Karlar" alanında yer alan satırlara ise, 671- Önceki Dönem Gelir ve Karları ve 679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesaplarına alacak kaydedilen ancak, gelir vergisinden istisna edilen gelir ve kazançlar aktarılacaktır.

Tebliğin önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere halen yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanunu dikkate alındığında, Gelir Vergisi Kanununun, 3946 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan ancak geçici 38'inci maddesi ile 1.1.1994

tarihinden önce faaliyete geçen işletmeler için uygulaması devam eden mükerrer 20'nci maddesiyle istisna edilen kazançlar hariç, Bildirimin üçüncü bölümünde yer alan satırlara kaydedilecek bir tutar bulunmamaktadır. Sözkonusu bildirim belirli bir mantık çerçevesinde hazırlanmış ve bugün mevcut olmamakla birlikte, daha sonraki yıllarda Gelir Vergisinden istisna edilecek kazanç ve iratlar ortaya çıkabileceği düşüncesiyle üçüncü bölüm bildirimini dahil edilmiş bulunmaktadır. Bu itibarla üçüncü bölüm "Brüt Satışlar" alanında yer alan "Diğer Gelirler" satırı dışındaki satırlar, bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri tarafından boş bırakılmıştır.

3.3.5. Toplam Alanları

Bildirimin ikinci bölümündeki satırlar toplamı 2 rakamı ile kodlanan alana ve üçüncü bölümdeki satırlar toplamı da 3 rakamı ile kodlanan alana aktarılacaktır. 1,2 ve 3 rakamları ile kodlanan alanların toplamı ise 4 numara ile kodlanan alana yazılacaktır.

3.3.6. Bildirimin Gelir Vergisi Mükelleflerince Doldurulmasında Dikkat Edilecek Hususlar

Gelir vergisi mükellefleri yukarıda belirtildiği üzere vergi kanunlarına göre gider olarak kabul edilmeyen harcamalarını, bildirim ilgili bölümüne kaydedeceklerdir.

İşletme sahipleri adına tahakkuk eden Bağ-Kur primleri, işletmenin faaliyetiyle ilgili bir gider olmadığından bu tahakkuk ve ödemeler, Muhasebe Sisteminde yer alan hesaplara intikal ettirilmeyecektir. Ancak, ödenen Bağ-Kur primleri Gelir Vergisi Beyannamesindeki ilgili alanlara kaydedilecektir.

Uygulanılan yatırım indirimi tutarları da beyanname üzerinde yer alacağından bilanço ya da gelir tablosu hesaplarında gösterilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun, 3946 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılan ancak geçici 38'inci madde ile 1.1.1994 tarihinden önce faaliyete geçen işletmeler için uygulaması devam eden mükerrer 20'inci maddesi ile istisna edilen kazançlar, bildirim üçüncü bölümünde yer alan "Diğer Gelirler" satırına yazılacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesine göre hesaplanan Maliyet Bedeli Artışı, Muhasebe Sisteminde dikkate alınacağı için hem Gelir Vergisi Beyannamesi hem de bildirimde yer almayacaktır.

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesine göre hesaplanan Maliyet Bedeli Artışları, Tekdüzen Hesap Planında Öz Kaynaklar ana hesap grubunun altında açılacak "524- Maliyet Bedeli Artışları Fonu" hesabında izlenmektedir.

3.3.7. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Durumu

Bildirim kurumlar vergisi mükellefleri tarafından doldurulmayacaktır. Bu itibarla kurumlar vergisi mükellefleri gelir tablosunda yer alan "Dönem Kar'ı veya Zararı'nı" Ticari Kar veya Zarar olarak, Kurumlar Vergisi Beyannamesinin ilgili satırlarına aktaracak ve kanunen kabul edilmeyen giderler ile kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç ve iratları beyanname üzerinde göstereceklerdir.

3.3.8. Toplamların Karşılaştırılması ve Beyannameye Aktarılması

Bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri bildirim, bu Tebliğin yukarıdaki bölümlerinde yer alan açıklamalara uygun olarak doldurduktan sonra bildirim 4 numaralı alanına kaydedilmesi gereken tutarı hesaplayacaklardır. Bunun için de 1,2 ve 3 numaraları alanlarda bulunan rakamlar toplanacaktır. Toplama işlemi sırasında (-) ve (+) işaretlere özellikle dikkat edilecektir. Örneğin; yapılan işlemler sonucunda 1 numaralı alanda -1.000.000.-TL, 2 numaralı alanda +200.000.-TL ve 3 numaralı alanda -100.000.-TL kayıtlı bulunduğunu varsayalım. 4 numaralı alana kaydedilmesi gereken rakam $(-1.000.000+200.000-100.000)=-900.000.-TL$ olacaktır.

Bildirim 4 numaralı alanında yer alan tutar eğer (-) işaretli ise Gelir Vergisi Beyannamesinde 36-39, 47 ve 53-54 numaralı satırların "Zarar" alanlarına, 4 numaralı alanda yer alan tutar eğer (+) işaretli ise Gelir Vergisi Beyannamesinde yukarıda belirtilen satırların "Kar" alanlarına kaydedilecektir.

3.3.9. Muhasebe Standartları

Bu tebliğin giriş kısmında, vergi mevzuatına göre kabul edilmeyen bazı gider ve indirimlerin, Muhasebe Sisteminde zorunlu gider ve indirim olarak kaydedileceği belirtilmiş; ileri tarihli çeklerin reeskonta tabi tutulması ile kıdem tazminatları için karşılık ayrılması buna örnek olarak verilmiştir.

Bakanlarımızca şu ana kadar muhasebe standartlarının yayımlanmamış olması nedeniyle mükelleflerimizin, örneğin, reeskont işlemlerinde hangi iskonto oranının dikkate alınacağı veya kıdem tazminatı karşılığının nasıl hesaplanacağı konuları ve benzeri hususlarda tereddütleri olduğu bilinmektedir.

Her ne kadar 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer almayan konularda daha sonra yayımlanacak muhasebe standartlarına, yoksa muhasebe kavramlarına uygun olarak öncelikle, işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme büyüklüğü için yardım olarak kullanılan, bunun da uygulanmadığı hallerde uluslararası standartlarda benimsenen esaslara uyulacağı belirtilmiş ise de, uygulamanın yeni ve mükelleflerimizin uygulamaya yeterince nüfuz edememeleri nedeniyle, 1994 hesap dönemi ile ilgili olarak kıdem tazminatı karşılığı ayrılması, ileri tarihli çeklerle alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması ve benzeri hususlarda zorunluluk aranmayacaktır.

**BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN MÜKELLEFLERE AİT
TİCARİ KARDAN MALİ KARA ULAŞMAK İÇİN YAPILAN
HESAPLAMAYI GÖSTEREN BİLDİRİM**

199.. DÖNEMİ TİCARİ		Karı	(+)	1
		Zararı	(-)	
TİCARİ KARA İLAVE EDİLECEK GİDER VE İNDİRİMLER	SATIŞ İNDİRİMLERİ	Satıştan İade		
		Satış İskontoları		
		Diğer İndirimler		
	SATIŞLARIN MALİYETİ	Satılan Mamüller Maliyeti		
		Satılan Ticari Mallar Maliyeti		
		Satılan Hizmet Maliyeti		
		Diğer Satışların Maliyeti		
	FAALİYET GİDERLERİ	Araştırma ve Geliştirme Giderleri		
		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		
		Genel Yönetim Giderleri		
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAGAN GİDER VE ZARARLAR	Komisyon Giderleri		
		Karşılık Giderleri		
		Menkul Kıymet Satış Zararları		
		Kambiyo Zararları		
		Reeskont Faiz Giderleri		
Diğer Gider ve Zararlar				
FİNANSMAN GİDERLERİ	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri			
	Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri			
OLAGANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları			
	Önceki Dönem Gider ve Zararları			
	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar			
TOPLAM			(+)	2
TİCARİ KARDAN İNDİRİLECEK KAZAN VE İRATLAR	BRÜT SATIŞLAR	Yurtiçi Satışlar		
		Yurtdışı Satışlar		
		Diğer Gelirler		
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAGAN GELİR VE KARLAR	İştiraklerden Temettü Gelirleri		
		Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri		
		Faiz Gelirleri		
		Komisyon Gelirleri		
		Konusu Kalmayan Karşılıklar		
		Menkul Kıymet Satış Karları		
		Kambiyo Karları		
		Reeskont Faiz Gelirleri		
	Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar			
OLAGANDIŞI GELİR VE KARLAR	Önceki Dönem Gelir ve Karları			
	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar			
TOPLAM			(-)	3
MALİ KAR veya ZARAR (1+2+3) (*)				4

(*) Bu mali kar veya zarar, gelir vergisi mükelleflerinden bilanço esasına göre defter tutanlarca yıllık gelir vergisi beyannamesinin ticari, zirai ve mesleki kazançlara ilişkin bildirimlerinin ilgili satırlarına aktarılacaktır.

Mükellefin : Adı Soyadı (Ünvanı):..... Tarih:/...../199...
Bağlı Olduğu Vergi Dairesi:..... İmzası:
Sicil No:.....

3.4.5 SIRA NOLU MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ²⁰

Bilindiği üzere, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemelere açıklık getirmek ve Tebliğin uygulanmasında ortaya çıkan problemleri çözüme kavuşturmak amacıyla düzenlenmiş ve 18. 9. 1994 tarih ve 22055 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile, ek mali tabloları düzenlemek zorunda olan işletmelerin belirlenmesinde, aktif toplamı ve net satışları toplamının belirli bir rakamı aşması kriteri getirilmiş bulunmaktadır.

Bakanlığımıza intikal eden olaylardan yukarıda sözü edilen tebliğler uyarınca düzenlenmesi ve sunulması gereken mali tablolarla ilgili olarak yapılacak işlemlerde bazı tereddümlerin bulunduğu anlaşılmıştır.

Bu itibarla, Nisan/1995 ayı içinde ödevlilerce verilecek Kurumlar Vergisi beyannameleri ile ilgili olarak aşağıda belirtilen hususlar gözönünde bulundurulacaktır.

1- Bir önceki yıl aktif toplamı 25 milyar lirayı veya net satışları toplamı 50 milyar lirayı aşan kurumlar vergisi mükellefleri ek mali tablolarını kurumlar vergisi beyannamelerine ekleyeceklerdir.

2- Temel mali tabloların (bilanço ve gelir tablosu) "Cari Dönem" sütunları yanında "Önceki Dönem" sütunları da mükellefler tarafından doldurulacaktır.

3- Ek mali tabloları (Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Kar Dağıtım Tablosu, Yıllara İlişkin Özkaynaklar Değişim Tablosu) düzenlemek zorunda bulunan mükelleflerin ek mali tablolarda yer alan "Önceki Dönem" sütunlarını doldurmaları zorunluluğu bulunmamaktadır.

Tebliğ olunur.

²⁰ R.G., 20.4.1995, S.22264, s.6.

Üçüncü Bölüm

TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI HAKKINDA AÇIKLAMALAR VE ELEŞTİRİLER

1 . TEKDÜZEN HESAP PLANI VE AÇIKLAMALARI

Tebliğe göre, işletmeler muhasebe sistemlerini tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmak zorundadırlar. Bu itibarla işletmelerin muhasebe sistemlerini Tekdüzen Hesap Çerçevesine uydurmaları gerekmektedir.

Hesaplar, Dönen Varlıklar, Duran Varlıklar, Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar, Öz Kaynaklar, Gelir Tablosu Hesapları, Maliyet Hesapları ve Nazım Hesaplar olarak sınıflandırılmış, kod sistemi olarak Rakamlı Grup Kod Sistemi benimsenmiştir.

Tekdüzen hesap çerçevesi hazırlanırken, hemen hemen tüm işletmelerin ihtiyacını karşılayacak bir esneklikte ve genel olmasına özen gösterilmiş, temel mali tabloları kolaylıkla ve hızla sağlayacak nitelikte olmasının gerekli olduğu düşünülmüştür. İşletmenin veya işletmeye ilgi duyanların ihtiyaç duyduğu bilgilerin çıkarılmasını mümkün kılacak özellikte ve değişik sektörlere adapte edilebilecek karakterde olması hususu gözönünde tutulmuştur.²¹

2 . HESAP SINIFININ SİSTEMATİĞİ²²

Hesap planı;

- Hesap Sınıfları
- Hesap Grupları
- Defter-i Kebir Hesapları

olmak üzere gruplandırılmıştır.

TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ'nde de görülebileceği üzere, Defter-i kebir hesapları gruplar altında, gruplar ise sınıflar altında toplanmıştır.

Örnek:

1- DÖNEN VARLIKLAR

10- HAZIR DEĞERLER

100- KASA

Hesap Sınıfıdır.

Hesap Grubudur.

Defter-i kebir Hesabıdır.

²¹ ARSLAN, age, s.27.

²² ÖZBANK, age, s.93

Pek tabii, yevmiye defteri ve bağılı olarak defter-i kebir, DEFTER-İ KEBİR HESAPLARI seviyesinde kayıt yapılacaktır. HESAP SINIFLARI ve HESAP GRUPLARI, bilanço ve diğere mali tabloların düzenlenmesinde işe yaramaktadırlar. Kayıt yapılması esnasında ise, sadece kullanılacak defter-i kebir hesabının karakteristiği hakkında ipucu vermemektedirler.

2.1. TEBLİĞE BAĞLI SİSTEM HAKKINDA AÇIKLAMALAR

2.1.1 Hesap Sınıfları

Hesap sınıfları, hesap çerçevesinde 9 adet gösterilmiştir. 8 hesap sınıfı altında hesap grupları oluşturulmak ve bu gruplar altında Defter-i Kebir hesapları açmak 1 sıra nolu tebliğde göre serbesttir. Ayrıca, tebliğin anlaşıldığı üzere "0" numaralı bir hesap sınıfı dah vardır ki, buda 8. sınıf gibi serbest karakterlidir. Dilenirse altında hesap grupları ve bu gruplar altında Defter-i Kebir hesapları açılabilir izlenimi vermektedir.

Gerek "8" numaralı, gerekse "0" numaralı sınıflar altında ne şekilde hesap grupları oluşturulacağı ve ne şekilde Defter-i Kebir hesapları açılacağı, bu Defter-i Kebir hesaplarının ne şekilde kullanılacağı yolunda 1 sıra nolu tebliğde hiçbir açıklama mevcut değildir. "Hesap sınıfları" altında 9 adet sınıf gösterilmiş "8" nolu sınıfa isim bile verilmemiş, ancak tekdüzen hesap çerçevesinin sonlarında nazım hesaplardan önce "8 (Serbest)" yazılmıştır. "0" grubu ise "Hesap Sınıfları" başlığı altında hiç yer almamış, hesap gruplarının sonunda "0 (Serbest)" şeklinde gösterilmiştir.

Bu durumda hesap sınıfları 10 adettir. Ancak ikisinin kullanılması serbest bırakılmıştır.

2 sıra nolu tebliğde konu hakkında kısmen açıklama mevcuttur. 2. Tebliğin "A- HESAP PLANINDA BOŞ BIRAKILAN HESAP GRUPLARI VE DEFTER-İ KEBİR HESAPLARININ KULLANIMI" BAŞLIKLİ bölümün "3" nolu maddesi aynen aşağıdaki gibidir;

"3- Boş olan 8 Ana Hesap Grubu, Tebliğdeki muhasebe ilkelerine ve eş zamanlı maliyet tesbit etme yöntemine aykırı olmamak şartıyla yönetim muhasebesi amaçları için kullanılabilir. Bu grupta açılacak hesaplar, dönem sonlarında ilgili hesaplarla karşılaştırılarak kapatılır ve mali tablolara intikal ettirilmez."

2. tebliğde "0" numaralı hesap sınıfı hakkında hiçbir açıklama mevcut değildir. "8" numaralı hesap sınıfının kullanılması ise şartlara bağlanmıştır. Bu şartları maddeler halinde şu şekilde sıralayabiliriz;

- a- Muhasebe ilkelerine aykırı olmamak.
- b- Eş zamanlı maliyet tesbit etme yöntemine aykırı olmamak.
- c- Yönetim muhasebesi amaçları için kullanmak.
- d- Dönem sonlarında kapatmak ve mali tablolara yansıtılmamak.

Bu dört şart bir arada olursa "8" numaralı hesap sınıfı altında hesap grubu ve bu hesap grupları altında da defter-i kebir hesabı açmak mümkün

olabilecektir.

Kanaatimce, çok zorunlu olmadıkça, gerek "8" nolu gerekse "0" nolu hesap sınıflarının kullanılmaması en yerinde hareket olacaktır.

Zorunlu hallerde, 0 veya 8 numaralı hesap sınıflarından birinin altında hesap grubu ve defter-i kebir hesapları açılmak istenirse, 8 nolu hesap sınıfının tercih edilmesini, özellikle bilgisayar ile muhasebe yapan işletmelere tavsiye ederim. Çünkü bilgisayar sıralamasında 0 ile başlayan her numara en başa alınmaktadır. 8 ile başlayanlar sırasında kalacaktır.

Hesap sınıflarının dizilişi, sıralamada herhangi bir değişiklik yapılmaksızın bilanço çıkartmaya uygun bulunmaktadır. Nitekim "1" ve "2" numaralı sınıflar bilançonun aktifinde, "3", "4" ve "5" numaralı sınıflar ise bilançonun pasifinde yer alacaktır.

Hesap sınıflarından "6" numaralının altında açılan hesap grupları ise gelir tablosunun düzenlenmesine yararmaktadır.

2.1.2 Hesap Grupları

1- İlk Özellik: Hesap sınıfları altında yer alan hesap grupları incelendiğinde, grupların sıralamada bir değişiklik yapılmaksızın, ayrıntılı bilançd ve gelir tablosu çıkartmaya uygun şekilde dizildiği ilk göze çarpan husustur.

2- İkinci Özellik: İkinci önemli husus ise, Defter-i Kebir Hesaplarının numaralarından, hesabın hangi sınıf içinde yer aldığıınin tesbit edilebilmesidir. Hesap gruplarının numaralanması ondalık hanelerde yapılmıştır.

Örnekler:

- a - 100- KASA hesabının üç haneli numarasının ilki (Yani "1" sayısı)"1- DÖNEN VARLIKLAR" sınıfını ilk ikisi (Yani "10" sayısı) "10- HAZIR DEĞERLER" grubunu tanımlamaktadır.Üç haneli numara okunduğunda ise Defter-i Kebir Hesabı tanımlanmaktadır.
- b - 121- ALACAK SENETLERİ hesabının üç haneli numarasının ilki (Yani "1" sayısı) "1- DÖNEN VARLIKLAR" sınıfını, ilk ikisi (Yani "12" sayısı) "12- TİCARİ ALACAKLAR" grubunu tanımlamaktadır. Üç haneli numara okunduğunda ise Defter-i Kebir hesabı tanımlanmaktadır.
- c - 221- ALACAK SENETLERİ hesabının üç haneli numarasının ilki (Yani "2" sayısı) "2- DURAN VARLIKLAR" sınıfını, ilk ikisi (Yani "22"sayısı) "22- TİCARİ ALACAKLAR" grubunu tanımlamaktadır. Üç haneli numara okunduğunda ise Defter-i Kebir Hesabı tanımlanmaktadır.

Örneklerde de görüldüğü gibi sınıf numaralarını ezberlemek bir Defter-i Kebir hesabının hangi sınıfa dahil olduğunu tesbit için yeterlidir. Keza aynı şey grupların tesbiti içinde geçerlidir.

3- Üçüncü Özellik: Ayrı sınıfların altında, farklı numaralar taşıyan, fakat aynı isimli gruplar görülmektedir. Bu üçüncü önemli husustur.

Örnekler:

- a - "1- Dönen Varlıklar" sınıfı altındaki "12- TİCARİ ALACAKLAR" grubu ile "2- Duran Varlıklar" sınıfı altındaki "22- TİCARİ ALACAKLAR" grubunun isimleri aynıdır. Fakat numaraları değişiktir. Numaraların ilk hanesindeki farklılık sınıf farklılığını göstermektedir.
- b - "1- Dönen Varlıklar" sınıfı altındaki "13- DİĞER ALACAKLAR" grubu ile "2- Duran Varlıklar" sınıfı altındaki "23- DİĞER ALACAKLAR" grubunun isimleri ilk örneğimizdeki gibi aynıdır.

Görüldüğü gibi, aynı isim taşıyan hesap gruplarının numaralarının ilki değiştirildiğinde sınıfta değişmektedir. Bu özellik sayesinde, bir hesap grubunun hangi hesap sınıfı içinde yer aldığı kolaylıkla anlaşılabilir. Tabii, kayıt yapmak kolaylaşmaktadır. Yeterki, hesap sınıflarının ve hesap gruplarının özelliği yeterince bilinsin. Zaten "Muhasebeci" sıfatını taşıyan her kişi bu özellikleri bilmek zorundadır.

1 sıra nolu tebliğde, gerek "TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ"nin gerekse "HESAP PLANI"nın incelenmesinde, bir kısım hesap grubu numaralarının karşısına uygun isimler yazılarak, isimlendirilmiş bu gruplar altında ihtiyaç duyulan defter-i kebir hesaplarının açılacağı ve kullanılacağı izlenimini vermektedir. Bu izlenim çok yanlıştır. Konu hakkında 1. Tebliğdeki açıklama noksanlığı 2. Tebliğ ile giderilmiştir. 2. Tebliğin "A- HESAP PLANINDA BOŞ BIRAKILAN HESAP GRUPLARI VE DEFTER-İ KEBİR HESAPLARININ KULLANIMI" başlıklı bölümünün 1. maddesi aynen aşağıdaki gibidir;

"1- Hesap Planında belirtilen hesap grubu ve defter-i kebir (büyük defter)" hesaplarının isim, kod numaraları ve sıralamaları değiştirilemez. Hesap Planında boş olarak görülen 2'li kod hesap grupları, ekonomik gelişmeler ve ihtiyaçlar paralelinde Bakanlığımızca kullanılacaktır.

2. tebliğin bu hükmünden de anlaşılacağı üzere, isim verilmemiş hesap gruplarına isim vererek kullanmaya başlamak mümkün değildir. Gelecekte böyle bir imkan tanındığı takdirde bile, isimlendirilmemiş bu hesap grubu kodlarının kullanılmamasını tavsiye ederim.

2.1.3. Defter-i Kebir Hesapları

Hesap grupları altında defter-i kebir hesapları yer almaktadır. Yevmiye defterleri ve bağlı olarak defter-i kebir hesapları kullanılarak kayıt yapılır.

Hesap gruplarının açıklanmasında da değışindim üzere, aynen hesap gruplarında olduğu gibi, defter-i kebir hesaplarında da aynı ismi taşıyan hesaplar mevcuttur. Bunların sadece numaraları değişiktir. Tıpkı "120- ALICILAR" ile "220- ALICILAR" hesaplarında olduğu gibi.

1. tebliğde, hesap planında numaraları isimlendirilmeyerek boş bırakılan çok sayıda defter-i kebir hesabı görülmektedir. Bu durum ilk bakışta, bu hesap

numaralarının karşısına uygun isimler yazılarak kullanılabilceği izlenimini vermektedir. Konu hakkında 1. tebliğde açıklama bulunmamaktadır. 1. tebliğdeki bu açıklama noksanlığı 2. tebliğ ile giderilmiştir. 2. Tebliğin "A- HESAP PLANINDA BOŞ BIRAKILAN HESAP GRUPLARI VE DEFTER-İ KEBİR HESAPLARININ KULLANIMI" başlıklı bölümünün 2. maddesi aynen aşağıdaki gibidir;

"2- Hesap Planında boş olarak görülen 3'lü kod defter-i kebir (büyük defter) hesapları ise, ana hesap grubu ile grup hesaplarının işleyiş ve mantığına uygun olmak, niteliği ve kapsamı itibariyle hesap planında belirlenmiş benzeri bir hesap bulunmamak, kullanıldığı takdirde ana hesap grubu ve hesap gruplarının bütünlük ve tutarlılığını bozmamak şartıyla serbestçe kullanılabilir."

2. Tebliğin bu hükmünden de anlaşılabilceği üzere, hesap planında kod numarası mevcut, ancak ismi verilmemiş defter-i kebir hesaplarına isim vererek kullanmak belirli şartlara bağlanarak serbest bırakılmıştır. Bu şartları şu şekilde sıralamak mümkündür;

- a- Hesap sınıfı ile hesap grubunun işleyiş ve mantığına uygun olmak,
- b- Niteliği ve kapsamı itibariyle hesap planında belirlenmiş benzeri bir hesap bulunmamak,
- c- Kullanıldığı takdirde ana hesap grubu ve hesap gruplarının bütünlük ve tutarlılığını bozmamak.

Konuyu bu açıdan biraz incelemekte fayda bulunmaktadır.

- Şartlar genel kavramları içermektedir. Buda tartışılabilir nitelikte olduklarını göstermektedir. Bir başka deyişle, Muhasebeci "Şartların tamamını yerine getirdim. Bu defter-i kebir hesabını kullanmamda bir sakınca yok" şeklinde düşünebilirken, Denetçi "Bu veya şu şartlar oluşmadığından, bu defter-i kebir hesabının çalıştırılmış olması tebliğlerin özüne aykırıdır" şeklinde kanaat edinebilir. Öyle bir noktaya gelinirki, aynı konuda her iki tarafta haklı olabilir veya tam tersi haksız olabilir. Adalet önünde dahi çözülemeyecek sorunlar çıkabilir. Haksız cezalar gündeme gelebilir.

- "XXX" defter-i kebir kod numarasına "A" şirketi "R" ismini vermiş, "B" şirketi ise "K" ismini vermiş ve aynı kod numaralı fakat farklı isimli bu defter-i kebir hesaplarına farklı kıymetleri, belki de aynı kıymetleri kaydetmişlerdir. Bu durumda kanaatimce "TEKDÜZEN HESAP PLANI"nın "TEKDÜZENLİĞİ" yara almıştır. Artık bir tek "TEKDÜZEN HESAP PLANI"ndan değil "AKSAK TEKDÜZEN HESAP PLANI"ndan bahsetmek mümkündür. 2. Tebliğin açıklaması "TEKDÜZEN" kelimesinin anlamına aykırıdır.

2.2. DEFTER-İ KEBİR HESAPLARI ALTINDA YARDIMCI HESAP AÇILMASI

Tebliğlerde defter-i kebir hesaplarının altında ne şekilde hesap açılacağı yolunda kesin bir öneride bulunulmamış, alt hesapların açılabilceği bir çok hesabın açıklamasında belirtilmiştir. Bundan da, defter-i kebir hesaplarının altında çeşitli seviyelerde ve ihtiyaç duyulduğu kadar yardımcı hesap açmanın

mümkün olduğu kanaati edinilmektedir. Kanaat doğrudur ama, yardımcı hesapların açılması o kadar da kolay değildir. Her şeyden önce yardımcı hesapların “Mali Tabloların Düzenlenmesine kolaylık yaratacak” şekilde açılması, bir başka deyişle “Mali Tabloların Düzenlenmesinde Zorluk Yaratmayacak” şekilde açılması gerekir. Bu ilk şarttır. Diğer yandan da, işletmenin özelliklerine göre aşağıda kısaca özetlenen ilkeler doğrultusunda yardımcı hesap açmak daha doğrudur. Bu ilkeleri şöyle özetlemek mümkündür:

1- Yardımcı Hesapların Tanımları: Yardımcı hesapların tanımları, bir başka deyişle isimleri, aynı veya diğer hesap sınıfları veya grupları içindeki ve hatta defter-i kebir hesapları altındaki bir başka hesabın tanımı veya ismi ile aynı olmamalıdır.

2- Yardımcı Hesapların Kapsamları: Yardımcı hesapların kapsamları, aynı veya başka hesap sınıfları veya grupları içindeki ve hatta defter-i kebir hesapları altındaki bir başka isim altında da olsa, başka bir hesabın kapsamı ile aynı olamamalıdır.

3- İşletmenin Faaliyetleri: Açılacak yardımcı hesaplar işletmenin faaliyetlerine uygun olmalıdır.

4- İşletmenin Örgüt Yapısı: Açılacak yardımcı hesaplar, işletmenin örgüt yapısına uygun olmalıdır.

5- İşletmenin Sahip Olduğu Bilgi İşlem Teknolojisi: Açılacak yardımcı hesaplar, işletmenin bilgisayarlarının teknolojik yapısı ile kullanılan bilgisayar programlarının özellikleri ile işletmenin sahip olduğu diğer bilgi işlem teknolojilerine uygun olmalıdır. Eğer sahip olunan bilgi işlem teknolojisine uygun olarak açılan yardımcı hesaplar yeterli olamıyorsa, kullanılan programlardan başlayarak bilgi işlem teknolojisinin yenilenmesinde fayda vardır.

6- İşletmenin Vergilendirilme Özelliği: Yardımcı hesapların açılmasında işletmenin vergilendirilme özelliği göz ardı edilemez.

2.3. HESAPLARIN KARAKTERLERİ

Her defter-i kebir hesabının kendine has özellikleri vardır.

a- Aktif Karakterli Hesaplar: Bu karakteri taşıyan hesapları hiç bir şekilde alacak bakiye vermezler. Sadece borç bakiye verebilirler. Alacak bakiye verdikleri görüldüğünde bir yanlış kaydın mevcudiyeti anlaşılmalı ve yanlış kayıt derhal düzeltilmelidir.

Bu izahattan de anlaşılacağı üzere, bu hesapları yapılabilecek ilk kayıt borç kayıdır. Ancak “alacak kaydı yapılmaz” diye bir kural yoktur. Ancak, yapılan alacak kaydı borç bakiyeden fazla olamaz. Ayrıca, bu tür hesaplara bakiyeyi sıfırlamak ve düzeltme içinde alacak kaydı yapılabilir.

b- Pasif Karakterli Hesaplar: Bu karakterdeki hesaplar hiç bir

şekilde borç bakiye vermezler. Sadece alacak bakiye verebilirler. Borç bakiye verdikleri görüldüğünde bir yanlış kaydın mevcudiyeti anlaşılmalı ve yanlış kayıt derhal düzeltilmelidir.

Bu izahattan de anlaşılabilceği üzere bu hesaplara yapılabilecek ilk kayıt alacak kayıdır. Ancak borç kaydı yapılamaz diye bir kural yoktur. Yapılan borç kaydı alacak bakiyeden fazla olamaz. Ayrıca bu tür hesaplara bakiyeyi sınırlamak veya düzeltmeler yapmak içinde borç kaydı yapılabilir.

c- Çift Karakterli Hesaplar: Bu karakterdeki hesaplar hem borç hemde alacak bakiye verebilirler. (Örnek 690 nolu hesap)

3. SİSTEMİN ESASLARI VE ÖZELLİKLERİ

Maliye Bakanlığı Sistemi²³, hem Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen sistemi (SPK Sistemi) hem de Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TMS) ile bütünlük oluşturularak saptanan bir sistemdir.²⁴ Sistem, bu iki sistemin uygulamada karşılaşılan sorunlarını ve aksayan yönlerini gözönünde bulundururken, diğer yandan da muhasebe kuram ve uluslararası gelişmelerin de gözardı edilmemesine dikkat edilmiştir.

Maliye Bakanlığı Sisteminin, Sermaye Piyasası Kurulu Sistemi ile KİT'lerin kullandığı Tekdüzen Muhasebe Sisteminden farkı, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilerin tümü için zorunlu olmasıdır. Oysa, Tekdüzen Muhasebe Sistemi sadece Kamu İktisadi Teşebbüsleri için zorunludur. SPK'nın getirdiği sistem ise, sadece standart mali tabloların düzenleme ve sunulma ilkeleri bakımından halka açık anonim şirketler için zorunludur.

Ayrıca, Maliye Bakanlığı Sisteminde, bu sistemde belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uyulmaması durumunda. VUK ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun öngördüğü cezai işlemlerin uygulanacağı açıkca belirtilmiştir²⁵.

4. MALİYE BAKANLIĞI SİSTEMİ HESAP PLANININ FİNANSAL (GENEL) MUHASEBE UYGULAMALARINA ETKİSİ VE KATKILARI

4.1. HESAP PLANININ ÖNGÖRDÜĞÜ FARKLI UYGULAMALAR

Maliye Bakanlığı Sistemini, bir bütün olarak ele aldığımızda, hem Sermaye Piyasası Kurulu Sisteminden hem de Tekdüzen Muhasebe Sisteminden yararlandığını görürüz. TMS'nde yer alıp SPK sisteminde yer almayan veya SPK

²³ 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetenin Mükerrer sayısı. Bu sistem bu konuda "Maliye Bakanlığı Sistemi", kısaca "MB Sistemi veya "MBS" olarak ifade edilmiştir.

²⁴ Sermaye Piyasası Kurulu, "Sermaye Piyasası Kurulu'nca Yayımlanmış ve Yayımlanacak Tebliğlere İlişkin Hükümler Tebliği'ne Ek Tebliğ", Seri:VII, No:16 ve Seri:XI, No:2, Resmi Gazete, Tarih:29 Ocak 1989 ve Sayı:20064.

²⁵ Yüksel KOÇ-YALKIN, "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Finansal Muhasebe Uygulamalarına Etki ve Katkısı", Vergi Dünyası, S.145, Eylül 1993, s. 6.

sisteminde yer alıp TMS'nde yer almayan hesapları, MB Sistemi kapsamına almıştır. Ayrıca, MB Sistemi her iki sistemde yer almayan hesapları da içermektedir. Hesaplarla ilgili bu farklılıkları göstermek amacıyla, Tablo I ve II düzenlenmiştir. Bilanço hesapları ile ilgili farklı hesaplar Tablo:I'de yer alırken, gelir tablosu ile ilgili farklı hesaplar Tablo:II'nin içeriğini oluşturmaktadır.

Tablo I'e göre bilanço hesapları ile ilgili farklı uygulamalar şu şekildedir²⁶:

1. Alacaklar

Kısa vadeli ticari alacaklar ile diğer alacaklar için hem şüpheli alacaklar hem de şüpheli alacaklar karşılığı hesapları açılacaktır. Ancak şüpheli alacaklar hesabında, VUK hükümlerine göre şüpheli hale gelen şüpheli alacaklar, şüpheli alacaklar karşılık hesabında ise MB Sisteminin öngördüğü perakende satış yöntemi uygulanarak ayrılan karşılıklar muhasebeleştirilecektir. Bu yöntem, hem TMS hem de SPK sisteminden farklıdır. Ayrıca, diğer alacaklar için de alacak senetleri reeskontu muhasebeleştirilecektir.

Uzun vadeli ticari alacaklar için sadece şüpheli alacak karşılığı hesabı öngörülmüştür.²⁷

2. Stoklar

Bu sistemde de, SPK Sisteminde olduğu gibi, stoklarla ilgili verilen sipariş avansları stoklar hesap grubu kapsamına alınmıştır. Ancak, SPK Sisteminde sipariş avansları iki ana hesapla ve MB Sisteminde tek ana hesapla izlenmektedir.²⁸

3. Bağlı Menkul Kıymetler

SPK Sisteminde, "Finansal Duran Varlıklar" hesap grubu, bu sistemde bağlı menkul kıymetler hesap grubu olarak yer almıştır. SPK Sisteminin bu grup için öngördüğü değer düşüklüğü karşılık hesapları dışında, "Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılık Hesabı" da sistemde yer almıştır.²⁹

4. Maddi Duran Varlıklar

Bu hesap grubu ile ilgili sipariş avansları için, MB Sisteminde bir ve SPK Sisteminde iki hesap açılması öngörülmüştür.³⁰

²⁶ KOÇ-YALKIN, age, s.8.

²⁷ KOÇ-YALKIN, age, s.9.

²⁸ KOÇ-YALKIN, age, s.9.

²⁹ KOÇ-YALKIN, age, s.9.

³⁰ KOÇ-YALKIN, age, s.9.

5. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Verilen avanslarla ilgili hem SPK hem de MB Sisteminde tek ana hesap vardır. Ayrıca, bu sistemde diğer iki sistemde yer almayan "şerefiye"ve "özel maliyetler"le ilgili birer ana hesap bulunmaktadır.³¹

6. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

MB Sistemi, TMS'de yer alan bu hesap grubunu, hesap planı kapsamına almıştır. SPK Sisteminde böyle bir hesap grubu yoktur.³²

7. Mali Borçlar

Kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda, "Menkul Kıymetler İhraç Farkları" hesabı yer almaktadır. Bu hesap, diğer iki sistemde de yoktur. Bu hesapta, iskontolu fiyattan ihraç edilen senetlerin nominal değer ile ihraç edilen bedeli arasındaki fark muhasebeleştirilir. Bu hesap, farkın itfa tarihinde, "66-Finansman Giderleri Hesabına" itfa tutarları devredilerek kapatılır. Mali Borçların, uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda da aynı hesap yer almıştır.³³

8. Diğer Borçlar

Hem kısa vadeli yabancı kaynaklarda hem de uzun vadeli yabancı kaynaklarda yer alan "Diğer Borçlar" grubu için borç senetleri reeskontu hesabı açılması öngörülmüştür.³⁴

9. Borç ve Gider Karşılıkları

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar grubunda yer alan bu hesap grubunda, SPK Sisteminde sadece "Vergi Karşılıkları" hesabı yer alırken; bu sistemde ise ek olarak yer alan hesaplar şu şekildedir:

- Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)
- Kıdem Tazminat Karşılığı
- Maliyet Giderleri Karşılığı

Maliyet Giderleri karşılığı hesabı aylık maliyetlerin saptanması ile ilgili olarak aylık maliyetlere ilişkin amortismanlar, tamir-bakım .v. giderlerin tahmini gider karşılıklarının izlendiği hesaptır³⁵.

10. Öz Kaynaklar

Bu sistemle, SPK Sisteminde aynı hesaplar yer almakla beraber hesapların gruplandırma düzünürlüğü farklıdır.

31 KOÇ-YALKIN, age, s.10.

32 KOÇ-YALKIN, age, s.10.

33 KOÇ-YALKIN, age, s.10.

34 KOÇ-YALKIN, age, s.10.

35 KOÇ-YALKIN, age, s.10.

Tablo II'de ise gelir tablosu hesapları ile ilgili farklı uygulamalar şöyledir.³⁶

1. Satışların Maliyeti

Bu sistemde, diğer iki sistemden farklı olarak birden fazla ana hesaba yer verilmiştir. Bu hesaplar, mamuller, ticari mallar, hizmet ve diğer satışlar maliyeti ile ilgilidir.³⁷

2. Diğer Faaliyetlerden Doğan Gelirler ve Karlar

"Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı" bu grupta yer almıştır. SPK Sisteminde ise, Olağanüstü Gelirler Karlar grubundadır.³⁸

³⁶ KOÇ-YALKIN, age, s.10.

³⁷ KOÇ-YALKIN, age, s.11.

³⁸ KOÇ-YALKIN, age, s.11.

TABLO 1 ÜÇ MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ HESAP PLANLARINDAKİ FARKLI BİLANÇO HESAPLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

MALİYE BAKANLIĞI SİSTEMİ (MBS)	SERMAYE PİYASASI KURUMU SİSTEMİ (SPKS)	TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ (KİTLERDE KULLANILAN) (TMS)
DÖNEN VARLIKLAR	DÖNEN VARLIKLAR	DÖNEN VARLIKLAR
10- Hazır Değerler	100-109- Hazır Değerler	A- Kasa ve Bankalar
103- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri(-)	107- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	-----
12- Ticari Alacaklar	120-139- Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	C- Alacaklar
121- Alacak Senetleri	130- Alacak Senetleri (Vadeli çekleride içerir)	120- Alacak Senetleri
122- Alacak Senetleri Reeskontu (-)	131- Alacak Senetleri Reeskontu(-)	-----
128- Şüpheli Ticari Alacaklar	139- Şüpheli Alacaklar Karşılığı	138- Şüpheli Alacaklar
128- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	-----	139- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)
13- Diğer Alacaklar	140-149- Diğer Kısa Vadeli Alacaklar	-----
137- Diğer Alacak Senetleri Reeskontu(-)	-----	
138- Şüpheli Diğer Alacaklar	-----	
139- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı(-)	149- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	
-----	-----	D- Verilen Avanslar
		140- Yurtiçi Sipariş Avansları
		142- Yurtdışı Sipariş Avansları
15- Stoklar	150-189- Stoklar	E- Stoklar
159- Verilen Sipariş Avansları	180- Akreditif (Verilen Yurtdışı Sipariş Avans)	-----
-----	185- Verilen Yurtiçi Sipariş Avansları	-----
DURAN VARLIKLAR	DURAN VARLIKLAR	DURAN VARLIKLAR
22- Ticari Alacaklar	200-209- Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	B- Alacaklar
221- Alacak Senetleri	204- Alacak Senetleri	210- Alacak Senetleri

222- Alacak Senetleri Reeskontu(-)	205- Alacak Senetleri Reeskontu(-)	-----
229- Şüpheli Alacaklar Karşılığı(-)	209- Şüpheli Alacaklar Karşılığı(-)	-----
-----	-----	C- Verilen Avanslar
24- Mali Duran Varlıklar	220-239- Finansal Duran Varlıklar	228- Sipariş Avansları
-----	-----	A- Hazine Bonusu ve Tahviller
		D- Müesseye Bağlı Ortaklık ve İştiraklerdeki Sermaye Payları
241- Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	221- Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	-----
244- İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	232- İştirakler Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	-----
247- Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	237- Bağlı Ortaklıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	-----
249- Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı(-)	-----	-----
25- Maddi Duran Varlıklar	240-259- Maddi Duran Varlıklar	E- Maddi Duran Varlıklar
259- Verilen Avanslar	256- Akreditifler (Verilen Sipariş Avansları)	-----
	258- Verilen Yurtiçi Sipariş Avansları	
26- Maddi Olmayan Duran Varlıklar	280-285- Maddi Olmayan Duran Varlıklar	F- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
261- Şerefiye	-----	-----
263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	282- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-----
264- Özel Maliyetler	-----	-----
269- Verilen Avanslar	285- Verilen Avanslar	-----
27- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	-----	G- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
29- Diğer Duran Varlıklar	290-298- Diğer Duran Varlıklar	H- Diğer Duran Varlıklar
293- Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	-----	276- Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar
294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar	-----	277- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar
297- Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	-----	-----

298- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-) -----

KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR KISA VADELİ BORÇLAR

30- Mali Borçlar	300-319- Finansal Borçlar
308- Menkul Kıymetler İhraç Farkları(-) (Diğer hesaplar SPM sistemi ile aynıdır)	----- -----
32- Ticari Borçlar	320-349- Ticari Borçlar
322- Borç Senetleri Reeskontu(-)	331- Borç Senetleri Reeskontu(-)
33- Diğer Borçlar	350-379- Diğer Kısa Vadeli Borçlar
337- Diğer Borç Senetleri Reeskontu(-)	-----
37- Borç ve Gider Karşılıkları	390-399- Borç ve Gider Karşılıkları
370- Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	390- Vergi Karşılıkları
371- Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	----- -----
372- Kıdem Tazminatı Karşılığı	-----
373- Maliyet Giderleri Karşılığı	-----

UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR UZUN VADELİ BORÇLAR

40- Mali Borçlar	400-419- Finansal Borçlar
408- Menkul Kıymetler İhraç Farkı(-) (Diğer hesaplara ilişkin durum bu grubun kısa vadeli ile aynıdır.)	-----
42- Ticari Borçlar	420-439- Ticari Borçlar
422- Borç Senetleri Reeskontu(-)	423- Borç Senetleri Reeskontu(-)
43- Diğer Borçlar	440-459- Diğer Uzun Vadeli Borçlar
437- Diğer Borç Senetleri Reeskontu(-)	-----

289- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

A- Alınan Krediler, Kredi ve Tahvillerin Taksitleri
----- (Diğer hesaplar, nitelik itibariyle diğer iki sistemle aynıdır. Ek olarak Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile ilgili hesaplar vardır)
B- Borçlar
----- ----- ----- ----- ----- -----

UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

A- Alınan Krediler

B- Borçlar
----- -----

- 47- Borç ve Gider Karşılıkları
472- Kıdem Tazminatı Karşılığı

ÖZ KAYNAKLAR

- 52- Sermaye Yedekleri
520- Hisse Senetleri İhraç Primleri
521- Hisse Senedi İptal Kararı
522- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları
523- İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
529- Diğer Sermaye Yedekleri

- 54- Kar Yedekleri
540- Yasal Yedekler

- 541- Statü Yedekleri
542- Olağanüstü Yedekler
548- Diğer Kar Yedekleri
549- Özel Fonlar

- 57- Geçmiş Yıllar Karları
570- Geçmiş Yıllar Karları

- 58- Geçmiş Yıllar Zararları
580- Geçmiş Yıllar Zararları

- 59- Dönem Net Karı (Zararı)
590- Dönem Net Karı
591- Dönem Net Zararı(-)

- 470-479- Borç ve Gider Karşılıkları
470- Kıdem Tazminatı Karşılığı

ÖZ SERMAYE

- 482- Emisyon Primleri
484- Yeniden Değerleme Artışları
- Duran Varlıklarda Değer Artışları
- Bağlı Ortaklıklarda Değer Artışları

- 486- Yasal Yedekler
- Birinci Tertip Yedek
- İkinci Tertip Yedek
- İptal Kararı

- 490- Statü Yedekleri
496- Olağanüstü Yedekler
494- Özel Yedekler

- 499- Geçmiş Yıllar Zararları

- 497- Net Dönem Karı
498- Net Dönem Zararı(-)

ÖZ KAYNAKLAR

C- Yedekler

- 485- Genel Yedekler

- 486- Olağanüstü Yedekler

D- Özel Karşılıklar

E- Karlar

- 495- Geçmiş Yıllar Karları

- 496- Safi Dönem Karı

F- Zararlar

- 498- Geçmiş Yıllar Zararları(-)

- 499- Dönem Zararı(-)

TABLO 2. ÜÇ MUHASEBE SİSTEMİNDEKİ HESAP PLANLARINDAKİ FARKLI GELİR TABLOSU HESAPLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

MALİYE BAKANLIĞI SİSTEMİ (MBS)	SERMAYE PİYASASI KURUMU SİSTEMİ (SPKS)	TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ (TMS)
62- Satışların Maliyeti	730- Satışların Maliyeti	- Mal ve Hizmet Satışları Maliyeti
620- Satılan Mamuller Maliyeti (-)	-----	(KİT yapısına uygun çok sayıda hesap vardır)
621- Satılan Ticari Mallar Maliyeti(-)	-----	
622- Satılan Hizmet Maliyeti(-)	-----	
623- Diğer Satışların Maliyeti(-)	-----	
63- Faaliyet Giderleri(-)	- Faaliyet Giderleri (-)	- Dönem Giderleri
630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	740- Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)	660- Araştırma ve Geliştirme Giderleri(-)
631- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	742- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)	662- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri(-)
632- Genel Yönetim Giderleri(-)	744- Genel Yönetim Giderleri(-)	644- Genel Yönetim Giderleri(-)
		Bu giderlere ek olarak, üç gidere ilişkin fark hesaplarında bu grubda yer almaktadır
64- Diğer Faaliyetlerden Doğan Gelir ve Karlar	- Diğer Faaliyetlerden Doğan Gelir ve Karlar	Faaliyet Dışı Hasılat ve Karlar
644- Konusu Kalmıyan Karşılıklar	- Olağanüstü Gelirler ve Karlar Grubunda yer almaktadır	575- Karşılıklardan Kullanılmayan Kısımı
		Bu grub hem diğer faaliyetlerden hem de olağanüstü faaliyetlerden gelirler ve karları içerir.
65- Diğer Faaliyetlerden Doğan Gider ve Zarar	-----	-----
652- Reeskont Giderleri(-)	-----	-----
66- Finansman Giderleri (-)	765-769- Finansman Giderleri(-)	670- Faiz Giderleri
660- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	684- Kambiyo Zararları
661- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	-----

69- Dönem Net Karı/Zararı -----
690- Dönem Karı veya Zararı 799- Dönem Karı veya Zararı
691- Dönem Karı ve Diğer Yasal Yükümlülük
Karşılıkları(-)
692- Dönem Net Karı ve Zararı

Sonuç ve Devir Hesapları Dönem Karı veya Zararı
690- Dönem Karı veya Zararı Hesabı
- Gelir Vergisi, Kanuni yükümlülükler ve
İkramiyeler
692- Kurumlar Vergisi
694- Diğer Gelir Vergisi
694- Kanuni Yükümlülük Payları
698- İkramiyeler
Safi Dönem Karı (veya Zararı)
699- Safi Dönem Kar ve Zarar Hesabı

5 . TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANININ ELEŞTİRİSİ

5.1. GENEL ANLAYIŞ

Bu, Tebliğ 1'in eki "Muhasebe Usul ve Esasları"nın sonuncusu, "Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" başlığı altında düzenlenmiştir.

Ancak, bu düzenlemede tekdüzen hesap çerçevesi, onun dayanması gereken muhasebe sistemi ile işleyişi üzerine bilgi verilmemiş ve açıklama yapılmamıştır. Yalnız ad ya da başlık belirtmekle, bilanço ve gelir tablolarının bölüm başlıklarını hesap sınıfı, kesimlerini de hesap grubu olarak kodlayıp adlandırmakla yetinilmiştir.³⁹

5.2. DIŞYAPI AÇISINDAN ELEŞTİRİ

Tekdüzen Hesap Çerçevesi başlığı yani adı özünü kapsayacak niteliktedir; güzeldir, yerindedir.

Tekdüzen Hesap Çerçevesi başlığı ya da adı, Türkiye 9'uncu Muhasebe Kongresince de kabul edilmiştir.

Tekdüzen Hesap Çerçevesi adı, İDYTDK'nunca konan Tekdüzen Genel Hesap Planı adından da SPK'nca konan Standart Genel Hesap Planı adından da, T.C. Merkez Bankası'nca konan Tek Düzen Hesap Planı adından da daha iyidir, özünü kapsar niteliktedir; dünyadaki benzerlerine göre tanımına daha uygundur.

Tekdüzen Hesap Çerçevesi, dışyapı bakımından ondalıklı sayılarla imleme yani kodlama ilkesine uygun sayılır. Uygundur denmiyor, uygun sayılır deniyor. Çünkü hesap sınıfları oluşturulurken (0) hesaba katılmamış ve (8) de boş bırakılmıştır. Böylece tüm hesaplar, 1'den 9'a kadar 8 hesap sınıfına ayrılmıştır. Bununla birlikte, hesap sınıflarını hesap gruplarına ayırmada ondalıklı sayılara tam olarak uyulmuştur. Her hesap sınıfı (0) dan (9)'a kadar 10 hesap grubuna ayrılmıştır.

Tekdüzen Hesap Çerçevesi'nin hesap sınıfları şöyledir:

- 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
- 9 Nazım Hesaplar

Burada aktive iki hesap sınıfı, pasife üç hesap sınıfı ayrılmıştır. Böyle bir ayırım, bilinen hesap çerçevelerine benzemediği gibi, uygulamaya göre de doğru

³⁹ YAZICI, age, s.10.

ve yerinde değildir. Çünkü genelde her bilançonun aktif kalemleri sayısı, pasif kalemleri sayısından çoktur.

Burada, gelir ve masraflar için "6 Gelir Tablosu Hesapları" adıyla bir hesap sınıfı ve "7 Maliyet Hesapları" için de bir hesap sınıfı ayrılmıştır. Dünyada bilinen hesap çerçevelerinin hiç birinde "6 Gelir Tablosu Hesapları" diye bir hesap sınıfına yer verilmemiştir. Çünkü böyle bir hesap sınıfı içinde masraf hesapları, hasılat ve gelirleri düzelteren hesaplar yer alır. Böyle bir hesap sınıfı, düzenleme değil, karışıklık getirir. Bu durumda "7 Maliyet Hesapları"nın ne işe yaradığı da anlaşılmamıştır.

Çiftyanlı işleme yöntemine göre hesaplar, aktif hesaplar, pasif hesaplar, masraf hesapları ve hasılat hesapları olarak, artı ve eksi diye, sıralanır. Burada böyle olmamış, bu sıraya uyulmamıştır.

Çiftyanlı işleme yöntemine göre gerekli olduğu halde, hesap sınıfları arasında, açılış ve kapanış hesaplarına yer verilmemiştir. Ancak çok önemliymiş gibi "9 Nazım Hesaplar" diye bir hesap sınıfına yer verilmiştir.

Burada hesap sınıflarının başlıkları özenle seçilmemiştir, daha önce çeşitli ülkelerde yapılmış hesap çerçevelerinin, hesap sınıflarının başlıklarına uymamaktadır. Oysa, değişik ülkelerde, değişik ilke ve sistemlere göre yapılmış hesap çerçevelerinde hesap sınıflarına konan başlıklar birbirine çok benzer ve çok yakın anlamdadır.

Buradaki hesap sınıfı başlıkları, mali tabloların bölüm başlıklarından alınmıştır. Oysa hesap çerçevelerindeki hesap sınıflarının başlıkları ayrı, mali tablolardaki bölüm başlıkları ayrı anlam taşır.

Tekdüzen hesap çerçevesi ile mali tablolar ne ölçüde farklı ise, bunların hesap sınıfı başlıkları ile bölüm başlıkları o ölçüde farklıdır.

Burada, mali tabloların bölüm ve kesim başlıkları ile, hesap çerçevesinin hesap sınıfı ve hesap grubu oluşturulmak istenmiştir; başka bir deyişle, tekdüzen hesap çerçevesi yapmaya çalışılmıştır. Böyle bir tutum yanlıştır; tekdüzen hesap çerçevesi mantığına aykırıdır.

Çünkü tekdüzen hesap çerçevesinden genel hesap planı yapılır. Tekdüzen hesap çerçevesinden doğrudan ya da genel hesap planından hesap planı yapılır. Hesap planında yer alan hesaplara düşülen işlemler sonucu bilanço ve kar-zarar çıkartılır. Bu bilanço ile kar ve zarara dayanılarak çeşitli amaçlarla çeşitli mali tablolar düzenlenir. Örneğin, bankalardan kredi almak için ayrı, sermaye piyasası için ayrı, teşvik uygulama için ayrı, vergi için ayrı mali tablolar düzenlenir. Sanayi Bankaları, Ticaret Bankaları, Sermaye Piyasası Kurulu, Teşvik Uygulama Dairesi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı gibi Kurum ve Dairelerin her biri kendine uygun mali tablolar ister; böyle bir istekte bulunmaya hakları vardır. İşte bu nedenle, mali tablolarda tekdüzenlilik aranmaz; aransada sağlanmaz. Ancak, her amaç için her türlü mali tablonun düzenlenmesine elverişli tekdüzen hesap çerçevesi yapılabilir.

Burada tekdüzen hesap çerçevesinden, genel hesap planından ve hesap

planında mali tablolara ulaşma yerine, tam tersine mali tablolardan geriye hesap çerçevesine ulaşılmak istenmiştir; bu olamaz.

Bu tutum, hesap sınıflarını hesap gruplarına ayırmada da açıkça görülmektedir. Hesap gruplarına konan başlıklar da özünü kapsar nitelikte değildir. Mali tabloların kesim başlıkları hesap grubu başlığı olarak konmuştur. Bununla da yetinilmemiş akışkanlık yani aktifi paraya çevirme ve borçları ödeme durumu göz önünde bulundurulmuş aynı grup başlıkları yinelenmiştir.

Örneğin, Ticari Alacaklar başlığı hem 12 sayılı hesap grubunda hem de 22 sayılı hesap grubunda yer almıştır. Oysa, tekdüzen hesap çerçevelerinde kural olarak aynı başlık altında birden çok hesap sınıfı da olmaz; hesap grubu da olmaz. Bu kurala, burada uyulmamıştır. Ayrıca, "12 Ticari Alacaklar" başlığı özünde yanlıştır. Çünkü Türk Ticaret Kanununa tabi her kurum ve işletmenin bütün alacakları ticaridir.

Bundan başka bir alacağın dönen varlıkta ya da duran varlıkta yer alması bir akışkanlık sorunudur; bir hesap ya da kayık sorunu değildir. Bu verilebilecek bir çok örnekten yalnız biridir.

Tekdüzen hesap çerçevesi yapılırken, başka ülkelerde yapılanlardan herhangi birinin bile, göz önünde bulundurulmadığı anlaşılmıştır. Hesap sınıflarını, hesap gruplarına ayırmada anlamsız boşluklar bırakılmıştır. Kısaca, bu Tekdüzen Hesap Çerçevesi, dış yapı bakımından bilinen hesap çerçevelerinin hiçbirine benzer yanı yoktur; anlamsızdır ve eleştiriye açıktır.⁴⁰

5.3. İÇYAPI AÇISINDAN ELEŞTİRİ

Tebliğ 1'in eki Tekdüzen Hesap Çerçevesi, içyapı bakımından bilançoya göre bölümlene ilkesine uygun sayılır. Uygundur denemiyor, uygun sayılır deniyor. Çünkü buradaki bölümlene akışkanlık bilançosuna göredir. Oysa, akışkanlık bilançosu, belirli bir amaç için belirli bir çaba ile temel bilançodan yararlanılarak düzenlenen özel bir bilanço türüdür.

Bilançoya göre bölümlene ilkesinde dayanan bilanço temel bilançodur.

Dünyada bilinen tekdüzen hesap çerçevelerinden temel bilançoya göre bölümlene ilkesine uygun yapılanlar vardır. Ancak akışkanlık bilançosuna göre bölümlene ilkesi de yoktur. Buna göre bir tekdüzen hesap çerçevesi de görülmemiştir; çünkü böyle birşey karışıklık getirir.⁴¹

5.4. YÖNTEM VE KURAM AÇISINDAN ELEŞTİRİ

Bu Tekdüzen Hesap Çerçevesi, çiftyanlı işleme yöntemine bile uygun değildir. Çünkü hesap sınıf ve gruplarında çiftyanlı işleme yöntemini açıp kapatan, açılış bilançosu, kar-zarar ve kapanış bilançosu hesaplarına bile yer verilmemiştir.

Bunun yapımında bilinen muhasebe kuramlarından hiçbir esas

⁴⁰ YAZICI, age, s.10.

⁴¹ YAZICI, age, s.12.

alınmamıştır. Özel bir bilanço türü olan akışkanlık bilançosuna göre hesap sınıf ve kümelerine ayrıldığı için de çift yanlı işleme yöntemine uyma ve belgeden doğrudan kayıt işlemi zorlaştırılmıştır.⁴²

5.5. MUHASEBE TÜMLEMİ YANI SİSTEMİ AÇISINDAN ELEŞTİRİ

Bu Tekdüzen Hesap Çerçevesi, dünyada çeşitli ülkelerde benimsenen çeşitli muhasebe tümlerinden yani sistemlerinden hiç birine benzemiyor; dahası bu bir muhasebe tümlemine dayanmıyor. Belirli bir muhasebe tümlemine dayanmayan bir tekdüzen hesap çerçevesi yoktur.

Bir ülkede tekdüzen hesap çerçevesi yapmak demek, belirli bir tümlem yani sistem oluşturmak demektir.

Bu tekdüzen hesap çerçevesi hiçbir muhasebe tümlemine dayanmıyor; kapsadığı hesap sınıfları arasında muhasebe tümlemi ile ilgili bir hesap sınıfı yoktur. Ancak, 7 sayılı hesap sınıfında 7/A seçeneği başlığı altında maloluş türlerine; 7/B seçeneği başlığı altında da masraf türlerine yer verilmiştir. Tümlemde boşluk bırakılmaz; bu anlamda seçenek olmaz. Bu nedenle burada herhangi bir muhasebe tümleminin benimsenmediği anlaşılıyor. Buna göre, ortada özünü kapsayacak, anlatılabilecek ve anlaşılabilir olacak dahası uygulanabilecek bir tekdüzen hesap çerçevesi yok demektir. Burada da kolay zora koşulmuştur.⁴³

5.6. HESAP PLANININ ELEŞTİRİSİ

Bu tebliğin eki, Tekdüzen Hesap Çerçevesine dayalı B-Hesap Planının ne için yapıldığını ve bu hesap planı üzerine açıklamalarla ne anlatılmak istendiği anlaşılammıştır.

Bir ülkede muhasebede birlik, ancak Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve maloluş yönergeleri ile sağlanır; Hesap Planı ile birlik sağlanamaz. Çünkü, ülke için kabul edilen hesap çerçevesinden her iktisadi kesim için genel hesap planı ve her kurum ve işletme için hesap planı yapılır. Başka bir deyişle, her hesap planı ilgili olduğu kurum ve işletmeye özeldir. Tekdüzen hesap çerçevesi ise o ülkedeki tüm kurum ve işletmeler için geçerlidir. Bu nedenle Tekdüzen Hesap Çerçevesinde sistem belirtilir; hesap sınıf ve kümeleri ayırımı yapılır; hesaplarda ana hesaplara, ara hesaplara hele ayrıntı hesaplara inilmez; temelde birlik sağlanır.

Burada, sanki ülkenin tüm kurum ve işletmelerinde uygulanabilecek bir Hesap Planı örneği verilmiştir. Bu Hesap Planı, kimi kurum ve işletmelere dar, kimine bol gelir; genelde hiçbirine uymaz.

Bu hesap planı, ülkedeki çeşitli kurum ve işletmelerce uygulanamaz; bununla da kolay zora konulmuştur.⁴⁴

42 YAZICI, age, s.12.

43 YAZICI, age, s.12.

44 YAZICI, age, s.13.

6 . MALİYET HESAPLARININ İŞLEYİŞİ VE DİĞER HESAPLARLA OLAN İLİŞKİSİ

7/A seçeneği maliyet hesaplarına daha yakından bakıldığı zaman hesapların üç grupta toplandığı görülecektir. Bunlar;

- a- Gider Hesapları,
- b- Yansıtma Hesapları,
- c- Fark Hesaplarıdır.

Tebliğde hesapların işleyişi hem fiili maliyet belirleme sistemine ve hemde standart maliyet belirleme sistemine göre açıklanmıştır. Fiili maliyet belirleme sistemini kullanan işletmeler fark hesaplarını kullanmayacaklardır. Gider hesapları giderlerin tahakkuk ettikçe kaydedildiği hesaplardır.yansıtma hesapları tahakkuk eden giderlerin ilgili mamul maliyetlerine ya da sonuç hesaplarına yansıtılmasını sağlayan hesaplardır. Fark hesapları ise standart maliyet belirleme sistemini kullanan işletmelerde fiili maliyetlerle standart maliyetler arasındaki farkların izlendiği hesaplardır.

7/B seçeneğinde fiili ya da standart maliyetler şeklinde bir ayırım sözkonusu değildir. Bu seçenekte fiili maliyet sisteminin kullanılması ilkesi benimsenmiştir. Bu seçenekte de giderler yansıtma hesabı ile sonuç hesaplara ya da mamul maliyetlerine aktarılacaktır. Ancak burada her bir hesap için ayrı bir yansıtma hesabı değil tek bir yansıtma hesabı söz konusudur.

Burada belirtilmesi gereken diğer bir nokta ise maliyet hesaplarının diğer hesaplarla olan ilişkisi noktasındadır. Gelir tablosu hesapları başlığını taşıyan 6 grubunda yer alan hesaplarla maliyet hesaplarının sıkı bir ilişkisi mevcuttur. Bu bağlamda giderlerin doğrudan 6 grubunda yer alan hesaplara aktarılması muhasebenin teknik yapısına uygun düşmeyecektir. Giderler öncelikle 7 grubuna aktarılacak ve 7 grubundan yansıtma hesapları yardımıyla mamullere ya da 6 grubunda yer alan hesaplara aktarılacaktır.⁴⁵

7 . İŞLETME TÜRLERİ İTİBARIYLA MALİYET HESAPLARININ MUKAYESESİ

Uygulamada kolaylık sağlayacağı düşünülerek hangi giderlerin hangi işletmelerde hangi hesaplarda yer alacağı bir tablo şeklinde verilmeye çalışılmıştır.⁴⁶

⁴⁵ Mevlüt ÖZER, "Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Maliyet Hesapları ve Uygulaması", Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi, ?, s.21.

⁴⁶ ÖZER, age, s.22.

GİDER TÜRÜ	İŞLETME TÜRLERİ				
	ÜRETİM İŞLETMESİ		HİZMET İŞLETMESİ		TİCARET İŞLETMESİ
	7/A SEÇENEĞİ	7/B SEÇENEĞİ	7/A SEÇENEĞİ	7/B SEÇENEĞİ	7/B SEÇENEĞİ
İŞÇİLİK GİDERLERİ	720- D.İşçilik G.				
- Normal Ücretler	730- Genel Üretim G.		740- Hizmet Üretim M.		
- Fazla Mesai Ücreti	750- Ar. Gel. Gid.		750- Ar. Gel. Gid.		
- İzin Ücretleri	760- Pazarl. Sat. Dağ.G.	791- İşçi Ücret ve G.	760- Pazarl. Sat. Dağ. G.	791- İşçi Ücret G.	791- İşçi Ücret ve G.
- Üretim Primleri	770- Genel Yönetim G.	792- Memur Ücret ve G.	770- Genel Yönetim G.	792- Memur Ücret ve G.	792- Memur Ücret ve G.
- İkraniyeler					
- Sosyal Yardımlar					
- Tas. Tes. Fonu					
- Sigorta Primleri					
- Kıdem Tazminatı					
- Benzeri Giderler					
İLK MADDE VE MALZ.					
- İlk Madde ve Malzeme					
- Yardımcı Malzeme					
- İşletme Malzemesi					
- Yarı Mamüller	710- İlk Madde ve Malzeme				
- Benzeri Giderler	730- Genel Üretim G.	790- İlk Madde Malzeme	740- Hizmet Üretim M.		
AMORTİSMAN G.	730- Genel Üretim G.		740- Hizmet Üretim M.		
	770- Genel Yönetim G.	796- Amortisman ve T.P.	770- Genel Yönetim G.	796- Amortisman ve T.P.	796- Amortisman ve T.P.
TAMİR-BAKIM-ONARIM					
- Tamir Bak. Ser. G.	730- Genel Üretim G.	793- Dışardan Sağ. F.H.	740- Hizmet Üretim M.	793- Dışardan Sağ. F.H.	793- Dışardan Sağ. F.H.
- Benzeri Giderler	770- Genel Yönetim G.	794- Çeşitli Giderler	770- Genel Yönetim G.	794- Çeşitli Giderler	794- Çeşitli Giderler
DIŞARDAN SAĞLANAN					
- Gaz					
- Elektirik					
- Haberleşme					
- Bakım Onarım	730- Genel Üretim Gid.	793- Dışardan Sağl. F. H.	740- Hizmet Üretim M.	793- Dışardan Sağl. F. H.	793- Dışardan Sağl. F. H.
- Benzeri Giderler	770- Genel Yönetim Gid.		770- Genel Yönetim G.		

İŞLETME TÜRLERİ

GİDER TÜRÜ	ÜRETİM İŞLETMESİ		HİZMET İŞLETMESİ		TİCARET İŞLETMESİ
	7/A SEÇENEĞİ	7/B SEÇENEĞİ	7/A SEÇENEĞİ	7/B SEÇENEĞİ	7/B SEÇENEĞİ
KİRA GİDERLERİ	730- Genel Üretim Gid. 770- Genel Yönetim Gid.	794- Çeşitli Giderler	740- Hizmet Üretim M. 770- Genel Yönetim Gid.	794- Çeşitli Giderler	794- Çeşitli Giderler
KIRTASIYE GİDERLERİ	770- Genel Yönetim Gid.	794- Çeşitli Giderler	770- Genel Yönetim Gid.	794- Çeşitli Giderler	794- Çeşitli Giderler
VERGİ RESİM HARÇ	730- Genel Üretim Gid. 770- Genel Yönetim Gid.	795- Vergi Resim Harç	740- Hizmet Üretim M. 770- Genel Yönetim Gid.	795- Vergi Resim Harç	795- Vergi Resim Harç
FİNANSMAN GİDER. - Faiz Giderleri - Kur Farkları - Komisyon Giderleri - Benzeri Giderler	780- Finansman Giderleri	797- Finansman Giderleri	780- Finansman Giderleri	797- Finansman Giderleri	797- Finansman Giderleri
DAVA VE İCRA GİD.	770- Genel Yönetim Gid.	794- Çeşitli Giderleri	770- Genel Yönetim Gid.	794- Çeşitli Giderleri	794- Çeşitli Giderleri
PAZARL. DAĞ. G.	760- Pazarlama S.D. G.	791- İşçi Ücret ve Giderleri 792- Memur ve Ücr. ve G. 793- Dışardan Sağ.F.H. 794- Çeşitli Giderler	760- Pazarlama S.D. G.	791- İşçi Ücret ve Giderleri 792- Memur ve Ücr. ve G. 793- Dışardan Sağ.F.H. 794- Çeşitli Giderler	791- İşçi Ücret ve Giderleri 792- Memur ve Ücr. ve G. 793- Dışardan Sağ.F.H. 794- Çeşitli Giderler
ARAŞTIRMA GELİŞT.	750- Araştırma Geliş. G.	791- İşçi Ücret ve Giderleri 792- Memur ve Ücr. ve G. 793- Dışardan Sağ.F.H. 794- Çeşitli Giderler	750- Araştırma Geliş. G.	791- İşçi Ücret ve Giderleri 792- Memur ve Ücr. ve G. 793- Dışardan Sağ.F.H. 794- Çeşitli Giderler	791- İşçi Ücret ve Giderleri 792- Memur ve Ücr. ve G. 793- Dışardan Sağ.F.H. 794- Çeşitli Giderler
TEMSİL-AĞIRLAMA	770- Genel Yönetim Gid.	794- Çeşitli Giderler	770- Genel Yönetim Gid.	794- Çeşitli Giderler	794- Çeşitli Giderler

Dördüncü Bölüm

TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİNİN VE HESAP PLANININ MUHASEBE UYGULAYICILARI AÇISINDAN UYGUNLUĞU VE UYGULANABİLİRLİĞİNE YÖNELİK ÇALIŞMA

1. UYGULAMANIN KAPSAMI

Muhasebe uygulayıcılarına yönelik olarak hazırlanan anket, Eskişehir’de kırkbir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile ellidokuz Serbest Muhasebeci üzerinde uygulanmış ve analiz edilerek yorumlanmıştır. Bu rakamlar araştırmada yeterli olmayabilir. Ancak yaklaşık bilgi verebilir.

Ankete katılım ve ilgi fazla olmakla beraber bazı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebeciler anket sorularını cevaplamaktan kaçınmış, bazıları ise kısmen cevaplamıştır.

Alınan sonuçlar, Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının muhasebe uygulayıcılarına uygunluğu ve uygulanabilirliği açısından değerlemeye tabi tutulmuştur.

2. MUHASEBE UYGULAYICILARINA YÖNELTİLEN ANKET SORULARI

Öğrenim Durumunuz :
Mesleki Ünvanınız :
Çalışma Süreniz : yıl bağımlı, yıl bağımsız
Adresiniz :

Cevabınıza uyan karelere (X) işareti koyunuz.

1. “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” ülkemizde muhasebe uygulamalarındaki dağınıklığı önlemek için yararlı bir adım olmuş mudur?

Evet Hayır

1. soruda cevabınız niçin evet veya niçin hayır?

.....
.....
.....

2. Tekdüzen hesap çerçevesinin temel amaçları nelerdir?

Uygulandığı ülkelerde iktisadi bütünlüğü ve işletmeler arasında hesap birliğini sağlamak.
 Sonuca varmayı ve karşılaştırmayı kolaylaştırmak.
 İşletme iktisadi ve muhasebe bilimlerinde terim birliğini sağlamak.
 Araştırmacı ve denetleyici uzmanların işlerini kolaylaştırmak.
 Hepsi.

3. Hazırlanan Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı geniş ölçüde KİT'lere uygulanan muhasebe sistemi ile sermaye piyasası kurulunun hazırladığı muhasebe sisteminden etkilenecek mi hazırlanmıştır?

Evet Hayır

3. soruda cevabınız niçin evet veya niçin hayır?

.....
.....
.....

4. Tekdüzen hesap planının ülkedeki bütün ekonomik işletmelere uygulanmasını zorunlu tutmada güçlükler var mıdır?

Evet Hayır

4. soruda cevabınız niçin evet veya niçin hayır?

.....
.....
.....

5. Bütün işletmeler için hesap sınıfları ve gruplarına uyma zorunluluğu yerine;

Önceleri tavsiye niteliğinde olup sonraları ticari ve sınai teşebbüsleri için uyulması zorunlu hale getirilmeliydi.
 Bazı iş kollarına adaptasyon imkanları verilmeliydi.
 Bazı iş kolları için ve tamamen özel hesap planları hazırlanmalıydı.
 Hepsi.

6. I. Sermaye Piyasası Kurulunun kontrolündeki işletmelerde,
II. KİT'lerde,
III. Bilançolarını yeniden değerleyen bütün kuruluşlarda,
IV. Orta ve küçük işletmelerde,
Yukarıdaki hangi işletmeler için muhasebe sistemi başlangıçta zorunlu tutulmamalıydı?
 I II III IV

7. Tekdüzen Hesap Planı işletmeler yönünden aşağıdaki hangi sakıncaları taşımaktadır?
 Muhasebe yok yere karışık bir hale getirilmiştir.
 Maliyet muhasebesine tamamen bir sınıf ayrılmadığı için maliyet muhasebesini ayrışımlı bir biçimde işlemek imkansızlaşmıştır.
 Bu hesap planında genel muhasebeden ayrı bağımsız bir üretim hesabı bile yoktur.
 Masraf yerleri hesaplarını, ancak yardımcı defter kayıtlarında izleme imkanı vardır.
 Hiçbiri.

8. Tekdüzen hesap planı ve işleyişi ile ilgili düzenlemelerdeki boşluk en çok hangi gruptadır?
 Dönen varlıklarda,
 Duran varlıklarda,
 Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarda,
 Gelir tablosu hesaplarında,
 Maliyet hesaplarında,

9. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin vergi mevzuatına uymayan yönleri var mıdır?
 Evet Hayır

9. soruda cevabınız niçin evet veya niçin hayır?
.....
.....
.....

10. Zorunlu hesap planında genel muhasebe ve maliyet muhasebesi hesaplarını tamamen birbirinden ayırmak gerekir mi?
 Evet Hayır

10. soruda cevabınız niçin evet veya niçin hayır?
.....
.....
.....

11. Maliyet hesapları özellikle küçük işletmeler ile ticaret işletmeleri açısından klasik muhasebe sistemindeki gider hesaplarını andırıyor mu?
 Evet Hayır

11. soruda cevabınız niçin evet veya niçin hayır?

.....
.....
.....

12. Genel muhasebedeki "15. Stoklar" hesap grubundaki hesaplarda hem dönembaşı, dönemsonu stokları hem de dönemiçi alışlar ve sarfiyatlar izlenmek istenmekte, hatta maliyetler bile bu hesaplar içinde oluşturulmaktadır. Bu durum sakıncalı mıdır?

- Evet Hayır

12. soruda cevabınız niçin evet veya niçin hayır?

.....
.....
.....

13. Belirli aralıklarla tebliğ çıkarılarak bazı düzenlemelerin yapılmasının ve değiştirilmesinin nedenleri nelerdir?

- Sistemin yeni olması.
 Sisteme ilişkin yeterli eğitim düzeyinin sağlanamaması.
 Önceki tebliğlerdeki bazı hususların bir takım sorunlara ve hatalara yol açabileceği.
 Uygulamadan beklenen yararı sağlamayacak bölümlerin olması.
 Hepsi.

14. Ek mali tablo düzenlemek zorunda olan işletmelerin tespitinde, aktif toplamı (25 milyar) ve net satışlar (50 milyar) toplamına ilişkin maktu hadlerin yüksek tutulması sistemden beklenen yararı olumsuz yönde etkileyecek mi?

- Evet Hayır

14. soruda cevabınız niçin evet veya niçin hayır?

.....
.....
.....

15. Ek mali tablo düzenleme zorunluluğu kapsamına giren bir işletmenin ertesi yılda getirilen kriterleri sağlamaması durumunda ne yönde bir işlem yapılması daha doğru olur?

- Bir kez ek mali tablo düzenleme zorunluluğu kapsamına girdikten sonra ertesi yıllarda da düzenlemelidir.
 Ertesi yıllarda getirilen kriterleri sağlamaması durumunda ek mali tablo düzenlememelidir.

16. Hesap planı sanayi kuruluşlarına göre yapıldığından hesapların uymadığı işletmeler var mıdır?

- Evet Hayır

16. soruda cevabınız niçin evet veya niçin hayır?

.....
.....
.....

17. 1994 yılında yürürlüğü giren yeni muhasebe sisteminin yerleşmesi en az kaç yıl sürecektir?
 2 - 4 yıl 4 - 6 yıl 6 - 8 yıl 8 - 10 yıl 10 yıldan daha fazla

18. Hazırlanan muhasebe düzeni tasarısı bütün ilgililerin tartışmasına açılmalı, ilgili bütün çevrelerin görüşleri alınmalı mıydı?
 Evet Hayır

18. soruda cevabınız niçin evet veya niçin hayır?

.....
.....
.....

19. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümlerinin uygulanabilmesi için sizce alınması gereken tedbirler nelerdir?

- Vergi mevzuatına aykırı hükümlerini uygulamak isteğe bağlı olmalıdır.
- Özellik arzeden işletmelere uygun hesap planları meydana getirmek için çalışmalar yapılmalı.
- Ceza hükümlerine açıklık getirilmeli ve yumuşatılmalıdır.
- Vergi denetimi için gerekli temel mali tablolar yeniden düzenlenmeli.
- Hepsi.

20. 23 Şubat 1995 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Vergi Beyannamesinin, Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce imzalanması konusunda 1 nolu genel tebliğ ve daha sonra çıkan tebliğler hakkındaki düşüncelerinizi belirtiniz?

.....
.....
.....

3. MESLEK GRUPLARININ ANALİZİ

3.1. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER İLE YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI VE YÜZDE OLARAK DURUM ANALİZİ

1. "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" Ülkemizde, muhasebe uygulamalarındaki dağınıklığı önlemek için yararlı bir adım olmuş mudur? Şeklindeki ilk soruya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin %97.6'sı evet %2.4'ü ise hayır cevabını vermiştir.

1.Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

- 1- Uygulama gerçekten çok dağınıktı.
- 2- Hesapların (daha önce oluşturulan muhasebe planlarında) sınırlı olmasıyla, yapılan muhasebe işlemleri, aynı gruba atılarak işlenmekte ve bu sebeple muhasebe sisteminde çelişkiler bulunmaktaydı.
- 3- Muhasebe sistemi uygulaması ülkemizde muhasebe işlemlerinin düzenli şekilde yürütmesinde olumlu bir adım olmuştur.
- 4- Uygulamadaki farklılıkları ve standardizasyonu eksiklikleriyle de olsa getirmektedir.
- 5- Daha önce muhasebe uygulamalarının standardı yoktu.
- 6- Geçiş zamanı, kabul zamanı kısa olmakla beraber bu dağınıklığa dur demek için bir yerden başlanmalı idi.
- 7- Kurulan nasıl bir sistem olursa olsun, birlikteliği sağlamak için muhakkak yönlendirici, yön verici iletişim araçları gereklidir. Hele bu yeni bir muhasebe sistemi olunca yönlenme ve toparlanma açısından en basit bir yayın dahi olsa yararlı etkisi güçlü olur.
- 8- Yalnız yasa eksiklerle çıkmıştır, yeniden gözden geçirilmesi gerekir.
- 9- Muhasebe sisteminde büyük bir dağınıklık ve kopukluk vardı, bu dağınıklık ve kopukluğun toparlanması açısından yararlı bir adım olmuştur.
- 10- Muhasebenin ve dönem sonunda çıkarılan tabloların tek tip olmasını sağlaması, kontrolünün daha iyi yapılması, açıklık ilkesinin daha ön plana çıkması ile yararlı bir adım olmuştur.
- 11- Açıklık gelmiştir. Tüm mükelleflerin lisanı aynı olmuştur.
- 12- Ülkemizde işletmeler kendilerine göre bir sistem oluşturmakta ve buna göre işlemlerini yapmaktaydı, yeni uygulama ile bir bütünlük sağlanacaktır. Buda eğitimde, uygulamada ve denetimde kolaylıklar getirecektir.
- 13- Herkes kendine özgü bir sistem kurmakta idi. Denetimin kolaylaşması sağlandı. İşletmelerin yorumlanmasını sağlamıştır.
- 14- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, ülkemizdeki muhasebe uygulamalarındaki dağınıklığı önlemiştir. Ayrıca faaliyet sonuçlarının sağlıklı, güvenilir olmasını, mali tablolar aracılığı ile sunulan bilgilerin tutarlılığını ve

işletmelerde denetim kolaylığını da sağlamıştır.

15- Adı geçen tebliğde “Düzenlemenin Amacında” belirtildiği üzere, işletmede faaliyet sonuçlarının güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi, bilgilerin sağlıklı karşılaştırılması, denetimin kolaylaştırılmasının sağlanması için yararlı bir adım olmuştur.

16- Bilimin sınırı yoktur. Ama bilimin önu tıkanmadan her şeyin prensip ve kurallar içerisinde düzenli yürütülmesi geliştirilmesi lazım geldiğine inandığımdan bence yararlı olmuştur

17- Her muhasebecinin kafasına göre hesap planı karmaşıklığına son verilecektir. Vergi denetimlerine kolaylık sağlanacaktır. Defterlerin el değiştirmesi halinde yeni meslek mensubu rahat inceleme yapacaktır.

18- Sonuca varmayı ve denetimi kolaylaştıracaktır.

19- Sistemin gelmesi, dağınıklığın terk edilmesi ve düzene geçilmesidir.

20- Muhasebede tekdüzeliğin sağlanması çok önemlidir. Mali tablolara dayanılarak karar alınması, milli gelirin hesaplanması, kalkınma planlarının hazırlanması ve ekonomik faaliyetin denetlenmesi buna bağlıdır.

21- Her işin mutlaka bir sisteme oturtulması gerekir.

22- Gerek teoride gerekse uygulamada kavram kargaşasını önlemiştir.

23- Tektip hesap planı ve mukayese etme imkanı sağlamıştır.

24- Herkes aynı hesapları kullanacak. Standardı ve düzeni getirecek.

25- Muhasebe uygulamasına tek sistem getirmiştir. Düzen ve kolaylık getirmiştir, vergi kaybında etkili olacaktır.

26- İşletmelerde kullanılan sistem, hesap planında yer alan hesaplar ve hesapların işleyişi çok değişik ve dağınık idi. Bir işletme hakkında karar vermek güç idi. Bu gibi eksiklikleri gidermiştir.

27- Muhasebeninde bir ilim dalı olduğu herkesçe anlaşılmıştır.

28- Tebliğden önce her muhasebeci şahsi bilgi ve yeteneği ölçüsünde genellikle ana hesapları tercih ederek, şahsi görüş ağırlıklı bir sistem uyguluyordu. Tebliğ bu konuyu standardize ederek, düzenlemiş ve toparlamıştır.

29- Standardizasyon sağlamıştır.

30- 1 Ocak 1994 tarihine kadar her muhasebeci bilgi ve kapasitesi oranında uygulama yapıyordu. Belli bir sistem yoktu. Çeşitli yollardan sonuca ulaşılıyordu. Şimdi herkes aynı yolu kullanıyor.

31- Tek tip bilanço ve gelir tablosu tanzimi, işletmeler arası ve aynı işletmeye yıllar arası mukayese imkanı sağlamıştır.

32- Uygulama birliği ve denetim kolaylığı sağlamıştır. Ancak geçiş süresi kısa olmuştur.

33- Muhasebenin bir plan dahilinde uygulanmasını sağlamıştır. Nisbeten başıboşluğu ortadan kaldıracaktır.

34- Muhasebede standardizasyonun sağlanması ile denetim elemanlarına denetim kolaylığı getirmiş, vergide etkin ve yaygın denetim imkanı sağlamıştır.

35- Tüm şirketlerin birbiri ile karşılaştırılması daha kolaylaştı.

1. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- Her kesim kavramı tam anlamış değil. Kontrolü yok.

2. Ankette tekdüzen hesap çerçevesinin temel amaçları belirlenmeye çalışılmıştır.

Uygulandığı ülkelerde iktisadi bütünlüğü ve işletmeler arasında hesap birliğini sağlıyor diyenlerin oranı %2.4,

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin %97.6'sı ise tekdüzen hesap planının amaçlarını şu şekilde belirtmişlerdir:

Uygulandığı ülkelerde iktisadi bütünlüğü ve işletmeler arasında hesap birliğini sağlıyor.

İşletme iktisadi ve muhasebe bilimlerinde terim birliğini sağlıyor.

Sonuca varmayı ve karşılaştırmayı kolaylaştırıyor.

Araştırmacı ve denetleyici uzmanların işlerini kolaylaştırıyor.

3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin %80.5'i hazırlanan muhasebe sisteminin, KİT'lere uygulanan muhasebe sistemi ile Sermaye Piyasası Kurulunun hazırladığı muhasebe sisteminden etkilendiğini (Evet), %14.6'sı etkilenmediğini (Hayır) belirtmiş, %4.9'u ise bu soruyu cevaplandırmamıştır.

3. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

1- SPK ile hemen hemen tıpatıp benzemeler olması bu çağrışımı sağlıyor.

2- Daha önce sermaye piyasasında bir birlik (tekdüzen) olduğundan ve sonuçta sermaye piyasasına hizmet edeceğinden etkilenilmiştir.

3- Hepsi olmamakla birlikte benzer yanları vardır.

4- Tekdüzen hesap tarzı uygulamasına daha önce 1992 yılında sermaye piyasasında başlanmıştı. Yurt dışı örnekleride dikkate alınarak tekdüzen başlatılmıştır.

5- Devlet işletmelerindeki yeknesaklığı, uygulama ve denetim kolaylığını sağlamak üzere kullanılan sistem, muhasebe düzenine aynı amaç için yerleştirilmiştir.

6- Bahsi geçen muhasebe sistemlerinin önceki yapısı incelenirse daha iyi anlaşılır.

7- Çünkü tekdüzen hesap planı ilk etapta küçük ölçekli işletmeler için uygulaması biraz zordu. Bu düşünülse idi, KİT'ler için ayrı, diğer işletmeler için basit bir sistem geliştirilirdi.

8- Bütün işletmeler gözönüne alınarak hazırlanmış. Reeskont ve karşılık ayırma işlemlerinde de sermaye piyasası kurulundan etkilenmiştir

9- KİT'ler ve SPK'nın tabi olduğu kurumlar ekonominin büyük birimleridir.

10- Tekdüzeliği sağlamak için etkilenilmiştir.

11- SPK etkisinde kalmış, SPK'nın kullandığı hesaplar alınmıştır.

12- SPK'nın ve KİT'lerin, genele hitap etmeleri ve denenmiş olmalarından

etkilenilmiştir.

13- SPK'nın kullandığı hesaplar plana alınmıştır.

14- Bütün dünyada kullanılan sistem olduğu için etkilenmiştir.

15- SPK, muhasebe sistemine benzer nitelikte olduğu için ondan esinlenmiştir.

16- Tekdüzen hesap planına benzer bir hesap planı evvelce KİT'lerde ve SPK'ya tabi işyerlerinde uygulanıyordu. Aynen alınmamıştır.

17- Etkilenilmiştir. Ancak SPK ile serbest ticari piyasa olarak iki bölüme ayrılması uygun olurdu.

18- Ayrıntılı bilanço ve gelir tablosu hemen hemen SPK'nın tavsiye ettiği tabloların aynısıdır. Ayrıca özet tablolar SPK'dan alınmıştır. Tablo ilkeleride hemen hemen aynen alınmıştır.

19- SPK ve KİT muhasebe sisteminde bazı ayrılıklar vardır. Bunlarında tekdüzene adaptesi gerekir.

20- Muhasebe sistemi yaklaşık planlar dahilinde işletmenin bünyesine uygun olarak KİT'lerde uygulanıyordu.

21- Genelde uygulanan hesap listesi geçerli.

3. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- Herikisi ilede benzerlikler görülsede hazırlanırken direk etkilenme mevcut değildir. Daha ziyade genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden ve tekniklerinden yararlanılmıştır.

2- Bana göre sanayi kuruluşlarına göre hazırlanmıştır.

3- KİT'lerde uygulanan muhasebe sistemide değişmiştir. SPK'nın hazırladığı muhasebe sisteminden farklılıkları vardır.

4- SPK'nın, KİT'lerin uyguladığı tekdüzen hesap planından beklenen fayda siyasi nedenler ile sağlanamamıştır. Oysa burada siyasi baskı uunsuru yoktur.

4. Tek düzen hesap planının ülkedeki bütün ekonomik işletmelere uygulanmasını zorunlu tutmada güçlükler olduğunu belirtenlerin (Evet) oranı %53.6'dır. %44'ü güçlük olmadığını (Hayır) belirtmiş, %2.4'ü ise bu soruyu cevaplandırmamıştır.

4. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri:

1- Bu düzenlemeye uymayan işletmelerde zorunluluk yerine bazı ayrıcalıklar tanınmalıydı.

2- Güçlükler olsada tekdüzen muhasebe sistemi içindeki düşünce kavramına göre uygulanabilir.

3- Bilhassa eski muhasebeciler kendi standartlarına alışmışlar. Muhasebeciler yeni planda bazı zorluklarla karşılaşılıyorlar.

4- Hesap planı uygulamaları geniş sektör farklılıklarına cevap vermekte zorlanıyor. Oturmamış uygulamada hesaplar çok dağınık, uygulama zorluğu vardır.

5- Daha önce çeşitli yöntemler uygulayan kendilerine göre uzmanlaşmış kadro ve sistemleri bulunan işletmelerin tamamen kendi dışlarında hazırlanan bir düzene hemen uyması mümkün değildir.

6- Küçük ölçekli işletmelerde bu muhasebe sistemine uyum sağlayacak tahsilli ve yetişmiş eleman yokluğu olduğundan zorluklar çıkmıştır.

7- Aslında hem evet hemde hayır. Basit işletmelerde en azından reeskont ve karşılık ayırma işlemleri V.U.K. hükümleriyle çatışma arzettiğinden mali kar-ticari kar işlemleri işimizi çoğaltmaktadır.

8- Yeterli sayıda yetişmiş eleman ve meslek sahibi henüz yoktur.

9- Eğitim eksikliğinden güçlükler ortaya çıkmaktadır.

10- Bazı işletmelerin faaliyet konuları farklı olduğundan mali tabloların biçimsel yapısı ve kullandıkları hesapların niteliği farklılık göstermektedir.

11- Alışkanlıkların kısa zamanda değiştirilmesi zordur. Ancak zamanla sistem tüm işletmelerde uygulanınca, vazgeçilmez olacağına inanıyorum.

12- Şüphesizki vardır. Ancak bunların zaman içerisinde tecrübelerle giderileceği kanaatindeyim.

13- Birden fazla sektörde faaliyet gösteren işletmelerde karışıklığa sebebiyet vermektedir.

14- Yılların verdiği alışkanlıklardan, uygulayıcıların hemen kurtulması kolay olmayacaktır.

15- Tekdüzen hesap adaptasyonu eğitim çalışmaları yeterli değil. Eğitimli uygulama şart.

16- Güçlük işletmelerden ziyade, hesap planının uygulayıcısı durumunda olan meslek mensuplarının "zabit katipliği" anlayışından kurtulamayıştan kaynaklanabilir.

17- Maliye Bakanlığı'nın yetersiz denetimi nedeniyle güçlükler ortaya çıkmaktadır.

18- Ekonomik işletmelerin çok büyük bir kesimi kapsam dışıdır. Uygulanması mümkün bile olsa, Mevcut meslek mensupları içinde bu hakkı uygulayacak veya uygulayan nisbet acaba yüzde kaçtır?

19- Sermaye piyasasına göre hazırlanan sistem serbest ticari sisteme adapte edilirken hesaplarda fireler % 60'lara ulaşmaktadır.

20- Özellik gösteren bazı işletmelerde güçlüklerle karşılaşılabilir. Maliye Bakanlığı'na bildirilen aksaklıklar zaman zaman düzeltilmekte, boş hesaplar ihtiyaca göre yeniden belirlenmektedir.

21- Bu düzenin sağlıklı yürüebilmesi için işletmelerde kendi bünyesinde muhasebe sistemini kurması gerekir. Buda işletmeye maddi yönden yük getirmektedir.

4. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- Sorunlar aşılabilir.

2- Çünkü hesap planı ekonomik şartlara göre geniş düzenlenmiştir.

3- Sistem uygulaması biraz daha açılacak olursa işletmelerin yapılarına göre düzenlenirse daha iyi olur.

4- Tekdüzen hesap planının amaçladığı konulara ulaşabilmesi için uygulama gerekiyordu. Güçlük çıkacağını sanmıyorum.

5- Uygulamada hiçbir zorluğu yoktur. Bütün işletmelerde kullanılması yarar getirir.

6- Her işletmeye uygundur. Boş hesapları işletmeler istediği gibi kullanırlar.

7- Esasen tekdüzen hesap planı ana bir konudur. Uygulayıcının en başta bunu iyi bilmesi gerekir.

8- Tali hesaplarla doğabilecek sorunlar ortadan kalkar.

9- Yeteri kadar yetişmiş eleman yoktur. Yetiştirmesi zaman almaktadır. Uygulamanın başarısı muhasebe standartlarının hazırlanmasına bağlıdır. Bu konuda yeterli çalışma henüz yoktur.

10- Tekdüzen muhasebe sistemi aksaklıklarının giderilmesi gerekir.

11- Çünkü tekdüzen hesap planı geniş ve kapasiteli olarak çıkarılmıştır. Tabiki bazı noksanlıkları vardır. Ama giderilebilir.

12- Sistem iyi kavranır ise tekdüzen hesap planı bütün iktisadi işletmelere rahatlıkla uygulanabilir. Ancak bu konuda eğitim şarttır.

13- Hesap planında boş bırakılan üçlü kod defteri kebir hesapları oldukça fazladır.

5. Bütün işletmeler için hesap sınıfları ve gruplarına uyma zorunluluğu yerine;

Önceleri tavsiye niteliğinde olup sonraları ticari ve sınai teşebbüsleri için uyulması zorunlu hale getirilmeliydi diyenler %31.8 oranında,

Bazı iş kollarına adaptasyon imkanları verilmeliydi diyenler %14.6 oranında,

Bazı iş kolları için tamamen özel hesap planları hazırlanmalıydı diyenler %7.3 oranında.

Bu koşulların tamamını kabul edenler %31.7 oranında ve soruyu cevaplamayanlar ise %14.6 oranındadır.

6. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin, %44'ü orta ve küçük işletmelerde, %12.1'i Sermaye Piyasası Kurulunun kontrolündeki işletmelerde, %12.1'i bilançolarını yeniden değerleyen bütün kuruluşlarda muhasebe sisteminin başlangıçta zorunlu tutulmaması gerektiğini belirtiyorlar. KİT'ler hakkında görüş bildiren bulunmamaktadır. %31.8'i ise bu soruya cevap vermemiştir.

7. Ankette yöneltilen sorulardan bir başkasıda, tekdüzen hesap planının işletmeler yönünden hangi sakıncaları taşıdığı idi.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin, %4.9'u muhasebenin yok yere

karışık hale getirildiğini belirtirken, %14.6'sı maliyet muhasebesine tamamen bir sınıf ayrılmadığı için maliyet muhasebesini ayrışımlı bir biçimde işlemenin imkansızlaşmış olduğunu belirtiyor, %14.6'sı masraf yerleri hesaplarını, ancak yardımcı defter kayıtlarında izleme imkanı bulurken, %4.9'u hesap planında genel muhasebeden ayrı bağımsız bir üretim hesabının olmadığından şikayetçi.

%4.9'u hem maliyet muhasebesine tamamen bir sınıf ayrılmadığı için, maliyet muhasebesini ayrışımlı bir biçimde işlemenin imkansızlaşmış olduğunu belirtiyor hemde masraf yerleri hesaplarını, ancak yardımcı defter kayıtlarında izleme imkanı olduğunu belirtiyor.

% 56.1'i ise tekdüzen hesap planını işletmeler yönünden sakıncalı bulmuyor.

8 . Tekdüzen hesap planı ve işleyişi ile ilgili düzenlemelerdeki boşluğun en çok hangi grupta olduğu ankette belirlenmeye çalışılmıştır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin, %43.9'u maliyet hesaplarında, %14.6'sı kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarda, %4.9'u gelir tablosu hesaplarında, %4.9'u dönen varlıklarda, %4.9'u hem gelir tablosu hem de maliyet hesaplarında boşluk olduğunu belirtirken, duran varlıklar grubunda boşluk olmadığı belirtildi. % 26.8'i ise bu soruyu boş bırakmıştır.

9 . Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin, %61'ine göre (Evet) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin vergi mevzuatına uymayan yönleri vardır. %39'una göre (Hayır) ise vergi mevzuatına uygundur.

9. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

1- Vergiye tabi karın hesaplanmasında kanun ile bu tebliğ arasında uyumsuzluklar vardır.

2- Zamanla giderilecektir.

3- T.T.K.'da çeklerde vade yoktur. Çekler görüldüğü anda ödenir. Tekdüzen hesap planına göre bunlar 102'ye kaydediliyor. Bunun başka bir hesaba kaydedilmesi gerekir.

4- Hazırlanan hesap planı çok detaylı düşünülmüş, vergi yönünden dağınık ve vergi mevzuatı ile çelişen yanları vardır.(provizyonlar, kıdem tazminatı karışıklıkları gibi)

5- Henüz sistemi oluşmayan, ortak pazara geçme aşamasında, vergi konularının ne kadar etkileneceği belli olmayan bir vergilendirmede, halen pratikte dahi hesap planlarında tam karşılık bulunmadan sakıncalar doğuracak kadar boşluklar yaratmaktadır.

6- Yeni bir düzenlemeye eski mevzuat olmamalıydı. Mevzuat tümüyle gözden geçirilip yenilenmeliydi.

7- Hazırlanan hesap planını toparlamakta güçlükler ortaya çıkmakta. Aksayan ve giderilmesi gereken eksik yönleri vardır.

8- Reeskont ve karşılık ayırma işlemleri genel tebliğ ile V.U.K. hükümleri çakışmaktadır. Birbirine zıt hükümler mevcuttur. Bana göre problemlili oluşu bundandır.

9- Muhasebe sistemi genel tebliğine uygun olarak vergi mevzuatında yeterli ve gerekli düzenlemeler yapılmamıştır.

10- Muhasebe sistemi, vergi mevzuatı ve uygulamasından tamamen bağımsız olarak ve vergisel kaygılar ön planda tutulmadan hazırlanmıştır. Örneğin alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması. Vergi mevzuatına göre isteğe bağlı olmasına rağmen muhasebe sistemine göre zorunluluktur. Aynı durum kıdem tazminatı karşılığı hesabında da böyledir.

11- Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği, işletmenin gerçek vaziyetini yansıtmayı amaçlamıştır. Bu nedenle gelir tablosu buna göre düzenlenirken vergiyi doğuran başka işlemlerle karşılaşmak mümkündür.

12- Önce vergi mevzuatımızın çarpıklığının düzeltilmesi işleminden sonra muhasebe sistemi buna uygun hale getirilmelidir.

13- Bilanço esasına tabi şahıs işletmelerindeki kar/zararın dağıtımında, vergi ve kesintilerinin gösterilememesi. Ayrıca bilançoda vergiden önceki karın yer alması.

14- İlgili tebliğ tüm faaliyetlerin yansıtılması amacını taşımaktadır. Bu nedenle vergi ve kar tespiti ilk amacıyla düzenlenmediğinden vergi mevzuatına aykırı yönleri bulunmaktadır.

15- Karşılık ayırma işlemlerinde vergi mevzuatı ile tezat oluşturmaktadır.

16- Karşılıklarda ve reeskont hesaplamada vergi mevzuatında zorunluluk olmadığı halde tekdüzenin işleyişinde mevzuata uymayan yönleri vardır.

17- Bir kısım harcamalar kanunen kabul edilmeyen giderdir. Bu nevi harcamalar tekdüzen hesap planında gösterilir. Ayrıca şahıs işletmelerinde vergi ve diğer yasal yükümlülük olmaz.

18- Tebliğ zaten yıl içi uygulamasını vergi mevzuatı ile sınırlamadan yaptırmakta, bilahare yıl sonunda mevzuata özellikle V.U.K. mevzuatına uygulama zorunluluğu getirmiştir. Buda ikinci bir iş, yetenek ve ihtisası gerektirmiştir.

19- Bir kısım tablo düzenlemeleri vergi sistemi dışındadır.

20- Vergi mevzuatının bazı yerleri gözden geçirilerek düzeltilmelidir.

21- Dönem karı 31.12'de, vergi ve diğer yükümlülükler karşılığı gösterilmesi, o yılın net karını anlaşılır olmaktan uzaklaştırmıştır.

22- Kanunen kabul edilmeyen giderler, karşılıklar, amortismanlar vb. konularında ayrılıklar mevcuttur.

9. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- Çünkü ticari karı, mali kara dönüştürüp vergileme olanağı vardır. Ayrıca boşluklar, tebliğlerle doldurulmaktadır.

2- Vergi yasaları göz önüne alınarak düzenlendiği için uymayan yön düşünemiyorum.

3- Bunu zaman gösterir.

4- Vergi konularında mevzuata uygunluk esastır.

5- Vergi mevzuatına uygunluk esastır. Uygun olmaması halinde tebligat kullanılamaz ve iptali gerekir.

6- Vergi mevzuatına uyumu, nazım hesaplarda takip ile işletmeler sağlayacaktır.

10. Zorunlu hesap planında genel muhasebe ve maliyet muhasebesi hesaplarını tamamen birbirinden ayırmak gerekir diyenlerin (Evet) oranı %43.9 iken, %51.2'si hesapları ayırmanın gerekmediğini (Hayır) belirtmiş. %4.9'u ise bu soruyu cevaplandırmamıştır.

10. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

1- Daha detaysız ve öz olarak toparlanmalıydı.

2- Uygulama kolaylığı, yaygın uygulama bulmuş olması açısından genel muhasebe ve maliyet muhasebesi hesaplarını birbirinden ayırmak gerekir.

3- Tali hesaplardan ana hesaplara birleştirilmelidir.

4- Maliyet muhasebesi işletmeleri için faydalı olur.

5- Ayırmak gerekir ama birbiri ile ilişkisi daha kısa ve açık kurulmalıydı.

6- Her ikiside uygulamada farklı sistemleri ifade ederler. Bu nedenle uygulanacak imalatçı ve sanayici müesseselerle tacirler tam olarak ayrıştırılmalıydı.

7- Karışıklığı önlemek açısından ayrılmalıydı.

8- Daha kolay anlaşılır olması ve daha kolay işlem yapılması için ayrı tutulmalıydı.

9- Ancak genel muhasebe ile maliyet muhasebesi arasında bağlantı hesapları kullanılmalı.

10- Teknik olarak genel muhasebe düşünülmüş gibi görülmektedir. Maliyet muhasebesi ile alacaklı özel kısımlar ve bilgiler detaylı şekilde bulunmaktadır.

11- Karmaşıklık önlenmiş olur.

12- Maliyet hesaplarının düzenli yürütülebilmesi için genel muhasebe ve maliyet muhasebesi hesaplarının ayrılması gerekir.

13- Daha sade olur, karışıklıklar önlenir.

14- Maliyet girdileri açısından çok değişik kalemler ihtiva ettiğinden maliyet muhasebesinin ayrıntılı tutulması zorunluluğu vardır. Genel muhasebe daha sade olabilir.

15- Maliyet oluşumu önemlidir. Hesaplar içiçe girmiştir. Bu açıdan hesapları birbirinden ayırmak ta fayda vardır.

16- Sadece genel muhasebeyle ilgisi olmayan, maliyet muhasebesine has konularda ayrılmalı.

10. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- Muhasebede amaç işletmedeki hareketleri mali açıdan incelemek olduğuna göre bunun parçalara bölünmesi hatalıdır. Bu durumda parçalar arasında iletişimsizlik ciddi sorunlar doğurur.

2- İşletmelerin muhasebe sisteminin bütünlüğü açısından sakıncalıdır. Ancak birbiriyle ilişkilerinde daha iyi bir düzenleme gerekir.

3- İşletmeler gerek görürse, aynı sistem içinde "maliyet muhasebesi bağlantı hesabı"ni kullanarak, maliyet muhasebesi hesaplarını ayırabilir.

4- Zaten bağlantı hesaplarını genel muhasebeyle irtibatlandırmak mümkündür.

5- Hesapları ayırmaya gerek yok. Ancak maliyet hesaplarını daha basite indirgemek şarttır.

6- Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi hesapları birbirine bağlantılıdır.

7- İlgili hesaplar birbirini tamamladığından, birbirinden ayırmak gerekmez.

8- Her ikisinde de aynı hesap planı mevcuttur.

9 Her iki grupta birbirinin tamamlayıcısı durumundadır. Karar sürecinde bütün hesapların genel seyri göz önüne alınmaktadır.

10- Birbirini tamamlayan unsurlardır.

11- Birlikte bir bütün oluşturduğu için.

12 Gerekmez. Bu durumdaki paralellik ve geçişler sistemini hakkıyla kavramış olanlar için problem değildir. Ancak ayırarak uygulansa bir mahsur yoktur. Uygulama kolaylığı sağlanabilir.

13- Bilinçli olarak her ikiside bir arada yürütülebilir.

14- Muhasebe sistemi uygulama genel tebliği, işletmeleri isteklerine göre genel muhasebe ve maliyet muhasebesini ayırmaya olanak tanımıştır.

15- Sonuçta giderler maliyet unsurudur.

11. Maliyet hesaplarının, küçük işletmeler ile ticaret işletmeleri açısından klasik muhasebe sistemindeki gider hesaplarını andırıldığını belirten Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (Evet) oranı %56.1 iken, andırmadığını belirtenlerin (Hayır) oranı ise %39'dur. Bu soruyu cevapsız bırakanlar %4.9 oranındadır.

11. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

1- Yaptıkları gider türleri sınırlı olan bu işletmelerde giderlerin gideceği yerler bellidir. Bu bakımdan klasik sistemdeki hesapları çağrıştırmaları gayet doğaldır.

2- Yapılmış olan giderlerin yeni hesap planında biraz daha genişletilmiş şekilde olduğu için hesaplar klasik sistemi andırıyor.

3- 794 Çeşitli Giderler denince hepsi içine girer. (elektrik, su gibi)

4- Yansıtma hesaplarının tam düzenli işletmeler için anlamı vardır. Gider hesaplarını andırıyor. Fakat küçük işletmeler için yansıtma hesapları tamamen formaliteden ibaret.

5- Klasik muhasebe sistemindeki hesap isimleri ve işleyişleri açısından beraberlik mevcuttur. Ancak klasik sistemde yansıtma hesapları mevcut değildi.

6- Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler hemen hemen hepsini kapsıyor.

7- Hesap isimleri değiştirilmiştir ama işlevleri aynıdır.

8- Maliyet hesapları ile aynı hüviyettir.

9- İmalat işletmeleri ile ticari işletmelerde gider farklılığı bulunmadığından benzetilmektedir.

10- Tekdüzen hesap planında, 7/B seçeneğinde kullanılan gider çeşitleri klasik sistemdeki gider hesaplarını andırmaktadır. Çünkü eskidende aynı hesaplar kullanılmakta idi.

11- Gider hesapları maliyeti oluşturur. Netice hesabıdır. Maliyet hesapları ile aynı karakteri taşır.

11. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- Hesaplar klasik muhasebe sisteminden farklı kapatılıyor.

2- Tekdüzen sisteminde maliyet hesapları tamamen kendine özgü bir şekilde düzenlenmiştir.

3- Özellikle yansıtma hesapları fazla ve yersiz bir şekilde kullanılmıştır.

4- Maliyet hesapları ayrıntılı düzenlendiğinden, klasik muhasebe sistemindeki gider hesaplarından çok farklıdır.

5- Klasik muhasebe sisteminde yalnızca genel gider, işletme gideri olarak anılan hesaplar, bu plan gereği çeşitlerine ve yerlerine göre ayrıma tabi tutulmaktadır.

6- Hesap isimleri değişiktir.

7- Tekdüzen hesap planında gider çeşitleri ve gider yerleri daha anlamlı ve teferruatlı. Klasik sistem global hesapların kullanıldığı bir sistem. İşletmeye yön vermiyor.

8- Klasik sistem gider hesapları, dar kapsamlı idi. Buradan maliyete gitmek ayrıca bir ambar-stok muhasebesi, maliyet dağıtım tabloları ek dökümler gerektirirdi. Düzendeki maliyet hesapları klasik gider hesaplarını andırır bile konuyu toparlamış ve kolaylaştırmıştır.

9- Maliyet hesapları milli hesaplara öncelik tanınarak sınıflandırılmıştır.

10- Küçük işletmeler genelde fason çalışmaktadırlar. Onun için maliyetleri daha basit olmaktadır.

12. Genel muhasebedeki "15.Stoklar" hesap grubundaki hesaplarda, hem dönembaşı, dönemsonu stoklarının hem de dönemiçi alışlar ve sarfiyatlarının, hatta maliyetlerin bile bu hesaplar içinde oluşturulmasını Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin %34.1'i sakıncalı (Evet), %65.9'u sakıncasız (Hayır) bulmuştur.

12. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

- 1- Özellikle dönembaşı stoklarının ayrı olması gerçekten çok iyi olur.
- 2- Bir alım-satım işiyle uğraşan işletmenin, dönembaşı, dönemsonu, dönemiçi alışlar ve maliyetle ilgili giderler aynı hesap altında toplanmakta, bunların ayrılması gerekir.
- 3- Stoklar grubundaki hesapların stokla, alışlarla ilgili kısımların bir tutulması ve maliyetlerin ayrı oluşturulması tamamen uzun kayıtlara neden olmuştur.
- 4- Anında veri alma özelliğinden yoksun olduğu için sakıncalıdır.
- 5- Stokların bir bütün olduğu düşünülüğünde bu gerekebilir. Ama daha özet ve anlaşılır olmalı idi. Öte yandan alış iskontoları hiç düşünülmemiş.
- 6- Bölümler ayrı ayrı oluşturulmak zorundadır. Ayrı bölüm oluşturulmayacaksa, gelir tablosunda da istenmemelidir.
- 7- Satılan mamul maliyeti hesabı bunu çözer. Bu kadar teferruatlı olmamalıydı.
- 8- Mevcut sisteme adapte olma çabasıdayız. Yeni değişikliklere uyma zaman alacaktır.
- 10- Maliyetlerin hesaplandığı ayrı bir grup hesap açılmalıydı.

12. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

- 1- Sakıncalı değil fakat hesabın karışıklığına yol açıyor.
- 2- Gelişmiş teknoloji kullanan uzman personel ve gerekli bilgi akışının düzenli olduğu bir işletmede firmaların her türlü akışı ve maliyeti bilme açısından oldukça faydalıdır. Ancak bu sistemin çalışmasında bir maliyet unsurudur.
- 3- Alt hesap planında karışıklık önlenir.
- 4- Dönembaşı stokunu, bir önceki envanterden, dönemsonu stokunda dönemsonundaki envanterden sağlamak mümkündür. Ayrıca yardımcı defterlerde de bunlar izlenebilir.
- 5- Muhasebe dikkat gerektirir. Dikkat edilirse karışıklık olmaz.
- 6- Detaylı olarak takip edilmek şartıyla sakıncalı bir durum görmemekteyim.
- 7- 15. gruptaki stoklar başlığı altında yer alan hesaplar her an görmek istediğimiz sonuçları bize gösterdiğinden sakıncalı bulmuyorum.
- 8- Herbir hesabı izlemek mümkündür.
- 9- Tüm işlemler bu hesapla kolaylıkla takip edilmektedir.
- 10- Herbirini, istendiğinde ayrı ayrı izlemek mümkündür.
- 11- Herhangi bir ara bilanço, işletmenin o andaki alışlarını ve maliyetini göstermektedir.
- 12- Tekdüzen hesap planında her an için eldeki stokları görmek mümkündür. Bu yönden sakınca arz etmemektedir.
- 13- Aksi zaten doğru değildir. 15 Grubu yeterlidir. İyi anlamak ve iyi

uygulamak gerekir.

14- Herbiri için ayrı bir alt hesap açarak izlenebilir.

15- Bilhassa maliyetlerin bu hesaba intikali eskiden mal hesabı denen neyin girdiği neyin çıktığı belli olmayan, bakiyesi bir anlam ifade etmeyen bir hesabı düzene sokmuş, anlaşılır hale getirmiştir. Bu durum stok ve envanter yönünden firmayı bağlayıcı olmuştur.

16- Geniş bir şekilde alt hesap veya muavin defter kullanılmak şartı ile bir sakınca yaratmayacaktır.

17- Bütün hareketler bu grupta kolaylıkla izlenebilmektedir.

18- İşletmeler dilerlerse gerekli ayrımı alt hesaplarda yapabilirler.

19- Dönembaşı ve dönemiçi alışların aynı hesapta takip edilmesi giriş ve çıkışların takip edilmesi açısından kolaylıktır.

13. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile ilgili belirli aralıklarla tebliğ çıkarılarak bazı düzenlemelerin yapılmasının ve değiştirilmesinin nedenlerini; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin %36.6'sı sistemin yeni olmasına, %7.3'ü önceki tebliğlerdeki bazı hususların bir takım sorunlara ve hatalara yol açabileceğine %2.4'ü sisteme ilişkin yeterli eğitim düzeyinin sağlanamamasına bağlıyor. Hepsini tercih edenlerin oranı ise %53.7'dir.

14. Ek mali tablo düzenlemek zorunda olan işletmelerin tespitinde, aktif toplamı (25 milyar) ve net satışlar (50 milyar) toplamına ilişkin maktu hadlerin yüksek tutulması sistemden beklenen yararı olumsuz etkilemez (Evet) diyen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin oranı %85.4'tür. Etkilenir (Hayır) diyenlerin oranı %14.6'tür.

14. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

1- Kapsam daraltılmış olacağından beklenen fayda düşük olacaktır.

2- Sistem büyük işletmeler için değil. Hadler indirgenerek kapsam geniş tutulmalıdır.

3- Maktu hadler büyük sanayi sektöründe aşılabilir. Küçük ve orta ölçekli sanayi sektörü bu hadleri aşamayacağından bu tabloların düzenlenme zorunluluğu olmamaktadır. Bundan dolayı vergi kayıp ve kaçığını önlemek veya tespit etmek imkanı kalmamaktadır.

4- Temel mali tablolar ve ek mali tabloları her işletme düzenlemelidir.

5- Sistem büyük işletmeler için ihdas edilmemiştir. Maktu hadler düşürülerek kapsam genişletilmelidir.

14. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- Cirosu az olunca olumsuzluk olacağını düşünemiyorum.

2 Sistem zaten uygulanması yönünden orta ve küçük işletmeler için birşey değiştirmiyor. Sadece hesapları çoğaltıyor.

3- Bu haliyle bile uygulamada yaygınlık sağlanmadığı inancındayım. 1994

yılında tekdüzen hesap planını uygulamayan çok kuruluş vardır.

4- Hadlerin büyük tutulmasının küçük işletmeler için olumsuz etkisi yoktur.

5- Küçük işletmeler için ek mali tablo düzenleme gereği yoktur.

6- Genellikle uzmanlaşmış yönetim, personel ve araçla donanmış işletmelerin adaptasyon imkan ve kapasiteleri büyük işletmelerde daha kolay olacağından, sistemin oturması daha sağlıklı olacaktır.

7- Hesaplarda istenen bilgiler ek mali tablolarda gösterilmektedir.

8- Basit işletmelerde ek mali tablolar gereksizdir. Kimseye bir fayda sağlamaz.

9- Yüksek enflasyon yaşandığı için bu hadlerin arttırılmaması durumunda bu hadler çok yüksek gözükmecektir.

10- 3 seri nolu tebliğde yapılan düzenlemeler köklü değişiklikler olmasa bile şekli değişikliklerdir. Düzenlemeler amaç yönünden yararlıdır. Ancak eksiklikler vardır.

11- Tekdüzen hesap sistemini etkilemez. Sadece "ek mali tabloları" düzenleyeceklerle, maliyet hesaplarında, hangi seçeneği seçeceklerin belirlenmesini sağlar.

12- Yüksek enflasyon karşısında bu rakamlar oldukça düşük kalacaktır.

13- Sadece küçük işletmelere kolaylık getirilmiştir.

14- Sınırlandırma getirilmesini kabul etmiyorum.

15- Geçiş dönemi için hadlerin yüksek tutulması sistemin daha iyi uygulanmasını sağlar.

16- İşletmelere hem geçiş süresi tanımak, hemde enflasyonist baskılarla bir müddet sonra ilgili hadlerin yetersiz kalacağını sanmıyorum

17- Küçük işletmeler için ek mali tabloların hiç bir yararı yoktur.

18- Bu hadlerin altındaki işletmeler orta ölçekli işletmeler sayılacağından uygulamalar bu işletmeler için külfet teşkil eder. Hadlerden ziyade sektörlerin esas alınması daha mantıklı.

19- Esasen bu hadler cari rakam ve ticari faaliyet nazara alınınca zaten yüksek değildir. Bu hadleri aşağı çekmek işi güçleştirmekten başka bir sonuç sağlamaz.

20- Bu hadler tekdüzeni etkilemez. Ancak tablolar bir kısım verilerin açıklanması nedeniyle derinlik şeffaflığını (tabloların anlaşılabilirliğini) azaltır mahiyettedir.

21- Bu had yalnız ek mali tablolarla ilgilidir. Daha küçük işletmelerin çoğunda bu tabloların tanzimi anlamsızdır ve gereksizdir. Ekonomikte olmayabilir.

22- Enflasyon nedeniyle ilerki yıllarda yükseltilmesi gerekecektir.

23- Yeni uygulamada hadlerin bu seviyede olması küçük işletmeleri külfetten kurtarmıştır.

24- Küçük işletmelerdeki veriler hedefe ışık tutacak kadar gerçekçi değildir.

15. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin, %56.1'i ek mali tablo düzenleme zorunluluğu kapsamına giren bir işletmenin ertesi yılda getirilen kriterleri sağlamaması durumunda ek mali tablo düzenlememeleri gerektiğini, %34.1'i kriterleri sağlamaması durumunda ertesi yıllarda da ek mali tablo düzenlemeleri gerektiğini bildirdiler, %9.8'i bu soruya cevap vermemiştir.

16. Hesap planında hesapların uymadığı işletmelerin bulunduğunu belirtenlerin (Evet) oranı %53.7, karşı görüşte olanlar (Hayır) ise %39 oranındadır, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin %7.3'ü görüş bildirmemiştir.

16. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

1- İnşaat firmaları dışında her türlü ticaret ve hizmet işletmelerine hesaplar yetiyor. Yetmeyenler için ek hesaplar açmak mümkün Ancak kooperatifler, döviz büfeleri ve benzeri özelliği olan işletmeler için çalışma yapılmalı.

2- Özellikle finans işletmelerinde uyumsuzluklar vardır.

3- Kooperatiflerde oluyor. Üye aidatlarını nereye kaydedeceğimizi bilemiyoruz.

4- Bilanço esasına göre defter tutan bazı firmalar için birçok hesap çalışmıyor, gereksiz duruyor.

5- Özellikle gelişmekte olan bir ülkede, batı gibi ticari hareketlerin oldukça gelişmiş olduğu bir düzenle yapılacak entegrasyonu karşılayacak seviyede henüz standartlaşmış ticari ve sınai kriterlerin oturmadığı bir düzenle sistemin bütün işletmelere uyacağı düşünülemez.

6- Bazı işletmelerde hesapların çoğunluğu uygulanmıyor.

7- Hesap planı hazırlanırken bazı sektörler göz ardı edilmiştir. Tarım işletmeleri, kooperatifler, hizmet işletmeleri gibi.

8- Hesapların uymadığı işletmeler değil sanayi kuruluşları içinde uymayan hesaplar vardır. Olmayan hesaplarda vardır.

9- Kooperatifler için uygun değildir.

10- Öncelikle konut kooperatif hesaplarına uymamaktadır.

11- Taahhüt, turizm, inşaat işletmelerinde uyumsuzluklar oluşmaktadır.

12- Hizmet işletmelerine uygulanabilecek hesaplar kısıtlıdır.

13- Özellikle alım-satım, hizmet, inşaat, yapı kooperatifleri. İnşaat iş kollarında hesap planı standart bir uyum sağlamamaktadır. Bu nedenle her bir firma için özel bir hesap planı ve sistemi yeniden tanzim edilmektedir. Bu durum düzenin amacına terstir.

14- Uygunluk göstermeyen işletmelerin sorunları en kısa zamanda çözülmeli ve uygunluk sağlanmalıdır.

15- 120'deki Alıcılar ve 320'deki Borçlar Hesabı borç/alacak bakiyeli tek hesapta toplanmalıdır.

16- Kooperatiflerde, hem imalat hemde ticaret işletmelerinde , yıllara

sari (dağılan) işleri ve yap-sat şeklindeki işlerde eksiklikler vardır.

16. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

- 1- Ana hesapların altında tali hesaplarla işletmeye uydurulabilir.
- 2- Hesaplar tüm işletmelere uygulanabilir.
- 3- Geniş kapsamlı alınmıştır. Basit işletmelerde de rahatça uygulanabilir.
- 4- Hesap seçenekleri işletmelerin durumuna göre imkan sunmaktadır.
- 5- Tekdüzen hesap planı her işletmeye uygundur.
- 6- Ticaret ve hizmet işletmeleride başarıyla uygulanabilir.
- 7- Kapsam genişletilirse sorun çıkabilir.
- 8- Hesap planı içinde her işletmeye göre hesap vardır.
- 9- Çünkü alt hesapları kullanmak suretiyle her işletmenin bünyesine uyarlanabilmektedir.

17. 1994 yılında yürürlüğe giren yeni Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının en az kaç yılda yerleşeceği, yapılan ankette belirlenmeye çalışılmıştır. Serbest Muhasebecilere uygulanan anket sonuçları şöyledir:

2-4 yıl arası	.....	%61
4-6 yıl arası	.....	%19.5
6-8 yıl arası	.....	%9.8
8-10 yıl arası	.....	%7.3
10 yıldan daha fazla	.....	%2.4

18. Muhasebe düzeni tasarısı hazırlanırken, ilgililerin tartışmasına açılmasını ve ilgili tüm çevrelerin görüşlerinin alınmasını isteyen Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (Evet) oranı %83'tür. Karşı görüşte olanların (Hayır) oranı %14.6 olup bu soruyu cevapsız bırakanlar ise %2.4 oranındadır.

18. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

- 1- Bence tartışmaya açıldı, ilgililenen olmadı.
- 2- Bu tartışmaya açılacaksa ilgili bütün çevrelerin bilir kişilerinin katılımıyla yapılmalıydı.
- 3- Muhasebe sistemi çok geniş kapsamlı olduğundan hesap planlarının hangi şekilde kullanılacağı açısından görüşleri alınmalıydı.
- 4- Sektörel bazda özellikleri itibariyle daha düzenli hale getirilebilir.
- 5- İşlemler teorik yapılıyor. Piyasadaki çalışanlarla, teorisyenler bir araya gelerek hazırlasalardı daha iyi olurdu.
- 6- Tartışmalı ama pratikte sonuç yine farklı olabiliyor.
- 7- Özellikle uygulayıcılar ve bütün işletme türlerini kapsayacak şekilde oluşturulacak gruplarda yapılacak tartışmalar ve bunlardan elde edilecek sonuçların örnek işletmelerde uygulanması sonucunda alınacak verilerin değerlendirilmesi sistemlerin yerleşmesi açısından daha olumludur.

8- Yasa çıkartılıyor, uygulamada neler eksik görülürse tekrar tebliğ veya kararname ile düzeltilmeye çalışılıyor. Bu bizim tüm yasalarımızda hep böyle olmuştur. Olmaması gerekir.

9- Çünkü her çevrenin sorunları dinlenir, fikirleri alınır. Buna göre ortak bir plan oluşturulabilirdi.

10- Daha sonra çıkan sorunlar kısmen önlenebilirdi.

11- İstişare yapılması birşeyin geliştirilmesi açısından en güzel şeydir.

12- Özellikle uygulayıcıların görüşleri alınmalı ve uygulayıcıların seviyeleri tespit edilmeliydi.

13 Daha anlaşılır, daha çabuk yerleşebilen bir sistem oluşur idi. .

14- Bazı tereddütlerin giderilmesi için muhasebe sistemi ile vergi mevzuatının tam olarak uyumlu hale getirilmesi gibi nedenlerle tartışmaya açılmalı tüm çevrelerin görüşleri alınmalıydı.

15- Bir işin tartışmaya açılması fikir alınması doğruyu bulma yolunda atılan en iyi adımdır. İyi bulunamazsa bile çoğunluğun kabul göreceği bir sisteme ulaşılabiliyordu.

16- Bu tasarımı sadece eğitim kurumları değil aynı zamanda bizzat ticaret ve sanayi de bağımsız çalışarak bu işin uygulamasını yapan serbest muhasebeci mali müşavirlerin görüşleri alınmalıdır.

17- Bilhassa uygulamacıların görüşlerine yer verilmesinde yarar görmekteyim.

18- Sistemde geneli kapsayan bütünlük sağlanmalıydı.

19- Daha sağlıklı ve işleyebilen bir düzen olması açısından ilgili bütün çevrelerin görüşleri alınmalıydı.

20- Uygulayıcıların ve meslek odalarının görüşleri alınmalıydı.

21- Sorunlar daha net ortaya konup cevap aranabilirdi. Daha demokratik olurdu.

22- Sistemin pürüzleri aşağıya indirgenirdi.

23- Tekdüzen hesap planı teorik olarak hazırlandığından pratikte kullanacak meslek mensuplarında görüşleri alınmalıydı.

24- Uygulayıcıların ve mesleki odaların görüşleri alınmalıydı.

25- Özellikle uygulamacıların görüşleri alınmalıydı.

26- Muhasebe, maliye, hukuk, ticari bilgi ve tecrübe, sanayici gibi unsurlar ayrı imiş gibi gözüksede birbiri ile entegredir. Bütün bu unsurların görüş ve mutabakatı ile düzenlenmesinde büyük fayda ve uygulama kolaylığı vardı. Ayrıca alt yapı hiç oluşturulmamıştır

27- İlgilil tüm çevrelerin görüşleri alınsaydı sistemdeki ufak da olsa uyumsuzluklar en alt seviyelerde olurdu.

28- Türkiye’de yasalar genelde kimseye sorulmadan çıkarılmakta ve uygulama sırasında aksaklıklar görüldükten sonra düzeltilmektedir.

29- Uygulamacı olan 3568 sayılı yasaya göre belge alan meslek mensupları, ticari ve sanayi işletme sahiplerinin uygulamadaki tecrübelerinden yararlanılmalı idi.

30- Değişik fikirler önemlidir.

18. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- Bu konunun yararına inanılmışsa, uygulamaya geçilmeli ve aksaklıklar uygulamada giderilmelidir.

2- Muhasebe bir ilimdir. Bu ilmin gerekleri uygulanmalıdır.

3- Tekdüzen hesap planı uygulanmıştır. Eksiği, fazlası, yetersiz yerleri düzeltilecektir.

4- Muhasebe ilim ve ilkeleri tekdir. Her grubun görüşleri için özüne aykırıdır.

5- Fazlası bulanıklık yaratırdı.

6- Herkesin görüş bildirmesi tebliğin hazırlanması süresini uzatmaktan başka bir işe yaramazdı.

19. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümlerinin uygulanabilmesi için alınması gereken tedbirler Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından belirlenmeye çalışılmıştır;

Özellik arzeden işletmelere uygun hesap planları meydana getirmek için çalışmalar yapılmalıdır diyenlerin oranı %19.5'dir

Ceza hükümlerine açıklık getirilmeli ve yumuşatılmalıdır diyenlerin oranı %12.2'dir.

Yukarıda belirtilen tedbirlerin her ikisinde belirtenlerin oranı ise %14.6'dır.

Vergi mevzuatına aykırı hükümlerini uygulamak isteğe bağlı olmalıdır ve vergi denetimi için gerekli temel mali tablolar yeniden düzenlenmelidir şeklinde görüş bildiren olmamıştır.

Bu tedbirlerin tamamının alınmasını isteyenlerin oranı ise %48.8'tir. Soruyu yanıtızsız bırakanlarda %4.9 oranındadır.

20. 23 Şubat 1995 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Vergi Beyannamesinin, Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce imzalanması konusunda 1 nolu genel tebliğ ve daha sonra çıkan tebliğler hakkındaki düşüncelerini sorduğumuz Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin, açık uçlu soru hakkındaki görüşleri:

1- Yerinde buluyorum. Kaçak ve düşük ücretle defter tutanlar hem vergi kaçırmakta hemde bilgi eksikliği sebebiyle değişik sonuçlar doğurmaktadır. Ayrıca muhasebecilik mesleği saygınlık kazanmaktadır.

2- Kanun tasarısı eksiktir. Sadece serbest muhasebeci ve mali müşavirlere yetki verilmesine istinaden çıkarılmış olup, hiçbir şekilde küçük esnaflar düşünülmediğinden tebliğin daha incelikle incelenmesi ve geniş tutulmasından yanayız.

3- Olmalıdır.

4- İyî olmuştur. Muhasebeciler, ÷lke ekonomisi, maliyeciler, olayların disipline edilmesi, kayıt dışı ekonomiyi belli nispette azaltabilmek, muhasebe mesleğinin daha ciddi ve kariyerli olabilmesi için uygundur. Fakat sorumluluk, muhasebeciler için pek iyi olmamıştır.

5- Olması gereken bu idi.

6- Özellik arzeden konularda uzmanlaşmış birey, grup ve teŐekk÷llerin yetkili ve sorumlu olarak toplum içinde yerlerini almaları ve yönlendirmede kendilerine d÷Ően görevleri yapma açısından belli bir hareket içinde olmaları gerekir.

7- Yasa, meslek mensuplarını koruma ve kayıt dışı ekonomiyi de ÷lke ekonomisinin içerisine almayı amaçlıyor. Ancak verdiği sorumlulukla getirdiği yetki ve ücret ters orantılı olmamalıydı.

8- Bu zorunluluk yıllar önce getirilmeliydi. Çünkü gelişen dünya düzeninde Türkiye koşullarının da muhasebe sistemi açısından düzene girmesi gerekiyordu. Bu düzenin büyük kısmı bilinçli, dürüst muhasebeciler sayesinde olacaktır.

9- Bu tebliğ muhasebecinin işine daha iyi sarılması, kendini mevzuata ve değişiklikleri izlemeye vermesini ve toplumda katiplik ünvanımızın kaldırılmasını ve ekonomik yönden de tatmin olmamızı sağlar.

10- Vergi denetiminin ilk planda basit konularda ve beyanların doğruluğu açısından bizlerin üzerine sorumluluk getirilerek sağlanması, maliyenin denetim birimlerinin büyük zaman kaybını önler ve meslekdaŐlarımızın kamudaki kötü itibarı kalkarak, mesleğimiz toplum içindeki asıl yerini alır.

İkinci görüşüm ise; staj yapan birçok meslekdaŐıma iş sahası açılacaktır. Hatta götürü mükellefiyette kaldırılmış olsa meslek daha cazip hale gelip büyük bir iş sahası açılacaktır.

11- İşletmelere ait beyannamelerin meslek mensuplarınca imzalanması zorunluluğu her ne kadar tepkilerle karşılandıysa da yeni muhasebe sisteminin sağlıklı bir şekilde uygulanması için gerekli ve hatta zorunludur.

12- Çok sert olmasına karşı olumlu idi. Geri adım atılmamalı idi. Geri adım atılınca iş sulandırıldı. Bazı sert olan kısımları iki üç yıl sonra düzeltilmeliydi. Ayrıca her konuda olduğu gibi bu konuda da eğitim eksikliğimiz, bilgilendirme olmayışı kendini gösterdi.

13- Devlet kayıtdışı ekonominin vergilendirilmesi, yaygın vergi kayıp ve kaçağını önlemeyi, devletin kendisinin toplayamadığı vergiyi toplamayı, serbest muhasebeci mali müşavirlere yüklemiŐtir. Bu işin semeresinden serbest muhasebeci mali müşavirlere ceza, yeminli mali müşavirlere de mali kaynak düşmektedir.

14- Vergi beyannamesini düzenleyen muhasebecinin, beyannameye koyduğu rakamların sorumluluğunu taşımasını doğal karşılıyorum. Bunun aktif toplamı veya net satış toplamı ile sınırlı tutulmasını doğru bulmuyorum. Bir işletmenin muhasebesini yapmaya ehliyetli isem, işletme faaliyetleri sonunda meydana çıkacak rakamlar ne olursa olsun bunun beyannameye taşınmasında sorumluluk bizimdir. Yeminli Mali Müşavire onaylatılmasına karşıyım.

15- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli

Mali Müşüvirler açısından yarar ve zararları ayrıca mükellefler açısından da aynı şeyler tartışılabilir. Zorunluluk değilse, teşvik edici tebliğlerle imza zorunluluğu getirilmeye çalışılsa daha başarılı olunurdu. Zorunluluk her zaman için zorunluluktan kaçma yollarını aramayıda beraberinde getirir ve buda her zaman böyle olmuştur.

16- İşletme sahibi olan ve defterini gerçekten tutabiliyorsa tutmalıdır. Ancak tutup tutmadığı odamız tarafından bir küçük denetime alınmalıdır. Son tebliğ ile bazı kimselerin cebine para atılmak istenmiştir. 500,250,125 milyonluk hadlerin mutlaka kaldırılması gerekir. Bu iş ehline verilmelidir.

17- Yerinde bir karar.

18- İmza için zorunluluk getirilmesine karşıyım. İmzadan sonra bir uygulayıcı olarak müteselsil sorumluluk olmaz, katılıyorum.

19- Mesleğin gerçek manada sorumluluğu ve itibarı sağlanmıştır. Sorumluluk külfeti çok ağırdır. Külfet geçiş dönemi itibariyle yapılmalıydı.

20- Sorumluluk veriliyorsa yetkininde verilmesi zorunluluktur. Vergi kayıp ve kaçağının en aza indirgeneceği söylenebilir. Yetersiz ve ehil olmayan kişilerin devre dışı bırakılması gündeme gelir ve böyle kişilerin verdiği zarar sona erdirilmiş olur. Meslek haysiyet ve onuru artar.

21- Yerinde bir uygulamadır hatta geç kalınmıştır. İmzası bulunmayan beyannameler tetkike sevk edilmelidir. Kanunsuz, kaçak çalışan muhasebecilerin ortaya çıkması ve vergi kaybının önlenmesi bakımından faydalıdır.

22- Sorumluluğun paylaşımı söz konusu edilmekle birlikte, kusurun tarifinin net olarak yapılmaması ve bu konuda takdir yetkisinin mali idareye verilmesi gerek idare ile gerekse mükellef arasında meslek mensubunun karşı karşıya gelmesine neden olabilir.

23- Kayıt dışı mükellefiyet çözüm kazanacak. Mesuliyet taşıyan kişilerce işlem gerçekleştirilecek. Düzenli ve doğru olması sağlanacak, kontrolü daha reel olacaktır.

24- Yerinde bir uygulama. Hatta geç kalınmıştır. İmzası bulunmayan beyanname mükellefleri incelemeye alınmalıdır. Korsan muhasebcilik ve vergi kaçağı önlenmesi için çok yerinde bir karardır.

25- Hiçbir taviz vermeden uygulanması gerekir.

26- Bu genel tebliğin yayınlanması öncelikle Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin itibarı korunmuş, mesleğimize ciddiyet kazandırmıştır. Ehliyetsiz ve ruhsatsız bu işleri yapan kişileri ortadan kaldırmıştır. Vergi ziyanını ortadan kaldırmıştır. Bu tebliğ ile muhasebe ve vergi sistemindeki kaçaklar önlenmiştir. Yasanın bu güne kadar çıkmaması Türkiye için ve meslek mensubu arkadaşlarımız için bir kayıptır. Yasanın çıkarılmasında ve çıkması hususunda gayret gösteren tüm yetkilileri takdirle karşılıyorum.

27- Tebliğdeki esas; vergi kayıp ve kaçağıdır. Uygulayıcılara ek bir yük ve sorumluluk getirmemiştir. Tebliğ vergi gelirlerini arttırmak ve biz uygulayıcıların, vergi kaçırma bir araç olarak kullanılmasını önlemek için

hazırlamıştır. Daha ağır olabilirdi.

28- Muhasebe mesleği ve vergi denetimi ile Avrupa standartlarında bir uygulama olacaktır.

29- Olumludur ve uygulanması iyi olur.

30- Onay işlemi ile hesaplar daha doğru olacak ve vergi mevzuatına daha uygun hale getirilmiş olacaktır. Vergi kayıpları en aza indirilecektir.

31- Ruhsatlı ve bilhassa uzmanlaşmış muhasebeciler vergi kayıp ve kaçığını fahri olarak denetleyen, önleyen hatta vergi gelirini arttıran aynı anda tahsildarlık da yapan bir kesimdir. Bütün kesimlerin bu kimselere bağlanarak denetimi vergi politikası için tek çaredir. Tebliğ bu yönden çok eksiktir. Kaldı ki vergi kaçırmayı artık neredeyse doğal bir hak gibi gören kesimlerin tepkisiyle verilen taviz eski tas eski hamam felsefesini değiştirmemiştir. Bu nedenle çıkan tebliğin değiştireceği hiçbir şey yoktur. Bilhassa vergi kaçağı artarak devam edecektir.

32- Çok büyük isabetli bir karar idi. Ancak bugün için verilen küçük bir taviz yarın için büyük yaralar açabilir kanısındayım.

33- Vergi beyannameleri, vergi mükellefi ile devleti en kısa yoldan birbirine bağlayan unsurdur. Bu unsurun doğru ve düzenli olması şarttır. Bu kadar hassas bir konunun doğru ve düzenli olması kontrolü gerektirir. Bilinçli, yetkili ve mesuliyetli olarak tanzim ve tastiki şarttır.

34- Bu tebliğ için danıştayca durdurulması kararı alındı. Yerine hazırlanan tebliğe göre yalnız bağımsız çalışanlar imzaya yetkilidir. Bu tebliğ içinde itirazlar olacaktır.

35- Uygulamaya ani geçilmiş, aksamalar görülünce, taviz verilmiştir. Daha toleranslı ve kaçak çalışanları devre dışı bırakıcı düzenleme yapılabilirdi.

36- Bu tebliğe göre, işin yükünü Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler çekmekte, meyvesini ise Yeminli Mali Müşavirler toplamaktadır. Böyle saçma şey olmaz.

37- Beyannamelerin sorumluluk altında bulunan meslek mensupları tarafından imzalanması, en azından muhasebenin ehil kişilerce yapıldığını gösterir. Vergi ziyanına meydan vermemesi açısından devletin yapamadığı denetim görevini, meslek mensuplarının yüklenmesi, Türkiye'deki vergi kayıp ve kaçaklarını asgariye indireceği kanısındayım.

38- Beklenen gerçekleşmiştir. Muhasebenin sahibi belli olmuştur. Ancak karşı çıkan bazı kesimlere taviz verilmemelidir. Serbest Muhasebeci veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir nasıl avukatlık, doktorluk, mühendislik işini yapamıyorsa başkalarında muhasebecilik veya müşavirlik yapmamalıdır. Cezai hükümler ile sorumluluk ilkeleri çok ağırdır. Diğer meslek mensuplarının sorumluluğu veya cezai hükümleri gibi hafif olmalıdır.

3.2. SERBEST MUHASEBECİLER İLE YAPILAN ANKET ÇALIŞMASI VE YÜZDE OLARAK DURUM ANALİZİ

1. "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" Ülkemizde, muhasebe uygulamalarındaki dağınıklığı önlemek için yararlı bir adım olmuş mudur? Şeklindeki ilk soruya serbest muhasebecilerin %88'i evet %12'si ise hayır cevabını vermiştir.

1. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

- 1- Tüm hesaplar aynı kod veya sistem üzerine toplanmıştır.
- 2- Muhasebe uygulamalarını her kesim tarafından anlaşılacak duruma getirmiştir.
- 3- Çeşitli kurumların açmış olduğu çeşitli hesapların dağınıklığından kurtulunmuştur.
- 4- İşletme sahip ve ortaklarınca doğru karar alınmasını, vergi incelemesini kolaylaştırması; işletme sahiplerini, yatırımcıları ve diğer işletmelerde bireylere sağlıklı bilgi sunması, farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırma olanağı sağlaması.
- 5- Tek sisteme dönüşerek açıklık ve anlaşılabilirlik kazanmış, denetim kolaylaşacaktır.
- 6- Bütün şirketlerin hesap planları aynı olacak ve herkes buna uyduğu müddetçe dağınıklık ortadan kalkacaktır.
- 7- Serbest piyasada oluşturulan dağınık hesaplar bir araya toplanmış oldu. Bu nedenle her muhasebeci arkadaş kendisine bir başkasından defter geldiği anda zorluk çekmemiş olacak.
- 8- Tekdüzen ve birlik sağlanması açısından yararlıdır
- 9- Belli başlı hesapların muhasebeciler arasında farklı yer ve amaçla kullanımını önledi.
- 10- Muhasebe uygulamalarına bir standart getirmiştir. Ayrıca çok çeşitliliği önlemiş ve denetimi kolaylaştırmıştır.
- 11- Bu genel tebliğ ile muhasebe sistemleri, bir düzen üzerinde yani aynı iş kollarının muhasebe sistemleri, birbirinin aynı olma durumuna getirilmiştir.
- 12- Hesap isimleri o kadar çok olmuştu ki, aynı iş kollarında bile aynı hesap isimleri kullanılmamaktaydı. Mali tablolarda konan rakamların, hangi hesaplardan ve nasıl geldiği belli değildi.
- 13- Tam anlamıyla olmasada Avrupa düzeyinde yaklaşık standarda yaklaşmış, tek sistem olması ilede ülkemizde karşılaştırmalı bir denetimi sağlar görüşündeyim.
- 14- Eskiden aynı hesabı herkes kendi anlayacağı şekilde isimlendiriyordu. O yüzdende yardıma ihtiyaç duyuluyordu. Bundan sonra bu durum yavaş yavaş ortadan kalkacaktır.
- 15- Sistemli bir çalışmayı getirmiş ve bütünlük sağlamıştır.

16- Tebliğde belirtilen hesaplar kullanılacağı için herkes aynı kodları ve hesap isimlerini kullanacağından inceleme kolaylaşacaktır.

17- Tek düzen sisteminde, Türkiye çapında bütün muhasebeciler aynı hesap planı uygulamak zorundadırlar. Daha önceki sistemde her muhasebeci kendi sistemine göre defter tutuyordu.

18-Hesapların işleyişlerine belirli bir standart getirilmesi doğaldır.

19- Ülke çapında uygulamada birlik sağlanması, gerek denetim kolaylığı açısından gerekse işletmelerin birbirleri ile kıyaslanması açısından yerindedir.Ayrıca isabetli kararlar verme imkanı sağlamıştır.

20- Her firma ve muhasebeci kendine göre bir sistem kurmuştu, genel tebliğ ile tüm firmalar için birlik sağlanacaktır.

21- Muhasebe uygulamalarındaki karışıklığı önlemiştir.

22- Hem meslek düzeni hem de sistem düzeni gerekli idi.

23- İşletmelerce kullanılan aynı amaçlı fakat farklı isimli hesaplar tek hesap adı altında toplanmıştır.

24- Giderler ve gelirler disipline edilmiş, vergi kaybı en aza indirilmiştir.

25- Birlik ve beraberlik getirmiş, sistem düzene girmiştir.

26- Hesap isimlerinde bir başıboşluk, bir kargaşa kalktı. Aynı ekonomik olaylarda benzer hesap isimleri kullanılır oldu.

27- Muhasebenin piyasadaki değerini arttıracığına inanıyorum.

28- Hesap planında ve mali tablolarda birliği sağlamaktadır.

29- Bütünlüğe gidiş olmuştur.

30- Hesap isimlerini takip etmede yararlı olmuştur

31- Muhasebe uygulamalarında karışıklığı önlemiştir.

32- Öteden beri her işletme kendi bünyesinde ayrı işler için farklı şekillerde muhasebe sistemi oluşturmuş, aynı konudaki bir işlem her işletmede farklı bölümlere intikal ettirilmiş ve bu sebeplede vergi denetimi çok güç bir duruma gelmiştir. İşletmenin gerçek durumunun sağlıklı bir şekilde tesbiti çok uzun bir zamanı gerektirebilmekteydi.

33- Hesap birliğini, sonuca varmayı, karşılaştırmayı ve denetim mekanizmasını kolaylaştırdığı için.yararlı olmuştur.

34- Başarının şartının düzen ve disiplin olduğuna inanıyorum.

35- Olayların gerçeğe uygun olması sağlanmış ve çeşitli düzenlemeler getirilmiştir.

36- Her işin mutlaka bir sisteminin olması gereklidir. Sisteme bağlı olmayan işlerde anlayış ve kavram bozuklukları meydana gelmektedir. Bir sisteme bağlanması yararlıdır.

37- Çok farklı uygulanan hesap planlarından bilanço, gelir tablosu vb. birlikteliği oluşturmak ve bunlara bağlı olarak gerekli çalışmaların yapılmasında bir başlangıçtır.

38- Maliyenin kontrol mekanizmasının sağlıklılığını sağlaması, hangi hesabın hangi amaçla kullanıldığının tesbit edilmesi, daha önceki uygulamada bu

konuda zorluklar vardı.

39- Her firma kendine göre hazırladığı planı uyguluyordu. Şimdi ise bu sistemle denetim ve incelemede, bilançoları karşılaştırmada yeknesaklık sağlanmış oldu.

1. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- Bu tebliğden nasıl faydalanılacağına dair bir ön araştırma yapmadan tepeden inme tebliğ çıkarılmıştır.

2- Bir yıl veya iki yıl içinde adapte olmak mümkün değil. Hala aksaklıklar ve anlaşılmayan hesaplar var.

3- Mükellefler ve muhasebeciler hazırlıksız yakalandıklarından ilk etaptaki karışıklık tarafları karamsarlığa atmıştır.

4- Genel tebliğin yetersiz kişiler tarafından hazırlanmış olması, alt yapının oluşturulmadan uygulanmaya geçilmesi, daha çok karışıklığa neden olmuştur.

5- Çok acele edilmiştir.

6- Tek düzen sistem çok dağıtılmış. Amatörlüğe yönelik. Akademik düzeyde bir sistem. Ülkemizde serbest muhasebecilik yapan meslektaşlarımızın çoğunluğu akademik düzeyde değil. Bu sistem daha derli toplu olarak yapılmalı en az beş yıl deneme süresi tanınmalıydı.

7- Yeterli ve birlik sağlayıcı standart geliştirilememiştir.

2. Ankette tekdüzen hesap çerçevesinin temel amaçları belirlenmeye çalışılmıştır;

Uygulandığı ülkelerde iktisadi bütünlüğü ve işletmeler arasında hesap birliğini sağlıyor diyenlerin oranı %17,

İşletme iktisadi ve muhasebe bilimlerinde terim birliğini sağlıyor diyenlerin oranı %6.8,

Sonuca varmayı ve karşılaştırmayı kolaylaştırıyor diyenlerin oranı %5,

Araştırmacı ve denetleyici uzmanların işlerini kolaylaştırıyor diyenlerin oranı %3.4,

Bu sayılan amaçların tamamını kabul edenlerin oranı ise %67.8'dir.

3. Serbest Muhasebecilerin %71.2'si hazırlanan Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının, KİT'lere uygulanan muhasebe sistemi ile Sermaye Piyasası Kurulunun hazırladığı muhasebe sisteminden etkilendiğini (Evet), %13.6'sı etkilenmediğini (Hayır) belirtmiş, %15.2'si ise bu soruyu cevaplandırmamıştır.

3. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

1- Etkilenmenin dışında benzer uygulama getirilmiştir. Bir nevi deneme aşaması olarak görülmüş ve geliştirilerek uygulanmıştır.

- 2- S.P.K. Standart hesap planının hemen hemen aynısıdır.
- 3- Sistem, işletmelerin kendi bünyesinde kurulu muhasebe servislerinin tek bir işle uğraşmaları baz alınarak bu inanca göre düzenlenmiş. Oysa %85'i kuruluş bünyesi dışında muhasebeciye defter tutturmaktadır.
- 4- Önemli ve gelişmiş muhasebe sistemleri baz alınmak istenmiştir.
- 5- Tam olarak etkilenilmemiş, bir takım değişiklikler yapılmıştır.
- 6- Hesap planını KİT ve SPK'na uygun olarak hazırlandığından hesap isimleri benzemekte ve diğer işletmeler içinde yetersiz kalmaktadır.
- 7- Aceleye getirildiği için, SPK'nın ve KİT'lerin muhasebe sistemlerinden etkilenmeştir.
- 8- İlk olarak uygulamaları KİT'lerde başlamıştır.
- 9- Genelde piyasa gerçekleri göz önüne alınmıştır.
- 10- Bu sistemin SPK'nın hazırladığı sistemden etkilenmemiş olması düşünülemez. Çünkü suyun başı onlardır.
- 11- Benzer yanları vardır.
- 12- Çok uzun yıllardan buyana KİT'lerde tek düzen hesap planı uygulanmaktadır. Planın şeffaflığı, uygulanabilirliği gözlenmiş olmasındandır diye düşünüyorum.
- 13- Zaten şirket veya işletme olarak açıklık getirilmeliydi. Bunuda paralel iki sistemde görüyoruz.
- 14- Çünkü işin içindeler ve gereksiz hesap isimlerine sıkça rastlanmaktadır.
- 15- Meslek mensuplarının, planı hazırlama aşamasında katılımı az olmuştur.
- 16- Yeni bir çalışma yapılmamış. SPK'nın hazırladığı ve KİT'lerin uyguladığı planlardan yararlanılmıştır.
- 17- Muhasebe düzeni bu kadar geniş olarak tutulmamalı ve teferruatlı hazırlanmamalıydı. Ayrımlar yapılmalıydı. Bir çok şirket bu kadar hesabı kullanmıyor.
- 18- Hazırlanan yeni sistem daha çok SPK'ya göre hazırlanmış olup, sermaye piyasasının isteklerine öncelik verilmiştir.
- 19- Muhasebe teknikleri aynı olduğu için ve hesaplar arasındaki bağlantılar aynı teknikle yapıldığından hesap isimlerinde benzerlikler vardır.
- 20- Bakıldığında birbirlerine çok benzediği görülmektedir.
- 21- SPK'nda bu sisteme yakın bir uygulama vardı.
- 22- Denetleme elemanlarının yetiştigi ve bilgilendirildiği hesaplar KİT'lerde uygulaması yapılan hesaplardır.
- 23- Mali tablolar SPK ile çok benzerlik gösteriyor.
- 24- Genel SPK'ndan etkilenerek hazırlanmıştır.
- 25- SPK'nın uygulamaları olumlu olup neticesi alındığından faydalanılmıştır.
- 26- KİT'lerde 1971 yılından beri uygulanmaktadır. SPK'nda Standart Hesap Planı önerisi ve Standart Tablo Uygulamasının yarattığı tecrübelerden

yararlanılarak hazırlanmıştır.

27- SPK tarafından daha önceden uygulaması yapıp olumlu sonuç verdiği için etkilenmiştir.

3. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

- 1- SPK'nın hazırladığı sistem, serbest piyasaya uymaz.
- 2- Bütün muhasebe sistemlerini kapsamıştır.
- 3- Geniş ölçüdeki KİT'lerin uyguladığı sistemlerde çeşitlidir.
- 4- Avrupa Ortak Pazarla yapılan 4-7-11 nolu önergelere istinaden hazırlanmıştır.

5- Sanmıyorum. Zira her KİT'in kendine özgü bir muhasebe sistemi vardır. Bu sistem zaman zaman bazı KİT'lerde uygulama zorluğu getirebilir.

4. Tek düzen hesap planının ülkedeki bütün ekonomik işletmelere uygulanmasını zorunlu tutmada güçlükler olduğunu belirtenlerin (Evet) oranı %61, %35.6'sı güçlük olmadığını (Hayır) belirtmiş, %3.4'ü ise bu soruyu cevaplandırmamıştır.

4. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

1- İşletmelerin iş konuları farklılık gösterdiği için zorluklar ortaya çıkıyor.

2- Çünkü küçük işletmelerde, mali sıkıntı getirecektir.

3- Bazı iş kollarında farklılıklar arz edebilir.

4- Küçük işletmelerde gerekli değildir.

5- Bütün işletmelerin alt yapıları ve bilgi birikimleri yeterli ve çağa uymaması nedeniyle zorluklar çıkabilir.

6- Basit işletmeler için veya zorunlu birinci sınıf defter tutan işletmeler için fazla ve yersiz.

7- Amacı farklı işletmelerde tek düzen hesap planını kullanmakta güçlükler vardır.

8- Öğrenciliğimde araştırdığım GİMA'nın kendine has bir muhasebe sistemi vardı. O sistemden tek düzen hesap planına geçmek biraz zor olsa gerek.

9- Bu düzenlemeye uymayan işletmelerde, zorunluluk nedeniyle beklenen fayda yerine zarar getirebilir. Bu işletmeler için ayrıcalık tanınmalı.

10- Sadece bilanço esaslı sistemine uygulanabilir.

11- Bir kısım işletmelerin kendine has durumları olabilir.

12- Küçük ölçekli işletmeler için fazla detaylı hesap işlemleri bulunmaktadır.

13- Uygulama yeni başladığı için tatbikatta ilk an zorluklar oldu. Ancak zaman içinde sistem oturduğunda daha basit ve kolay olacaktır.

14- Hesap planı bir anda uygulamaya girdiğinden, çoğu firma hazırlıksız yakalanmış olup, yeni sisteme intibaktan sorunlar çıkmıştır.

- 15- Başta muhasebeciler tekdüzen konuusunda yeterli eğitimi almadılar.
- 16- Ülkemizde muhasebe sistemi daha doğrusu 3568 sayılı yasa yeni yeni yerleşiyor. Geçiş süreci gerekir.
- 17- Bazı işlemler için verilmiş hesaplar yoktur veya tam anlamıyla karşılamamaktadır.
- 18- Özellikle küçük işletmelerde uygulama zorluğu vardır. Tebliğin ilk şeklinde net aktif ve satışlar toplamına bakılmadan sermaye şirketlerinde 7/A seçeneğinin kullanma zorunluluğunda oluşu zorluklar yaratmıştır. Ancak bu durum daha sonra çıkarılan tebliğ ile düzeltilmiştir. .
- 19- Her iş koluna uygulamada yetersizlikler bulunmaktadır. Örneğin; yapı kooperatifleri gözönünde bulundurulmamıştır.
- 20- Tekdüzende uygulama basite indirildiğinde zorluk kalmayacaktır. Bundada işletmeler sınıflandırılabilceği gibi bazı işletmeler muafiyete tabi tutulabilir.
- 21- Hesap planının yetersizliği ve eğitim eksikliği.
- 22- Yapı olarak çok çeşitli işletmeler olduğu için.
- 23- Tekdüzen bilgisayar programına göre olduğu için her işletmenin bilgisayar alması mümkün değil.
- 24- Küçük işletmeler muaf tutulmalıdır. Zaten zor ayakta duran işletmeler var. Vergi yükü altında eziliyor ve ödeyemiyorlar.
- 25- Sistemde noksanlıklar ve lüzumsuzluklar mevcut.
- 26- Bu soruya hem evet hemde hayır denilebilir. Bu zorunluluk için öncelikle mevzuatta standart şart.

4. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

- 1- Tekdüzen Hesap Planı tüm işletmelerde kolaylıkla tutulabilecek niteliktedir.
- 2- Yasa ile gelen zorunluluk aynı zamanda uyulması zorunlu olmalıdır. Tekdüzen sisteminin önu iyi ve doğru. Ancak, hayal unsuruna başvuru gerekiyor
- 3- Gayet basit.
- 4- Muhasebe sisteminin sistemli olması işletme açısından daha iyidir.
- 5- Küçük işletmeler için güçlük sistemin tam oturmamasından kaynaklanıyor.
- 6- Karşılaşılabilecek güçlükler serbest bırakılmış hesaplar (800 grubu gibi) kullanılarak aşılabılır.
- 7- Gaye işin püf noktalarını öğrenmektir. İstedikten sonra kolaylıkla uygulanabilir.
- 8- Genelde her hesabın karşılığı bulunmaktadır.
- 9- Yetişmiş tecrübeli elemanla altyapı oluşur.
- 10- Alt hesap açılarak rahatlıkla kullanılabilir.
- 11- Tekdüzen hesap planının ilk başta zor bir yanı yoktur. Yalnızca hesap gruplarını dikkatli bir şekilde işletmek gerekmektedir. İlk başta güçlüğüün sebebi yıl sonu kapanış hesaplarının karışık olmasındandır.

12- Muhasebe düzeninin gelişmesi için bu şarttır. Bu şart bize ve ülkemizin gelişmesine faydada bulunacaktır.

5. Bütün işletmeler için hesap sınıfları ve gruplarına uyma zorunluluğu yerine;

Önceleri tavsiye niteliğinde olup sonraları ticari ve sınai teşebbüsleri için uyulması zorunlu hale getirilmeliydi diyenler %27.1 oranında,

Bazı iş kolları için tamamen özel hesap planları hazırlanmalıydı diyenler %18.6 oranında,

Bazı iş kollarına adaptasyon imkanları verilmeliydi diyenler %5.1 oranında.

Bu koşulların tamamını kabul edenler %40.7 oranında ve soruyu cevaplamayanlar ise %8.5 oranındadır.

6. Serbest Muhasebecilerin %54.2'si orta ve küçük işletmelerde, %13.6'sı Sermaye Piyasası Kurulunun kontrolündeki işletmelerde, %10.2'si bilançolarını yeniden değerleyen bütün kuruluşlarda, %6.8'i ise KİT'lerde muhasebe sisteminin başlangıçta zorunlu tutulmaması gerektiğini belirtiyorlar. %15.2'si bu soruya cevap vermemiştir.

7. Ankette yöneltilen sorulardan bir başkasıda, tekdüzen hesap planının işletmeler yönünden hangi sakıncaları taşıdığı idi.

Serbest Muhasebecilerin %23.7'si muhasebenin yok yere karışık hale getirildiğini belirtirken, %17'si maliyet muhasebesine tamamen bir sınıf ayrılmadığı için maliyet muhasebesini ayrışımlı bir biçimde işlemenin imkansızlaşmış olduğunu belirtiyor, %10.2'si masraf yerleri hesaplarını, ancak yardımcı defter kayıtlarında izleme imkanı bulurken, %3.4'ü hesap planında genel muhasebeden ayrı bağımsız bir üretim hesabının olmadığından şikayetçi.

%6.8'i hem maliyet muhasebesine tamamen bir sınıf ayrılmadığı için maliyet muhasebesini ayrışımlı bir biçimde işlemenin imkansızlaşmış olduğunu belirtiyor hemde masraf yerleri hesaplarını, ancak yardımcı defter kayıtlarında izleme imkanı olduğunu belirtiyor.

%1.7'si tüm şıkları sakıncalı bulurken, % 37.2'si ise tekdüzen hesap planının işletmeler yönünden sakıncalı bulmuyor.

8. Tekdüzen hesap planı ve işleyişi ile ilgili düzenlemelerdeki boşluğun en çok hangi grupta olduğu ankette belirlenmeye çalışılmıştır.

Serbest Muhasebecilerin %54.2'si maliyet hesaplarında, %13.6'sı kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarda, %6.8'i gelir tablosu hesaplarında, %5'i dönen varlıklarda, %6.8'i hem gelir tablosu hem de maliyet hesaplarında, %3.4'ü ise tüm gruplarda boşluk olduğunu belirtirken, duran varlıklar grubunda boşluk

olmadığı belirtildi. % 10.2'si ise bu soruyu boş bırakmıştır.

9. Serbest Muhasebecilerin %45.7'sine göre (Evet) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin vergi mevzuatına uymayan yönleri vardır. %40.7'sine göre ise (Hayır) vergi mevzuatına uygundur. %13.6'sı ise görüş bildirmemiştir.

9. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

- 1- Muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliği tekrar gözden geçirilmelidir.
- 2- Resmi Gazetede yayınlanan ücretlere mutabık kalınmak suretiyle, peşin alınmayan ücretlere makbuz kesilmesi zorunluluğunun kaldırılması
- 3- Tekdüzen hesap planında izlenmesi gereken gider ve gelir unsurları Vergi Usul Kanununa göre gider kabul edilmeyebilir veya Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi kanununa göre vergiye tabi değildir.
- 4- Çünkü vergiye tabi karın hesaplanmasında kanun ile bu tebliğ arasında uyumsuzluk vardır.
- 5- Finansman giderleri açısından. Ayrıca bazı bürolarda gördüğüm karşılık ayrılan vergi ile mart ayında verilen beyanlar arasında farklılık vardı. Hatta bu hususta bende tereddütlüyüm. Geçici vergi ve hayat standardı uygulaması olan ülkede tam anlamı ile bir sistem beklemek hata olur. Vergi kanunlarındaki çarpıklık öncelikle ele alınmalı.
- 6- Bankaların yasası ve çek, senet kanunu için değişiklik yapılması gerekir.
- 7- Sistem empoze edilmeden gecelik çıkan yasa ile empoze edilmiş kanun ve uygulama farkı mevcut.
- 8- Vergi sistemi dışında olan bir takım düzenlemeler görülmektedir.
- 9- Bilhassa karşılıklarda ve vergiden muaf gelirler ile kanunen kabul edilmeyen giderlerin ayrılması konusunda eksiklikler mevcut
- 10- Özellikle gelir tablosu ve sonuç ile ilgili kısımlarda tezat teşkil eden durumlar vardır.
- 11- Kambiyo senetleri defterine konu olan çek ve senet olayları vergi mevzuatına uymuyor.
- 12- Ödenecek vergi ve SSK'ların borç ve alacaklarının takibi için ayrı bir defter tutmak gerekiyor. Gelir tablosunda diğer gelir ve giderlerin takibi zor.
- 13-V.U.K. 285. md. alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması ihtiyari iken, tekdüzen muhasebe uygulama planında zorunlu hale gelmiştir. Oysa tebliğle kanunun yürürlükten kaldırılması mümkün değildir.
- 14.Tebliğler geniş araştırma sonucu yapılmalıdır.
- 15- Gereksiz yere yansıtma hesabı kullanılmıştır.
- 16- Araştırmadım.
- 17- Sistemi hazırlayan ile uygulayanlar ayrı ayrı düşünmektedir. Mevzuat kesin olmayıp yoruma dayalıdır.
- 18- Alacak ve borç senetleri reskontu, ticari kar ve mali kar ayrımı, karşılıklar vergi mevzuatına uymuyor.

19- Kanunen kabul edilmeyen giderlerin gösterileceği bir hesap gösterilmemiş.

20- Sadece tekdüzene uymadı diye kesilen cezalar çok yüksek ve gereksizdir.

21- Muhasebe serbestisi kalmamıştır.

22-Muhasebe düzeni mevzuat açısından standardize edilmelidir.

9. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin vergi mevzuatına uymayan yönüyle karşılaşmadım.

2- Sonradan çıkarılan tebliğlerle çok eksik yönleri giderilmiştir.

3- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel tebliği mevzuata uygundur.

4- Vergi mevzuatına uygun yapılmaya çalışılmıştır.

5- Bence bu tebliğin genel mevzuata aykırı hiçbir yönü yoktur.

6-Vergi mevzuatı gözönüne alınarak tebliğ yayınlanmıştır.

7- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği vergi mevzuatına uygundur Uygulamada küçük esnafa ait bilgilerde açıklık dahi bulunmaktadır.

8-Vergi mevzuatı gözönüne alınarak tebliğ yayınlanmıştır.

9- Sistem tamamen mevzuata uygundur veya uydurulabilir.

10. Zorunlu hesap planında genel muhasebe ve maliyet muhasebesi hesaplarını tamamen birbirinden ayırmak gerekir diyenlerin (Evet) oranı %55.9 iken, %35.6'sı hesapları ayırmanın gerekmediğini (Hayır) belirtmiş. %8.5'i ise bu soruyu cevaplandırmamıştır.

10. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

1- Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi tamamen farklıdır.

2- Ticari muhasebe ile maliyet muhasebesi ayrı teşekküller olduğundan ayrılmalıydı.

3- Maliyete etki eden birimleri daha gerçekçi olarak görebilme ve işletmenin karını daha net görebilmek için.genel muhasebe ve maliyet muhasebesi hesaplarını birbirinden ayırmak gerekir.

4- Daha düzgün olur.

5- İmalatla uğraşan firmaların hesaplarının ayrı bir şekilde seçeneksiz olarak tek bir düzen halinde toplanması gerekir.

6- Hesap birliğini sağlamak, sonuca varmayı kolaylaştırmak

7- Maliyet girdileri ve giderleri ticari girdilerle ve giderlerlekarıştırılmamalı.

8- Ayrı ayrı ele alınması gereken konular olduğu için olası bir karışıklığı önlemek amacıyla ayrılmalıdır.

9- Maliyet muhasebesi hesaplarının ayrı olması, gerek maliyet hesaplarının gerekse genel hesapların daha kolay anlaşılmasını sağlar.

10- Maliyet muhasebesi kendi başına bir sistem olup, birbirlerinden ayrılması gerekir.

11- Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi ayrı ayrı teknik konulardır.

12- Sağlıklı olması için. genel muhasebe ve maliyet muhasebesi hesaplarının birbirinden ayrılması gerekir.

13- Maliyet hesaplarının daha bilinçli çıkartılması ve maliyetin tutarına erişebilmek için hesapların ayrılması gerekir.

14- Ayrı ayrı konuları içerdiği için.

15- Özellikle üretim işletmelerinde maliyet hesaplarının kolay çıkarılması için hesapların ayrılması gereklidir.

16- Maliyet muhasebesini ayırmak, hem üretim hemde satış yapan firmaların maliyet hesaplarını ve pazarlama olayını daha net inceleme imkanı verecektir.

17- Maliyet muhasebesi işletme içinde bilgi taşır. Bilgi alma açısından genel muhasebe firmayı fazla etkilemez

18- İşlevi sebebi ile birbirinden ayrı hükümler içermesi sebebiyle ayrı ayrı tutulmasında fayda mülahaza edilir.

19- Maliyet muhasebesi hesapları gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirileceği için.

20- Maliyet muhasebesi ayrıntıları fazla, özellikle imalathaneler işletmelere göre çok farklıdır. Hesapları bu nedenle doğru olması için ayırmak gerekir.

21- Daha düzenli olur.

22- İşletmelerin durumlarına göre ayrılması gerekir.

23- Genel muhasebe, istatistiki bilgi birikimi ve ayırımına dayalı sisteme yönlendirilmiş. Oysa imalatta ayrıntılara ihtiyaç vardır.

10. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- Gereksiz, netice değişmeyecektir.

2- Bir bütünlük sağladığı için.

3- Sadece genel mahasebeyle ilgisi olmayan, maliyet muhasebesine has konularda ayrılmalı.

4- Binanın kapı ve pencereleri duvarlardan ayrı düşünülemez.

5- Bir bütün olarak verilen planda, hesapların anlamı açıktır.

6- Hesap planı akışı ile sağlanmaktadır.

7- Çünkü muhasebeleştirme sonucunu etkilemez.

8- Zorunlu hesap planında, genel muhasebe ve maliyet muhasebesi hesapları diye ayırım olmamalı

9- Maliyet muhasebesi, genel muhasebe ile birlikte yürütülebilir.

10- Tekdüzen sistemin 7/A-7/B seçenekleri olmasına karşılık bir iki eksiği var. Ancak hesapları da birbirinden ayırmaya gerek yoktur.

11- Gerekli değildir. Maliyet muhasebesi, genel muhasebe ile birlikte yürütülebilir.

12- Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi hesaplarını birbirinden ayırmak gerekmez. Zaten takibi ayrı hesaplarda yapılmakta.

13- Birbirini bağlayıcı hesaplarla bağlıyor.

14- Muhasebede bütün işlemler birbiriyle bağlantılı çalışır.

15- Maliyet muhasebesi hesapları genel muhasebeden ayrı düşünülemez. Fakat bazı noktalarda ayrılabilir.

16- Muhasebe bir bütündür. Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi diye birbirinden ayırmak mümkün değildir. Birbirini tamamlamaktadırlar.

17- Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi ana tema olarak birbiriyle organik ve bağımlıdırlar.

11. Maliyet hesaplarının, küçük işletmeler ile ticaret işletmeleri açısından klasik muhasebe sistemindeki gider hesaplarını andırdığını belirten Serbest Muhasebecilerin (Evet) oranı %47.5 iken, andırmadığını belirtenlerin (Hayır) oranı ise %37.3'dür. Bu soruyu cevapsız bırakanlar %15.2 oranındadır.

11. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

1- Düne kadar kullandığımız hesapların biraz değiştirilerek uygulanmasıdır.

2- Daha önceki hesap dilimlerine yakınlığı ve daha düzenli olması

3- Maliyet hesaplarındaki yansıtma hesapları küçük işletmelerin dengeleme hesaplarına benzetilmiş fakat çok fazla birbirlerine karışmış durumdadır.

4- Gider hesapları klasik muhasebe sistemindekini andırıyor. Tek fark yansıtma ile bu hesapların kapatılarak gelir tablosu hesaplarına devri ve kar/zarara atılması, klasik muhasebe sisteminde direk kar/zarar hesabına atılıyordu.

5- İşletme defteri tutan işletmelerde pek fazla bir değişiklik olmadı.

6- Yaptıkları gider türleri sınırlı olan bu işletmelerde giderlerin gideceği adresler bellidir. Bu bakımdan klasik sistemdeki hesapları andırması gayet doğaldır.

7- 7/A ve 7/B ayrımı yasa çıktığında çok iyi bir konumda idi. Daha sonra ciroya göre değişmesi küçük, büyük ayrımı yaptı.

8- Hesap gruplandırması aynı.

9- Maliyet hesabı eskiden kullanılıyordu.

10- Küçük işletmelerde giderler tamamen maliyeti etkilemektedir.

11- 7/B seçeneği bir yönüyle tamamen klasik muhasebe sisteminin aynıdır.

12- Çünkü gider hesapları belli konularda oluşmakta olup, benzerlik vardır.

13-Giderleri çeşitlerle göre ayırabildiğimizden.

14- Yalnızca hesap isimleri ve kodlar değiştirilmiştir. İşlev aynıdır.

15- Klasik muhasebede giderler gruplara ayrılıyordu.

11. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- 7/A ve 7/B seçeneklerine göre hesaplar, yansıtımlar değişiktir.

2- Desimal sistemden dolayı zaten ayrılabilirdi.

3. Yeni sistem olduğundan, tam olarak anlaşılmıyor.

4. Her ne kadar isimleri benzesede tekdüzen hesap planında aşırı detaya gidildiğinden biraz karışık.

5- Tekdüzen sisteminde, diğer sisteme nazaran tek farklılık hesapların geniş olarak tutulması ve dolaylı yollardan gidilmesidir.

6- 7/A sistemi daha detaylı işlem yapma imkanı sağlamaya çalışıyor. Fakat yeterli değil. Gider çeşitlemelerinde sıkıntılar yaratıyor.

7- Daha önceden kullanılan hesaplar her firmaya göre farklı isimler altında takip edilmekteydi.

8- Eski sistemdeki tek veya birkaç hesap daha ayrıntılandı.

9- Maliyet muhasebesi uygulamıyorsa sadece genel gider mahiyetinde giderleri oluşacaktır. Bu nedenle maliyet muhasebesi imalatçı firmalar tarafından tutulur.

10- Çünkü işletmenin giderlerini klasik muhasebede bazen tek hesapta tutabiliyorsun. Şimdi ayrı ayrı hesaplarda tutuluyor.

11- Tekdüzen hesap planı tamamen farklı ve teferruatlı bir sistem.

12- En büyük farklılık yansıtma hesapları

13- Tekdüzende uyulması gereken hesap ve kurallar var.

14- Hesap isimleri çok parçalanmış. Bir işlem olması gereken birkaç işleme dönüştürülmüş.

15-Tekdüzen muhasebede gider hesapları genel muhasebeden yapı olarak farklılaştırılmamıştır.

12. Genel muhasebedeki "15.Stoklar" hesap grubundaki hesaplarda, hem dönembaşı, dönemsonu stoklarının hem de dönemiçi alışlar ve sarfiyatlarının, hatta maliyetlerin bile bu hesaplar içinde oluşturulmasını Serbest Muhasebecilerin %37.3'ü (Evet) sakıncalı, %50.8'i (Hayır) sakıncasız bulurken, %11.9'u ise görüşlerini bildirmemiştir.

12. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

1- Ayrı olması işletme hakkında daha iyi bilgi verir.

2- Daha rasyonel olurdu. Ayrıca araştırmacı ve denetleyici uzmanların işlerini de kolaylaştırırdı

3- Mal stok hesabı karışıyor. Ancak yardımcı defter ile tutulabiliyor.

4- Tek hesap grubunda bu kadar detaylı işlemleri bir arada izlemek çok zor ve karışık bir işlemdir.

5- Küçük ve orta ölçekli işletmelerde ambar takipleri yapılmadığı için çok zorlanılıyor.

6- Maliyetlerin ayrı bir hesap grubunda izlenmesi daha anlaşılır bir düzen

getirir.

7- Maliyetlerin ayrı bir grupta takip edilmesi daha uygundur.

8- Maliyetleri direk ektelemeyen giderlerde bu hesaba intikal etmektedir. Dolayısıyla maliyetlerde bir artış olmaktadır.

9- Çok sonuçlu tek işlem gerçekleri yansıtamıyor.

10- Tam maliyet hesabı çıkarılamamaktadır.

11- En azından sarfiyatlar ayrılabilir ve üretimle ilgili hesaplar belirginleşebilir.

12- Farklı gruplarda izlenseydi daha net ve daha açıklayıcı ve aynı zamanda daha yeterli bir doyum sağlanırdı.

13- Mizana bakıldığında herşeyin apaçık anlaşılması gerekirken rakamlar içinde ayırım yapılması sakıncalıdır. Net bir biçimde sonucu görmek gerekir.

14- Maliyetlerin ayrı izlenmesi daha olumludur. Stoklar ticari işletmeler için uygulanabilir.

15- Bir takım düzenlemelerle bu sorun yok edilebilir. Örneğin; stoklarda dönembaşı stokları ayrı ayrı bir alt hesapta izlenebilir.

16- Maliyetlerin ayrı bir hesapta izlenmesi daha doğru olur.

17- Tekdüzen açısından stoklar hesabının çok fonksiyonlu olması muhasebenin açıklık ilkesine aykırıdır. Klasik genel muhasebede isteyen firmalar bunu farklılaştırabilmişlerdir.

12. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- Yansıtma hesapları ve diğer hesaplar incelendiğinde hesapları takip etmek zor değildir.

2- Sakıncalı değildir. Otokontrolü sağlar.

3- Hesaplar ayrı olduğundan sakıncalı değildir.

4- Sakıncalı değildir. Çünkü maliyetler, yansıtma hesapları içinde izlenmektedir.

5- Alt hesaplar açılarak her hesap ayrı ayrı takip edilebilir.

6- Sakıncalı değildir. Çünkü 15. stoklar hesap grubunun altında izlenen dönembaşı, dönemsonu, dönemiçi alışır vs., tali hesap olarak bağımsız da takip edilebilir.

7- Bu hesap planı ile işletmenin her an hesap durumu, kolaylıkla izlenebilir.

8- Alt hesaplarda tercih hakkımız var.

9- Satılan malın maliyeti hesabı olayı çözer.

10- Gayet açık bir hesap planı.

11- İşletmenin kendisini periyodik olarak kontrolü açısından sakıncalı değildir.

12- Çünkü tali hesaplarla ayırım yapılabilir.

13- Tekdüzen sisteminde en büyük özellik alt hesapların açılması. Dolaylı yoldan olsa bile herhangi bir sakıncası yok. Aynı zamanda hesapların incelenmesi

yönünden yararlıdır.

14-Envanter işlemlerinde herşey açıkça görülebilmektedir.

15- 15. Stoklar grubunda, işletmenin satmak veya üretimde kullanmak için almış olduğu ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal vb. bir yıldan az bir sürede nakde çevrilebilecek varlıklar izlenmektedir. Sarfiyatlar bu gruba girmez. Bu sebeplede bu hesapların borç toplamı satın alınan ürünlerin maliyetini, alacak taraf toplamı satılan malın maliyetini verir. Bakiye mevcutsa buda işletmenin stoğunu verir.

16- Alt hesaplarla izlenmek istenen gruplar ayrılabilir.

17- Mevcutları her an görebilme yönünden sakıncası yoktur.

18- Bir düzen içinde gerçekleştirilirse, hepsi aynı hesap içinde izlenebilir.

19- Hesap sistemi yeterlidir. Her sistemde maliyetler en sonunda mamüller hesabına aktarılmaktadır.

20- Maliyet hesabının açıklanması zaten zorunlu. Eski sistemde bunu işletme hülasasında yapıyorduk. Değişen birşey yok.

13. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile ilgili belirli aralıklarla tebliğ çıkarılarak bazı düzenlemelerin yapılmasının ve değiştirilmesinin nedenlerini;

Serbest Muhasebecilerin %18.6'sı sistemin yeni olmasına, %11.9'u sisteme ilişkin yeterli eğitim düzeyinin sağlanamamasına, %10.2'si önceki tebliğlerdeki bazı hususların bir takım sorunlara ve hatalara yol açabileceğine bağlıyor. Hepsini tercih edenlerin oranı ise %54.2'dir. %5.1'i ise bu soruyu cevaplandırmamıştır.

14. Ek mali tablo düzenlemek zorunda olan işletmelerin tespitinde, aktif toplamı (25 milyar) ve net satışlar (50 milyar) toplamına ilişkin maktu hadlerin yüksek tutulması sistemden beklenen yararı olumsuz etkilemez (Hayır) diyen Serbest Muhasebecilerin oranı %55.9'dur. Etkilenir diyenlerin oranı (Evet) %28.8 olup, bu soruyu cevaplandırmayanlar ise %15.3 oranındadır.

14. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

1- Kapsam aşırı daraltılmış olduğundan, genelde beklenen fayda düşük olacaktır.

2- Miktarlar kalkmalıdır. Bilanço esasına göre defter tutan şahıs, adi ortaklık, sermaye şirketleri ve kooperatifler bütün tabloları hazırlamalıdır.

3- Bütün maliyetle ilgili işletmelerin yapması gerekir.

4- Tutarların yüksek olması hesap planının tam uygulanmasını etkiliyor.

5- Vergi idaresinin denetim yükünü azaltmaya yönelik bu tedbir, sınırlar düşürülerek daha işler hale getirilmelidir.

6- Çünkü ülkemizdeki enflasyonist ortamda bu miktarlar düşük olacaktır.

7- Hadlerin düşük tutulması sistemin yaygınlaşmasını sağlar.

8- Tüm işletmeler ek mali tablo düzenlemeli

9- Ya hep, ya hiç.

10- Küçük işletme büyük işletme ayrılığı doğacak Serbest Muhasebeci ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir arasında ayırım olacak.

11- Zikredilen rakamlara kadar yetki verilen bir meslek mensubu bunun daha çok yüksek satışlarda işleme kapasitesine haizdir. Bu madde tamamen yersiz ve amaçlı olarak çıkarılmıştır. Şiddetle karşıyım.

12- İşletmelere belli kalıplar çerçevesinde hareket serbestisi sağlanmalıdır.

14. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- Küçük işletmelerin sistemi etkileyeceğini zannetmiyorum.

2- İşletmelerin mali yapısına göre tespit edilmiştir.

3- Türkiye'de enflasyonun yüksek olması bu rakamları çok kısa sürede eritecektir.

4- Genelde sermayesi yüksek işletmelerde uygulanması gerekmektedir.

5- Ek mali tablolara bence gerek yok.

6- Rakamlar nominaldir. Önemli olan sistemdir. Maktu hadler, enflasyon nedeniyle sürekli aşınabilir.

7- Küçük işletmeler için ek mali tabloları düzenlemek anlamsız ve gereksizdir.

8- Aktiflerin düşük, net satışların daha büyük olabileceği birçok muhasebe sistemi ve işkolu vardır. Örneğin; hizmet işletmelerinde bu oran daha da büyük olabilir.

9- Küçük işletmelerde stok ve üretime geçişi takip edebilecek olanakların sınırlı olması nedeni ile belirli bir sınırın getirilmesi doğaldır.

10- Daha da yüksek tutulmalı idi.

11- Tekdüzen hesap planının etkilenmesi bu hadlerle mümkün değildir.

12- Fazla teferruatı biraz azaltmış olur.

13- Tüm firmaların ek mali tablolara tabi tutulması mümkün olmamaktadır. Örneğin; küçük bir firma ile onun daha büyüğü bir firmayı karşılaştırmak imkansızdır.

14- Düşük cirolu işletmelerin tekdüzen sistemine geçmekte adapte bozukluğu.

15- Bu miktarların altındaki işletmelerde bu sistemin uygulanması zaten gereğinden fazla ayrıntı içinde boğulmaya benziyor.

16- Sistemi bütün yönleriyle oturtmanın güçlüğü görüldüğünde, şimdilik böyle maktu hadler konmuştur. Belli bir süre sonunda bu hadler kaldırılmalıdır.

17- Çünkü bilanço, satışların maliyeti tablosu ve gelir tablosu yine bu işletmelercede verilmektedir.

18- Bu ekonomik şartlarda, sınırların bol olduğu bu ekonomik şartlarda hadler yüksek sayılmaz düşüncesindeyim.

19- Sınıflama ihtiyacı rakamlarla belirlenmiştir.

20- Tekdüzen hesap planının uygulandığı şu aşamada daha sistem oturmadığından olumsuzluk yaratmaz.

21- Bu hadlerin altında olanlar için gerekli değildir.

22- Uygulamanın yeni olması sebebiyle geçiş döneminin yumuşak olması gerektiğinden.

23- Çünkü işletmenin büyük olması, ortak sayısının çok olması, mali tabloları karşılaştıracak veya inceleyecek kişiler için bir kriter olmalı ve küçük işletmeler zaten aile şirketleri olacağına göre mali tabloların hazırlanması, denetlenmesi bir sorun yaratmayacaktır. Büyük firmalar mali tablolarını zaten yayınlamak zorunda olduklarından zorunlu olarak yapıyorlardı.

15. Serbest Muhasebcilerin %47.5'i ek mali tablo düzenleme zorunluluğu kapsamına giren bir işletmenin ertesi yılda getirilen kriterleri sağlamaması durumunda ek mali tablo düzenlememeleri gerektiğini, %37.2'si kriterleri sağlamaması durumunda ertesi yıllarda da ek mali tablo düzenlemeleri görüşündeler, %15.3'ü soruya cevap vermemiştir.

16. Hesap planında hesapların uymadığı işletmelerin bulunduğunu belirtenlerin (Evet) oranı %57.6, karşı görüşte olanlar (Hayır) ise %27.1 oranındadır, Serbest Muhasebecilerin %15.3'ü görüş bildirmemiştir.

16. Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

- 1- Çok çeşitli iş kolları arasında uyumsuzluk olduğu için.
- 2- Küçük işletmelerde zorluk görülebilir.
- 3- Bazı işletmelerde değişik hesapların kullanılması gerekmektedir.
- 4- Hesap planında hesapların uymadığı işletmeler; konut yapı kooperatifleri ile kalkınma amaçlı kooperatifler ve hizmet işletmeleridir.
- 5- İşletmelerde alt yapıdan ve sistemden gelen farklılıklar yüzünden
- 6- Küçük işletmeler için füzuli hesaplar çok fazla.
- 7- Hesaplar, konut yapı kooperatifleri, vakıflar ve dernekler gibi kar amacı gütmeyen işletmelerin yapısına uymuyor.
- 8- Öylesine sade muhasebe sistemi olan işletmeler varki, bu işletmelerde gereksiz hesaplar ortaya çıkıyor.
- 9- Sermaye şirketi olan kooperatiflere, komisyonculara, yüzde sistemi ile personel çalıştıran (otel, restoran gibi) işyerlerine uygun değil.
- 10- Kooperatifler.
- 11- Küçük ticari işletmelerin uyum sağlaması oldukça zordur.
- 12- Sanayi kuruluşları hesapları çok detaylıdır. Bu yüzden her işletmeye uymamakta fazla hesap türleri ortaya çıkmaktadır.
- 13- Konut yapı kooperatifleri, tasfiye halinde olan işletmeler için özel hesaplar bulunmamaktadır.
- 14- Planı uygulayacak kişilerin tekdüzen hesap planına vakıf olmaması, uygulamada sorunlar çıkarabilir.

- 15- Bir takım işletmeler sistemin içine sığmamakta dar gelmekte.
- 16- Özellikle inşaat sektörü ve kooperatifler açısından bir zorluk vardır.
- 17- Nakliyeciler, inşaat işletmeleri.
- 18- Özellikle imalatçılarda.
- 19- Yeterli eğitimin verildiğine inanmadığımdan daha doğrusu şu anki muhasebecileri yeterli görmediğimden bu düzeni uygulamada güçlük çekiyorlar.
- 20- Yapı kooperatifleri
- 21- Tekdüzen hesap planı amacına uygun hazırlanmamıştır ve kopukluklar vardır. yeniden düzenlenmelidir.
- 22- Hesap planı kooperatiflere uymamaktadır. İnşaat şirketlerinde maliyet hesaplarında problem yaratmaktadır.
- 23- Tasfiye halinde olan işletmeler ve yabancı sermayesi olan işletmelere hesap planı uygun değildir.
- 23- Serbest meslek erbabları.
- 24- Genelde KİT'lerde daha önce uygulanan sistem örnek alındığından, özellikle ticari işletmelerde veya farklı sanayi kollarında zorluklar olabiliyor.
- 25- Küçük işletmeleri sanayi kuruluşlarıyla mukayese edemiyorum.
- 26- Basit imalatlarda lüzumsuz.
- 27- Bazı ticari ve gayri ticari kuruluş muhasebeleri sisteme adapte edilememiştir. Kooperatifler ve hizmet işletmelerine uygun değildir.
- 28- Çünkü bazı hesapların kullanılmasında aksaklıklar bulunmaktadır. Özellikle kooperatiflerde yeni başka hesaplar kullanmak gerekmektedir.

16. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

- 1- Ticari ve maliyet muhasebesi bile mevcuttur.
- 2- Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri amaçlarına uygun olacağından sonuç değişmeyecektir.
- 3- Ben sanayi kuruluşunun yanında imalat ve alım-satım işi yapan işletmeleride kapsadığı kanısındayım.
- 4- Benzer hesaplar kullanılıyor.
- 5- Her hesabın kapsamı açıklanmıştır.
- 6- Hesap planı oldukça geniş tutulmuş. Bu plan çerçevesinde her işletme için uygun çözümler bulunabileceğine inanıyorum.
- 7- Bir takım esneklikler getirilmeli ve yorum alanı genişletilmelidir.
- 8- Hesap planları bütün işletmeler için geçerlidir.
- 9- Bütün işletme kollarına uygulanabilir.
- 10- Özel hesaplar için tali hesaplar kullanılabilir.
- 11- Dünyada uygulaması olduğuna göre yapılabilir.
- 12- Hesap planı ilk bakışta çok karışık ve geniş çaplı görünmekle birlikte plandaki bütün hesapların kullanılma zorunluluğu olmadığından ve küçük işletmelerde dahil olmak üzere işlemler için uygun hesaplar olduğundan uygunsuzluk düşünülemez.
- 13- Hesap planı her işletme modeline uygundur.

17. 1994 yılında yürürlüğe giren yeni Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının en az kaç yılda yerleşeceği, yapılan ankette belirlenmeye çalışılmıştır. Serbest Muhasebecilere uygulanan anket sonuçları şöyledir:

2-4 yıl arası	.....	%45.7
4-6 yıl arası	.....	%27.1
6-8 yıl arası	.....	%8.5
8-10 yıl arası	.....	%5.1
10 yıldan daha fazla	.....	%8.5
Ankete katılan		
Serbest Muhasebecilerin	.....	%5.1'i
bu soruya cevap vermemiştir		

18. Muhasebe düzeni tasarısı hazırlanırken, ilgililerin tartışmasına açılmasını ve ilgili tüm çevrelerin görüşlerinin alınmasını isteyen Serbest Muhasebecilerin (Evet) oranı %84.7'dir. Karşı görüşte olanların (Hayır) oranı %8.5 olup bu soruyu cevapsız bırakanlar ise %6.8 oranındadır.

18 Soruya Evet Diyenlerin Görüşleri

- 1- Sistemin daha iyi ve uygulanabilir olmasını sağlar.
- 2- Fikir almada fayda var.
- 3- Bu sayede meslek grupları fikirlerini ortaya koyarak daha düzenli bir hesap planı ortaya çıkardı.
- 4- Geniş çerçeveli ilgili çevrelerin görüşleri alınıp doğru bulunmalıydı.
- 5- Her çevrede ve yörede ayrı bir hesap uygulaması bulanmaktaydı Bunlar bir araya getirilerek ortak bir hesap planı ortaya çıkarılabildi.
- 6- Problemlerin çözümü, farklı düşüncelerle daha çabuk neticelenir.
- 7- Daha önceden eğitimin verilmesi, herkesin bu konuda bilinçlendirilmesi ve daha sonra tartışmaya açılması gerekir.
- 8- Uygulamanın başarılı olması, çarpıklıkların önceden görülmesi, sistemin bütün ilgililere uygunluğunun sağlanması için görüşler alınmalıydı.
- 9- En azından bu mesleği onbeş yıldan daha fazla yapan kişilerden görüş alınmalıydı.
- 10- Tartışma açılmalı veya belli bir geçiş süresi verilmeliydi.
- 11- Tartışmadan daima doğrular çıkar.
- 12- Konuyla ilgili tüm ilgililer tartışmalı, fikir yürütmeli, aksaklıklar giderilmeliydi.
- 13- Tekdüzen sistemi bu konuda uzmanlaşmış kişilerce hazırlanmıştır. Türkiye'deki muhasebe sistemi belli kalıplar düzeyindedir. Bu sebeple daha basit düzeyde tutulabilirdi.
- 14- Bu uygulamanın başarılı olabilmesi için bütün toplum tarafından benimsenmesi gerekmektedir. Bu nedenle ilgili kuruluşların görüşlerinin alınması doğaldır.
- 15- Hazırlanan muhasebe sisteminin; odalar, sanayi kuruluşları, meslek

mensupları dahilinde olması lazımdı.

16- Özellikle uygulama safhasında bulunanların görüşleri alınsaydı hatalar daha az olur ve sistemin yerleşmesi daha kısa sürede olurdu.

17- Uygulayıcıların fikri alınmadan masa başında karar alınmıştır.

18- Tasarı yeni olduğu için anlaşılabilirliğinin sağlanması açısından gereklidir.

19- Katılımcılığın az veya hiç olmaması sistemi bir yerlerde tıkanmaya zorlar.

20- Özellikle bu konunun uygulayıcısı olan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının ve Üniversitelerin bu konudaki görüşlerinden yararlanılmalıydı.

21- Teorisyenler hiçbir zaman uygulamayı göremez.

22- Hatalar azalır, bütün çevrelerin görüşlerinden ortak sonuç çıkarılabilirdi.

23- Maliye Bakanlığı muhasebe düzeni tasarısını kendi bünyesinde yapmıştır. Komisyon kurularak yapılsaydı daha iyi olurdu.

24- Böyle bir uygulama başlamadan önce, ilgili bütün çevrelerin katılımıyla geniş bir konsersiyum oluşturulmalı ve burada bütün sistem ele alınıp irdelenmeliydi.

25- Konu bilinçlendirilmeliydi.

26- Uygulamada sorunlar çıkabilir.

27- Yıllarını veren çalışan çoğunluk kesimin tepkisi oluşurdu.

28- Özellikle bu işi yapan meslektaşların görüşü alınmalıydı.

29- Tasarı yeni olduğu için anlaşılabilirliğinin sağlanması açısından faydalı olacağı kanısındayım.

30- En azından daha az sorunlu olması sağlanabilirdi.

31- Daha faydalı, daha açıklayıcı ve net, anlaşılması ve uygulanması kolay olan çeşitli alternatifler düşünülerek uygun olanları seçilebilirdi.

32- Tartışılarak görülen gerçekler kaçınılmazdır. Tek kafadan çıkan bu düzenleme daha birçok karışıklığa gebe. Konular uzmanlarca tartışılmalı, esnaf birlikleri ve bu konuda ilgili kurum ve kuruluşlarında görüşü alınmalıdır.

33- Uygulanan muhasebe sistemleri ile işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verecek ortak bir yol bulunabilirdi.

34- Küçük, orta ölçekli ve büyük işletmeler için farklılıklar olabilir ve sonradan çıkarılan tebliğlere ihtiyaç olmayabilirdi.

35- Sadece bu konuda değil, her konuda toplumun fikirlerinin alınmasında fayda olduğu kanısındayım.

36- Uygulamada çıkacak aksaklıkları en iyi uygulamacılar bileceği için görüşleri alınmalıydı.

37- Bu tebliğ çıkarılmadan önce sorunlar göz önünde tutulmalı ve buna göre değerlendirme yapılmalıydı. Tebliğ yayımlandıktan sonra yapılan değişiklikler tebliğin amacına ulaşmasını geciktiriyor.

38- Program daha düzenli olurdu. Tasarıyı yapanlar piyasadaki işleyişi

bilemediklerinden çıkabilecek sorunları bilemezler ve tasarının işlerliğini sağlayamazlar. Teori ve tatbikat çok farklı şeylerdir.

39- Ne kadar geniş çevreden görüş alınırsa, uygulamada aksaklıklar o denli az olur ve bu kadar sık değişiklik yapılmazdı.

40- Mükellefi ve muhasebeciyi ilgilendiren bir yasanın, mükelleflere ve muhasebecilere danışılarak çıkarılması daha iyi olurdu.

41- Çünkü ülkede en çok ufak çaplı kuruluş ve şirketler mevcut olup, bu şirketlerin defterleri serbest muhasebeciler tarafından tutulmaktadır. Mutlaka tabanın fikri alınmalıdır.

42- Ulusal muhasebe ve buna ilişkin yapılar, en geniş tartışma platformunda ele alınmalıydı.

18. Soruya Hayır Diyenlerin Görüşleri

1- Ülkemizde her konuda olduğu gibi tartışmalar uzayacak, çeşitli engeller konulacak, daha az ayrıntıya inileceğinden gerekli olan bu düzenlemenin uygulaması gecikecekti

2- Yoktan var edilen bir sistem değil. Almanya Hitler zamanında zorunlu olarak uyguladı. Avrupa Ortak Pazar Ülkeleri otuz yıldan bu yana uyguluyor.

3- Daha karmaşık olurdu.

4- Hazırlanan bu yeni muhasebe sistemi ilgili olan belirli bölümlerin, odaların yani bu işin içinde olan kişilerin görüşleri doğrultusunda olduğu inancındayım. Gelişigüzel ilgisi bulunmayan kişilerin hazırlayabileceği bir sistem değildir.

19. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümlerinin uygulanabilmesi için alınması gereken tedbirler Serbest Muhasebeciler tarafından belirlenmeye çalışılmıştır;

Özellik arzeden işletmelere uygun hesap planları meydana getirmek için çalışmalar yapılmalıdır diyenlerin oranı %18.6'dır.

Ceza hükümlerine açıklık getirilmeli ve yumuşatılmalıdır diyenlerin oranı 13.6'dır.

Vergi denetimi için gerekli temel mali tablolar yeniden düzenlenmelidir diyenler %5.1 oranında.

Vergi mevzuatına aykırı hükümlerini uygulamak isteğe bağlı olmalıdır diyenler ise %3.4 oranındadır.

Bu tedbirlerin tamamının alınmasını isteyenlerin oranı ise %47.4'tür. Soruyu yanıtız bırakanlarda %11.9 oranındadır.

20. 23 Şubat 1995 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan Vergi Beyannamesinin, Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce imzalanması konusunda 1 nolu genel tebliğ ve daha sonra yayımlanan tebliğler hakkındaki düşüncelerini sorduğumuz Serbest Muhasebecilerin, açık uçlu soru

hakkındaki görüşleri:

1- Tebliğin aslında yürürlüğe girmesi gerekirdi. Böylelikle belgesiz ve kaçak muhasebeciler defter tutamazdı.

2- Vergi kaçakçılığını önlemede önemli bir rol oynayacağına inanıyorum.

3-İşletmelerin beyannamelerinin imzalanması için belgeli bir muhasebeci, defterlerini tutacağından, o işletmenin muhasebesi daha düzenli ve doğru olacağından ve her işin profesyonel bir kişiye yaptırılması ve bu kişilerde hatalarından dolayı ceza verileceğinden vergi kaçağı azalacak ve işletmelerdeki muhasebe gerçekçi olacaktır.

4- Mutlaka uygulanmalı. Daha geniş vergi denetimi sağlanacak, vergi kayıp kaçağı azalacaktır.

5- Tebliğ genelde doğru bir yönde çıkarılmıştır. Hesapların ve gelir tablolarının düzenlenmesinde mutlaka bir muhasebecinin imzası gerekmektedir. Verilen beyannamelerde kayıt dışı ekonominin engellenmesi için imza gereklidir.

6- Bu maddenin şu şekilde olması bence daha iyi olurdu: Mesleğinin zirvesine erişmiş ve herhangi bir firmada bağımlı olarak çalışan bir kimsenin defter tutmaz diye kestirip atılması yanlış bir düşüncedir. İmza yetkisine haiz olmalıdır.

7- Uygulaması zor ve gereksiz. Ciddi işletmeler için külfet. Sonuçlara hiçbir katkısı olmaz.

8- Olumlu yönleri: Piyasadaki kaçak defter tutan kişiye engel olacaktır. Defter ve kayıtlarla, belgelerin güvenilirliği artacaktır. Kontrol ve denetim kolaylaşacak, muhasebecilere artı bir sorumluluk getireceğinden daha ciddi ve titiz yapılarak, muhasebecilik hak ettiği saygınlığı bulacaktır.

Olumsuz yönleri: Yıllarca bu işi yapmış olup belge almayanlar ve üniversite mezunu birçok meslektaş mağdur olacaktır.

9- Yasanın çıkış şekli güzel, ancak uygulama süresi yersiz dir. Uygulama 1995'in üçüncü ayından başlatılırken Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler 1994 yılı hesaplarından da sorumlu tutluyor. Verilmeyen muhtasar ve K.D.V. beyannamelerinden meslek üyelerinin sorumlu olmaması gerekir

10- Çok olumlu buluyorum. Küçük veya düşük ücretle defter tutanların elini ayağını karıştırdığı gibi çeşitli muhasebe hilelerini kullananlarıda etkilemiştir. Getirilen sorumluluk nedeniyle beyannameye atılan imzalar, daha dikkatli atılır olmuştur. Yalnız, mükellefler alışageldikleri muhasebeci kavramının değişmesine hiç de olumlu bakmıyorlar.

11- 14 ve 17 sayılı tebliğler ile Yeminli Mali Müşavirler pastadan paylarını yasal olarak ayırabilir hale geldiler.

1 Nolu tebliğ hiç bir yarar sağlayamaz. Zira V.U.K. 342. ve 345. maddelerinde teşvik ve yardım hükümleri vardır.

12- Gümrük Birliğine ve AT'na hazırlanan Türkiye için böyle tebliğler çıkmalıdır.

13- Avantajlarının yanında şu andaki şartlar altında dezavantajları daha

fazla olduğu kanısındaım.

14- Yasa muhasebeci ile mükellefi karşı karşıya getirmektedir. Yasa muhasebecileri denetim altına aldığı için vergi sorumluluğu artmaktadır. Yasa bu haliyle yinede iyidir.

15- Oldukça yerinde bir karar olup mutlaka uygulanmalıdır. Vergi denetimi açısından kontrol alanı genişlemiş olmakta ve kişiler birbirlerine karşı sorumlu olmaktadır.

16-İşin uzmanı kişiler tarafından yürütülmesinde fayda vardır.

17- Günümüzde sürekli değişen mevzuatlar sıkı takip istendiğinden vergi mükelleflerinin kendi defterlerini tutması gerçekten zor olan bir konudur. Bu yüzden yetkisiz yasal olmayan kişilere defter tutturulmakta bu da türlü vergi ziyanına yol açmaktadır. Yetkisiz kişilerle, yetkili meslek mensupları arasında haksız rekabete sebep olmaktadır. Bundan dolayı yerinde bir karardır.

18- 1 Nolu genel tebliği genel hatları açısından olumlu buluyorum. Ancak, tahsili itibariyle meslekle ilişkisi bulunan fakat 3568 sayılı kanuna göre belge almamış veya alamamış kişilere bir ayrıcalık getirmeliydi diye düşünüyorum. Örneğin muhasebe ile ilgili bir eğitim kurumundan mezun olmuş bir kişinin, kendi firmasının muhasebesini takip edememesi bana çok ters geliyor.

Bir diğer konu, muhasebeciye yüklenen aşırı mesuliyet. Bence muhasebeci ancak kayıt nizamı açısından mesul olabilir. Yoksa defterini tuttuğu bir mükellefin sahte faturasından, envanter sayımından, hasılatın doğruluğundan nasıl mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulabilir.

2 Sıra nolu tebliğe (C) bölümünün değiştirilmesi de hiç tasvip etmediğim bir konu. Bu tebliğe göre bağımlı meslek mensuplarının beyanname imzalama yetkisi kaldırılmış oluyor. Dolayısıyla defter tutma yetkileri de ellerinden alınan bağımlı çalışan meslek mensupları, çalıştıkları firmalarda fazla durumuna düşecek ve büyük ihtimalle işten çıkarılacaktır. Yani 3568 Sayılı kanuna göre belge almış bir meslek mensubu defter tutamayacak ve beyanname imzalayamayacak olduktan sonra "bağımlı meslek mensubu" teriminin de kanundan çıkarılması gerekecektir.

2 Sıra nolu tebliğin (D) bölümünde getirilen ayrıcalıklar da siyasi baskılardan kaynaklanan bir geri çekilme olarak görünüyor. Bu da kayıtdışı muhasebeciliğe ödün verilmiş olması açısından fevkalade sakıncalı, devletin vergi kaybına sebep teşkil edici ve kanunun çıkarılma amacına ters düşen bir sapma olarak görülmektedir.

19- Bu uygulamanın mutlaka başlatılması gerekir. Eğer beyannamelere imza zorunluluğu getirilmezse ne bu tekdüzen muhasebe sistemi oturur ne de korsan muhasebeciler önlenemez. Bunun bir an önce yeniden gözden geçirilerek beyannamelere imza zorunluluğunun yeniden getirilmesi gerekir diye düşünüyorum.

20- Devlet açısından olumlu, muhasebeciler açısından olumsuz bir gelişmedir.

21- Bu yasa ile vergi kaçakçılığı önlenecektir. Bölgemizde bulunan mükelleflerin %40-%50 civarı kendisinin defter tuttuğunu beyan etmektedirler. Bunlar gerçeğe aykırıdır. Bu sebeple bazı işletmeler (özellikle serbest meslek erbapları hariç) bunun dışında tutulmalıdır. Ayrıca işletmenin gerçekten defterini tutanlar varsa bunu kanıtlamalı.

22- Dünyadaki bütün branşlardaki meslekler ehil kişilerce yapılmaktadır. Bildiğini sanan kişilerin yapacağı hatalar mesleki kariyeri düşürdüğü gibi mesleğin gelişmesine de engel olmaktadır. Bu nedenle belirli yaptırımların ve sorumlulukların getirilmesi doğaldır.

23-Yayınlanan 1 nolu genel tebliğin uygulanmasını, geri dönüş olmadan devam etmesini dilerim.

24- Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, yani kayıt dışında bulunan gelirlerin kayıt içine dahil edilmesi, muhasebe sisteminin daha doğru bir şekilde uygulanması ve Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik mesleğinin düzenli bir şekilde yürütülmesi açısından gerekli olup, tebliğle ilgili yapılan son düzenlemeler, bazı gruplara tavizler verilmesi sonucu, tebliğden istenen başarıyı engelleyecektir.

25- Devletin kendi yapacağı denetimi bir başka kuruluşa devredemeyeceğini göz önünde bulunduruyorum.(S.M.M.M.)

26-Nasıl bir mimar veya mühendis projesine attığı imzadan sorumlu ise aynı olay muhasebeciler için de geçerli olup, muhasebecilik mesleğine bilir kişilik kazandırılmalıdır.

27-Tarafımızdan uygun yorumlanmaktadır. Korsan muhasebeyi önlemekte, meslek onuru getirmekte ve denetimi kolaylaştırmaktadır.

28- Özellikle kayıtdışı ekonominin denetim altına alınabilmesi ve vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılabilmesi bakımından olumlu bir adımdır. Ancak başlangıçta küçük çaplı bazı işletmeler bunun kapsamından çıkartılmalıdır.

29- Başlangıç için güzel bir düşünce Kriter getirilmesi hatalıdır.

30-Çok yararlı buluyorum. Her mükellefin bir muhasebecisi olması iyi bir şeydir.

31- 1 Nolu tebliğ 2 nolu tebliğ ile daha daraltılmış olup yeni çıkacak tebliğler ile ne olacağı şimdilik belli değildir.

32-Günümüzde en belirgin nokta, vergi denetiminin istenilen seviyede olmadığıdır. Bu gün her yüz mükellefin ikisi denetim görmekte, diğerleri görmemektedir. Bunu ortadan kaldırmak için devlet, denetim yetkilerini, Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'lere bırakma gereksinimi duymakta ve o nedenle bu tebliği yayınlamaktadır. Bu tebliğle beyannamedeki bilgi ve belgelerin eksiksiz olduğu, herhangi bir vergi kayıp ve kaçığı yoktur anlamına gelmekte. Doğacak cezalardan mükellefle birlikte, imza koyan meslektaşda müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

33- Özellikle ülkemizin bütçesinde vergi gelirleri en büyük paya sahip olduğundan, karşılıklı sorumluluklarla işin kanuna dayandırılması ve muhasebe işini profesyonel olarak yapan muhasebecilere verilmesi vergi kayıp ve

kaçaklarını büyük ölçüde önleyeceği kanaatindeyim.

34- Mükelleflerin denetimi ve de devlete vergi konusunda yardım ve katkılarının büyük olacağı inancındayım.

35- Tebliğ ile muhasebecilere bir sorumluluk yüklenmekte ise de uygulamada sorunlar olacaktır. Çünkü bir vergi denetimi veya hesap uzmanı, muhasebecinin sorumluluğunu ve herhangi bir konudaki hata durumunu tespit edecektir. Bu ise ilgili kişi ile muhasebeciyi yüz yüze getirecektir.

36- 1 Nolu genel tebliğin çıkarılış amacı işletmelerin faaliyetleri ile ilgili işlemlerin sağlıklı, güvenilir bir şekilde işleyişinin ve sağlıklı sonuçlara tarafsız bir şekilde ulaşılabilmesidir. Bu çerçevede bu tebliğin çıkarılması çok olumlu yöndedir. Ekonomideki etkileri görülecektir. Çünkü bu güne kadar bir çoğu işletmelerini kendisi yürütmekte idi ve bu işlemleri yürütürken ne derece tarafsız davranabileceği düşündürücüdür.

Bu tebliğden sonra ilgili çevrelerde muhasebecilerinde tarafsız davranmayacağı, işletme sahibinin direktifleri doğrultusunda hareket edeceği bu sebeplede uygulamada sağlıklı bir verim alınamayacağı düşünceleri ve iddiaları öne sürülmüştür. Ancak tebliğde muhasebeciler için büyük sorumluluklar yüklenmiş ve büyük cezai yaptırımlar getirilmiş olduğundan uygulama olumludur ve amacına ulaşacağına da inanıyorum. Bu tebliğden sonra bazı kesimlerin tepkisi sonucu geri adım atılmaması gerektiğini düşünüyorum.

37- Kayıtdışı ekonominin kontrol altına alınmasına faydası olabileceğine inanıyorum.

38- Muhasebecilere yetki ve sorumluluk birlikte verilmeli. Muhasebe sistemi ve muhasebeciliği profesyonel olarak yapanların sistemin içerisinde yer alması vergi kayıp ve kaçaklarına büyük engel teşkil eder.

39- 1 Nolu genel tebliğin hazırlanmasında birçok eksiklikler vardır. Fakat bir adımdır, geri adım atılmamalı ve düzenlemeler ile bu konuda geniş kitlelere bilgi aktarılmalı ve tartışılarak gerekliliği kanıtlanmalıdır.

40- Mesleki olarak olumlu bir yaklaşımdır.

41-Vergi kaçığının önlenmesi ve devletin bu konudaki yükünün azaltılması konusunda önemli bir adımdır. Sonraki tebliğlerde yumuşatılması olumsuz etki yapmıştır. Belge düzeninin sağlanmasında da önemli etkileri vardır.

Bir şeyin sorumlusu başka bir kişi olmalıdır ki kontrolü olsun. Aksi taktirde kişiler kendi çıkarlarını ön plana alacaklar ve naylon fatura veya gerçeğe uygun olmayan faturaları kullanmada tereddüt etmeyeceklerdir.

42- Vergi kaçakçılığını önleyeceği kanısındayım. Ancak Serbest Muhasebeci olarak çalışanlarla Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak çalışanların ruhsatlarının yeniden gözden geçirilmesini istiyorum. Aynı üniversiteden mezun olanlar arasında ayırım olmadığı halde ayırım yaratmış. Üniversite mezunu olanlar ile ilkokul mezunu olanlar arasında hiçbir fark kalmamıştır. Bu tebliğden ziyade Mali Müşavirlik yasasının tekrar gözden geçirilmesi gerektiği kanısındayım.

43- Olumlu bir karar ve gelişmedir ki meslektaşlarımızın kariyerleri ortaya çıksın. Mükelleflerin (muhasibecisiz) yaptıkları hatalar sebebi ile vergi memurlarının çalışması ve verim vermesi engellenmektedir.

44- Büyük ve orta işletmeler için gayet iyi. Küçük işletmeler için biraz sorunlu. Ücret konusunda anlaşma sağlanamaz. Küçük işletmeler vergisini zor ödüyor.

45- Aşamalı olarak tatbikata alınmalı ve biraz yumuşatılmalıdır.

46-Mesleğin itibarı açısından son derece olumludur. Ayrıca devletin vergi denetimi ve toplaması açısından böyle bir düzenleme yapması gerekiyordu. Üniversite mezunu kişilere, sorumluluk yüklenerek daha bilinçli ve doğruya yakın vergilendirme yapılır.

47-Meslek mensuplarına sorumluluk getirdiği için olumlu buluyorum.

48- 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yasası tam yeterli değildir. Tam manasıyla bir çok değişikliğin getirilmesi gerekli. Birçok maliyeci dışardan defter tutmaktadır. Bu çarpıklıklara bir düzen getirilmeden bu uygulanamaz.

49- Vergi sistemine bir bütün olarak zorunlu belge düzeni yerleştirilmeksizin, yapılan düzenlemeler önemli bir yarar sağlamaz.

4 . UYGULAMANIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Serbest Muhasbeci Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebeciler için Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, muhasebe uygulamalarına açıklık, anlaşılabilirlik ve standardizasyon getirdi. Karşılaştırmayı, denetimi ve sonuca varmayı kolaylaştırdı. Bu açılardan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarındaki dağınıklığı önlemek için yararlı bir adım olmuştur.

Tekdüzen hesap çerçevesinin temel amaçları; uygulandığı ülkelerde iktisadi bütünlüğü ve işletmeler arasında hesap birliğini sağlamak, sonuca varmayı kolaylaştırmak, işletme iktisadi ve muhasebe bilimlerinde terim birliğini sağlamak, araştırmacı ve denetleyici uzmanların işlerini kolaylaştırmak şeklinde muhasebeciler tarafından ortaya konmuştur.

Uygulayıcılar, hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Sisteminin, KİT'lere uygulanan muhasebe sistemi ile Sermaye Piyasası Kurulunun hazırladığı muhasebe sisteminden etkilendiğini ve benzerliklerin olduğunu belirttiler. Özellikle Sermaye Piyasası Kurulunun hesap planından daha çok etkilenildiği görüşündeler. Bu etkilenme sonucunda gereksiz hesap isimlerine rastlanıldığını belirtenler dahi bulunmaktadır.

Serbest Muhasebecilerin bir kısmı KİT ve Sermaye Piyasası Kurulunun muhasebe sistemi hakkında bilgi sahibi olmadıkları için görüş bildiremediler.

Muhasebe Uygulayıcıları, Tekdüzen Hesap Planının, ülkedeki bütün ekonomik işletmelere uygulanmasının zorunlu tutulmasının güçlülere yol açtığını belirttiler. Meydana gelen güçlüklerin daha çok işletmelerin faaliyet konusundan, muhasebecilerin eğitimsizliğinden ve tecrübe eksikliğinden

kaynaklandığını öne sürmekteler. Bunun yanısıra yeterli sayıda yetişmiş eleman ve meslek sahibinin henüz olmadığı fikrindeler.

Bütün işletmeler için hesap sınıfları ve gruplarına uyma zorunluluğu yerine, önceleri tavsiye niteliğinde olup sonraları ticari ve sınai teşebbüsleri için uyulması zorunlu hale getirilmeliydi, diye görüş bildirenlerin yanı sıra bazı iş kolları için adaptasyon imkanları verilmesini ve özel hesap planları hazırlanmasını önerenlerde çoğunluktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin başlangıçta orta ve küçük işletmelerde zorunlu tutulmaması yolunda görüş bildirenler oldukça fazla. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, Serbest Muhasebecilere kıyasla muhasebe sisteminin, bütün işletmelere zorunlu olması taraftarındalar.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Serbest Muhasebecilerin büyük bir kısmı Tekdüzen Hesap Planını işletmeler açısından sakıncalı bulmuyor.

Tekdüzen Hesap Planı ve işleyişinde en çok boşluğun, maliyet hesaplarında olduğu konusunda Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebeciler ortak görüşe sahipler. Bu gruptan sonra en fazla boşluğun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarda olduğuna dikkat çekmektedirler. Bunun yanı sıra duran varlıklar grubunda boşluk olmadığı yolunda hem fikirler.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin vergi mevzuatına uymayan yönleri olduğunu belirtenler çoğunluktadır. Muhasebe uygulayıcıları; kanunen kabul edilmeyen giderler, karşılıklar ve reeskont işlemlerinde genel tebliğ ile VUK hükümlerinin çakıştığı fikrindeler.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler, muhasebe sisteminin bütünlüğü açısından ve ilgili hesapların birbirlerini tamamladığından, zorunlu hesap planında genel muhasebe ile maliyet muhasebesi hesaplarının birbirinden ayrılmaması gerektiğini savunuyorlar. Serbest Muhasebeciler için ise hesaplar birbirinden ayrılmalıdır, gerekçeleri ise maliyet muhasebesinin kendi başına bir sistem olduğu ve maliyet hesaplarının daha bilinçli çıkartılmasıdır.

Her iki meslek grubunda maliyet hesaplarının klasik muhasebe sistemindeki gider hesaplarına benzediğini sadece hesap isimlerinin değiştirildiğini işlevlerinin aynı olduğunu belirttiler.

Alt hesaplarla herbirini izleme imkanı olduğundan, genel muhasebedeki "15. Stoklar" hesap grubundaki hesaplarda, hem dönembaşı, dönemsonu stoklarının, hemde dönemiçi alışlar ve sarfiyatlarının izlenmesinde, muhasebe uygulayıcıları açısından, sakıncalı bir durum görülmüyor.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebeciler için, ek mali tablo düzenlemek zorunda olan işletmelerin tespitinde, aktif toplamı ve net satışlar toplamına ilişkin maktu hadlerin yüksek tutulması, sistemden beklenen yararı olumsuz yönde etkilemiyor. Her iki meslek grubunda, küçük işletmeler için, ek mali tablo düzenlemenin anlamsız ve gereksiz olduğunu belirtiyor.

Muhasebe uygulayıcıları, ek mali tablo düzenleme zorunluluğu kapsamına giren bir işletmenin ertesi yılda getirilen kriterleri sağlamaması halinde ek

mali tablo düzenlemeleri gerektiği konusunda hem fikirler.

Hesap planı sanayi kuruluşlarına göre yapıldığından, konut yapı kooperatiflerine, hizmet işletmelerine, tasfiye halinde olan işletmelere ve tarım işletmelerine uymayan hesapların olduğu, muhasebeciler tarafından ortaya konmuştur.

1994 yılında yürürlüğe giren yeni muhasebe sisteminin yerleşmesi, her iki grup tarafından da, en az 2 ila 4 yıl arasında gerçekleşeceği beyan edildi.

Muhasebeciler, hazırlanan muhasebe düzeni tasarısının bütün ilgililerin tartışmasına açılması ve ilgili bütün çevrelerin görüşlerinin alınması gerektiği konusunda görüş birliğindedir. Teorisyenlerin uygulamayı göremediklerini, uygulamada çıkacak aksaklıkları en iyi uygulayıcıların bileceğini bu nedenle uygulayıcıların ve meslek odalarının görüşlerinin alınması gerektiğini savunuyorlar.

Muhasebe uygulayıcıları, muhasebe sisteminin uygulanabilmesi için; vergi mevzuatına aykırı hükümlerini uygulamak isteğe bağlı olması, özellik arzeden işletmelere uygun hesap planları meydana getirilmesi, ceza hükümlerine açıklık getirilmesi ve vergi denetimi için gerekli mali tabloların yeniden düzenlenmesi gerektiğini belirttiler.

Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler vergi beyannamesinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce imzalanması konusuna olumlu bakıyorlar. Bu sayede mesleğin gerçek manada sorumluluğu ve itibarı sağlanmıştır. Uygulamanın piyasada kaçak defter tutan kişiye engel olacağını, vergi denetiminin sağlanarak, vergi kayıp ve kaçığının azalacağını belirtiyorlar.

SONUÇ

Türkiye’de 1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 1994 yılından itibaren Tekdüzen Hesap Çerçevesi Ve Hesap Planı uygulaması zorunlu bir hale gelmiştir. Tekdüzen Hesap Çerçevesi Ve Hesap Planı muhasebe uygulayıcıları için yenidir. Bu sistemin, uygulayıcıların tüm sorunlarına anında cevap vermesi, beklenemez.

Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği yayımlandıktan sonra muhasebe uygulayıcıları tarafından tartışma ve tenkit konusu olmuştur. Fakat daha sonra aksayan konularda, belirli aralıklarla bir seri tebliğler çıkarılarak, sistemde düzeltmeler yapılmıştır.

Muhasebe Uygulayıcıları için, Tekdüzen Hesap Planınının, ülkedeki bütün ekonomik işletmelere uygulamak, güçlülere yol açmıştır. Meydana gelen güçlükler, işletmelerin faaliyet konusundan ve muhasebecilerin eğitimsizliğinden kaynaklanıyor.

Hazırlanan Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı tasarısı bütün ilgililerin tartışmasına açılmış ve tüm ilgililerin görüşleri alınmış olsaydı, Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı daha sağlıklı ve rahat uygulanabilirdi. Uygulama sonunda, Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının ülkemizde, iki ila dört yıl içinde yerleşeceği sonucuna varılmıştır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, muhasebe uygulamalarındaki dağınıklığı önlemek için yararlı bir adım olmuştur. En önemliside sistemdeki bir kısım eksikliklere ve bazı uygulayıcıların eğitimsizliğine rağmen Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı, muhasebe uygulayıcıları için uygulanması zorunlu bir rehberdir.

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- ARSLAN Erdoğan : "İlkelerine Kavuşan Muhaebe Uygulamalarına Doğru", Türkiye XIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Küreselleşme ve Muhasebe Eğitimi, 20-22 Mayıs 1993.
- DOĞAN Hasan : 2 ve 3 Nolu Muhasebe Sistemi Genel Tebliğlerinden Sonra Muhasebe Sistemimizin Durumu, Vergi Dünyası, S.160, Aralık 1994.
- KOÇ-YALKIN Yüksel : "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Finansal Muhasebe Uygulamalarına Etki ve Katkısı", Vergi Dünyası, S.145, Eylül 1993.
- ÖZBANK H. Atilla : "Tekdüzen Hesap Planı ve Mali Tablolar Açıklamaları ile Örnekli Uygulama Klavuzu", 2. Baskı, Özbank Yayımcılık Ltd. Şti., İstanbul 1995.
- ÖZER Mevlüt : "Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesinde Maliyet Hesapları ve Uygulaması", Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi, ?.
- SOLAŞ Çiğdem -DURMUŞ Ahmet Hayri: Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, T.C. Anadolu Üniversitesi, İ.İ.B.F., Türkiye VII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Mayıs 1985.
- YAZICI Mehmet : Maliye ve Gümrük Bakanlığının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 ve Eki: Muhasebe Usul ve Esasları Üzerine, Vergi Dünyası, S.142, Haziran 1993.
- R. G., 29.01.1989, S.20064.
- R.G., 26.12.1992, S.21447 Mükerrer.
- R. G., 18.3.1995, S.22231.
- R. G., 20.4.1995, S.22264.