

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE-FİNANSMAN ANA BİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI

30900

**TÜRKİYE'DE TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ
ÇALIŞMALARININ İNCELENMESİ
TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLÂNI**

(Yüksek Lisans Tezi)

İSMET TİTİZ

Danışman Prof. Dr. ÜMİT ATAMAN

İSTANBUL - 1994

İÇİNDEKİLER

0. Giriş	1
1. Hesap Çerçevesi, Genel Hesap Planı ve Hesap Planının Özellikleri, Tanımlanması, Yarar ve Sakıncaları.....	3
1.1. Tekdüzen Hesap Çerçevesi	3
1.2. Genel Hesap Planı	5
1.2.1. Genel Hesap Planının Tanımlanması.....	5
1.2.2. Genel Hesap Planının Taşınması Gereken Özellikler	6
1.3. Hesap Planı	7
1.3.1. Hesap Planının Tanımlanması	7
1.3.2. Hesap Planının Amacı	8
1.3.3. Hesap Planında Hesap Grupları ve Yardımcı Hesaplar	10
1.3.4. Hesap Planının Yapısında Bulunması Gereken Özellikler	11
1.4. Tekdüzen Hesap Planının Getireceği Yararlar ve Sakıncalar	12
1.4.1. Hesap Planının Getireceği Yararlar	12
1.4.2. Hesap Planının Getireceği Sakıncalar	14
2. Muhasebe Sistemlerinin Oluşmasında Finansal Muhasebe ve Maliyet Muhasebesinin İlişkisi ve Tekdüzen Muhasebe sistemi Türleri	15
2.1. Finansal Muhasebe ve Maliyet Muhasebe İlişkisi	15
2.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemleri ve Türleri	19
2.2.1. Aşırı Birci (Münist) Muhasebe sistemi	20
2.2.1.1. Aşırı Birci Sistemin Kapsamı ve İşleyişinin Tanımlanması	20
2.2.1.2. Aşırı Birci Muhasebe Sisteminin Eleştirisi	23
2.2.2. Ölçülü Birci Muhasebe Sistemi	24
2.2.2.1. Ölçülü Birci Sistemin Kapsam ve İşleşinin Tanımlanması	24

III

2.2.2.2. Ölçülü Birci Muhasebe Sisteminin Eleştirisi	27
2.2.3. İkici (Dualist) Muhasebe Sistemi	27
2.2.3.1. Aşırı İkici Sistemin Kapsamı ve İşleyişinin Tanımlanması	27
2.2.3.2. Aşırı İkici Muhasebe Sisteminin Eleştirisi	30
2.2.4. Ölçülü İkici (Dualist) Muhasebe Sistemi.....	30
2.2.4.1. Ölçülü İkici Sistemin Kapsamı, İşleyişi ve Tanımlanması	30
2.2.4.2. Ölçülü İkici Muhasebe Sisteminin Eleştirisi.....	33
2.3. Muhasebe Sisteminin Uygulama Açısından Türleri.....	34
2.3.1. Muhasebe Sisteminin Kapsamlarına Göre Türleri	35
2.3.1.1. Kısmi Tekdüzen Muhasebe Sistemi	35
2.3.1.2. Toplu Tekdüzen Muhasebe Sistemi.....	35
2.3.2 Muhasebe Sistemlerinin Düzeylerine göre Türleri	36
2.3.2.1. Özel (Sektörel) Tekdüzen Muhasebe Sistemi	36
2.3.2.2. Genel Tekdüzen Muhasebe Sistemi	36
2.4. Hesap Planlarının Düzenlenme Şekilleri	37
2.4.1. Tekdüzen Hesap Planının İçyapı Bakımından Düzenleme Şekilleri	37
2.4.1.1. Tekdüzen Hesap Planının Bilanço Esasına Göre Düzenleme	37
2.4.1.2. Tekdüzen Hesap Planının Değer Dolaşımı (Akış) Esasına Göre Düzenleme	38
2.4.1.3. Tekdüzen Hesap Planını Hesapların Hareketlilik Durumlarına göre Düzenleme	39
2.4.1.4. Tekdüzen Hesap Planının Fonksiyonlarına göre Düzenleme	40
2.4.2. Tekdüzen Hesap Planlarının Dışyapı Bakımından Düzenleme Şekilleri	41

24.2.1. Tekdüzen Hesap Planının Harfle Kodlama	42
2.4.2.1.1. Hesap Gruplarının veya Hesap Adlarının Başharflerinin Kodlama Esasa Alınması	42
2.4.2.1.2. Hesap Gruplarının İsimleri İle Alakası Olmayan Harflerin Kodlamada Kullanılması	43
2.4.2.2. Tekdüzen Hesap Planının Rakamlarla Kodlama	43
2.4.2.2.1. Tekdüzen Hesap Planının Numara Blokları ile Kodlama	44
2.4.2.2.2. Tekdüzen Hesap Planının Ondalıklı Desimal İle Kodlama	45
2.4.2.2.3. Tekdüzen Hesap Planının Harfli ve Numaralı Kombine ile Kodlama	46
3. Türkiye'de Tekdüzen Hesap Çerçevesi Çalışmaların İncelenmesi	
ve Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı.....	48
3.1. Türkiye'de Tekdüzen Hesap Planı Çalışmalarının Tarihi Gelişmesi	48
3.2. Türkiye'de Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı Çalışmalarının İncelenmesi, Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı.....	51
3.2.1. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Tekdüzen Genel Hesap Planının İncelenmesi.....	51
3.2.1.1. Tekdüzen Genel Hesap Planının Amaçı ve Niteliği	51
3.2.1.2. Tekdüzen Genel Hesap Planının İçyapı Bakımından İncelenmesi	52
3.2.1.3 Tekdüzen Genel Hesap Planının Dışyapı Bakımından İncelenmesi.....	54
3.2.1.4. Tekdüzen Hesap Planının Finansal Tablolar Bakımından İncelenmesi.....	58
3.2.1.5. Tekdüzen Genel Hesap Planının Maliyet Muhasebesi Bakımından İncelenmesi	59

3.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu Standart Genel Hesap Planının İncelenmesi.....	61
3.2.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Standart Genel Hesap Planının Amaçı ve Niteliği.....	61
3.2.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu Standart Genel Hesap Planının İçyapı Bakımından İncelenmesi	63
3.2.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu Standart Genel Hesap Planının Dışyapı Bakımından İncelenmesi	64
3.2.2.4. Sermaye Piyasası Kurulu Standart Genel Hesap Planının Finansol Tablolar Bakımından İncelenmesi	67
3.2.2.5. Standart Genel Hasap Planının Maliyet Muhasebesi Bakımından İncelenmes	70
3.2.3. Bankalar Birliği Tekdüzen Hesap Planının Hesaplanması	74
3.2.3.1. Bankalar Birliği Tekdüzen Hesap Planı Önerisinin Amaçı ve Niteliği	74
3.2.3.2. Bankalar Birliği Tekdüzen Hesap Planının İçyapı Bakımından İncelenmesi	77
3.2.3.3. Bankalar Birliği Tekdüzen Hesap Planının Dışyapı Bakımından İncelenmesi	78
3.2.3.4. Bankalar Birliği Tekdüzen Hesap Planının Finansal Tablolar Bakımından İncelenmesi	79
3.2.4. Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının İncelenmesi.....	81
3.2.4.1. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının Düzenleme Amaçı ve Niteliği	81
3.2.4.2. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının İçyapı Bakımından İncelenmesi.....	83

VI

3.2.4.3. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının Dışyapı Bakımından İncelenmesi.....	86
3.2.4.4. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının Finansol Tablolar Açısından İncelenmesi	88
3.2.4.1. Bilanço	91
3.2.4.2. Gelir Tablosu.....	96
3.2.4.5. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının Maliyet Muhasebesi Bakımından İncelenmesi.....	99
3.2.4.6. Tekdüzen Genel Hesap Planı , Standart Genel hesap Planı ve Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının Bilanço Yapısının Karşılaştırılması	100
3.2.4.7. Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Standart Genel Hesap Planı ile Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının Gelir Tablosu Yapısının Karşılaştırılması.....	106
3.2.4.8 Tekdüzen Hesap Planı Maliyet Muhasebesi ile Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Maliyet Muhasebesinin Yapı ve İşleyiş Bakımın Karşılaştırılması.....	107
4. Öneri.....	116
Ekler.....	119
Kaynakça.....	142

VII

EKLER

EK	1:Tekdüzen Genel Hesap Planı.....	119
EK	2:Standart Hesap Planı.....	124
EK	3:MB Tekdüzen Hesap Planı.....	129
EK	4:MB THÇve HP Rapor Tipi Bilanço Örneği.....	136
EK	5:MB THÇ ve HP Rapor Tipi Gelir Tablosu Örneği.....	141

TEZDE KULLANILAN ŞEKİLLER

Şekil 1:	Finansal ve Maliyet Muhasebesi Arasındaki İlişki.....	18
Şekil 2:	Aşırı Birici Hesap Çerçevesinde Mal Alış Çizelgesi.....	22
Şekil 3:	Ölçülü Birici Hesap Çerçevesinde Mal Oluş akış Şeması.....	26
Şekil 4:	Aşırı İkici Hesap Çerçevesinde Masraf-Hasılat Alış Şeması.....	29
Şekil 5:	Ölçülü İkici Hesap Çerçevesinde Masraf ve Hasılat Akışı.....	32
Şekil 6:	Ölçülü İkici Hesap Çerçevesinde Masraf Mal Oluş ve Hasılat Akışı....	33
Şekil 7:	THÇ ve HP'da Bilançonun İç Yapısı.....	84
Şekil 8:	TGHP ve SGHP ile THÇ ve HP Bilanço Hesaplarını Karşılaştırmaya	105
Şekil 9:	TGHP ve SGHP ile THÇ ve HP Gelir Tablosu Hesaplarını Karşılaştırmaya	107
Şekil 10:	7/A Seçeneğine Ait Hesaplarının İşleyişi.....	114
Şekil 11:	7/B Seçeneğine Ait Hesaplarının İşleyişi.....	115

VIII

TEZDE KULLANILAN KISALTMALAR

THÇ	:	Tekdüzen Hesap Çerçevesi
MB	:	Maliye Bakanlığı
HP	:	Hesap Planı
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
SGHP	:	Standart Genel Hesap Planı
TMS	:	Tekdüzen Muhasebe Sistemi
AET	:	Avrupa Ekonomik Topluluğu
BB	:	Bankalar Birliği
TGHP	:	Tekdüzen Genel Hesap Planı
DPT	:	Devlet Planlama Teşkilatı
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
SMM	:	Satılan Malın Maliyeti
KİT	:	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
age	:	Adı Geçen Eser
agm	:	Adı Geçen Makale

0. GİRİŞ

İşletmelerin faaliyetleri ve bu faaliyetleri sonucunda oluşan bilgiler ile sadece işletme ortakları alakadar olmamaktadırlar. Günümüz işletmelerinin çalışmaları artık ulusal sınırlar dışına taşınmış durumdadır. Mamafih, işletme çalışmalarının bu kadar genişlemesiyle artık işletmeler ortakların denetim ve gözetimi altında kalmayıp birçok kişi, kurum ve kuruluşların gözetim alanına girmişlerdir. Bu kişi ve kurumların işletme ile ilgili takip edecekleri ve alakadar olacakları konu elbetteki işletmenin mali yapısıdır. İşletmeler mali yapılarını ve işletme içi faaliyetlerini belli dönemler itibariyle raporlayıp ilgili kişilere sunarlar. İşte işletmelerin bu raporları hazırlarken kime ve kimlere veya hangi amaçla hazırlandığı önemli olduğu gibi, nasıl ve ne şekilde hazırlanacağıda büyük önem taşımaktadır. İşletme bilgilerine ilgi duyan kesimlerin çoğalması ve bunların farklılığı, bilgileri güvenilir ve sağlıklı şekilde elde etme ihtiyacını arttırmıştır.¹ Bilgi isteyenlerin farklılığı işletme faaliyet ve sonuçlarının çeşitli şekillerde hazırlanıp sunulmasına neden olmaktadır. Bundan dolayıda muhasebe usul ve yöntemlerinde raporların hazırlanması ve muhasebe bilgilerinin sunulmasında tekdüzelik (harmonizasyon) sağlamak amacıyla çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar artık sadece ülke sınırları içinde kalmamış, uluslararası düzeyde uyumu sağlamak ve uluslararası standartları oluşturmak için çalışmalar yapılmıştır.

İşletmeler mali raporlarını hazırlarken kendi muhasebe kayıtlarından yararlanıp hazırlayacaklardır. Bu mali raporlardaki bilgiler işletme içi yapısını, yönetimin çalışma şeklini ve işletmenin iç organizasyonunu gösteren bilgiler maliyet muhasebesi, genel varlık yapısı ve işletmenin dışıyla olan ilişkisini

¹ Celal, Pamukçu: Sermaye Piyasasının Gelişmesinde Muhasebenin Rolü, Eskişehir :1983, s. 48-50

gösteren raporlardaki bilgileride finansal muhasebeden temin edecektir. İşte mali raporların hazırlanmasında her iki muhasebeye de ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyaçtan harektle işletmeler muhasebe organizasyonlarını kurarlarken bu çalışmanın temel taşı olan muhasebe hesap planında gerekli düzenlemeyi yaparlar. Günümüze kadar birçok ülke işletmelerin hesap planlarında bu ölçüyü yakalamak için birçok çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar birçok yeni tekdüzen hesap çerçevesi sistemleri yaratılmıştır. Muhasebe sistemlerindeki farklılıklar muhasebe teorisi ve bilimine olumsuzluklar değil, tam tersine bir dinamiklik kazandırmıştır.² Bu konuda ülkemizde de büyük bir ekonomik güce sahip olan Devletin İktisadi İşletmelerinde muhasebe ve mali işlerin organizasyonunu sağlamak ve hemde bu işletmelerde mali denetimleri kolaylaştırmak amacıyla, tekdüzen hesap planı çalışmaları yapılmıştır. Devletin bu konudaki çalışma amacı dışında, işletmelerden toplayacağı vergileri, sağlıklı bir şekilde tespitini sağlayıp toplamak ve denetimini güvenilir bir şekilde gerçekleştirmek amacını gütmüştür. Ülkemizde yapılan tekdüzen hesap planı çalışmalarında, devletin dolaylı veya dolaysız bir şekilde etkisi görülmektedir.

Bu tezin konusuda, ülkemizde tekdüzen hesap planı için yapılan çalışmaları incelemek, bu çalışmaların ülkemizdeki işletmelerin mali raporlarını düzenlenmesindeki katkılarını ortaya çıkartmak, tekdüzen hesap planıyla ilgili yapılan çalışmaların farklılıkları ve bu farklılıkların nedenlerini belirtmektir.

Çalışmanın birinci bölümünde, tezde geçen bazı temel kavramlara açıklık getirmek amacıyla Hesap Çerçevesi, Genel Hesap Planı ve Hesap Planı kavramlarının tanımlanması, açıklanması, özellikleri ile fayda ve sakıncaları belirtildi.

² Rüstem, Hacırüstemoğlu-Diğerleri : Örneklerle THP Açıklamaları ve Mali Tablolar, Türmob Yay. 7, Ankara: 1993, s.1.

Çalışmanın ikinci bölümünde, ilk olarak farklı tekdüzen muhasebe sistemlerinin oluşmasına neden olan maliyet muhasebesi ile finansal muhasebenin tanımları, konuları ve ilişkilerine değinildi. Daha sonra muhasebe teorisinde kabul edilen tekdüzen hesap çerçevsi sistemleri hakkında kısaca bilgi açıklaması yapıldıktan sonra, tekdüzen hesap çerçevesi türleri ile düzenleme şekillerine değinildi.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, Türkiye'de tekdüzen hesap planı çalışmalarının kısa bir tarihi sürecini açıklanmasından sonra, yapılan tekdüzen hesap planı çalışmalarını incelendi. Bu önerilerin incelenmesini, önerilerin yürürlüğe giriş tarihi sırasını dikkate alarak, bu çalışmaların içyapıları, dışyapıları ve mali tablolar bakımından yaratmış oldukları etkilere değinildi.

Sonuç kısmında ise, Türkiye'deki bu çalışmaların genel olarak karşılaştırılmasını ve özellikle sanayi işletmeleri ile ticari ve hizmet işletmeleri kapsamına alan Kamu İktisadi Kuruluşları Tekdüzen Genel Hesap Planı (TGHP) ve Standart Genel Hesap Planı (SGHP) ile 26.12.1992 tarihli Maliye Bakanlığının Yayımlamış olduğu Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının,(THÇ ve HP) mali tablolar ve maliyet muhasebesi yönünden farklılıklarının karşılaştırılması yapıldı.

1. HESAP ÇERÇEVESİ, GENEL HESAP PLANI VE HESAP PLANININ ÖZELLİKLERİ, TANIMLANMASI, YARAR VE SAKINCALARI

1.1. Tekdüzen Hesap Çerçevesi

Bir ülke veya kurumda hesap planı çalışması yapılırken ilk önce bu planla ilgili bir çerçeve belirlenir. Muhasebe yapıtlarında bu konuyla ilgili çeşitli

ve birbirini tamamlayan tanımlamalar yapılmıştır. Bu tanımlardan birkaçına bakıldığında tekdüzen hesap planının ilk temel taşı, bir hesap çerçevesinin oluşturduğu görülmektedir. "Hesap çerçevesi, bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin tüm hesaplarını, belirli bir anlamda, belirli bir tümlem içinde hesap sınıfı ve hesap kümesi olarak bölümleyen ve bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönergedir."³ şeklinde tanımlamıştır. Diğer bir tanım da "Bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin hesaplarını, belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan yönergeye hesap çerçevesi denir."⁴ Hesap çerçevesi, muhasebedeki hesapları belirli bir anlamda ve belirli bir sistem içinde sınıflandırma yaparak hesaplar arası sınırlamalar getirir. Hesap çerçevesi, hesap sınıflarını ve hesap gruplarını belirtir. Fakat hesap planındaki hesapların ayrıntılarını hiçbir zaman yapmaz. Bu ayrıntıları işletmeler kendi yapılarına göre seçerler. Sonuç olarak hesap çerçevesi, milli sınırlar içerisinde faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların yapıları veya faaliyet alanları ne olursa olsun belirtilen hesap çerçevesinin sınırlarına bağlı kalarak hesap organizasyonlarını ve hesap planlarını bu çerçeveye oluşturma zorunluluğu getirmektedir.

Ülkemizde bu güne kadar hesap çerçevesiyle ilgili fazla bir çalışma yapılmamıştır. Ülkemizde şimdiye kadar ki bu çalışmalar genel bir hesap çerçevesi belirlenmesi için çalışmalar olmasına rağmen tüm işletmelerin bu çerçeveyi kullanmalarına ilişkin bir zorunluluk getirmeden, işletmelerin isteğine bırakılmıştır. Bu da ülkemizde şimdiye kadar genellikle muhasebe tekdüzen genel hesap planı şeklinde sektörler bazında olmuştur. Yine de bu sektörel çalışmalar o sektörde faaliyet gösteren işletmelere az da olsa bir çeki düzen ve

³ Mehmet, Yazıcı: Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi; Sermet Matbaası, İstanbul: 1990, s.155

⁴ Ümit, Ataman-Haluk Sümer: Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi, II. Bas. İstanbul: 1991, s.181

uyumlu bir hesap planı oluşturma, bu sektörlerdeki işletmeleri düzenli bir şekilde inceleme ve karşılaştırma olanağı sağlamıştır. Ülkemizdeki son yapılan hesap çerçevesinde tekdüzelik çalışması ise, bir çok eksikliği ortadan kaldırma ve bir iki sektör hariç tüm sektörler için zorunluluk getirdiğinden büyük bir yeknesaklık çalışmasına örnektir.

1.2. Genel Hesap Planı

1.2.1. Genel Hesap Planının Tanımlanması

Hesap planları her ne kadar belirli bir işletmede muhasebe sistemi için kullanılan tüm hesapların listelenmesidir, şeklinde belirtilmektedir. Hesapların gruplandırma işlemi "Genel Hesap Planı" , "Tekdüzen Genel Hesap Planı" veya "Standart Genel Hesap Planı" diye adlandırılmaktadır.

"Genel hesap planı, ülke çapındaki bütün ticari, sınai, ve zirai teşebbüsleri kapsamına alan, hesap adlarını ve tanımlarını yekneksaklaştıran, gerek açılmış ve gerekse açılacak tüm hesapları rasyonel ve kademeli bir esas içinde tasnif eden muhasebe hesap listesine denir."⁵ Diğer bir tanımlamada ise, genel hesap planı şöyle tarif edilmiştir "Aynı işi yapan kurumların ya da bir çok şubesi olan büyük kurum ya da işletmelerin hesaplarını, belirli bir anlamda, belirli bir plan ve sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan yönergedir."⁶

"Genel hesap planları, bazen bütün bir memleket için çok defa bir memleketin muayyen meslek dallarına giren işletmeler için uygulanması kararlaştırmış olan yeknesak plandır".⁷ şeklinde tanımlama yapılmıştır.

⁵ Galip, Doğan İdil: Fransada Genel Hasap Planı ve Tatbikatı, Ankara: 1956, s.9

⁶ Ümit, Ataman-Haluk S.: a.g.e., s.181

⁷ Suat, Keskinoglu: Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş, İstanbul: 1959 s.32

Yapılan tanımlardan da anlaşıldığı gibi genel hesap planı genellikle sektörler itibarıyla işletmelerin veya kurumların muhasebesiyle ilgili hesapların gruplamasını yaparak hesapların sınırlarını çizmektedir. İşletmelerde belirlenen bu sınırlar dahilinde faaliyet alanlarına göre ilgili hesapları seçmekte serbest bırakılmaktadır. Hazırlanan bir genel hesap planının tüm sektörlerin ve işletmelerin ihtiyaçlarını karşılamasına olanak yoktur. Bundan dolayıdır ki genel hesap planları hazırlanırken esnek bir yapı ile işletmenin ve ona bağlı şubelerinin ihtiyaçlarını karşılamaya çalışılmaktadır. Genel hesap planı, yapılarıyla ülke veya sektör için belirlenen hesap çerçevesindeki hesap gruplarına bağlı kalarak aynı sektördeki tüm işletmelerin ve şubelerinin kullanabileceği şeklinde yapılır.

1.2.2. Genel Hesap Planının Taşınması Gerektiği Özellikler

Genel hesap planında bulunması gereken özellikler, detaylandırılarak çokça yazılabilir. Genel Hesap Planı'nının tüm işletmelerde genelliğinin oluşturulması, esnekliliğini koruyabilmesi, işletmenin tüm olaylarına ve hareketlerine sahip olması için en azından aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir.

1-Hesap planında izlenecek sıra ve tespit edilecek hesap isimleri kolayca anlaşılabilir. Karışık ve yanlış anlaşmaya müsait hesap isimlerinden kaçınılmalıdır.

2-Genel hesap planı, işletmeler tarafından aynen uyulması gereken katı planlar olmayıp, işletmelerin bünyesine kolayca adapte edebilecek bir esnekliğe sahip olmalıdır.

3-Genel hesap planı, ana çerçevesi itibarıyla küçük, büyük ve diğer yapıdaki tüm işletmelerin her türlüüne uyabilecek şekilde seçilmelidir.⁸

⁸ Kenan, Erkural: Muhasebe Organizasyonu , İ.İ.T.İ.A. Sermet Matbaası, İstanbul: 1974 s, 8

4-Hesapların seçimi ve sıralanmasında hesapların ait oldukları gruplar, işletmelerin iktisadi ve mali bunyesini yansıtmalı, istatistiki bilgiler ile faaliyet sonuçlarını kolayca ve kesin olarak ortaya koyacak şekilde alınmalıdır.

6-Genel hesap planı, işletmelerin faaliyet alanı için bir engel teşkil etmeden her türlü işletmeye uyabilmeli ve işletme yapısını aksettirmelidir. İşlemelerdeki bilgilerin ayrıntılı olarak izlenmesine olanak sağlamalıdır.⁹

1.3. Hesap Planı

1.3.1. Hesap Planının Tanımlanması

Çağdaş işletmelerde muhasebenin organizasyonunda hesap planı büyük bir önem arz etmektedir. Muhasebedeki belge düzeni ve örgüt yapısının oluşturulmasına hesap planının büyük etkisi olacaktır. Muhasebe organizasyonunun oluşturulmasında ilk ve temel hareket noktası olarak hesap planının çıkarılması ile başlanır. Hesapların birbirine karışmaması ve işletme yönetimi tarafından bilgilerden daha iyi faydalanmaları, gerçekçi sağlıklı bir şekilde kullanılması muhasebede hesap planının önemini daha da artırmaktadır. Günümüzde işletmelerinin yayımlamış oldukları raporların hem işletme yönetimi için hemde işletme dışındaki üçüncü kişiler için büyük önem arz ettiği bir gerçektir. Hesap planıyla ilgili olarak yapılan tanımlamalardan birkaçını incelediğimizde temellerinde muhasebenin en iyi organizasyonunu gerçekleştirmek ve bilgilerin sağlıklı bir şekilde iletmek olduğu ortaya çıkmaktadır.

"Hesap planı, ticari işletmelerin ihtiyaçlarını karşılayan hesap planı hesapları, bilanço ile kâr-zarar tablolarının yapısı gözönünde tutulmak suretiyle

⁹ Nazif, Demir : Genel Muhasebe, Akdeniz Ü. Basımevi , Antalya 1990: s; 126 -127

tespit edildikten sonra, muhasebe uygulaması ve öğretimi bakımından aralarındaki ilişkilerin rasyonel bir şekilde kurulabilmesi, bunların ancak belli bir hesap planı içerisinde bir araya getirilebilmesiyle mümkün olabilir."¹⁰ Aynı şekilde, "Bir işletmenin muhasebesinde tutulan tüm hesapları belirli amaçlara göre ve belirli bir düzen içinde sınıflandıran hesap cetvelleri, hesap indeksleri'ne hesap planı denir."¹¹ Ayrıca, bu konuyla ilgili olarak Devlet Planlama Teşkilatınca yayımlanan Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları adlı yapıtta; "hesap planının, muhasebe teorisini uygulamaya aktaran bir araç olduğu, muhasebe sisteminin yapısını teşkil etmekte ve ona kuvvet vermektedir"¹²

Hesap planı muhasebe sisteminin temel yapısını oluşturur ve muhasebe organizasyonun temel unsurlarından biridir. Hesap Planındaki hesaplar, belirli bir gruplandırmaya göre, hesap grubu, ana hesap ve yardımcı hesaplar şeklinde belirterek ayırır.

Bu tanımlamalardan anlaşıldığı gibi hesap planı, bir işletmede, teşebbüste veya kurumda tutulan muhasebe hesap yapısını belli bir hesap çerçevesine uygun olarak belirler, aynı karakteristik yapıya sahip ana hesapların ve tali hesapların sınırlarını çizer, aynı yapıda oluşan olayları kurallı bir şekilde hesaplara kaydedilmesini sağlamaktadır.

1.3.2. Hesap Planının Amacı

İşletmelerin faaliyet dönem içinde meydana gelen finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi ile ilgili sonuçların doğru, tutarlı ve açık bir şekilde tablolara

¹⁰ Mazhar, Hiçşamaz : Genel Muhasebe Teorisi ve uygulama esasları, Başnur Matbaası, Ankara:1966

¹¹ Fahri, Bilginoğlu: İst. Üniversitesi, İ.F.M.E Eğitim ve Araştırma Vakfı Yay.No:54/6, İstanbul: 1988,s.81

¹² TGHP ve Açıklamaları: T.C. Başbakanlık DPT Ankara: 1335 Kd:265, 1973 s.14

dökülmesi temel esastır. Hesap planlarındaki tekdüzenlilik, farklı firmaların, muhasebelerinde aynı işlemleri ve aynı zaman peryodunda oluşan iktisadi olayları yorumlama ve değerlendirmede aynı ilkeleri kullanmalarını sağlar. Amaç, dağınıklık ve çok yöne gitmeyi engellemektir.¹³ Finansal tabloların ve hazırlanan raporların tutarlılığı ve doğru sonuç vermeleri büyük ölçüde hesap planının iyi bir şekilde hazırlanmasına bağlıdır. Muhasebenin hem içe dönük hem de dışa dönük bilgi verme fonksiyonu vardır. Dışa dönük muhasebe, işletme ile çevresini oluşturan, devlet, alacaklılar, müşteriler, sendikalar, ortaklar vs., arasında oluşan finansal nitelikli olayları konu alırken, içe dönük muhasebe ise, daha çok işletme içi değer dönüşümünün izlenmesini ve yorumlanmasını konu edinmiştir. Dışa dönük muhasebe, genel olarak finansal muhasebe, içe dönük muhasebe ise, maliyet muhasebesi olarak mutala edilmektedir.¹⁴

Tekdüzen hesap planının amaçları çok olmakla beraber genel olarak üç noktada toplanmaktadır. Bunlar;

a- İşletmenin muhasebe örgütünden eniyi şekilde yararlanıp verimini arttırmak,

b- İşletme yönetiminin muhasebe bilgilerinde daha çok yararlanmalarını sağlamak ve bilgilerin verimini arttırmak,

c- Ülke ekonomisi veya sektörel boyutta tüm ekonomik kaynaklardan yüksek düzeyde ve doğru bilgiler elde edip yararlanmaktır.

Tekdüzen hesap planının, beklenen amaçlara ulaşması için sistemin, şekil, ana kavramlar ve prensipler bakımından uygulanabilir ve tekdüzenliliği sağlamış olması gerekir. Bu özelliklerden hareketle bazı ülkeler çalışmalarını

¹³ Ahmed, Belkaoui: Accounting Theory, Harcourt Brace, Jovanovich, Inc. 757. Third Avenue, New York: NY 10017 s.122

¹⁴ Fahri, Bilginoğlu : a.g.e. s.81

sektörler düzeyinde yaparken, bazıları da tüm ekonomik birimleri kapsayacak şekilde tekdüzen muhasebe hesap çerçeveleri hazırlamışlardır.

"Muhasebe normalizasyonu; işletmelerin genel muhasebe sonuçlarıyla maliyet muhasebesi sonuçlarına ve muhasebe de kayıtlı işlemlere, işletme ve ulus görüşü açısından tartışılmayacak nitelikte, ekonomik hukuki ve mali mahiyet kazandırmak amacıyla işletmelerin örgütlenmesi, belirtilen sonuçların saptanması ve bu sonuçların rapor edilmesi için uniform temellere dayanan zorunlu veya isteğe bağlı kuralları kapsayan prensiplerin bütünüdür."¹⁵

Finansal muhasebe tarafından hazırlanan bilgilerin raporlanarak yönetim kararlarına dayanak olması, maliyet muhasebesiyle de elde edilen rakamlar ve oluşan raporların güveniler ve sağlıklı bilgilerin oluşması, yöneticilerin yerinde karar vermeleri ancak iyi hazırlanmış bir hesap planıyla oluşur. İşte hesap planı hazırlanırken bu belirlenen fonksiyonlara cevap verecek şekilde hazırlanması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

1.3.3. Hesap Planında Hesap Grupları ve Yardımcı Hesaplar

İşletmelerin defter ve belgelerinde kendileri için hesap açılmayan bilanço ve gelir tablosunun temel başlıklarına "hesap grubu" adı verilmektedir. Hesap grupları, hesap planının kolay anlaşılması ve bilanço ve gelir tablosu ile ilişki kurulması bakımından önem arz etmektedir. Bilançoda hesap sınıfları, Dönen varlıklar, Duran varlıklar, Yabancı kaynaklar ve Öz kaynaklardan oluşmaktadır. Gelir tablosunun hesap sınıfları ise, gelirler, giderler ve sonuç hesaplarından oluşmaktadır.

¹⁵ Yüksel, Koç Yalkın : Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar, Ankara Üniversitesi, Ankara:a.g.e.,s.3 (Leo Chardonnet, Technixue Comptable Approfondie Comptabilite Superieure, Bordeaux, J. Delmas et cie, 1968, s. 264)

Hesap sınıflarının bilançoda gruplara ayırımında, dönen varlıkları; hazır değerler, menkul kıymetler vb., duran varlıkları; maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar, yabancı kaynakları; kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar ve fonlar hesap gruplarından oluşmaktadır. ¹⁶

1-DÖNEN VARLIKLAR

(Hesap Sınıfı)

1-Hazır Değerler

(Hesap Grubu)

102-Bankalar

(Ana Hesap)

102.01.-X Bankası

(Ana Hesaba 1. Drc. yr.hs)

102.01.001.- X Bank. İncirli şb.(" " 2. " " ")

şeklinde bölümlendirme yapılarak hesap grupları belirtilmektedir. Daha sonrada bu gruplara ilişkin ana hesaplar ve yardımcı hesaplar sınıflaması yapılır.

1.3.4. Hesap Planının Yapısında Bulunması Gereken Özellikler

1-Hesap planı işletmenin yapısını yansıtmalı, ayrıca faaliyetlerini detaylı bir şekilde izlenmesi sağlanmalıdır.

2-Muhasebe temel kavramları ile muhasebe ilkelerinin uygulamasına olanak sağlayıcı hesaplar içermelidir.

3-Hesap planı ile işlemlerin muhasebeleştirilmesinde yeknesaklık sağlamalı iç ve dış denetimlerde kolaylık sağlamalıdır.

4-Hesap Planında yer alan hesaplar, firma varlıkları ile bu varlıkların finans kaynaklarını ve bir muhasebe dönemine ait tüm gelir ve giderlerin nitelikleri hakkında, özel bir emek sarfetmeden açık, doğru ve anlaşılır tipte bilgi vermelidir.

¹⁶ Remzi, Örtün : Muhasebe Organizasyonu , Cilt 3. Ankara: 1987 s. 219

5-Hesap Planını, oluşturan hesapların sınıf ve gruplaması kullanılarak, işletmenin ekonomik ve mali yapısı, faaliyet sonuçlarını ilişkin raporlar kolaylıkla ve doğru olarak ortaya konulabilmelidir.

6-Hesap Planındaki hesaplar, istatistiki bilgiler elde etme, bilgilerin işletme plan, bütçe ve iş programları düzenlemede kullanılmasını olanaklı kılmalıdır.¹⁷

7-Hesap Planının da kullanılacak hesap isimlerinin genel kabul görmüş olması gerekir.

8-Hesap Planındaki hesaplar işletme ile ilgili kurum ve kişilere gerekli bilgileri doğru verebilecek türden seçilmelidir.

9-İşletmelerin büyümesinde, işletmelerin şube açmalarında şubeleriyle aynı hesapları veya benzer hesapları kullanma olanağı sağlamalıdır.

1.4. Tekdüzen Hesap Planının Getireceği Yararlar ve Sakıncalar

1.4.1. Hesap Planının Getireceği Yararlar

1-Tekdüzen hesap planı ulusal ekonomi yönünden kaynak oluşturacak mevcut bilgilerinin detaylı, doğru, anlaşılır şekilde hazırlanmasında kolaylık sağlaması, istatistiki ve milli gelir hesaplarının yapılması için gerekli verilerin düzenlenmesini daha mantiki ve sağlıklı bir şekilde oluşmasına yardımcı olur.

2-Tekdüzen hesap planı, ülke çapında kavram birliğini oluşturması, bu da muhasebe tekniğinin uygulamasında herkesin aynı dili kullanmalarını sağlar.¹⁸

3-Tekdüzen hesap planı, ülke çapında yeknesak bir eğitim ortamı oluşturur. Bu da eğitim ve öğretimde zaman kazanmaya götürür ve muhasebe

¹⁷ Demir, Nazif: a.g.e., s. 126

¹⁸ Mehmet, Yazıcı: a.g.e., s. 157-158,

mesleğine saygınlığın yanında sempati uyandırır.

4-Muhasebe mesleğinde kullanılan bilgisayar programlarının standart bir yapıya yaklaşmaları, maliyetlerinin düşmesine ve daha iyi kullanma olanağı sağlayan programların yapılmasını neden olur.¹⁹

5-İşletme içi ve işletme dışından denetimi yapacak deneticilerin işlerini kolaylaştırır. Denetmen ile denetlenenin aynı hesap planı çerçevesinde tartışmaları, yorum ve sonuçları konusunda anlaşma olanaklarının daha çoğalmasına yardımcı olur.

6-Hesap Planı, standart raporlar yardımı ile yöneticilere işletmelerinin durumlarını benzeri ve diğer rakip firmalararla karşılaştırma olanağı sağlar. İşletmenin ileriye yönelik planlarının hazırlanmasında doğru bilgilerle hareket edilmesini, Kaynak israfını kaldırır ve işgücü tasarrufunu sağlar.

7-İşletmelere üretim, hammadde, stok, finansman, personel, mali sorumluluklar, işletme bütçesi ve kar planlaması için ihtiyaç duyulan bilgiler endoğru sağlıklı bir yapıda ve kısa sürede elde etme olanağını verir. Bu da yönetimde doğru ve hızlı kararların alınması olanağını sağlar.

8-Hesap planıyla sağlanacak standart bilgiler ve bu bilgilerle oluşturulan bilanço ve gelir tablosu, kar dağıtım tabloları daha açık ve doğru bilgileri kapsayacaktır. Bankalar, ortaklar, servet sahipleri ve diğer işletmeyle ilgili üçüncü kişilere işletme bilgileri net ve güvenilir olacağından işletme itibarını arttırır.

9-İşletme vergi, fiyat ve politikalarının daha gerçekçi, sağlam ve açık esaslara dayandırılması olanağını sağlar. İşletmede muhasebe ve mali işlerin

¹⁹-Hasan, Kurt: Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Niteliği ve Getireceği Yararlar, Vergi Dünyası, Sayı 106, Haziran 1990.

organizasyonu ekonomik ihtiyaçlar doğrultusunda kolaylıkla düzenlemelerine yardımcı olur.²⁰

1.4.2. Hesap Planının Getireceği Sakıncaları

Tekdüzen hesap planlarının, kullanımında getirmiş olduğu bir takım faydaların yanında, bazı sakıncalarıda olmaktadır. Bu sakıncalar, genellikle bir defaya mahsus ve tekdüzen hesap planının faydaları yanında fazla önemi olmayacak düzeydedirler. Bunlar kısaca;

1-Hesap planı, kurumların rapor hazırlama şekli konusunda serbestisini ortadan kaldırıp, belirlenen raporlama kalıplarına uymalarını zorunlu kılmakta ve esnekliği azaltır.²¹

2- Daha önce uygulanan hesap planına alışmış muhasebe elemanlarının, tekdüzen hesap sistemini uygulayabilmeleri için yeniden eğitime tabi tutulmaları gerekir.²²

3- Tüm kurum ve işletmeler de tekdüzen muhasebe sistemi hesap planı ve finansal tablolar kullanılacağından, eski formların değiştirilmesi gerekir. Bu da işletmelere yeni bir takım ek masraflar getirir.

4-Yabancı sermayeli kuruluşların kendi ülkelerindeki veya merkezlerindeki hesap planlarını uygulamaları durumunda, şirketlerin ilgili hesap planına uyma zorunlulėu sıkıntı yaratabilir.⁸

²⁰-Mehmet, Yazıcı: a.g.e., s 157-158.

²¹ Ahmet, H. Durmuş-iğdem Solas; Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, Türkiye VII Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Eskişehir: 1985, s.105

²² Mehmet, Yazıcı: a.g.e., s. 157.

2. MUHASEBE SİSTEMLERİNİN OLUŞMASINDA FİNANSAL MUHASEBE VE MALİYET MUHASEBESİNİN İLİŞKİSİ VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ TÜRLERİ

2.1. Finansal Muhasebe ve Maliyet Muhasebe İlişkisi

Muhasebe, bir ekonomik faaliyetin yürütülmesi için yapılan tüm sayım ve hesaplama, faaliyetle ilgili rakamların saptanması ve kullanımı için kurulan bir hesap düzenidir. Muhasebe, tüm işletme olaylarını rakamsal olarak saptayan ve işleyen yöntemlerin bütünü için kullanılan bir kavramdır. "Muhasebe, işletmelerdeki değer hareketlerini izleyen ve belirli dönemler itibariyle faaliyet sonuçlarını çıkartıp, ilgili yerlere gerekli bilgileri sağlayan bir hesap, kayıt ve raporlama sistemidir."²³ Bu tanımlardan da anlaşılacağı gibi muhasebenin işletme içi ve işletme dışındaki kişilere vermiş olduğu bir takım bilgi ve raporlar vardır. Muhasebenin işletme dışındaki kişilere bilgi vermesi ve işletme dışındaki kişilerle girdiği ilişkileri raporlar halinde sunan muhasebe finansal muhasebe olarak tanımlanır.

Finansal muhasebe, işletme ile alakalı kişilerin çıkarlarını gözönünde bulundurarak, işletme faaliyetlerinin dışsal raporlanmasıdır. İşletmenin bütününde karlılığın ölçümü, finansal durum ve finansal durumdaki değişikliklerin tümünü kapsar.²⁴

Finansal muhasebe, işletme ile alakalı üçüncü kişilerin çıkarlarını gözönünde bulundurarak, işletme faaliyetlerinin dışsal raporlanmasıdır. İşletmenin bütününde karlılığın ölçümü, (Gelir Tablosu) finansal durum ve finansal durumdaki değişikliklerin tümünü kapsar.²⁵ Finansal muhasebe, bir

²³ Fahri, Bilginoğlu: a.g.e., s. 16

²⁴ Glenn L. Johnson, James A. Gentry: Finney and Miller's Principles of Accounting Introductory, 8. th edition Prentice- Hall, Inc. Englewood Clifffes, New Jersey, 07632, 1980. s.15

²⁵ Glenn L. Johnson, James A. Gentry; a.g.e., s.15

taftan işletmedeki değer hareketlerinin tespitini, diğer taraftan varlık ve sermaye yapısındaki değişimleri, artış ve azalışları tespit edilmesini sağlar. Ayrıca, fiili yani, tarihi verilerin saptanması ve değerlendirilmesi, görevinde yerine getirir. Finansal muhasebe tarafından üretilen verilerin işlenerek yorumlanması, bu bilgilerin yönetim ve diğer işletmeyle ilgili kişilerin kararlarına dayanak olması nedeniyle büyük önem taşımaktadır.

Finansal muhasebenin amacı, ekonomik bilgiyi toplama, özetleme, yorumlama ve yayımlama yoluyla dışı dönük bir bilgi iletişimi sağlamaktır. Bu finansal bilgiler, işletmeyle ilgili, kesimlerin bir karara varmalarına veya eyleme geçmelerine kolaylık sağlar.²⁶ Finansal muhasebe, işletmelerin belirli bir andaki durumunu kaynaklarını göstermek (bilanço) ve yine belirli bir dönem arasındaki işletmenin faaliyet sonuçlarını (kar-zarar) olarak raporlamaktır.²⁷

Maliyet muhasebesi ise, işletme içi değer kımıldanışlarının izlenmesi, kaydedilmesi ve yorumlanması görevine hizmet eden, daha çok işletme yöneticilerine karar almada yardımcı olan muhasebedir. Maliyet muhasebesi, bilgileri envanter muhasebesi gibi, hem işletme içi ve hemde işletme dışı raporlamada etkili olmaktadır.²⁸ Maliyet muhasebesi, finansal muhasebe kadar emredici yasal kurallara ve kayidelere bağlı olmaması, hareket ve işleyiş yönüyle daha bağımsızdır. Maliyet muhasebesi, endüstriyel mal veya hizmet faaliyetinde bulunan işletmelerin ürettikleri mamul ve hizmetlerin maliyetini saptamak için maliyet giderlerin türlerine göre, gider yerleri itibarıyla ve üretilen mamül türlerine göre izlemek için yapılan hesaplar ve tutulan kayıtları kapsamaktadır.²⁹

²⁶ Hendriksen, Eldan S.: Accounting Theory, Third Edition, HomeWood, Illinois Richard D. Irwing. Inc. 1977, s.24

²⁷ Süleyman, Yükçü: Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir:1993, s.2.

²⁸ Carl. P. Allen- Jane Marienty: Cost Accounting, 2. edition, John wiley-sons Inc. Canada: 1987, s.4-5

²⁹ Süleyman, Yükçü: a.g.e., s.3.

Diğer bir tanımlamada ise, Maliyet muhasebesi, yöneticilere uzun vadeli planları formülasyonda, planlamada, ve cari faaliyetlerin denetiminde, içsel raporların yapılmasıdır. Maliyet muhasebesi, işletme faaliyetlerinin, planlama ve yönetime yardımcı olacak, faydalı ekonomik enformasyonun oluşmasını sağlar.³⁰ Maliyet muhasebesinin konu, işleyiş ve bakış yönü finansal muhasebeden farklı olmakla beraber, sıkı bir ilişki ve bağlantısı vardır. Bu iki muhasebe arasındaki ilişki ve bağlantı kendini iki yönüyle göstermektedir.

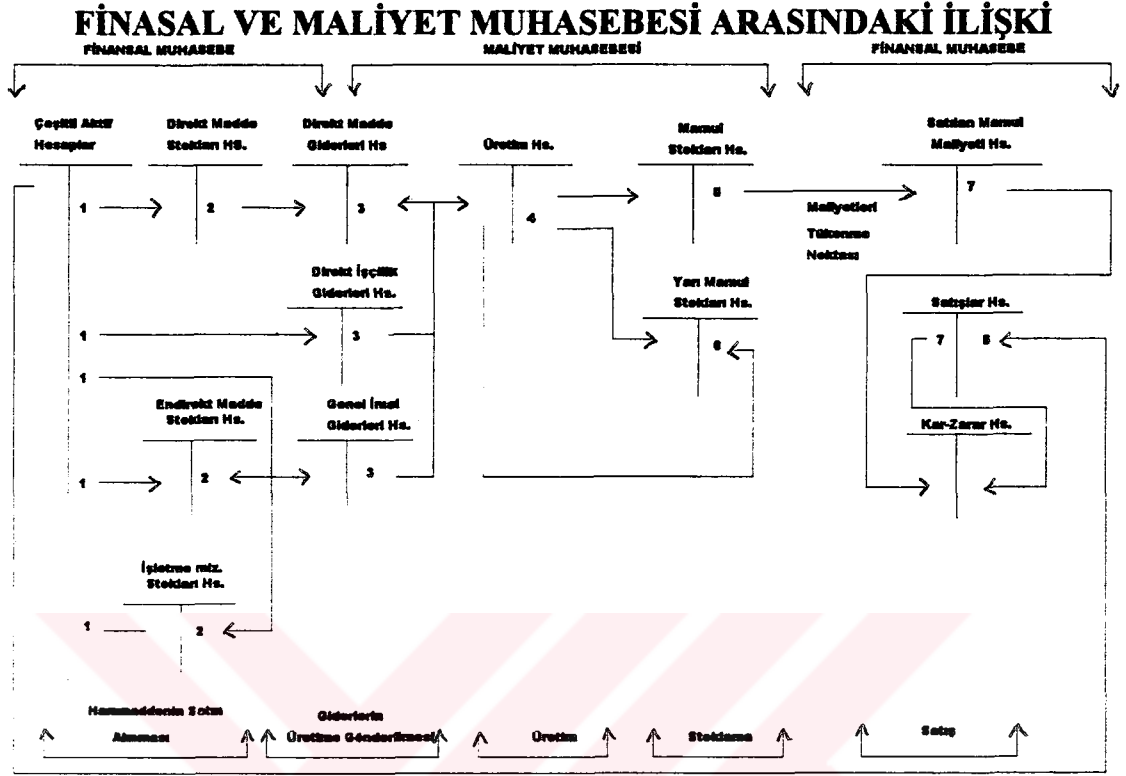
-Maliyet muhasebesi, fiili maliyet sistemi uyguladığında kendisi için gerekli olan bilgilerin tümünü finansal muhasebe kayıtlarından temin etmek zorundadır.

-Maliyet muhasebesi, üretim sürecinde maliyet hesaplarını, işletmenin yapısına göre ayrıntılı bir şekilde izleyip mamuller tamamlandıktan sonra, mamulleri stok hesaplarına devreder. Üretilen bu mamuller, yapılan satışlar, ve gerekse stoktaki mamullerin maliyetleri yeniden finansal muhasebenin kapsamına girmektedir. Bu işlemlerde maliyet ile finansal muhasebenin iç içe olduğunu göstermektedir. Bazı maliyet muhasebesi enformasyonları, envanter muhasebesi gibi hem iç hem de dış raporlamada kullanılmaktadır. Bu durumda maliyet muhasebesinden bilgi sağlamanın maliyetini minimize etmek için dış raporlama içinde de kabul edilir.³¹ Bu iki muhasebenin arasındaki yakın ilişkisini aşağıdaki şekilde görebiliriz.³²

³⁰ Glenn L. Johnson, James A. Gentry: a.g.e., s. 15

³¹ Carl P. Allen-Jane Marienty: a.g.e., s 4-5.

³² Anadolu Üniversitesi, Açık Öğretim Fakültesi, Maliyet Muhasebesi, Anadolu Üniveristesi Yay. No:73, Eskişehir: 1988, s. 20



Maliyet muhasebesi şekilde görüldüğü gibi, finansal muhasebenin içine yerleşmiş adeta ona bağlı bir muhasebe olarak görevini yerine getirmektedir. Maliyetlerin oluşumuyla ilgili bilgi ve rakamlarını finansal muhasebeden alıp, üretim süresince ilgili yerlere kaydeder, üretim sonucunda oluşan maliyet bilgilerini üretilen mallarla birlikte yine finansal muhasebeye devretmektedir.

Bu iki muhasebe arasındaki ilişki ve bağlantısı muhasebenin organizasyonu, muhasebe hesap sis temlerinin oluşmasına temel neden olmuştur. Finansal muhasebe ile maliyet muhasebesinin ilişki ve bağlantısının ne ölçüde ayrı olacağı genellikle işletmenin büyüklüğüne büyük ölçüde bağlıdır. Ülkeler için tekdüzen hesap çerçeveleri, sektörler için genel hesap planı ve işletmeler içinde hesap planı hazırlanırken iki muhasebe arasındaki ilişkinin nasıl

kurulacağında ne ölçüde yer verileceğini incelemek ve buna göre, gerekli hesap çerçevesini oluşturmak gerekir.

2.2. Tekdüzen Muhasebe Sistemleri ve Türleri

İşletmeler faaliyette bulunurken bazıları imalat işleriyle uğraşırken bazı işletmelerde sadece hizmet işleriyle , bazıları da hem imalat ve hemde hizmet işleriyle uğraşırlar. İşletmelerin bu uğraş alanlarının farklılığı nedeniyle hesap planlarında da bazı farklılıklar oluşmasına neden olmuştur. Günümüze kadar hazırlanan tekdüzen hesap planı çalışmalarının bazıları hizmet işletmelerine göre hazırlanırken bazıları, imalat veya ticari işletmelere hizmet yönelik iken, bazıları da her iki işletme çeşidine de hitap edecek şekilde hazırlanmaya çalışılmıştır. İmalat işletmelerine yönelik hazırlanan sistemlerde maliyet muhasebesine daha fazla ağırlık verilerek hesap çerçevesi düzenlenmiştir. Diğer işletme tipleri için hazırlananlara ise, hesap çerçevesinde finansal muhasebe hesap grupları daha fazla yer almıştır.

Sanayi işletmelerinin muhasebe kayıt ve işlemlerinde masraf hesapları "masraf yerileri" ve "Masraf Taşıyıcıları "olarak iki kısma ayrılmaktadır. Bu yapıdaki işletmelere ait hesap planlarının hazırlanmasında bu iki çeşit masraf hesabının hesap planında yer alması veya almaması durumunda şekillerine göre Monist (birici) ve Dualist (ikici) hesap sistemleri olarak iki kısma ayrılmıştır.

Tekdüzen hesap çerçevesinde, finansal muhasebe ile maliyet muhasebesine aynı ölçüde yer verilmiş ve muhasebe sistemi bu iki muhasebe üzerine kurulmuş ise bu sistem birici (monist) sistem olarak adlandırılmıştır. Eğer, hesap sisteminin çerçevesinde sadece finansal muhasebe hesaplarına ağırlık

verilmiş ve sistem bilanço hesapları üzerine kurulmuş ise, bunada dualist (ikinci) sistem adını verilmiştir.³³

Bununla beraber bazı sistemlerde bu her iki üç noktadan uzaklaşarak bunların ortasını bulma yoluna gidilmiştir. Yine temel esasını maliyet muhasebesi hesapları üzerine kurmuş fakat, finansal muhasebe hesaplarında yervermiş olan muhasebe sistemine ölçülü birinci, yine sistemini finansal hesaplar üzerine kurmuş fakat, maliyet hesaplarına yerveren veya bunlarla bağlantıyı çeşitli hesaplarla sağlayan sistemde ölçülü ikinci sistem adını almıştır.

2.2.1. Aşırı Birinci (Monist) Muhasebe Sistemi

2.2.1.1. Aşırı Birinci Sistemin Kapsamı ve İşleyişinin Tanımlanması

Birinci muhasebe sisteminde, finansal muhasebeyle maliyet muhasebesi işlevleri bir hesap çerçevesinde teşekkül ettirilir. Bu sisteme göre, hazırlanan hesap çerçevesinde hem finansal muhasebeye hem de maliyet muhasebesine ait hesaplara yer verilir. Bu iki muhasebe arasında da devamlı bağlantı vardır. Maliyet muhasebesi kayıtları da finansal muhasebe gibi çift yanlı kayıt sistemini göre yürütülür. Maliyet muhasebesindeki kayıtların esaslarını teşkil etmek için çeşitli tablolar kullanılır. Bu tablolarda sistemin kullanılmasına herhangi bir engel teşkil etmezler. Sistemin çerçevesinde bilanço hesaplarının yanında masraf yerleri ve masraf taşıyıcılarına da yer verilmektedir.

Bu sistemin öncüsü ve ilk kullanarı Eugene Schmalenbach 'ın hazırladığı ve Almanya tarafından 1937 tarihinde uygulamaya geçirilen "Zorunlu Genel Hesap Planı" dır. Bu hesap planı işletme içindeki değer hareketlerini izleme esasına göre hazırlanmıştır. Bu sistemin çerçevesi şöyledir.

³³ Ahmet, Hayri Durmuş: Mali Tablolar Tahlili, Nihat Sayar Yayın ve yardım Vakfı Yayınları, No 442/676, İstanbul: 1990 s. 80-81

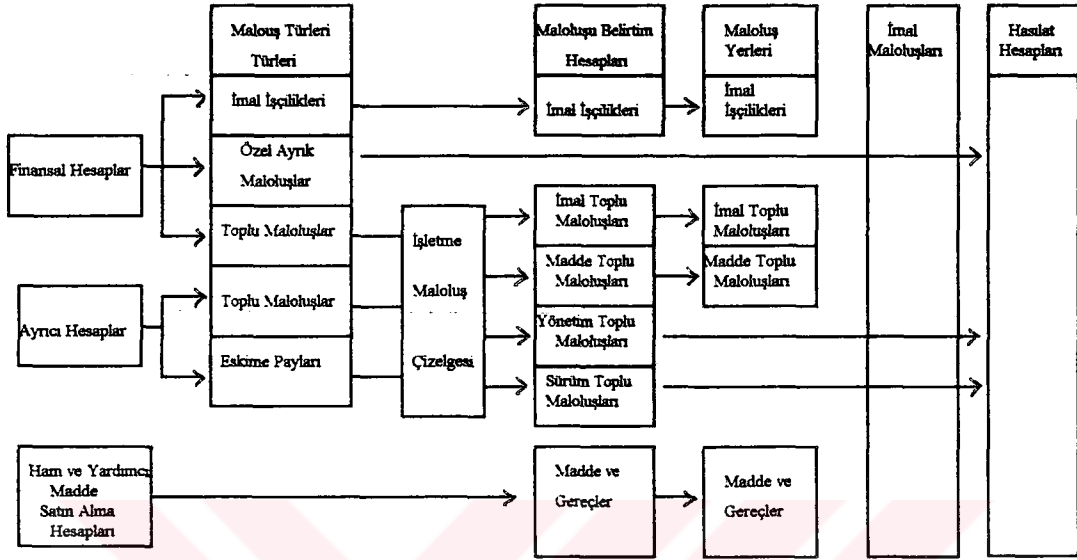
ALMAN ZORUNLU HESAP PLANI

- 0 Duran Hesaplar
- 1 Finans Hesapları
- 2 Gecici ve Aracı Hesaplar
- 3 Hammadde, Yard. Mad. İşletme Malz. ve Mal Alış Hesapları
(İşletme ve prodüksiyon Hesapları)
- 4 Masraf Çeşitleri Hesapları
- 5 Götürü Hesaplar
- 6 Üretim, Masraf Yerleri Hesapları
- 7 Yarı mamül ve Mamül Hesapları
(İşletme ve prodüksiyon Hesapları)
- 8 Mal Satış ve Hasılat Hesapları
- 9 Kapanış Hesapları

Bu hesap sisteminde 4,5,6,7 nolu hesap grupları maliyet muhasebesine diğer gruptaki hesaplar ise, finansal muhasebeye ayrılmış hesaplardır. Aşırı birinci sistemde finansal muhasebe ilişkisi ve malouş akışı aşağıdaki çizelgede gösterilmiştir.³⁴

³⁴ Ümit, Ataman: İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi, Endüstri İşletmelerinde Muhasebe Sisteminin Seçimi, İİTİA, Sayı 1, İstanbul: 1973, s.136

AŞIRI BİRCİ HESAP ÇERÇEVESİNDE MALOUŞ ÇİZELGESİ



Şekil:2

Aşırı birci muhasebe sisteminde, imal edilecek mamüller için sarfedilen ham madde ve gereçler ile İmal işçiliklerinde hesap çerçevesindeki ilgili alış hesaplarına ve maloluş türleri hesaplarına alacak, maloluş belirtim ilgili hesaplarına borç işlenir. Dönem sonlarında maloluş belirtim hesaplarından da maloluş yerleri hesaplarına gerekli aktarmalar aypılır. Dönem sonunda, hasılat hesaplarında, imal maloluşu, yönetim maloluşu, sürüm maloluşu, ve özel ayrık maloluşları toplamı, tüm imal maloluşunu devredilir.

Hesap çerçevesindeki hasılat hesaplarının borç tarafında satılan mamullerin maloluşları ile alacağındaki dönem sonu satış hasılatı arasındaki olumlu fark karı, olumsuz farkta zararı verir.³⁵

³⁵ Mehmet, Yazıcı a.g.e. s.178-180

2.2.1.2. Aşırı Birci Muhasebe Sisteminin Eleştirisi

Daha önce belirttiğimiz gibi finansal muhasebe ile maliyet muhasebesinin işleyişinden ve oluşturduğu bilgilerle hitap edeceği kişilerin farklılığı nedeniyle, biri birinden ayrılan noktaları mevcuttur. Bu nedenle iki muhasebenin bir hesap çerçevesi içinde yürütülmesi ve istenilen bilgileri zamanın da yerine getirmesi zor olmaktadır. Aşırı birci muhasebe sistemi fonksiyonel görevleri nedeniyle çağdaş hesaplama sistemine uygun düşmemektedir. Her iki muhasebedeki görev farklılıkları nedeniyle aynı çerçeve içinde oluşturulmaları uygun değildir..

Aşırı birci muhasebe sistemi, yapı bakımından bircidir. Maliyet muhasebesiyle finansal muhasebeyi tek bir çatı altında toplamıştır. Finansal muhasebedeki maloluş türleri, maloluş yerleri ve maloluş yüklemeleri maliyet muhasebesiyle aynı rakamlarla çalışmaktadır. Bu sistemin uygulanmasında kısa dönemlerde maliyet ve finansal muhasebeye ilişkin toplu bilgi verir. Bu sistem küçük ve orta ölçekli hareketliliği fazla yoğun olmayan işletmelerde iyi bir şekilde uygulanabilmektedir.³⁶ Sistem yapısı itibarıyla her iki muhasebe hesaplarının bir arada bulunması, işlemlerin akışı ve kontrolünde büyük faydalar sağlar. Sistemin bu yararları yanında taşıdığı bir takım sakıncaları da çıkmaktadır.

-Sistemde maliyet muhasebesi ile finansal muhasebesinin birlikte yürütülmesi fazla kayıt yapmayı gerektirmektedir. Bu da sistemin yavaş işlemesine ve uygulamada bazı aksaklıkların çıkmasına neden olabilmektedir.

-Sistem her iki muhasebeyi kapsamına alması, sistemin tek yanlı düşünüldüğü, sanayi işletmeleri için hazırlanacak çerçevenin yetersiz olacağı görüşü ağır basmaktadır.

³⁶ Kenan, Erkural: a.g.e. s 21-22

- Aynı çerçeve içinde iki muhasebenin de bulunması nedeniyle finansal muhasebenin alanının daralmasına, raporlamada yeterli ve detaylı bilgilerin alınmaması durumu doğmaktadır.

- Her iki muhasebenin beraber yürütülmesinden dolayı dönem sonlarında finansal muhasebenin vereceği rapor ve sonuçlarla ilgili olarak maliyet muhasebesi bilgilerini beklemek durumundadır.

- Maliyet ile finansal muhasebe iç içe yürütüldüğünden, hesap işlerini çoğaltma ve bunları karıştırma durumu olabilmektedir.³⁷

- Aşırı birci sistemde finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi birlikte yürütüldüğünden, finansal ve maliyete ilişkin olayların kayıt ve izlenim işleminin aynı yerde yürütme zorunluğunu ortaya çıkarmaktadır.

- Bu sisteme göre yürütülen muhasebe de hem maliyet ve hemde finansal muhasebede uzmanlaşmış kimselerin çalıştırılmasını gerekli kılar.³⁸

Bu sistemle ilgili belirtilen bir takım sakıncalar günümüzdeki teknolojik gelişmeler bu sakıncaları ortadan kaldırmaktadır. Örneğin iki muhasebenin aynı yerde yürütülmesi ve fazla kayıt işleminin yapılması yanında ve finansal muhasebenin maliyet sonuçlarını bekleme gibi sakıncaları tamamen kaldırmamış ise, de çok azaltmıştır.

2.2.2. Ölçülü Birci Muhasebe Sistemi

2.2.2.1. Ölçülü Birci Sisteminin Kapsam ve İşleyişinin Tanımlanması

Bu sistem, birci sistemin sakıncalarını ortadan kaldırmak amacıyla oluşturulmuş bir sistemdir. Sistem yinede finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi ile birlikte yürütülmektedir. Sistemin birci sistemden farklı olan

³⁷ Mehmet, yazıcı :a.g.e., s. 181-182

³⁸ Ümit Ataman: a.g.m., s.131

tarafı "Masraf Yerleri" hesaplarını kapsamına almamasıdır. Yani maliyet muhasebesi hesaplarının ve alanlarının biraz daha da daraltılmasıdır. İşletmenin masraf yerlerine ait muhasebesi sistemin dışında tutularak takibini tablolar aracılığıyla sağlamaya çalışır. Sistemin hesap çerçevesi aşırı birci sistemle aynı olmakla beraber maloluş yerlerini çerçevenin dışında tutmuştur. Bu sistemde maliyet muhasebesi, finansal muhasebesinin bir yardımcısı olarak fonksiyonel bir görev üstlenmektedir. Sistem, işletmenin dışında ve bünyesinde meydana gelen değer dolaşımını ve bunların kayda alınmasını birlikte gerçekleştirir.³⁹

Ölçülü birci muhasebe sistemi hesap planının çerçevesinde finansal muhasebenin Varlık, Sermaye, Gelir-Gider hesaplarına, Maliyet muhasebesinden ise, Maloluş türleri ve Maloluş yüklemelerine uyumlu bir şekilde yer veren sistemdir. Ölçülü birci sistemdeki masraf yerleri hesapları çerçevesinin dışına çıkarılmıştır. Masraf yerleri işletmenin yapısına göre ayrı tablolarda izlenmek üzere serbest bırakılmaktadır..

Ölçülü birci hesap çerçevesine 1936 yılında Alman İktisat Divanı'nın (R.K.W) tarafından hazırlanmış olan hesap planı çerçevesi örnek gösterilebilir. Plan ana başlıkları itibariyle şöyledir.⁴⁰

- | | |
|---|---|
| 0 | Duran Hesaplar |
| 1 | Finansal Hasaplar |
| 2 | Ücretler, Hammadde ve Malzeme Hasapları |
| 3 | Masraf Nevileri Hesapları |
| 4 | Masraf Belirtim Hesapları |
| 5 | İmalat Hesapları |
| 6 | Mamul Hesapları |
| 7 | Başarı Hesapları |

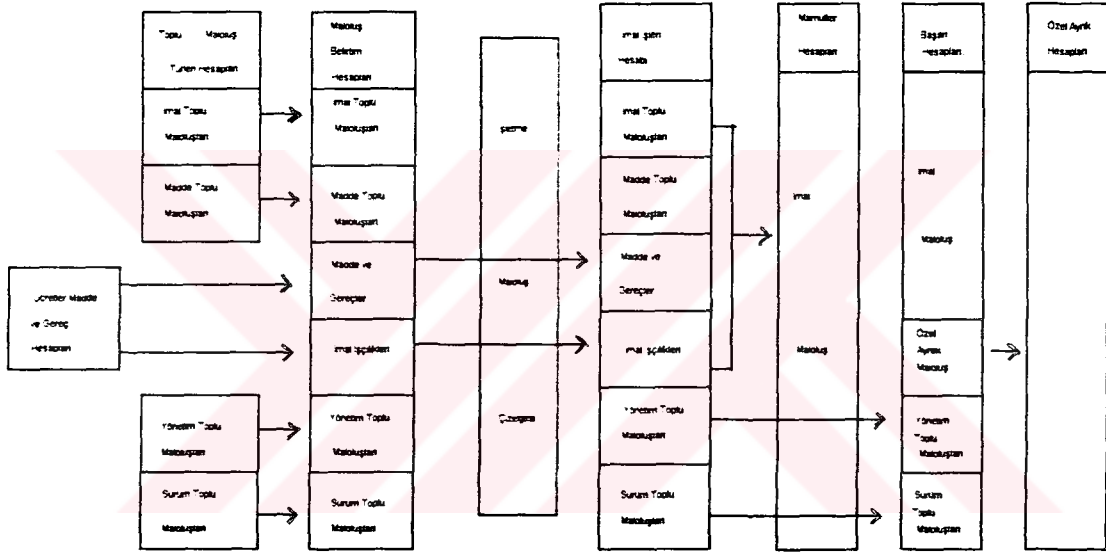
³⁹ Ümit, Ataman: a.g.m. s. 125

⁴⁰ Mehmet, Yazıcı :a.g.e., s. 125

- 8 Özel Ayırık Maloluş Hesapları
9 Kapanış Hesapları

Sistem genel yapısıyla biraz daha fazla finansal muhasebe hesaplarına ağırlık verip maliyet muhasebesinin masraf yerlerine ait giderlerin takibini bağımsız bırakmıştır. Yine de maliyet muhasebesini tamamıyla terk etmemiştir.⁴¹

ÖLÇÜLÜ BİRCİ HESAP ÇERÇEVESİNDE MALOLUŞ AKIŞ ŞEMASI



Şekil:3

Ölçülü birci muhasebe sisteminin işleyişi maloluşların tespiti ve işleyişi çok azbir farkla aşırı birci sistemden ayrılmaktadır. Ölçülü birci sistemi, aşırı birci sistemdeki maloluş yerleri hesaplarının yerine 5.gruptaki hesap sınıfında İmal İşleri Hesapları tek ve toplayıcı bir hesap olarak kullanılmaktadır.⁴²

⁴¹ Ümit, Ataman: a.g.m., s. 136

⁴² Mehmet, Yazıcı:a.g.e., s. 185-187

2.2.2.2. Ölçülü Birci Muhasebe Sisteminin Eleştirisi

Bu sistemde işletmelerde maloluş yerleri hesapları, çift yanlı işleme yöntemine göre yapılmadığından maliyetlerin hesaplanmasında ve fiyatların tespitinde, işletme faaliyetlerinin yönetim ve denetiminde esneklik sağlamaktadır. Sistem bu yapıyla büyük bir esnekliğe kullanım kolaylığına kavuşmuştur. Bunun nedeni de sistemin çerçevesinde maloluş yeri hesaplarına yer verilmemesindendir.

Fakat bu sistemde de maliyet muhasebesinde maloluş türleri ve maloluş yüklemelerini kapsamına alması nedeniyle fazla kayıt yapmaya mecburiyeti doğmaktadır. Bu sistem de aşırı birci gibi aynı çatı altında hem finansal muhasebesini ve hemde maliyet muhasebesini yürütmesi aşırı bircinin taşımış olduğu sakıncaları taşımaktadır.⁴³

2.2.3. İkici (Dualist) Muhasebe Sistemi

2.2.3.1. Aşırı İkici Sistemin Kapsamı ve İşleyişinin Tanımlanması

İkici (dualist) muhasebe sisteminde finansal muhasebeyle maliyet muhasebesi görev ve fonksiyonel ayrılıkları nedeniyle ayrı tutmaktadır. İkici sisteme göre hazırlanan hesap planlarında maliyet muhasebesi ile ilgili hesaplara hiç yer verilmemektedir. Bu sistemle hazırlanan hesap çerçeveleri ve hesap planları bilanço hesap gruplarına göre bölümlene metodu esas alınarak yapılmaktadır.

Maliyet muhasebesi, dönem sonlarında fiyat ve maliyet hesaplamaları için masraflara ilgili bilgiler finansal muhasebden aldıklarıyla yetinmektedir.

⁴³ Mehmet. Yazıcı:a.g.e., s.187-188

Bu sisteme ilişkin ilk ve sistemin tüm özelliklerini taşıyan 1947 yılında Avusturya tarafından kullanılan hesap planıdır. Bu muhasebe sisteminin en yeni ve en gelişmiş örneği Almanya'da Alman Sanayi Birliğinin 1971 yılında yayımlamış olduğu GHP (IKR)'dir. Bu planın hesap çerçevesi şu ana başlıklarla belirlenmiştir.⁴⁴

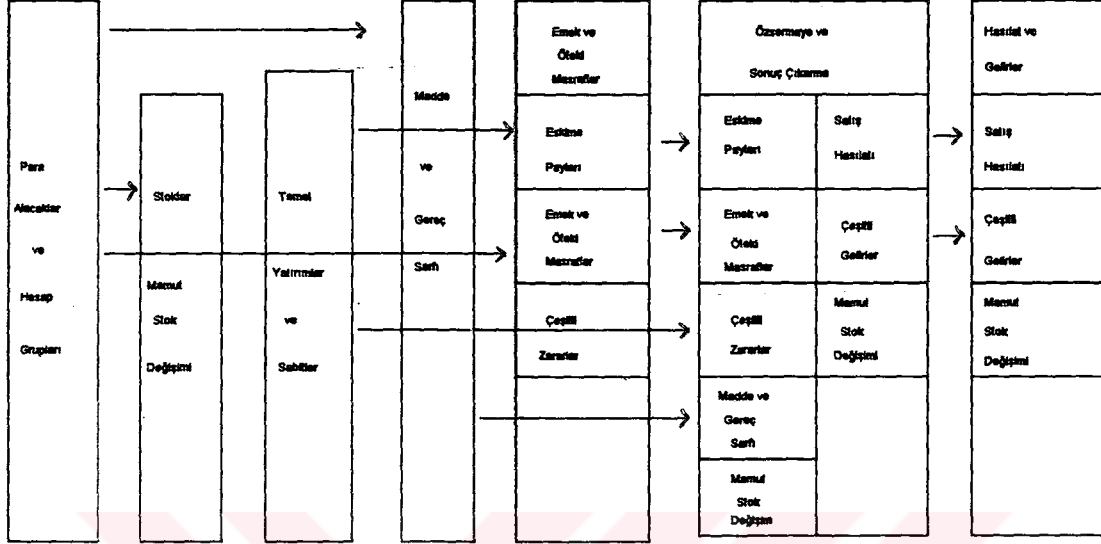
- | | |
|---|--|
| 0 | Maddi ve Maddi olmayan Sabit Varlıklar |
| 1 | Mali Yatırımlar ve Nakit Hesaplar |
| 2 | Stoklar, Alacaklar ve Geçici Aktifler |
| 3 | Özsermaye, İhtiyatlar ve Karşılıklar |
| 4 | Borçlar ve Geçici Pasifler |
| 5 | Hasılat Hesapları |
| 6 | Malzeme , İşgücü ve Amortisman Giderleri |
| 7 | Faizler, Vergiler ve Diğer Giderler |
| 8 | Açılış ve Kapanış Hesapları |
| 9 | Maliyet Hesapları |

Sistem temel yapı olarak desimal sisteme göre hazırlanmıştır. Sistem 0-8 nolu hesap gruplarını finansal muhasebeye ayırmıştır. 9. hesap grubunu da maliyet muhasebesiyle bağlantı ve bilgi aktarımı amacıyla kullanmaktadır. Planın temel yapısında finansal muhasebeyle, maliyet muhasebesinin finansal raporlarda ve değer akışı ilkelerinin özünü kapsıyacağı şekilde hazırlanmıştır. Dönem sonlarında maliyet muhasebesinin yapacağı hesaplar için masraf ve hasılat bilgilerini finansal muhasebeden almaktadır. Sistemin çalışmasını ve bilgi alış ve aktarımı şeklindeki gibi olmaktadır.⁴⁵

⁴⁴ Fahir, Bilginoğlu: a.g.e., s. 115 (Industrie;konterahmen (IKR) Hrsg. Betriebsirt Schoftlicher Ausschuss des BDI, Bergisch Gladbach, 1971)

⁴⁵ Ümit, Ataman:a.g.m., s.137

AŞIRI İKİCİ HESAP ÇERÇEVESİNDE MASRAIF-HASILAT AKIŞI



Şekil:4

Bu sistemde üretim sarf edilen madde ve gereçler, sarf hesaplarına borç 1-2 sayılı ilgili hesaplara alacak kaydı yapılır. Üretimle ilgili öteki masraflar 7 ve 8 sayılı hesaplara borç, 1-2 sayılı ilgili hesaplara alacak kaydedilerek işlenir. Dönem sonlarında hesapların bakiyeleri 5 numaralı hesap sınıfındaki Kar-Zarar hesabına aktarılarak bu hesaplar kapatılır.

Satış hasılatı, 9 sayılı hasılat ve gelirler hesabının alacağına ve ilgili hesabın borcuna işlenir. Hasılat ve gelirler hesabında toplanan gelir ve hasılatlar, kar-zarar hesabına aktarılarak bu hesaplarda kapatılır. Diğer hesapların çalışma şekli diğer sistemlerde olduğu gibidir.⁴⁶

⁴⁶Mehmet, Yazıcı: a.g.e., s 213-217

2.2.3.2. Aşırı İkici Muhasebe Sisteminin Eleştirisi

Aşırı ikici muhasebe sistemi, finansal ve maliyet muhasebesini ayrı kategoride değerlendirerek, her iki muhasebeye işleyiş açısından serbestlik ve esneklik sağlamaya çalışır. Aşırı biricinin birlikte yürütülmesinde muhasebeyle ilgili bilgi ve raporların hazırlanmasında getirmiş olduğu sakıncaları ortadan kaldırmaktadır.

Maliyet muhasebesinin yöneticilere istenildiği zaman bilgi verme yeteneği yanında, finansal muhasebesinin de hem yöneticilere ve hemde işletmeyle ilgili diğer kişilere, raporlarla bilgi vermeleri bağımsızlaştırılmıştır. Firma merkez ve üretim yerlerinin ayrı olması, maliyet ile finansal muhasebenin ayrı ayrı yürütülmesinde bir sakınca oluşturmamaktadır.⁴⁷

Modern muhasebe sisteminde en çok kullanılan kolaylığı sağlayan ve tercihe neden olan bir sistemdir. Her iki muhasebenin ayrı yerlerde yürütülmesi sistemi uygulayan muhasebecilerinde her iki muhasebe dalında uzmanlaşmalarına da gerek yoktur.

2.2.4. Ölçülü İkici (Dualist) Muhasebe Sistemi

2.2.4.1. Ölçülü İkici Sistemin Kapsamı, İşleyişi ve Tanımlanması

Ölçülü ikici muhasebe sisteminde de tamamen aşırı ikici muhasebe sisteminde olduğu gibi, finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi biri birinden tamamen ayrı olarak tutulmaktadır. Maliyet muhasebesi ile finansal muhasebe hesapları arasındaki bilgi alış verişini "Merkez", "İşletme" veya "Bağlantı" hesapları sistematik bağlantıyı sağlamaktadır. Dönem sonlarında hazırlanacak finansal tablolar için gerekli bilgiler yine, maliyet muhasebesi tarafından

⁴⁷ Ümit, Ataman: a.g.e., s.131

saptanarak finansal muhasebeye bu hesaplar aracılığıyla iletilir. Bu sistemdeki çalışmada özellikle finansal muhasebenin bağlantıları "Yansıtma Hesabı" veya "Bağlantı Hesapları" gibi hesaplarla sağlanmaktadır.⁴⁸

Ölçülü ikinci sisteme göre, düzenlenen hesap planlarında maliyet muhasebesi ile ilgili hesaplara hiç yer verilmez, ya da çok az yer verir. Bu sistemde bilanço hesap gruplarına göre bölümlendirme esastır. Bu sisteme göre hazırlanmış ve sistemin en tipik özelliklerini taşıyan hesap planı 18 Eylül 1947 yılında bir kararnameyle yayımlanan "Fransız Genel Hesap Planı"dır. Bu hesap planı daha sonra bazı sektörlere uyumsuzluk nedeniyle çıkan aksaklıklar 11 Mayıs 1957 tarihli bir kararnameyle ve son değişiklikleriyle tekrar yayınlanmıştır. Bu hesap planının çerçevesini oluşturan hesap grupları şunlardır.⁴⁹

FRANSIZ GENEL MUHASEBE PLANI ÇERÇEVESİ

- 1 Sürekli Sermaye Hesapları
- 2 Sabit Değer Hesapları
- 3 Üçüncü Kişi Hesapları
- 4 Finansal Hesaplar
- 5 Doğal Niteliklerine Göre Masraf Hesapları
- 6 Doğal Niteliklerine Göre Hasılat Hesapları
- 7 Sonuç Hesapları
- 8 İşletme Muhasebesi "Bağlantı", Hesapları
- 9 İstatistik Hesapları

Hesap planının esas yapısı itibariyle hesap gruplarının sıralanışı bilanço prensibine göre yapılmıştır. Fakat aşırı birci sistem gibi de sıkı bağlı kalmamıştır.

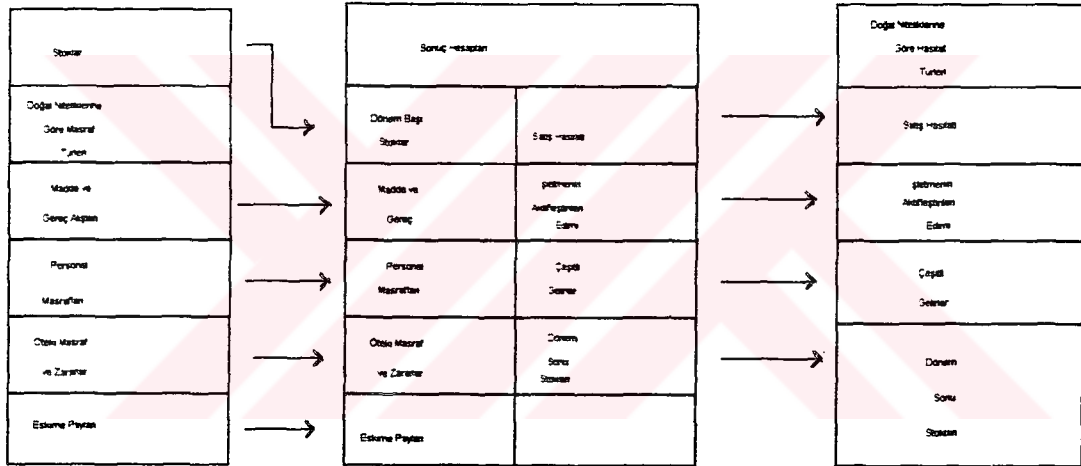
⁴⁸ Nazif Demir a.g.e., s. 138

⁴⁹ Ümit, Ataman: a.g.m., s. 129

Sistemin hesap sınıflamasının ilk dört grubu bilanço hesaplarına, sonraki üçünü de gelir tablosu hesaplarına ayırmıştır. 8. grupta maliyet ve finansal muhasebe bağlantısı için kullanılan bir hesap sınıfıdır. 9. grupta da İstatistiki hesaplarına ayrılmıştır.

Türkiye'de İktisadi Devlet Teşekkülleri için zaruri olan ve 1972 yılında kullanılmaya başlanan Tekdüzen Genel Hasap Planı'nda Ölçülü ikinci muhasebe sistemine göre hazırlanmış bir hesap planıdır.

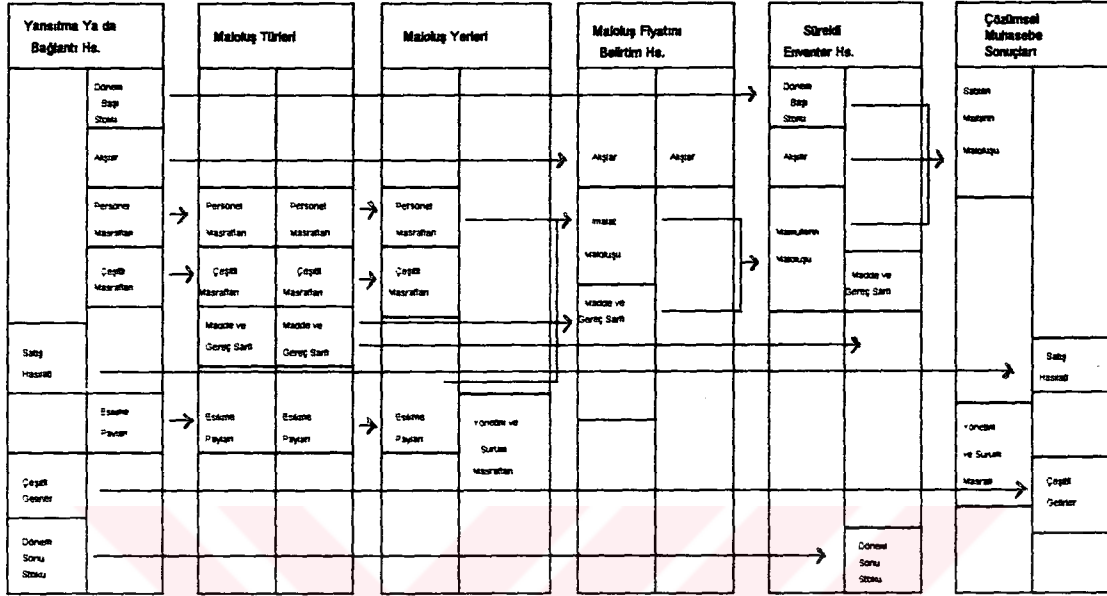
ÖLÇÜLÜ İKİNCİ HESAP ÇERÇEVESİNDE MASRAF VE HASILAT AKIŞI⁵⁰



Şekil:5

⁵⁰ Ümit, Ataman a.g.m. s.139

ÖLÇÜLÜ İKİCİ HESAP ÇERÇEVESİNDE MASRAF MALOLUŞ VE HASILAT AKIŞI⁵¹



Şekil:6

Sistem çalışmasını ençok 90 sayılı yansıtma hesapları aracılığıyla yapmaktadır. Maliyet muhasebesinde, dönem başı stokları 90 sayılı yansıtma hesabına alacak ve 94 sayılı sürekli envanter hesaplarını alacak kaydı yapılarak işlenir. Madde ve gereç alışlarında 90 sayılı yansıtma ve bağlantı hesaplarına alacak 93 sayılı maloluş belirtim hesaplarına borç işlenir.

Satış hasılatı ve diğer gelirler, 90 nolu hesaba borç ve 98 nolu sonuç hesabına alacak işlenir. Maloluş dönem sonucu kar ve zarar 98 nolu sonuc hesabı grubuna, diğer taraftan 90 sayılı yansıtma hesabına işlenir. ⁵²

2.2.4.2. Ölçülü İkinci Muhasebe Sistemin Eleştirisi

Ölçlü ikisi sistem de esas yapı itibariyle aşırı ikinci sisteme çok yakın olan bir sistemdir. Aşırı ikinci sistemin getirmiş olduğu bir takım sakınca ve

⁵¹ Ümit, Ataman: a.g.m. s.140

⁵² Mehmet, Yazıcı: a.g.e., s.196-200

aksaklıkları kaldırmak amacıyla geliştirilmiştir. Bu sistemde de maliyet muhasebesini çerçeve dışında bıraktığı için her iki muhasebeye esneklik sağlamıştır.

Sistem maliyet ile finansal muhasebe arasındaki ilişki ve bağlantıları, bilgi alış verişini yansıtmaya hesapları aracılığıyla sağlamaktadır. Bu yansıtmaya hesapları bağlantı görevini yaparken de birçok karmaşıklığı da birlikte getirmektedir. Sistem dönem sonlarında finansal muhasebeyle maliyet muhasebesini denkleştirmek için iyi yetişmiş uzman elemanları gerekli kılmaktadır. Bu iki muhasebenin az da olsa birbirine yakın şekilde yürütülmesi muhasebede kayıt ve işlem sayısını çoğaltmaktadır.

2.3. Muhasebe Sistemlerinin Uygulama Açısından Türleri

Her ülkenin kendi ekonomilerindeki belirli sektörlerin ya da toplu olarak ülke ekonomisinin ölçülmesinde, değerlendirilmesinde ve denetimlerinde tekdüzen (uniform) bir raporlama sistemini sağlamak için tekdüzen muhasebe sisteminin hazırlanması ve uygulamasını değişik şekillerde yapmıştır. İşletmelerin faaliyetleri ve ülke ekonomilerinin farklılığı nedeniyle tekdüzen muhasebe sistemi çalışmalarının sektörel, ulusal ya da uluslararası düzeyde olması çalışma şekli ve yapısının değişik olmasına neden olmuştur. Muhasebe organizasyonun da tekdüzen muhasebe sistemi çalışmalarının bazıları sadece finansal muhasebeyi kapsamına alırken, bazıları tekdüzen muhasebe anlayışını genişleterek maliyet muhasebesi, bütçeleme, mali analiz ilkelerini de dikkate alarak oluşturmuşlardır. Bu açıdan tekdüzen hesap planları kapsam ve uygulama düzeylerine göre ayırma tabi tutulmuşlardır. Bu ayrımları kapsamlarına göre, tekdüzenliliğin içeriğini hesap planının ülkedeki tüm sektörler için geçerliliğini

oluşturma aısındanıdır. Fakat kapsam geniş olmasına rağmen herhangi bir zorunluluk getirmeyen tekdüzen hesap planlarında vardır. Uygulama düzeyi açısından da hazırlanan veya yürürlükte olan tek düzenliliğin ölkede faaliyet gösteren tüm sektörler için geçerli ve zorunlulu olup olmamasına göre bir bölümlemeye tabi tutulmasıdır.⁵³

2.3.1. Muhsebe Sisteminin Kapsamlarına Göre Türleri

Kapsamlarına göre tekdüzen ayarımında kendi arasında iki ayrı şekilde bölümlendirilmektedir.

2.3.1.1. Kısmi Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Kısmi tekdüzen muhasebe sistemi, finansal muhasebede yeknesaklığı esas almaktadır. Maliyet muhasebesini her işletmenin kendi gereksinimine ve iç yapısına göre düzenlemesini sağlamak için serbest bırakmıştır. Yeknesaklığı oluştırmada maliyet muhasebesini dikkate almamaktadır. Bu tip bir düzenlemeyi ilk olarak Avusturya düzenlemiş ve kullanmıştır.

2.3.1.2. Toplu Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Toplu tekdüzen muhasebe sistemi ise, finansal muhasebeyle birlikte maliyet muhasebesini aynı katagoride ve aynı ölçüde dikkate alarak hesap çerçevesini oluştırmaktadır. Tekdüzen hesap çerçevesinde hem finansal muhasebeye hemde maliyet muhasebesine yer vermektedir. Toplu tekdüzeni ise, örnek verecek olursak, Eugene Schmalenbach hazırlamış olduğu 1937 yılında Almanyada uygulanmaya başlanan hesap sistemidir.

⁵³ Fahir, Bilginoğlu : a.g.e, s. 121-122

2.3.2.Muhasebe Sistemlerinin Düzeylerine Göre Türleri

Uygulama düzeyine göre tekdüzen çalışmasında ise, hazırlanan sistemin sadece ekonomideki bir sektör içinmi yoksa ulusal ekokomi içindeki bütün sektörler için yapıp yapılmadığına göre, yapılan bir ayırımdır.

2.3.2.1. Özel (Sektörel) Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Özel tekdüzen muhasebe sistemi, ülke genelinde faaliyette bulunan bir veya birkaç sektör için hazırlanan veya ülkemizdeki gibi sadece İktisadi Devlet teşekkülleri için mecburi olan fakat, özel sektör için tercihe bağlı olan tekdüzen muhasebe sistemi çalışmasıdır. Aynı karakteristliğe sahip SPK'na tabi aracı kurumlar için hazırlanan SGHP ile Bankalar için hazırlanan Tekdüzen Hesap Planı örnek olarak gösterilebilir.⁵⁴

2.3.2.2. Genel Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Genel tekdüzen hesap planı ise, ülke çapında tekdüzeni oluşturmak için işletme sektörü ayırımı yapmadan yeknesaklığı sağlamak için düzenlenendir. Bir kaç iş kolunu kapsamı dışında bırakmasına rağmen ülkemizde yapılan en son çalışma olana 26.12.1992 tarihinde yayımlanan ülkemiz genelinde uygulanması sorunlu olan Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Tekdüzen Hesap Planı buna örnek olarak gösterilebilir. Çağdaş ekonomilerde işletmeler bazından başlayıp sektöre, sektörlerden de başlayıp ülke ekonomisinin gerçek bir planlama ve sunuclarına ulaşmada büyük olanaklar sağlamışlardır.

⁵⁴ Fahir, Bilginoğlu: a.g.e, s. 123

2.4. Hesap Planlarını Düzenleme Şekilleri

2.4.1. Tekdüzen Hesap Planının İçyapı Bakımından Düzenleme Şekilleri

Hesap planlarının içyapı bakımından ayırımı, planlar hazırlanırken finansal muhasebe, ve maliyet muhasebesine bakışlarını ve kendi hesap çerçevelerinde bu muhasebelere ne kadar yer verdiklerini, hesapların sıralamasını nasıl yaptıkları ve hesap sıralamalarının hangi esaslara göre düzenlendiğini ele alıp inceleyeceğiz.

2.4.1.1. Tekdüzen Hesap Planını Bilanço Esasına Göre Düzenleme

Bilanço esasına göre sınıflandırmada hesap planı hazırlanırken, bilançonun ilkeleri esas alınarak düzenlenen hesap planı şeklindedir. Bununla beraber bilançoda görünmeyen çeşitli sonuç (Gelir-Gider) hesapları hazırlanan hesap planında yer almaktadır. Bu hesaplarda gelir tablosunun yapısı dikkate alınarak konulan hesaplardan oluşur. İster sonuç hesapları olsun isterse bilanço hesapları olsun hesapların tümü finansal muhasebenin hesaplarıdır. Maliyet muhasebesine ilişkin hesaplar planın dışında bırakılmaktadır. Finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi tamamen ayrılmış bulunmaktadır. Bu tip bir hesap çerçevesinde hesaplar Aktif hesaplar, Pasif hesaplar, Gelir ve Gider hesapları şeklinde dört ana kısma ayrılmaktadır.

a- Aktif Hesaplar

b-Pasif Hesaplar

c-Gelir Hesaplar

d-Gider Hesaplar

Fransız, İtalya, İsviçre ve İspanya genel hesap planı ile Avusturya tekdüze hesap planı bu sisteme göre hazırlanmıştır. Bilanço hesapları faaliyet sonucunu gösterdiğinden, faaliyet sırasında meydana gelen işlemlerin hesaplarda izlenmesinin güç olması (maliyetlerin izlenmesi gibi) planın tenkide uğramasının esas noktasını teşkil etmiştir.⁵⁵ Maliyet muhasebesine ait hesaplar hesap planının dışında bırakılmıştır. Bağımsız gider ve gelirler için genellikle bir beşinci hesap sınıfı oluşturulmuştur.⁵⁶

2.4.1.2. Tekdüzen Hesap Planını Değer Dolaşımı (Akış) Esasına Göre Düzenleme

İşletmelerdeki değer dolaşımını temel alan sınıflama şekli olup, süreç ilkesi olarakta adlandırılmaktadır. İşletmenin iç değer hareketlerine öncelik vermektedir. Bu da işletme içi üretim sürecinin değer olarak izlenmesine olanak sağlayan maliyet muhasebesi ile olmaktadır. İşletmeler faaliyetleri süresince sermayeleriyle mal ve hizmet alırlar, mal ve hizmetleride satarak kâr elde ederler. Kâr bir nevi sermaye iadesi durumuna düşmüş olmaktadır. Yani ortakların sermayelerine karşılık işlemler sonucunda sermayenin ortağa iadesi durumudur. Sermayenin belli alanlara yatırılmasından başlayarak işletme içi değerlerin dolaşımı ve yatırımdan sonra yatırımların likidite edilmesini esas almaktadır.⁵⁷

Bu değer akışına göre sınıflandırmayı Alman Schmalenbach geliştirmiştir. Bu hesap sistemini Almanya, Danimarka, İsveç ve Finlandiya gibi ülkeler hesap sistemlerinde bu yöntemi kullanmaktadırlar.

⁵⁵ Nazif, Demir: a.g.e., s. 128

⁵⁶ Kenan, Erkural: a.g.e., s.9

⁵⁷ Nazif, Demir :a.g.e, s. 128

Bu sistemle hazırlanan hesap planında finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi iç içe ve aynı hesap planında çerçevesinde beraber yürütülmektedir. Değer akış sistemine göre hazırlanan hesap planlarına örnek olarak şöyle sınıflandırma yapılmaktadır.

KAPSAM	HESAP NO	HESAP SINIFLARI
FINANS	0-1	Sermaye Kaynakları
YATIRIM	1-2	Esas işletmede Sermaye kullanımı
YATIRIM	2-3	Yrd. İşletmede sermaye kullanımı
FAALİYET	3-9	İşletmede değer akışı
LİKİDİTASYON	9-2	Esas işletmede sermayenin dönüşümü
LİKİDİTASYON	2-1	Yardımcı işletmelerin geliri
REDİTİON	1-0	Sermayedara sermaye iadesi

Tüm sürecin değer olarak izlenmesi, maliyet türleri, birim maliyetleme ve kısa dönem sonuç hesapları ile yürütülür. Sistemin esas amacı birim maliyetlerin ve dönemsel faaliyet sonuçlarının saptanmasıdır.⁵⁸ Sermaye ve nakdi kıymet hesapları, genellikle mali hesaplar başlığı altında toplanmıştır. Bilgi aktarımında finansal hesaplar maliyet hesaplarına, maliyet hesapları da finansal hesaplara dayanmaktadır.

2.4.1.3. Tekdüzen Hesap Planını Hesapların Hareketlilik

Durumlarına Göre Düzenleme

Muhasebe hesap işlerinin kullanılma ve sınıflandırma işleminin başlanmasından günümüze kadar en çok kullanılan bir sınıflandırma şeklidir. Hesaplar hareketli, hareketsiz olarak iki ayrı şekilde bölümlendirilir. Avusturalya

⁵⁸ Demir, Nazif: a.g.e., s. 129

ve Norveç gibi bazı ülkeler hesap planlarında bu sınıflandırma şeklini kullanmışlardır. Bu sınıflandırmada hareketsiz hesaplardan hareketli hesaplara doğru bir sınıflandırma yapılmaktadır.⁵⁹

SINIFLAR	HESAP GRUPLARI
0	Duran Hesaplar
1	Mali Hesaplar
2	Aktifleştirilmiş Harcamalar
3	Direkt Masraflar
4	Endirekt Masraflar
5	Diğer Masraflar
6	Yardımcı Masraf Yerleri
7	Esas Masraf Yerleri
8	Yarı Mamul ve Mamul Maddi
9	Satış Masrafları Aylık Kâr/Zarar Hesabı

Değer hareketlerinin izlenmesinde öncelikle işletme dışında oluşan olaylarla ilişkilidir. Dış olaylar da özellikle finansal muhasebenin görevi olduğunu kabul eder. Aktif ve pasif hesapların, gelir ve gider hesaplarının gruplandırılması yapılarak bunların finansal tablolara uyacak şekilde sıralanması yapılmıştır.

2.4.1.4. Tekdüzen Hesap Planını Fonksiyonlarına Göre Düzenleme

Hesap planının fonksiyonlarına göre hazırlama şeklinde ise, hesap planında, hesapların işletme fonksiyonlarına göre sınıflandırılması kriterinin, ekonomik dolaşım anlamında ve en genel şekilde kullanıldığı hesap planıdır. Bu şekildeki bir sınıflandırma, uluslararası Genel Hesap Planı olarak Marcel

⁵⁹ Kenan, Erkural : a.g.e, s.12

Mammen tarafından 1958 yılında teklif edilmiş bir hesap planı çerçevesidir. Bu sınıflandırma şeklinde ise, şu sıra izlenmektedir.⁶⁰

SINIFLAR	HESAP GRUPLARI
1	Yatırım Hesapları
2	Donatım Hesapları
3	Mali Hesaplar
4	İlişki Hesapları
5	Temel Unsur Hesapları
6	Maliyet Hesapları
7	Üretim Hesapları
8	Dağıtım Hesapları
9	Sonuç Hesapları

Fonksiyonlarına göre bölümlendirmede finansal hesaplara yer verdiği gibi maliyet hesaplarına da yer verilmiştir. 1 ve 2. gruba yatırım ve donatım hesaplarına 6, 7 ve 8. gruplarına maliyet muhasebesi hesaplarına ayırmıştır. Son grubu sonuç hesaplarına, kalan diğer grupları da işletmenin fonksiyonunu yerine getirmede kullandığı hesap gruplarına ayırmıştır.

Hesap planlarının içyapı bakımından yapılan ayırımlarında en çok kullanılan ve kabul görmüş olanlar ise, bilanço esasına göre bölümlendirme metodudur. Daha sonra değer dolaşımı metodu gelmektedir.

2.4.2. Tekdüzen Hesap Planlarının Dışyapı Bakımından

Düzenleme Şekilleri

Hesap planının düzenlenmesi sırasında hesap planına esneklik sağlayacak en önemli unsur, hesaplar arasındaki ilişki ve bağlantının nasıl bir

⁶⁰ Nazif, Demir:a.g.e., s. 130

kodlama şekliyle kurulacağıdır. Bir çok ülkede hazırlanan ve kullanılan dışyapı ilkelerinden, harflerle simgeleme ve rakamlarla simgelemenin nasıl yapıldığını inceleyeceğiz.

Bu ilkeler hesapların hesap çerçevesinde bölümlenmesinden çok bölümlenmenin ne şekilde simgelendiğiyle ilgilidir. Hesaplar arasında söz konusu grublamanın ve sıralamanın yapılabilmesi için hesapların belirli bir düzene göre kodlanması gerekir. Bu konuda çok çeşitli kodlama çeşitleri vardır. Bu kodlamaların bir kısmı harflerle, bir kısmı ise, rakamlarla ve bir kısmı da hem rakam hem de harf sistemi ile birlikte kullanılmaktadır. Bu kodlamalardan en çok kullanılanları şunlardır.

2.4.2.1. Tekdüzen Hesap Planını Harfle Kodlama

Harfle simgelemede hesap gruplarının kodlanmasında sadece harf ya da harfler kullanılır. Harfle simgeleme sisteminin kullanılmasında da iki ayrı yöntem bulunmaktadır.

2.4.2.1.1. Hesap Gruplarının veya Hesap Adlarının Başharflerinin Kodlamada Esas Alınması

Bu kodlama biçiminde her hesap grubunun baş harfi dikkate alınarak kodlama yapılmaktadır. Bu sistemde her bölüm için tek bir harf kullanılması kolaysa da gerektiğinde bir hesap için iki veya daha fazla harf kullanmak zorunlu olmaktadır. Bu da çok sayıda harf kullanmak sistemin uygulamasını güçleştirmektedir. Her bölüm için tek harf gruplar için aynı harfi kullanma gibi sakıncalar ortaya çıkabilmektedir.⁶¹

⁶¹ Fahir, Bilginoğlu : a.g.e. s. 86

DV	DÖNEN VARLIKLAR	
	K	KASA
	B	BANKALAR
	M	MÜŞTERİLER

2.4.2.1.2. Hesap Gruplarının İsimleri ile Alakası Olmayan Harflerin Kodlamada Kullanılması

Hesap grupları ve hesap adlarıyla hiçbir alakası olmadan harfli kodlama sisteminde alfabedeki harflerin sayısı kadar tek harf, yüzlerce çift harf ve daha çok sayıda üçlü harf şekliyle bölümlene olanağı vardır. Bu şekildeki bir bölümlemeye harfli desimal sistem adı da verilmektedir. Çünkü, alfabedeki harf sayısı kadar sıra temel alınarak gruplama yapılmaktadır.⁶²

D DURAN VARLIKLAR

- DD Maddi Duran Varlıklar
- DDD Demirbaşlar
- DDDD Masalar
- DDDD Koltuklar

Bu sistem bölümlene açısından genişlik ve derinlik bakımından sonsuz olanaklar sağlayabilir. Ancak, harf sayılarının çoğalması sistemin kullanılmasını güçleştirmektedir.

2.4.2.2. Tekdüzen Hesap Planını Rakamlarla Kodlama

Hesap gruplarının ayırımında hesap sınıfı, hesap kümeleri ve ana hesapların belirlemek ve ayırmak için rakamların çeşitli biçimlerde kullanılmasıdır. Numara blokları, ondalıklı desimal sistem şeklinde olabildiği

⁶² Cevat, Yücesoy: Muhasebe Hesap Planları , Orhan Mete ve Ort. Koll. Şit. İstanbul, 1963

gibi hem numara ve hem de ondalıklı desimal sistemi birlikte dikkate alınarak kullanılmaktadır.

2.4.2.2.1. Tekdüzen Hesap Planını Numara Blokları ile Kodlama

Bu sistemde ana hesap grupları için belirli rakam serileri ayrılır. Bu gruba giren ana hesaplar o serinin numaralarından numaralandırılır. Genellikle seri ayırımlar rakamların yüzlük başlangıcı ile doksan dokuzlu sonlarıyla biter.

RAKAM SERİLERİ

100-199

200-299

300-399

400-499

500-599

600-699

700-799

800-899

900-999

HESAP GRUPLARI

DÖNEN VARLIKLAR

DURAN VARLIKLAR

KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

ÖZSERMAYE

GELİR HESAPLARI

GİDER HESAPLARI

SONUÇ HESAPLARI

NAZİM HESAPLARI

Hesap planındaki ana hasaplara ise, bu numara blokları içinde yer alan numaralardan verilir.

220 ALICILAR

221 ALACAK SENETLERİ

222 DİĞER ALACAKLAR

300 BANKA KREDİLERİ

324 SATICILAR

331 ORTAKLARA BORÇLAR

Bu sistemde ana hesap gruplarına rakamlar gereği kadar yerli yerinde tahsis edilmesi durumunda, bu sistemde ortaya çıkabilecek güçlükler ortadan

kaldırılabilir niteliktedir. Ancak, bu sistemde bazen yetmezlik durumunda çıkabilmektedir. Bu taktirde desimal sistemden yararlanmak gerekir.⁶³

2.4.2.2.2. Tekdüzen Hesap Planını Ondalık Desimal İle Kodlama

Desimal kod sisteminde , kodlama on hesap grubuna ayrılmaktadır. Kodlama şekli 0 dan 9'a kadar 10 ayrı hesap grubu içine yerleştirilir. Bu sistemi ilk defa Amerikalı Kütüphaneci Melvil Dewey kitapların tasnifinde kullanmıştır. Genellikle Avrupa da ve diğer dünya ülkelerinde tekdüzen hesap planlarının kodlamasında bu sistem tercih edilmektedir. Sistemde her 10 sınıf kendi arasında 00-09,10-19,20-29 şeklinde onar gruba ayrılır. Böylece, her gruptan 100 hesap kümesi elde edilmiş olur. Bu elde edilen kümelerden de 000-099,100-199 ve 200-299 şeklinde on'ar kümeye daha ayrılır. Bu şekildeki bir ayırımla ana hesaplar 10 binlerce hatta yüzbinlerce kadar da ayırntı hesabı açılabilir.

Desimal kod sistemi hesap planınıda ilk defa Schmalenbach kullanmıştır. Desimal sisteme göre, yapılan bu planda yalnız üç rakamlılara kadar inildiğinde 1000 adet kadar hesap açılabilir.

Sistemin hesap çerçevesi bu şekilde belirlendikten sonra, hesap çerçevesi içinde hesap grupları, yardımcı hesaplar ve tali hesapların ayırımı aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

1 DEĞER HESAPLARI

10 DÖNER DEĞERLER

101	Mal Hesabı
1010	Hammade
1019	Mamuller

⁶³ T.C. Başbakanlık DPT: Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Yay.No:DPT:862-KD:95, s. 13-15

Desimal ondalıklı sistem sonderece genişliliği ve derinliği olan bir kodlama sistemidir. Bu sistemle hesap planına, her an yeni hesapların ilavesi veya bazı hesapların çıkarılmasını mümkün kılmaktadır. Sistem bu bakımdan büyük bir elastikiyete sahiptir.⁶⁴

2.4.2.2.3. Tekdüzen Hesap Planını Harfli ve Numaralı Kombine İle Kodlama

Bu sistemde nümerik ve desimal sistemlere harflerin kombine edilmesiyle oluşturmaktadır. Genellikle hafızada tutulması kolay harflerin, baş tarafına rakamların eklenmesi suretiyle hazırlanmaktadır.

C.A. Cari Hesaplar

C.A.1.Kasa Hesabı

C.A.2.1.G Bankası

C.A.2.2.Y Bankası

Sistemin özünde rakamlarla harflerin bir arada kullanılması bazı karışıklıklar meydana getirmesine rağmen stok hesaplarının kodlanmasında herfler büyük bir fayda sağlamaktadır.⁶⁵

A. Araçlar

E. Elektrik malzemesi

E.1. Ampul

E.2. Kablo

E.2.1. 2.mm Kablo

E.2.2. 5.mm Kablo

⁶⁴ Cevat, Yücesoy : a.g.e. s. 14

⁶⁵ Kenan,Erkural :a.g.e. s. 17

Şeklinde kodlanan harflerin hesap isimleriyle bağlantısı olmasada hafızada kolay tutulması için ana hesapların harfle kodlanması daha faydalı ve kolay olmaktadır.

A. Dönen Varlıklar

B. Sabit Varlıklar

B.1. Binalar Hesabı

B.1.1. İdari Binalar

B.2. Makinalar Hesabı

Hesap planının yukarıda belirtildiği gibi harfler ile rakamlarla kombine edilerek hazırlanmasında alfabetik sıra dikkate alınarak yapılmaktadır.⁶⁶

⁶⁶ Nazif, Demir :a.g.e .s. 135

3.TÜRKİYE'DE TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ ÇALIŞMALARININ İNCELENMESİ VE TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI

3.1. Türkiye'de Tekdüzen Hesap Planı Çalışmalarının Tarihi Gelişmesi

Tekdüzen muhasebe sistemine ilişkin ihtiyaç ve çalışmalar ülkemizde batılı ülkelere göre yaklaşık yarım yüzyıl kadar sonra başlamıştır. Ülkemizde muhasebe düzeni ile ilgili ilk çalışmalar Türk Ticaret Kanununun 865 sayılı kanunla Alman Ticaret Kanunundan almıştır. 1926 yılında yürürlüğe giren Ticaret Kanununda şirket hesaplarının tutuluş şekli ile karın hesaplanması üzerinde durulmuş, hesap dönemleriyle sınırlı envanter çalışmaları, bilanço ve kar/zarar tablolarının düzenlenmesi gibi hususlarda belli esaslar getirilmiştir. Türkiye de Cumhuriyetten sonra devletin ekonomik alandaki girişimleri sonucunda kurulmuş büyük devlet işletmelerinde hesap planlarına dayanan muhasebe organizasyonunun yapılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Muhasebe ve mali işlerdeki organizasyonun ilk adımı 1938 yılında Sümerbank tarafından atılmıştır. İktisadi devlet teşekküllerinin iktisadi ve mali faaliyetlerini düzenlemek amacıyla 1938 yılında 3460 sayılı kanunun yürürlüğe konmuştur. Sümerbank hesap planı Alman ve Türk uzmanlar tarafından hazırlanmış ve çeşitli tarihlerde revizyona uğruyarak son şeklini almıştır. Bu hesap planının temeli ve sistemi Alman Zorunlu Hesap Planına dayanmaktadır. Finansal muhasebeyle, maliyet muhasebesinin birlikte yürütüldüğü aşırı birici sisteme dayanmaktadır. Sümerbank hesap planı daha sonra tüm İktisadi Devlet Teşekkülleri'nin hesap planlarının hazırlanmasına örnek teşkil etmiştir. Bu plan 1972 yılında uygulamadan kaldırılmıştır.⁶⁷

⁶⁷ Ahmet, Demir: Tekdüzen Hesap Planı ve Uygulaması, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1993

Tekdüzen hesap planıyla ilgili en önemli çalışma 21 Mart 1964 tarihinde yürürlüğe konan 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ile Müesseseleri ve İştirakleri hakkında kanunun geçici 1. maddesine göre kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden düzenleme Komisyonu'nun yaptığı çalışmalardır. Komisyon çalışmalarını 1968 yılında tamamlamıştır. Bu çalışma sonucunda İktisadi Devlet Teşekkülleri için zorunlu , özel kesim için isteğe bağlı bir tekdüzen hesap planı hazırlamıştır.

Bu hesap planı 21 Mayıs 1971 tarihinde kurulmuş olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri Reform Komisyonu tarafından yeniden incelemeye tabi tutulmuştur. Bu incelemelerden sonra bir takım değişiklikler yapılarak 7 Temmuz 1971 tarih ve 7/2767 sayılı kararname ile 27 Kamu İktisadi Devlet Teşebbüsünde uygulanmak üzere 1972 yılından itibaren zorunlu hale getirilmiştir.⁶⁸

Türkiye'de ikinci çalışma ise, "Standart Genel hesap Planı"dır. Bu çalışma 31 Temmuz 1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olan ortaklık ve aracı kurumlarda uygulanmak üzere yapılmıştır. Bu kanuna dayanarak Sermaye Piyasası Kurulunca, sermaye piyasası kanununa tabi ortaklıkların ve aracı kurumların mali tablo ve raporlarını belirleyen 13 Şubat 1983 tarih VIII/2 1 Şubat 1984 tarih ve VIII/7 nolu tebliğlerle yayımlanan standart mali tablolar ve Standart Hesap Planı (SGHP), Tekdüzen Genel Hesap Planına (TGHP) paralel olarak yürürlüğe konmuştur. Bu çalışma, finansal tablolar, hesap planı ve muhasebe organizasyonu bakımından büyük önem arz eden bir çalışma olmuştur.⁶⁹ Sermaye Piyasası Kurulunca 29 Ocak 1989 tarih ve 20064 sayılı Resmi Gazete ile yeni

⁶⁸ Koç Yalkın Yüksel : Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmalar, Ankara Üniversitesi, Ankara: s.76-86

⁶⁹ SPK Sermaye Piyasası Mevzuatı, SPK; Yayınları yay.No:1 Ankara 1985

düzenlemeler yapılarak yayımlamıştır. Bu yeni düzenleme, mali tablolara ilişkin temel ilkeler, Standart Genel Hesap Planı'nın yeniden kullanım esasları ve hesapların açıklamasını içermektedir.

Tekdüzen hesap planı ile ilgili diğer bir çalışma da 2 Mayıs 1985 Tarih ve 18742 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 3182 Sayılı Bankalar Kanunun 51. maddesinin 2. fıkrasında yer alan "Bankalar hesaplarını ve yıllık bilançoları ile kar-zarar cetvellerini Türkiye Bankalar Birliği tarafından hazırlanıp, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının onayı ile yürürlüğe girecek olan Tekdüzen Hesap Planı, Tip Bilanço ve Kar-Zarar Cetveli ile bunların uygulama, düzenleme esaslarına ilişkin izahnameye uygun olarak tutmak ve düzenlemek zorundadırlar" amir hükmüne dayanarak Türkiye Bankalar Birliğince bu konuda gerekli çalışmalar yapılmış Tekdüzen Hesap Planı, izahnamesi ve Raporlama sistemi Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın onayından sonra Bankalar Kanunu'nun geçici 7. maddesi hükmünce 1.1.1986 tarihinden itibaren uygulaması için Türkiye Bankalar Birliği tarafından tüm bankalar gönderilmiştir.⁷⁰

Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap planı çalışması ise, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Geçici Kurul zamanında başlatılan muhasebe sistemi ile ilgili çalışmaları oluşturduğu komisyon ve buna bağlı komite ile 1990-1991 yıllarında tamamlamıştır. Bu çalışmalar, "Muhasebe Sistemi Genel Tebliği olarak 26 Aralık 1992 tarihinde yayımlanmış olup 1.1.1994 tarihinden itibaren uygulanacağını belirtmiştir. Ayrıca, sistemde belirtilen muhasebe usul ve esaslarına işletmelerin uymamaları durumunda, VUK ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebesi Mali Müşavirlik ve

⁷⁰ Mustafa Uçar; Banka Muhasebesi, (THP'na uygun) Dicle Üniversitesi, Yay. Diyarbakır: 1992

Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun öngörmüş olduğu cezai işlemler uygulanacağıda belirtilmiştir.⁷¹

Maliye Bakanlığı, 16 Aralık 1993 tarihinde 21790 Sayılı Resmi Gazete ile "Muhasebe Sistemleri Uygulama Tebliği" Sıra No:2 tebliğini yayımlamıştır. Bu tebliğ ile sıra no:1 tebliğinde ortaya çıkan aksaklıkları ve birde işletmelerin kullanmış oldukları bilgisayar programlarının birer örneğini Maliye Bakanlığına göndermesine ilişkin hükmünü kaldırmıştır.⁷²

Maliye Bakanlığı, THÇ Sisteminin uygulanmasını, Vergi Usul Kanunu'nun 175. ve 257. maddelerinden aldığı yetkiye dayanarak, 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren bilanço esasına göre defter tutan tüm gerçek ve tüzel kişiler için zorunlu olmasını öngörmüştür.

3.2.Türkiye'de Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı Çalışmalarının İncelenmesi, Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı

3.2.1. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Tekdüzen Genel Hesap Planının İncelenmesi

3.2.1.1. Tekdüzen Genel Hesap Planının Amacı ve Niteliği

"Tekdüzen hesap planı, işletmeler arasında zaman ve mekan yönünden işletmelerin özelliklerine, ihtiyaç ve olanaklarına göre yapılacak mali mukayeselerde intibak sağlamak için gerekli olan sistem ve esnekliği oluşturmaktır.⁷³

⁷¹ Yüksel Koç Yalkın; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Finansal Muhasebe Uygulamalarına Etki ve katkısı, Vergi Dünyası, Sayı:145, Eylül 1993, s.6

⁷² Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği: 21790 Sayılı Resmi Gazete, 16 Aralık 1993 , s.6

⁷³ T.C.Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı: Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Yay.No: DPT:1344-KD:265, Ankara: 1973. s.1

"Tekdüzen hesap planı, muhasebe sisteminin yapısını teşkil eden ve ona kuvvet veren bir iskelettir".⁷⁴ Bu plan raporlama sistemine en iyi şekilde hizmet edebilecek ve belirlenmiş muhasebe sistemine uyacak şekilde hazırlanmış olup bankacılık ve sigortacılık sektörü gibi özellik arz eden sektörler dışında diğer sektörler için uygulanabilir yapıya sahiptir. Hesap planı, finansal muhasebe ve raporlama sisteminin ağırlık kazanmasına da öncülük etmiştir.

TGHP'da hesaplar bilanço ve gelir tablolarındaki sırası temel esas alınarak sınıflandırılmıştır. Hesap grupları yapı ve anlamları ölçüsüyle beraber hesapların dinamiklikleri ve akışkanlıkları dikkate alınmıştır.

Hesap sınıflarının belirlenmesi ve isimlerin seçilmesi muhasebe prensipleri ve raporlama sistemlerinin özellikleri temel esas alınarak hazırlanmıştır.

TGHP'nın dayandırıldığı temel muhasebe kavramlar büyük ölçüde A.B.D. 'de yaygın olan muhasebe kavram ve genel kabul görmüş ilkeler ile uygulamaların etkisinde kalmıştır. Sınırlı da olsa sistemin işleyişi bakımından ve maliyet muhasebesi ile finansal muhasebe ilişkisinin kurulmasında da Fransız TGHP sisteminin etkisinde kalmıştır. Fransız Genel Hesap Planı Çerçevesi ve daha önce bazı İktisadi Kamu Kuruluşlarında uygulanan hesap siteminden yararlanılmıştır.⁷⁵

3.2.1.2. Tekdüzen Genel Hesap Planının İçyapı Bakımından İncelenmesi

Günümüzün muhasebe sistemlerinde tekdüzen hesap planları, hazırlanırken daha çok bilanço ilkelerini ve gelir tablosu ilkelerini dikkate

⁷⁴ Yüksel Koç Yalkın: Genel Muhasebe İlkeleri Uygulaması ve TMS Uygulamaları, VIII.Bas. Turan Kitapevi, Ankara, 1994, s. 12

⁷⁵ Fahri, Bilginoglu: a.g.e., s. 126

alınarak hazırlanır. Hesap planının da önce bilanço, sonra gelir tablosu kalemleri esas alarak sıralanır. TGHP da bu ilkeleri dikkate alarak hazırlanmıştır. Bunun amacı ise, tabloların mali analize uygun bir şekilde düzenlenmesi sağlamaktır.

TGHP'nında, bilanço hesaplarından aktif karakterliler "Azalan Likidite" esasına göre, dönen varlıklar ve sabit varlıklar olarak iki temel gruba ayrılmıştır. Pasif karakterliler ise, azalan istenme esasına göre sıralanmıştır. Yabancı kaynakları mali tabloların denetim ve analizinde yanıltıcı bir ortam yaratmamak için vadeleri yönünden kısa ve uzun vadeli şekilde sınıflandırmıştır. Bilanço kalemlerine ait son sınıf ise, özkaynaklar olmak üzere iki hesap sınıfına ayırmıştır.

Hesap planı, mali tablolarda brüt tutarlar yerine net tutarları esas almıştır. Bilançoda net tutarların gösterilmesini sağlamak amacıyla, varlık hesaplarda ve kaynak hesaplarda, aktif karakterli olup pasifi düzenleyici ya da pasif karakterli olup aktif düzenleyici hesapların ilgili oldukları bilanço kalemlerinden indirim sağlamak suretiyle bilançoda net tutarlara ulaşmayı temel esas almıştır.⁷⁶

Gelir tablosuna ilişkin hesaplar, bu tablodaki gerekli özel bilgiyi verecek yapıda hazırlanmamıştır. Gelir tablosu esas faaliyet ve esas faaliyet dışında oluşan olay ve işlemlerin sırasına göre hazırlanmıştır. Fakat hesap planının da kar-zarar çeşitlerini; satış karı, ana faaliyet karı-zararı, ana faaliyet dışı karı-zararı, dönem kar-zararı ve net kar-zararı gibi çeşitli açılardan işletmelerin faaliyet sonuçlarını belirleyen ana hesaplara yer verilmemiştir. Gelir tablosunda bu gibi kalemleri belirtmekten çok sadece "Dönem Karı-Zararı" ve "Dönem Safi Kar ve Zararı" ana hesapları kullanılmıştır.

⁷⁶ Remzi, Öten : a.g.e., s.107

Tekdüzen hesap planı hazırlanırken Ulusal muhasebenin bazı özellikleri dikkate alınmadığından, gelir tablosunda "Katma Değer"i belirleyen ve hem mikro ve hemde makro incelemeler açısından önemli olan bir sonuç hesabına yer verilmemiştir.⁷⁷

TGHP'daki üretim maliyetlerinin belirlenmesine ayrılan 7. gruptaki fonksiyonel maliyet ve gider hesaplarının kodlanması, gider yansıtma ve fark hesaplarını içermektedir. Maliyet hesaplarının yapısı, maliyet muhasebesinin fiili ve standart verilere göre hesaplanmasına olanak sağlayacak şekilde düzenlenmiştir.

3.2.1.3. Tekdüzen Hesap Planının Dışyapı Bakımından İncelenmesi

Tekdüzen hesap planı, finansal muhasebe ile maliyet muhasebesini belli bir ölçüde de olsa biri birinden ayıran görüşe göre hazırlanmıştır. Bu da sistemin, muhasebe sistemlerinden ölçülü ikinci sisteme göre hazırlanmış olduğunu göstermektedir. Sistem maliyet türlerini ayrıntılı olarak belirten, ayrıntılı gider hesapları listesini (gider havzu) şeklinde geliştirmiştir.⁷⁸

Hesap planında, hesapların kodlanmasında blok numaralama sistemi ile desimal numaralama sistemi bir arada kullanılmıştır. Bilanço, gelir tablosu ve maliyet hesapları ana hesapları üç rakamdan oluşmaktadır. Bilanço ve gelir tablosunun ana başlıkları ve alt hesap gruplarını belirlemede bazen romen rakamı, bazen harf ve bir kısmına da hiç birşey koymadan kodlamasız olarak belirtmiştir. Tali hesapların numaralaması ana hesaba ait üç rakamın sağına konan noktadan sonra rakamlar eklenerek bölümlene sağlanmıştır. Hesap planın

⁷⁷Remzi, Örtün: a.g.e., s.107

⁷⁸ Fahri, Bilginoglu: a.g.e., s.127-128

da ki numara blokları ana hesap grupları bazında aşağıdaki şekilde tahsis edilmiştir.⁷⁹

TEKDÜZEN	GENEL HESAP PLANI	
100-199	Dönen Varlıklar	100-199
200-299	Duran Varlıklar	200-299
300-399	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	300-399
400-499	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ve Öz Kaynaklar	400-499
500-599	Hasılat Hesapları	500-599
600-699	Maliyet, Giderler ve Zararlar	600-689
700-799	Sonuç ve Devir Hesapları	690-699
800-899	Maliyet ve Gider Hesapları	700-799

Hesap planında bu ana hesap gruplarının defter-i kebir bazında bölümlendirilmesi ise, aşağıdaki şekilde yapılmıştır. Buna örnek olarak dönen varlıkların bölümlendirmesi şöyledir.

100-109	Kasa ve Bankalar
110-119	Hisse Senetleri ve Tahviller
120-139	Alacaklar

Bu hesap grupları da kendi içlerinde tekrar ana hesap bazında bölümlenmiştir. Bölümleme de sadece stokları ana hesabını ele aldığımızda şöyle bir ayırım oluşmaktadır.

⁷⁹ T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Bünyesinde Teşkil Edilen Muhasebe Koord. Devamlı İhtisas Komisyonu, Ankara 1987, s. 25

150-159	İlk Madde ve Malzemeler
160-169	Yarı mamuller-Üretim Hesabı
170-172	Ambardaki Mamuller
189-	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

Hesap planında bu yardımcı hesapları tekrar bölümlene olanağı vardır. Bölümlemeyi yapmak için üçlü rakamdan sonra gelen noktadan itibaren iki adet rakam eklenerek tekrar bölümlene yapılmaktadır. Bu bölümlene ile hesaplara ilişkin tali hesaplarda yararlanılmış olunur.

160	Stoklar	-Yarı Mamuller
160.01	İlk Madde	- A Mamulu
160.02	Direkt İşçilik	- A Mamulu

Bu sistem, 99 adet tali hesap açılmasına olanak vermektedir. Eğer daha fazla hesap açılmak isteniyorsa, ikili tali kodlama yerine üç rakamlı kodlama da kullanılabilir. Bu tip bir bölümlene daha fazla hesap açma olanağı vermektedir.

Ayrıca, hesap planı da işletmeler tarafından özel ihtiyaç ve yapılarına göre kullanmak üzere, iki adet asli numara bloku serbest bırakılmıştır. Sistemde serbest bırakılan hesap bloklar işletmelerin ihtiyaçlarına göre bunları kullanma olanağı verilmiştir. Bu hesapları finansal muhasebe için kullanmak isteyen işletmelerin (000-099) kullanabilirler. Bu gruplar;

900-999 ile 000-099 'dur.

"Hesap planının hesap sırası, rapor sistemi ve muhasebe ilkelerinde de kesin olarak yer almıştır. Bu sistem, bir bütünün fonksiyonlarını uygun bir yapıda

yerine getirebilmesi için biri biriyle ilişkili üçlü bir organizmanın bir parçasını teşkil etmektedir. Zaten, hesap Planının yapısı; ham verilerin niteliklerini tayin, tasnif ve tahlil ederek bunları rapor sistemine dağıtan bir bölümlendirme⁸⁰

Gelir tablosuna ait gelir ve gider hesaplarının da hesap planının da aynı şekilde gösterilmesine özen gösterilmiştir. Burda güdülen amaç, çeşitli şekillerde raporlara bilgi hazırlanırken hem kolaylık sağlamak, işletmelerin belli bir düzene göre rapor hazırlamalarına olanak sağlamaktır. Hesap planının da hasılat hesaplarının ayırımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

Gayri Safi Satış Hasılatı	500-539
Hasılattan İndirimler (-)	540-559
Faaliyet Dışı Hasılat ve Karlar	570-599

Gayri safi satış hasılatı hesapları müşteri çeşitlerine, veya kaynaklarına göre ayırım yapılarak takip edebilirler⁸¹.

Satış hesapları da ayrıca, işletmelerin ihtiyaçlarına göre mamul grupları, satış araçları v.b. şekillerde bölümlene yapılabilecek esnekliktedir. Raporlama yapılırken kolaylık sağlamak bakımından hasılattan indirimler hesaplarına, ilgili satış hasılatı hesaplarının yanında yer verilmiştir. TGHP uygulama komisyonu, genel hesap planındaki üç rakamlı hesapların KİT işletmeler için zorunlu olduğunu belirtmiş, tali hesapların ise, işletmelerin iç bünyelerinin gerektirdiği şekillere dayanarak tespit edip kullanmalarını serbest bırakmıştır.⁸² Hesap planı ana hesaplar bazında ek 1' de gösterilmiştir.

⁸⁰ T.C.Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı: Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, a.g.e, s. 17-18

⁸¹ Fahri, Bilginoğlu: a.g.e., s.128-129

⁸² THP Yay. No:DPT:1344-KD:265 a.g.e. s. 19-25

3.2.1.4. Tekdüzen Hesap Planının Finansal Tablolar Bakımından İncelenmesi

Tekdüzen hesap planı, mali tabloların temelini oluşturan bilanço ve gelir tablosunun hesap sınıflarını dikkate alarak hazırlanmıştır. Bu mali tabloların analizlere uygun bir şekilde düzenlenmesine özen göstermiştir. Ayrıca, net işletme sermayesi anlamında olmak üzere fon akım tablosu için gerekli zemin hazırlamıştır. Fakat uygulama alanında pek kullanılmamıştır. Buna en büyük sebepte, ülkemizdeki o konuda eğitim görmüş kişilerin azlığından ve bu mali tabloya gösterilen ilgisizlikten dolayı benimsenmemiştir.⁸³

TGHP'nında para değerindeki değişmelerin ve ulusal muhasebe ile firma muhasebesi arasındaki ilişkinin finansal tablolara yansıtılmamıştır. Ayrıca, sistemde özet finansal tablolara da yer verilmemiştir. Mali tablolardan tip bilanço, kullanım amaçlarına en çok faydalı olacak analizlerde işletme hakkında yeterli ve gerçek bilgileri verecek nitelikte hazırlanmıştır. Bilanço öncelikle önem verilen kalemler; kasa, banka, hisse senetleri ve tahville, alacaklar gibi likiditesi hızlı olan kalemlere ve ham madde, malzeme ve yarı mamuller gibi değerler üzerinde önemlice durulmuştur. İşletme sermayesinin gerçek yapısıyla görülebilmesi için dönen varlıklar, duran varlıklardan, kısa vadeli yabancı kaynaklar ise, uzun vadeli yabancı kaynaklardan ayrı olarak gösterilmiştir. Plan hesapların istatistiki ve analitik konulara yardımcı olabilmeleri için de, kaynakları ve bunların ayrıntılı kalemlerini benzerliklerine göre gruplandırılmıştır.

Gelir tablosu da aynı şekilde düzenlenmiştir. İşletmelerin organizasyon ve kontolu yönünden tespit edilen prensiplere bağlı kalarak, teşebbüs faaliyetlerinin,

⁸³ Remzi, Örtün: a.g.e., s.103

gayri safi hasıllattan net kar'a kadar tüm evrelerini gösteren rapor tipi bir gelir tablosu oluşturulmuştur, Plan hazırlanırken hedef direkt Kamu İktisadi Teşebbüsleri olduğu için raporlama da bilanço ve gelir tablosuna ek olarak ayrıntı cetvelleri istenmiştir. Bu ayrıntı cetvellerinde, tahvil, hisse senedi gibi menkul kıymetler, stoklar, duran varlıklar, alacaklar hesabı, satış maliyeti, değişik işletme giderleri ve benzeri kalemleri içermektedir.⁸⁴

Tekdüzen hesap planının, temelinde rapor tipi bilgi sunmayı amaç edindiğinden, beş adet örnek rapor uygulamaya koymuştur. Bu raporlardan en önemli ilk ikisi bilanço ve gelir tablosudur. Diğerleri daha çok bu tablolardaki bilgileri doğrulayıcı, yardımcı özelliğe sahip ve her işletmenin yapısına göre değişik şekilde düzenlenebilecek tablolardır. Bunlar, kar dağıtım tablosu, fon akım tablosu ve nakit hareket tablosudur.

3.2.1.5. Tekdüzen Genel Hesap Planının Maliyet Muhasebesi Bakımından İncelenmesi

Tekdüzen genel hesap planı, maliyet muhasebesi hesaplarına 7. hesap grubunu ayırmıştır. Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin kullanılabilir biçim ve niteliğine getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplarıdır.⁸⁵

TGHP maliyet hesaplarını gider hesapları, yansıtma hesapları ve fark hesapları olarak belirlemiştir. Bu sistemle işletmelerin fiili maliyet, standart maliyet veya önceden belirlenmiş maliyet yöntemlerinden herhangi birini kullanma imkanı vermektedir.

⁸⁴ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı: Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması (Giriş). Yay.No: DPT:1325, KD:261, 2. Bas.Ankara, Ekim 1973, s.52-53

⁸⁵ TGHP ve Açıklamaları, a.g.e.s. 175

Tekdüzen Genel Hesap Planı Maliyet Muhasebesi Gider Çeşitleri hesapları

- 1- İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 2- İşçi Ücret ve Giderleri
- 3- Personel Ücret ve Giderleri
- 4- Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 5- Çeşitli Giderler
- 6-Vergi Resim ve Harçlar
- 7- Amortismanlar

Tekdüzen Genel Hesap Planı hesaplarının işleyişi, 700 Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı, finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi arasındaki bağlantıyı sağlamaktadır. Bu hesap maliyet muhasebesi ayrı izlendiği durumlarda maliyetlerle ilgili giderler gerçekleştikçe bu hesap borçlandırılır. 701 Maliyet muhasebesi yansıtma hesabı 700 bağlantı hesabının borcuna kaydedilen giderlerin maliyet muhasebesince ilgili hesaplara aktarılmasını sağlayan hesaptır.

Sistem gider çeşitleri bakımından genel işleyişi, masraf yerlerinde gider çeşitleri itibariyle biriken giderler, yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir. Geniş açıklaması THÇ HP ile karşılaştırma kısmında genişçe anlatılmıştır.

Mal ve hizmet üretim maliyetlerinin hesaplanması 160 no'lu Yarı Mamuller -Üretim hesabı bünyesinde yapılır. Sistem 160 nolu hesabın bünyesinde masraf yerleri itibariyle yapılan işlerin maliyetlerini üç temel unsurdan oluşacağını belirtmiştir.

- Direkt İlk Madde ve Malzeme

- Direkt İşçilik
- Genel İmal Giderleri'dir.

Maliyet unsurları, hesap planının maliyet hesapları kısmında yer alan temel üretim gider çeşitleri yansıtırma hesapları karşılığında bu hesap borçlandırılır. Üretimin tamamlanmasıyla, maliyet tutarı bu 160 nolu yarı mamul-üretim hesabının alacağı karşılığında ilgili stok hesaplarına devredilir.⁸⁶

3.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu Standart Genel Hesap Planının İncelenmesi

3.2.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu Standart Genel Hesap Planının Amacı ve Niteliği

Sermaye Piyasası Kurulu; sermaye piyasası kanunu'nun 2499 sayılı 16-22 maddelerine dayanarak kendisine bağlı ortaklıklar ve aracı kurumlar için standart mali tablolara ilişkin esasları VIII/2 no'lu tebliği ile 13.02.1983 tarihinde yayımlamıştır. Tebliğin özünde SPK'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumların ayrıntılı ve özet olmak üzere iki tip bilanço ve gelir tablosu düzenlemelerini öngörmüştür. Daha sonra mali tabloların düzenlenmesinde ortaklıklara ve aracı kurumlara yardımcı olmak üzere VIII/7 no'lu tebliğ ile 01.02.1984 tarihli resmi gazete ile "Standart Genel Hesap Planı" (SGHP)'nı yayımlamıştır.

Sermaye Piyasası kurulu daha sonra, kanuna tabi ortaklıklar ve aracı kurumların bağımsız dış denetime tabi olmasını, 13.12.1987 tarih ve 19663 Sayılı Resmi Gazetede "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" ile yayımlanmıştır. Bu tebliğ ile daha önce yayımlanan VIII/ 2 no'lu tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tebliğ yerine 31.12.1988 tarihinden sonra

⁸⁶Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi : Yay.No:DPT: 1482, KD:316 Ankara:1976

başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere 29.1.1989 tarihli ve 20064 sayılı resmi gazete'de XI/1 no'lu "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ" ile XI/2 no'lu "Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ"i yayımlanmıştır.⁸⁷ Bu çalışma hesap planıyla ilgili ülkemizdeki ikinci ciddi çalışmayı oluşturmaktadır. Tebliğle yürürlüğe giren SPK'na tabi ortaklıklar ve aracı kurumların düzenlemek ve yayınlamak zorunda oldukları standart mali tablo ve raporların tip bilanço ve gelir tablosu hazırlanmasına esas oluşturmuştur. Standart Genel Hasap Planı'nda kullanım ilkeleri belirlenip, planın hesap çerçevesine ilişkin amaçları da aşağıdaki şekilde belirtilmiştir. Bunlar;

- 1- Standart mali tabloların çıkarılmasına yardımcı olmak,
- 2- Standart mali tablolar aracılığıyla sağlıklı tahliller ve karşılaştırmalar yapılmasına olanak sağlamak,
- 3- Sermaye piyasasına açıklık ve şeffaflık getirmek,
- 4- SPK piyasasındaki işletmelerin mali durumlarını, ortaklar, ilgili kamu kuruluşları ve halk tarafından güvenilir bir şekilde olanak sağlamaktır.⁸⁸

Tebliğle hesap planına ilişkin belirtilen bu amaçlarla, mali tobloların çıkarılmasında kolaylık sağlamak, değişik işletmeler arasında karşılaştırma olanağını elde etmek, yine aynı işletmenin farklı dönemler arasında gelişmelerini ortaya çıkarmaktır. Ayrıca, bu sahada faaliyet gösteren işletmelerin doğru, sağlıklı ve güvenilir bilgileri üçüncü kişilere ulaştırmasını temin etmektedir.

SGHP uygulama düzeyi bakımından, iş kolu ayırımı yapmadan kanuna tabi tüm işletmeler için öngörülmüş ve kanuna tabi işletmeler için uygulanması zorunlu olan bir hesap planıdır. Fakat bu niteliğiyle beraber ulusal veya ülke

⁸⁷ Yüksel, Koç Yalın: a.g.e., s.13

⁸⁸ Fahir, Bilginoğlu: a.g.e., s. 158

çapında tüm sektörler için genel bir uygulamaya sahip hesap planı değildir.

3.2.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu Standart Genel Hesap Planının İçyapı Bakımından İncelenmesi

Standart Genel Hasap Planı içyapı bakımından incelendiğinde, aktif karakterli hesapların "Azalan Likidite" sırasına göre, Pasif karakteri hesaplarında "Azalan İstenme " durumlarına göre sınıflama ve sıralamaya tabi tutulmuştur.

Sistem bilanço düzenlemede net değerlere ulaşmak için aktif karakterli olduğu halde "Ödenmemiş Sermaye" gibi pasifi düzenleyici, veya pasif karakterli olup aktif düzenleyici bir hesap olduğu halde "Birikmiş Amortismanların" gibi hesapların aktif ve pasifi net değere indirgenmesini sağlayan hesapların ilgili kalemlerden düşürülmesini öngörmüştür. Bu da bilançoların analize daha uygun hale getirilmesini ve işletmelerin durumlarının net olarak izlenmesini hedef almıştır. Hesap planında, bu yapıdaki hesap kalemlerinin yanına konan (-) işareti bu hesapların bilançonun varlık ya da kaynak yapısını düzenleyici bir nitelik taşıdığını göstermektedir.⁸⁹

Gelir tablosu açısından ise, ana faaliyet gelir ve giderleri, ana faaliyet dışı gelir ve giderleri şeklinde ayırım yapılarak bölümlendirmiştir. Sistemde yapılan bu bölümlendirme şekiliyle, mali tabloların analize ve işletmeleri hem geçmiş dönemleriyle hem de diğer işletmelerle ana faaliyet ve ana faaliyet dışı işlemler açısından karşılaştırma olanağı sağlamaktadır.

SGHP, işletme içi değer akışının izlenmesini de amaçlamıştır. Bundan dolayı da hesap planında hem finansal muhasebeye ait hesap grupları hem de

⁸⁹ 29.1.1989 tarih ve 20064 sayılı Resmi Gazete, XI/1 "Sermaye Piyasası Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ", İle XI/2 "Standart Genel Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ",

maliyet muhasebesi hesap gruplarına yer verilmiştir. Bu görüş, maliyet muhasebesini işletmenin isteğine bırakan modern genel hesap planı anlayışına ters düşmekle beraber, ülkemizdeki işletmeler için yeni olan maliyet muhasebesinin aynı planda gösterilmesi olumlu karşılanmalıdır.⁹⁰

SGHP'nın kullanılmasına esneklik sağlamak amacıyla gider çeşitleri iki seçenek halinde (VI/A ve VI/B) Şeklinde hazırlanmıştır. İşletmelerin maliyetlerini takiplerinde, gider çeşitlerinin ayrıntılarını kendi işletme yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlamış ve farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin uygulanabilmesi açısından geniş bir esneklik getirmiştir.

Bu sistemi kullanan işletmelerce yapılan giderlerin maliyetlere dönüşüm miktarlarını belirleyen "Gider Yerleri" içinde uygulamada esneklik kazandırmak amacıyla iki seçenekli (VII/A ve VII/B) olarak düzenlenmiştir.⁹¹

İşletmeler, hesap planın da gösterilen gider çeşitleri ve gider yerleri seçeneklerinden her hangi birini maliyetlerin tespitinde seçmekte serbestirler.⁹²

3.2.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu Standart Genel Hesap Planının Dışyapı Bakımından İncelenmesi

Standart Genel Hesap planı hazırlanırken kodlama sistemi olarak numara blokları sistemi ile blok kod sistemi birlikte kullanılmıştır. Numara bloklarından öncede hesap sınıfı ayırımı romen rakamlarıyla yapılmış ve bu ayırımı toplam 10 kalem şeklinde sınıflandırmaktadır. Bu hesapların sınıflamasının ilk ikisini bilançonun aktif grubu olan dönen varlıklara ve duran varlıklarına ayırmıştır.

⁹⁰ Fahir, Bilginoğlu: a.g.e., s.159

⁹¹ SPK Tebliği, 29.1.1989 Tarih 20064 sayılı Resmi Gazete, s.67

⁹² SPK Tebliği, 29.1.1989 Tarih, 20064 Sayılı Resmi Gazete, s. 68

Üçüncü ve dördüncü gurubu da Kısa Vadele Yabancı kaynaklar ve Uzun Vadeli Yabancı kaynaklar olarak ayırıp, Özsermaye ve sermaye unsurlarına da beşinci kalemdede kullanmıştır. Altıncı ve yedinci grubu da maliyet muhasebesi hesaplarına bölüştürmüştür. SGHP altıncı hesap sınıfını işletmelerin mal ve hizmet üretiminde bulunabilmeleri ve faaliyetlerini yürütebilmeleri için katlanmak durumunda oldukları giderlerin çeşitleri için ayrılmıştır.

Hesap sistemi gider çeşitlerini işletmelerin yapılarına göre iki seçenek olarak hazırlamıştır. VI/A ve VI/B şeklinde belirtmiştir. Bu seçeneklerden VI/A seçeneği, gider çeşitlerine göre takibi ve izlenmesi için büyük ve imalat işletmelerine önerilmiştir. Bu işletmeler için 500-599 hesap sınıfında, hesap isimleri ve gider çeşitleri belirtilmiştir. VI/B seçeneği de küçük işletmelerine yönelik hazırlanmış ve önerilmiştir. Sistemdeki ayırımın sebebi, işletmelerin yapılarına ve küçük işletmeleri fazla bir hesap yükü altına koymamak, çalışmalarına esneklik sağlamak amacıyla ayırmaktadır.⁹³

SGHP 600-699 hesap sınıfı kısmında işletmelerin gider yerleri için ayırmıştır. Plan bu gider yerlerini de 500-599 daki gibi gider çeşitlerine göre iki ayrı seçenek halinde göstermektedir. 700-799 hesap sınıfını sonuç hesapları olarak (gelir tablosu) bölümlendirmiştir. 800-899 hesap grubunu da, fonksiyonlarına göre gider yansıtma ve fark hesapları takip edilmektedir. sistemem son grubunu da 900-999 Nazım (İstatistiki) hesaplara ayırmıştır.

SGHP'nın iki basamaklı yardımcı hesaplara yer vermemesi bilanço ve gelir tablosu ile doğrudan ilişki kurulması, bilanço ve gelir tablosunun kolay düzenlenmesi bakımından önemli kolaylık oluşturmuştur. Bu durumda "Açıklık İlkesi"nin bir gereği olarak ortaya çıkarmıştır.

SGHP'ı bilanço ve gelir tablosuna ait ana hesapları üç basamaklı sayılarla göstermiştir. Hesap Planın da işletmelerin tutmak zorunda oldukları hesapların altı çizilerek ayrıca vurgulamıştır. İşletmelerin hesap planında bu altı çizili hesaplara bağlı kalmak şartıyla yardımcı hesaplarını kurum ve işletmelerin

⁹³ SPK Tebliği, 29.1.1989 Tarih ve 20064 sayılı Resmi Gazete, s. 67

ihtiyacına göre, desimal sistemi kullanılarak ve gerektiğin de daha alt kademede yardımcı hesaplar ve tali hesaplar açarak tutabileceklerdir. Ancak, kullanılacak ana hesapların hesap planında öngörülen ana hesapların kapsamını değiştirecek yapıda yardımcı hesapları açamayacaklardır.⁹⁴

Standart Genel Hesap Planının da hesap grupları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

Grup No:	Hesap No	Hesap Grup İsmi
I	100-199	Dönen Varlıklar
II	200-299	Duran Varlıklar
III	300-399	Kısa Vadeli Borçları
IV	400-479	Uzun Vadeli Yabancı
V	480-499	Özkaynaklar
VI	500-599	Çesitlerine Göre Giderler
		VI/A 500-599
		VI/B 0-9
VII	600-699	Gider Yerleri
		VII/A 600-619
		VII/B 10- 99
VIII	700-799	Sonuç Hesapları (Gelir Tablosu Hesapları)
IX	800-899	Fonksiyonlarına göre Gid. Yansıtma ve Fark Hes.
X	900-999	Nazım (İstatistiki) Hes.

Hesap planınıda belirtilen bu hesap sınıfları ikili blok yerine, üç basamaklı ana hesap numaralarını kullanarak hesap grupları şeklinde bölümlendirmiştir. Standart Genel Hesap Planı Ek:2'de gösterilmiştir.

Bu durumda dönen varlıklara ait ana hesap grubunu oluşturan yardımcı hesap gruplarında blok kodlama ile şu şekilde bölümlendirilmektedir.⁹⁵

⁹⁴ SPK, Sermaye Piyasası Mevzuatı, SPK Yayınları Yayın no:1, Ankara: 1985 s,250.

⁹⁵SPK Tebliği 29.1.1989 Tarih ve 20064 Sayılı Resmi Gazete, s. 74

Hazır Değerler	100-109
Menkul Kıymetler	110-119
Kısa Vadeli Alacaklar	120-129
Stoklar	130-189
Diğer Dönen Varlıklar	190-199

Hesap planında bu yardımcı grupların altında ve Büyük Defter bazında açılacak ana hesaplar üç basamaklı sayılarla ifade edilerek hazırlanmıştır.

Standart Genel Hesap Planı'nda ana hesaplara açılacak yardımcı hesaplar için ise, her bir ana hesap numarasının sağına eklenecek rakamlarla yardımcı hesapların rakamları belirlenecektir. Yardımcı hesapları açıp açmama konusunu serbest bırakarak, hesap planına ayırı bir esneklik ve serbestlik getirmiştir.

3.2.2.4. Sermaye Piyasası Kurulu Standart Genel Hesap Planının Finansal Tablolar Bakımından İncelenmesi

Standart genel hesap mali tablolar açısından incelendiğinde temelini mali tabloların analizi üzerine kurmuştur. SGHP ve kullanım esasları sermaye piyasası kurulunca düzenlenmiştir. Düzenlemenin amacı, kısaca, bağımsız denetlemenin sağlıklı biçimde işlemesine yardımcı olmaktır. Bu mali tabloların sağlıklı olarak karşılaştırmalar ve analizler (Tahliller) yapılmasına elverişli, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde düzenlemelerini sağlamak ve sermaye piyasasına açıklık getirmektir.

SGHP'ı tebliği dört bölüm ve 15 ekten oluşmaktadır. Tebliğin birinci bölümünde "Mali Tablolarla Muhasebe politikalarının Açıklanması ve Muhasebenin Temel Kavramları", İkinci bölümde "Mali Tablolara İlişkin

Uygulama Standartları", üçüncü bölümü "Mali tablolara İlişkin Şekil ve Esaslar" kısmına ayırmıştır. Dördüncü bölümü, ortaklıklar ve aracı kurumlar tarafından hazırlanacak bilanço ve gelir tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, satışların maliyet tablosu ve kar dağıtım tablosuna ait mali tablo formları ile yıllık faaliyet raporu ve denetici raporuna ait mali rapor formlarına ayırmıştır. XI/1 no'lu tebliğin bir, iki ve üç sayılı ekleri, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan hususları, şarta bağlı olayları ve mali tablolara ilişkin açıklamaları içermektedir.

SGHP'ı mali tablo kuramlarından dinamik bilanço'ya geçiş olanağı oluşturmak için gerekli düzeltme ve ortamı oluşturmuştur. Analize uygun tip bilanço düzenleme ve yayımlatma zorunluluğunun getirilmesi uygulamayı büyük ölçüde başarıya kavuşturmuştur. Ayrıca, ulusal paranın değerindeki düşmenin bilanço kalemlerine yansıtılmasını temel esas alan yeniden değerlemenin uygulanması, bilançonun gerçeğe daha uygun hazırlanmasını da sağlamıştır.

Bilanço hazırlanırken genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkeleri ile Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanmış olan standartlar esas alınarak düzenlenecektir. Bu zorunlu hüküm yayımlanan tebliğde belirtilmiştir. İşletmeler bilanço hazırlarken, kurulca yayımlanan iki tip bilanço olan özet ve detaylı bilançoları kullanmak zorundadırlar. Bu bilançolardan hangisini kulanırlarsa kullansınlar "Dönen Varlıklar", "Duran Varlıklar", "Kısa Vadeli Borçlar", "Uzun Vadeli Borçlar " ve "Özsermaye" hesap grup sırasını takip ederek hazırlamak zorundadırlar.

Aktif karakterli varlıkların "Dönen Varlıklar" ve "Duran Varlıklar" varlıklar olarak sıralanması bunların likidite dereceleri ve kullanım amaçları esas alınarak düzenlenmektedir. Bilanço da varlıklar bölümünün paraya dönüşüm

abukluğu, yani likidite yapısına göre, kaynakları ise, ödeme çabukluğu, yani istenme durumuna göre düzenlenmiştir.

Bilanço düzenlenirken, varlık ve kaynak yapısını gösteren hesaplar arasında mahsup yapılamıyacağı, bilanço da net değere ulaşmada ise, düzenleyici nitelikteki hesaplar ilgili bulundukları kalemlerin altında birer indirim kalemi olarak gösterilecektir.

Standart Genel Hesap Planı gelir tablosu açısından incelendiğinde temel amaç mali analize uygunluk ve karşılaştırılabilir yönünden ele alınmış ve düzenlemesi bu yönden yapılmıştır. Bilançosu kolayca düzenlenmesi amaçlanmıştır. Gelir tablosun da dönemsellik ilkesi esasına dayanarak tahakkuk etmemiş gelir ve giderlerinin dönem gelir ve giderleri ile ilgilendirilemiyeceği temel esastır. Gelir tablosun da brüt satılardan başlayarak, satışlardan indirilmesi gereken kalemler belirtilmiştir. Bundan sonra işletmenin net satışları ortaya çıkarılmıştır. Net Satış hasılatından SMM çıkarılarak işletmenin dönem faaliyet karı olan brüt satış karına ulaşılmıştır. Daha sonra da işletmenin ana faaliyet dışı gelir ve giderleri dikkate alınarak gelir tablosu kalemleri sıralanarak sonuca varılmaktadır.⁹⁶

Gelir tablosu mali tahlil açısından net satışlar, brüt satış karı ve zararı, ana faaliyet kar-zararı, faaliyet kar-zararı, dönem kar-zararı ile net dönen kar veya zararı sorularına cevap verecek şekilde çok fonksiyonlu düzenlenmiştir. Gelir tablosu hem işletmenin kendi geçmiş dönemleriyle ve hemde aynı sektör ve büyüklükteki işletmelerle başarısını karşılaştırma olanağını vermektedir.

Mali tabloların hazırlanmasında Sermaye Piyasası Kurulun'ca yayımlanan standartlar ile Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuat hükümleri

⁹⁶ SPK Tebliği, 29.1.1989 , 20064 Sayılı R. G. Seri XI, II Nolu Tebliğ

tutarlı ve birbirini tamamlayıcı olarak alınmıştır.

SPK'ca belirlenen uygulama standartlarının vergi mevzuatında yer alan değerlendirme ilke ve kurallarıyla herhangi bir alakası bulunmamaktadır. Yani 2499 sayılı yasa kapsamındaki ortaklıklar ile aracı kurumlarca, SPK'nca öngörülen mali tablo ve raporların hazırlanması sırasında dikkate alınacak; vergi matrahlarının hesap ve beyanında ise, daha önce olduğu gibi vergi mevzuatının ilgili hükümleri esas alınacaktır.

Mali tablolarla ilgili Kurul'ca belirlenen standartlar ile TTK'nun muhasebeye ilişkin kurallarından bazıları önemli ölçüde ayrılık göstermektedir. (Amortisman uygulamalarında, şüpheli alacak karşılıklarının ayrılması ve yönteminde, kıdem tazminatı karşılığı ve alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması konularında olduğu gibi). Bu gibi hallerde kanun kapsamına giren işletmelerin nasıl hareket edecekleri Seri:XI, No:1 Tebliğ'in 18.maddesinin 3. fıkrasında; bu durumlarda, işletmelerin sözkonusu vergi mevzuatı çerçevesinde gerekli düzeltmeleri yapmalarının kendi sorumluluklarında olduğunu belirtmiştir.

Kurulun belirlemiş olduğu bu standartla, uluslararası niteliğe sahip, genel kabul görmüş muhasebe standartlarıdır. Bu standartlar tüm Avrupa ve Amerika'da halen uygulanmakta olan ve muhasebenin temel ilke, ve kurallarına da dayanmaktadır.⁹⁷

3.2.2.5. Standart Genel Hesap Planının Maliyet Muhasebesi

Bakımından İncelenmesi

SGHP VT'cı grubunda işletmelerin mal ve hizmet üretiminde bulunabilmeleri ve faaliyetlerini yürütebilmeleri için katlanmak zorunda oldukları

⁹⁷ Celal, Pamukçu: Sermaye Piyasası Kurulunca Mali Tablo ve Raporlar Hakkında Yapılan son Düzenlemeler (II), Vergi Dünyası, sayı: 101, Ocak 1990, s.39-41

gider çeşitlerini belirlemiştir. SGHP maliyet hesaplarının izlenmesi için iki ayrı seçenek belirlemiştir. İşletmeler gider çeşitlerinin ayrıntılarını, kendi işletme büyüklüklerine ve organizasyonlarına göre izlemeleri için sağlanmış bir esnekliktir.

SGHP VI/A seçeneğinde giderleri gider çeşitlerine göre,

500-599 VI/A Gider Çeşitleri

500 İlk Madde ve Malzeme Gideri

510 İşçi Ücret ve Giderler

515 Personel Ücret ve Giderleri

520 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

525 Çeşitli Giderler

230 Vergi, Resim ve Harçlar

535 Amortismanlar

Sistem VI/B seçeneğini de TGHP'da kullanılan gider çeşitlerini aynen benimsemiştir.

0-9 VI/B Çeşitlerine Göre Giderler

0 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

1 İşçi Ücret ve Giderleri

2 Personel Ücret ve Giderleri

3 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

4 Çeşitli Giderler

5 Vergi, Resim ve Harçlar

6 Amortisman

SGHP giderlerin maliyetlere dönüşüm miktarlarını belirleyen "Gider Yerleri"nde gider çeşitleriyle uyum ve esneklik sağlamak amacıyla iki seçenek halinde önermiştir. Gider yerleri itibariyle VII/A ve VII/B seçenekleri şöyledir.

600-699 VII/A Gider Yerleri

600-619 Esas Üretim Gider Yerleri

620-634 Yardımcı Üretim Gider Yerleri

635-669 Hizmet Gider Yerleri

670-689 Serbest

690-699 Serbest

10-99 VII/B Gider Yerleri

10-99 Esas Üretim Gider Yerleri

20-34 Yardımcı Üretim Gider Yerleri

35-69 Hizmet Gider Yerleri

70-89 Serbest

90-99 Serbest

Sistem işletmelerin gider çeşitleri ve gider yerleri seçeneklerinin seçimini yaparken uyum ve esneklik bakımından VI/A'ya VII/A'yı ve VI/B'ye VII/B'yi seçmeleri önerilmiştir.

İşletmenin faaliyetlerine göre mal ve hizmet üretimi, maliyet dönemi boyunca gider çeşitleri itibariyle izlenir. Dönem sonunda biriken giderler gider dağıtım tabloları aracılığıyla gider yerlerine ve mamul maliyetlerine aktarılır.

diğer faaliyet ve finansman giderlerine ilişkin 860,865,870,875 ve 880 nolu hesaplar çalıştırılır. Bu giderler gerçekleştikçe bir taraftan çeşitlerine göre, diğer taraftan da yardımcı defterlere "gider yerleri" açısından takip edilir.

Dönem sonlarında maliyet muhasebesinden gelen bilgilerle "yansıtma hesapları" 811,821 ve 831 nolu hesapların alacağına kaydedilen değer kadar 160 nolu yarı mamul hesabına borç kaydı yapılır. 160 yarı mamul hesabında toplanmış bulunan üretim giderlerinden oluşan maliyetlerden, tamamlanmış mamullere düşen payın tespiti yapılır ve mamul hesabına borç, 160 yarı mamul hesabına alacak kaydedilir. Dönem sonunda eğer varsa, 170 ara mamul hesabına gerekli devirler yapılır. Dönem sonunda 160 yarı mamul hesabının borç kalanı henüz üretimi tamamlanmamış stok çeşitlerini gösterir.

Maliyet hesap dönemi sonunda, fonksiyonlarına göre, ayrılmış bulunan gider hesaplarının borç kalanları ile bu hesaplara ilişkin yansıtma hesapları ile karşılaştırılarak kapatılır.⁹⁹

3.2.3. Bankalar Birliği Tekdüzen Hesap Planının İncelenmesi

3.2.3.1. Bankalar Birliği Tekdüzen Hesap Planı Önerisinin Amacı ve Niteliği

Bankalar için tekdüzen hesap planının hazırlanması 7129 sayılı Bankalar kanunu çerçevesinde, bankaların mali tablolarını hazırlayıp kamuya açıklamaları konusunda sorumlu tutulmasıyla başlamıştır. Bu kanun daha sonra çıkarılan 3182 sayılı Bankalar kanun'unun 51. mad. ile kaldırılmıştır. Bankalarda kullanılan tekdüzen hesap planı için bankalar kanunu'nun 51 mad.'sinde getirmiş olduğu yükümlülük şöyle belirtilmiştir. "Bankalar hesaplarını ve yıllık bilançolarını,

⁹⁹ SPK: SGHP ve Planın Kullanım Esasları Tebliği, 20064 Sayılı R.G. Seri:XI No:2 s.67.....

kar/zarar cetvellerini, Türkiye Bankalar Birliğince hazırlanıp yürürlüğe girecek olan tekdüzen hesap planı ve tip bilanço ve kar /zarar cetveli ile bunların uygulama düzenleme esaslarını izahnameye uygun düzenlemek zorundadırlar."¹⁰⁰ Ayrıca aynı kanunun 7. maddesinde de tekdüzen hesap planı ve izahnamesinin 1985 yılı sonuna kadar hazırlanıp, 1986 yılından itibaren uygulanacağını hükme bağlamıştır. Tekdüzen hesap planı 1985 yılında hazırlanmış ve Hazine Dış Ticaret Müsteşarlığının onayı ile 1986 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir.¹⁰¹

Bu tekdüzen hesap planı sektörel bazda hazırlanmış olduğundan dolayı kısmi bir yapıya sahiptir. Çünkü bu hesap planı sadece bankalar için hazırlanmış ve belli bir sektöre hitap eden ve o sektöre cevap veren bir hesap planıdır. Fakat tüm bankaların uyma zorunluluğu olduğu için zorunlu bir hesap planıdır.

Banka işletmelerindeki işlevlerin, diğer ticari işletme işlevlerinden farklılığı nedeniyle ayrı bir hesap planına ihtiyaç duyulmuştur. Çünkü banka işlemlerinin büyük bölümü para alım satımına dayanmaktadır. Yani bankaların temel işlevi para ticareti yapıp, para piyasasını geliştirmek ve bununla birlikte yatırımcı işletmelere satınalma gücü oluşturmaktır.¹⁰² Bankalar ticari faaliyetlerinde sermaye ve borç şeklinde temin ettikleri fonları belirli bir karla, paraya ihtiyacı olan işletmelere ve kuruluşlara aktarırlar. Bankacılık işlemlerini ve mevduat toplama işlemlerini kanunların belirlemiş olduğu olanaklar içinde gerçekleştirirler. Bankalar bu yetkiyi bankalar kanununun 13 maddesinden almışlardır.¹⁰³

¹⁰⁰ Özkan, Tikveş: Bankalar Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu Şerhi, Ankara: 1992, s. 162

¹⁰¹ Mustafa, Uçar: a.g.e., s. 54

¹⁰² Servet, Evliyagiller: Banka İşletmecilik bilgisi, 2 bs, Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü Yay, Ankara 1980 s, 16.)

¹⁰³ Bankalar Birliği, Tekdüzen Hesap Planının özellikleri: s.1

Bankalar Sermaye Piyasası işlemleride banka işlemlerinden sayılmaktadır. Bu hak bankalara tanınmış olmasına rağmen, sermaye piyasasındaki aracı kurumlara bankaların yapmış olduğu işlemleri yapma yetkisi verilmemiştir. Hatta bazı bankalara (Etibank, Emlak Bankası gibi) kanunla bu sayılan işlevler dışında inşaat ve diğer yatırım konularında da faaliyet gösterme yetkisi verilmiştir.

Bankaların bu işlev farklılıkları ve ülke ekonomisindeki önemi nedeniyle bankalar için mali durumlarının tespiti ve denetimlerinde kolaylık sağlamak amacıyla tekdüzen hesap planını oluşturmak zaruri olmuştur.

Bu yasa ile önerilen tekdüzen hesap planı T.C. Merkez Bankası dışında tüm bankaların uyması ve uygulaması zorunlu olan kısmi bir hesap planıdır. Hesap planının hazırlanmasındaki amaçlar ise, aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

a- Türkiye'de faaliyet gösteren ve gösterecek tüm bankalar için muhasebe kayıtları ve mali raporlamalar açısından tekdüzelik sağlamak,

b-Bankalarca düzenlenecek mali tablo ve raporların doğrudan tekdüzen hesap planının numaralama sistemine dayanarak kolayca, ve güvenilir bir şekilde düzenlemesini sağlamak,

c-Bankaların denetimi ve gözetimi için gerekli bilgilerin tümünün mümkün olduğu kadar doğrudan tekdüzen hesap planından faydalanarak çıkartmak,

d-Tekdüzen hesap planının, Dünya bankacılık merkezlerinde kolaylıkla anlaşılabilir ve T.C. Merkez Bankası'na gözetim ve denetim sistemi için hazırlanıp gönderilmesi gereken mali tabloları standart bir yapıda ve kolayca üretebilmektir. 104

¹⁰⁴ Bankalar Birliği, Tekdüzen Hesap Planının özellikleri , s.2

3.2.3.2. Bankalar Birliği Tekdüzen Hesap Planının İçyapı Bakımından İncelenmesi

Hesap planı, iç yapısı ve kapsamı yönünden bilanço hesapları ve gelir-gider hesapları ayırımına göre hazırlanmıştır. Hesap planının gruplanmasında bankacılığın temel faaliyetlerinden oluşan krediler için ayrı bir hesap grubu oluşturulmuştur. Bilanço hesapları; aktif ve pasif hesapları şekilde de ikiye ayırmıştır. Gelir tablosundaki hesapları gelir ve gider hesapları olarak iki yarı kategoride incelemişler. Fakat hesap çerçevesinin içinde bulunan hesap gruplarının sırlanması, varlıkların likidite ve borçların işlenme durumuna yeterince dikkat edilmeden ve özen gösterilmeden sırlanmıştır..

Tekdüzen hesap planındaki gruplandırma şekli aşağıda gösterildiği şekilde yapılmıştır.¹⁰⁵

BİLANÇO HESAPLARI

0	DÖNER DEĞERLER	000-099
1	KREDİLER	100-199
2	BAĞLI DEĞERLER VE DİĞER AKTİFLER	200-299
3	MEVDUAT VE DİĞER PASİFLER	300-399
4	ÖZKAYNAKLAR	400-499
5	FAİZ GELİRLERİ	500-599
6	FAİZ GİDERLERİ	600-699
7	FAİZ DIŞI GELİRLER	700-799
8	FAİZ DIŞI GİDERLER	800-899
9	NAZIM HESAPLAR	900-999

Hesap planı sıralamada, bilanço hesapları, gelir ve gider hesapları ile nazım hesapları şeklinde bir sıralamaya tabi tutulmuştur. Planda hesaplar işlevleri

¹⁰⁵ Bankalar Birliği, Tekdüzen Hesap Planı İzahnamesi,

açısından ayrılmış olup fonksiyonel özellik kazandırılmıştır. Bankalar birliğinin tekdüzen hesap planında maliyet ve maliyet ayırımı hesaplarına yer verilmemiştir.

Hesap planında işletmenin mali durumunu anlamlı bir duruma getirmek için bilanço aktif kalemlerinden, dönen varlıkları az likitten çok likite doğru, pasif kalemlerin, kısa vadeli borçlardan başlayıp azalan istenme durumuna göre gruplandırmıştır. Bu gruplamadan sonra da öz kaynaklara yer vermiştir. Gelir tablosu kalemlerinde ise, gelir ve giderlerin işletmenin ana faaliyet işlemleri ve ana faaliyet dışı işlemleri olarak ayırma tabi tutulmuştur. Bu ayırımı ile işletmenin ana faaliyet sonuçlarının tesbitinden sonra diğer faaliyet işlemlerine yer verilmiştir.¹⁰⁶

3.2.3.3. Bankalar Birliği Tekdüzen Hesap Planının Dışyapı Bakımından İncelenmesi

Hesap planı hazırlanırken genellikle bir hesap çerçevesinin ilkelerine uygun olarak hazırlanır. Bankalar Birliği Tekdüzen hesap planı bu ilkeleri dikkate alarak hazırlanmıştır. Hesap planı temel olarak ondalıklı kodlama sistemini tercih etmiştir. Hesap planında onkalıklı kodlama ile desimal bloklü kodlama sistemi birlikte kullanılmıştır. Hesap planında hesap grubu ayırımını 0-9 rakamları arasında toplam on ayrı hesap grubuna ayırmıştır. Hesap planında ana hesaplar için üç rakam ayrılmıştır. Hesap planındaki ana hesaplara ayrıca yardımcı hesaplar kullanılmak istendiğinde, beş rakamlı bir kodlama kullanacaklardır. Bazı durumlarda yardımcı hesaplarda yetersiz olduğunda da tali alt hesaplar için altı rakamlı şekilde tali hesap açabileceklerdir. Bankaların ihtiyacına göre, daha fazlası içinde bankaların isteğine bırakılarak hesap planına kodlamada büyük bir esneklik getirilmiştir.¹⁰⁷

Hesap planında blok kodlamada hesap grubu için, yüz kalemlik bir ana hesap grubu için bölümlenme yapılmıştır. Sıfır grubu için 000-099 , birinci grup için ise, 100-199 gibi bir bloklama sistemi kullanılmıştır.

Tekdüzen hesap planında Türk parası ve yabancı para işlemleri için çalışan hesaplar büyük defter düzeyinde bir ayırma tabi tutulmuştur.

¹⁰⁶ Remzi, Örtten: a.g.e., s. 150-155

¹⁰⁷ Remzi, Örtten: a.g.e, s. 154

010 Türk Parası Kasa

011 Efektif Deposu

Hesap Planında son rakamı çift sayıyla biten hesaplar Türk parası hesaplarını, son rakamı tek sayıyla biten hesaplarda yabancı para hesaplarını göstermektedir.

3.2.3.4. Bankalar Birliği Tekdüzen Hesap Planının Finansal

Tablolar Bakımından İncelenmesi

Hesap Planının hazırlanmasında temel amaç, hesap isimlerinde, bu hesapların uygulamada kullanılmasında, değerlendirme ölçülerinde, muhasebe belgelerinde, işletme içindeki kıymet hareketlerinin izlenmesinde, maliyetlerin kolaylıkla sağlanmasında, denetimi kolaylaştırma ve birliği sağlama gibi amaçlar güdülmektedir.¹⁰⁸

Bankalar birliğinin 3182 sayılı kanun'unda ve hemde THP'nında sadece hesap planının düzenlemesi esas değil, esas hedef tip bilanço ve gelir tablosuna önem verip halka arz edilen mali tablolarla güvenirliliği sağlamak ve şeffaflık oluşturmaktır. Fakat şu bir gerçektir ki tekdüzen hesap planının analize uygun finansal tablo düzenlemeye özen gösterilmeden hazırlandığı ve finansal tablolardan da bahsetmediği bir gerçektir. Bu şekildeki bir çalışma hesap planı hazırlanmasındaki amaçlarda bir eksik niteliği taşımış olmaktadır. Bankaların durumlarını raporlarla üçüncü kişilere bildirmeleri ve şeffaf finansal tablo düzenleme olanaklarının belli bir yeknesaklığa göre yapılmaması eksiklik olarak kabul edilmektedir.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Türkiye Bankalar Birliği, Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi, Ankara: TBB yayını, 1989, s. 5-7

¹⁰⁹ Remzi, Öten: a.g.e. s.139

Bu konuda ilk önce bankalar birliğince şeffaf finansal tablo kavramı açığa kavuşturulmalıdır. Şeffaf finansal tablo, finansal tabloların ait oldukları işletmelerin mali ve iktisadi durumlarını gerçeğe uygun olarak yansıtması ve ilgililerce kolay anlaşılır bir yapıda düzenlemesidir. Finansal tabloların en önemlilerinden olan bilanço ve gelir tablosunun şeffaflık ortamını oluşturmaları için özen gösterilmesi gerekir. Bilançoda şeffaflığı oluşturmada bilanço kalemlerin, dönen varlıklar, duran varlıklar, yabancı kaynaklar (kısa ve uzun vadeli) ve özsermaye olarak sınıflara ayırmak gerekir. Bu sınıfları da ayrıca kendi arasında gruplara ayırmak gerekir. Aktif değer azalma karşılıkları, amortismana tabi sabit varlıklar ve tabi olmayan varlıklar ile birikmiş amortismanların birer ayrı kalem olarak ayrılmalrı, bunların brüt kalemlerinden net değerlerine ulaşmayı amaç olarak kullanmak gerekir. Ayrıca işletmenin vermiş olduğu kefalet ve garantilerle rehin almış olduğu değerler ve buna benzer haklar ve yükümlölükler varsa bunlarında bilançoda yer almaması durumunda, bu bilgilerin bilançonun dipnotunda verilmesi şeffaflık özeliğini yerine getirmiş olur.

Gelir tablosunda ise, şeffaflığı gerçekleştirebilmek için, gelir ve giderlerin önce ana faaliyet gelirleri ve ana faaliyet giderleri şeklinde sonucunu ortaya gerekir. Bu da işletmenin yapısını daha açık ve şeffaf bir şekilde ortaya koyacaktır. Gelir tablosunda ikinci grupta ise, işletmenin ana faaliyet dışı gelir ve giderlerinin değerlendirilmesi ve bundan sonra genel durumunun ortaya çıkarılması gerekir.

Bankalar 3182 sayalı kanunda da tekdüzen hesap planı uygulamalarındaki temel amacın, hesap planı hazırlamayla beraber bilanço ve gelir tablosuyla hesap özetleri, mevduat ve kredi cetvelleri gibi finansal tabloları ve kaynakların kullanımını ortaya çıkartmak ve ilgili raporları da yeniden ve

gerçeği yansıtacak şekilde düzenlemektir. Hesap planı bu durumda bir amaç olmaktan çok bir araç olarak değerlendirilmektedir.¹¹⁰ Bankalar Birliği tekdüzen hesap planı hakkında; "TDHP'nın hazırlanmasında göz önünde tutulan en önemli özelliklerden biri de, gözetim sistemi ve istatistiki amaçlarla bankalardan elde edilecek bilgilerin hepsinin TDHP'a konmamasıdır. Fazla karışıklıklara girmediğinden bu yöntem TDHP'ı pratik ve uygulanabilir hale getirmektedir. Bununla beraber, bankalardan elde edilebilecek bilgilerin sağlığı ve doğruluğu açısından, TDHP'ndan üretilmeyen bilgileri elde etmek için bankalara veri tabanı oluşturmaları hususu önerilmektedir. Bankalar, denetim ve gözetime yetkili kuruluşlara gönderecekleri raporlama paketinde, TDHP'ndan üretilmeyecekleri bilgileri, veri tabanından kolaylıkla üretebileceklerdir" şeklinde belirtmiştir.¹¹¹ Bu da göstermektedirki bankalar birliğinin istemiş olduğu mali tabloları düzenlemek ek çalışmaları gerektirmektedir.

3.2.4.Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının İncelenmesi

3.2.4.1. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı'nın

Düzenleme Amacı ve Niteliği

26 Aralık 1992 tarihli 21447 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan muhasebe sistemi uygulama tebliğinde yer alan düzenlemenin esas amacı, şöyle belirtilmiştir. "Bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve teşebbüslerin çalışmalarının sonuçlarını güvenilir ve sağlıklı bir biçimde muhasebeleştirmek ve sonuçlarını sağlıklı olarak elde etmektir. Ayrıca mali tablolar aracılığıyla üçüncü kişilere sunulan raporların ve raporlardaki

¹¹⁰ Remzi, Örtün: a.g.e., s. 1339-144

¹¹¹ Mustafa, Uçar:a.g.e., s.56

bilgilerin tutarlı ve karşılaştırılabilir bir yapıya sahip olmaları, işletmelerin gerçek durumlarını yansıtır ve denetimleri kolaylaştıracak bir ortam oluşturmaktır".¹¹²

Tebliğde belirtilen bu amaçlar detaylı bir şekilde ele alınıp incelendiğinde, düzenlemeden güdülen amaç ve konuları kısaca şöylece sıralayabiliriz.

a-Kurumlarda karar alma durumunda bulunan ilgililere muhasebedeki bilgileri, yeterli ve sağlıklı olarak ulaştırmak,

b-İşletmenin kendi farklı dönemleriyle, diğer işletmelerin cari dönem ve geçmiş dönemleriyle karşılaştırabilme olanağı sağlama,

c-İşletmelerin hazırlamış olduğu mali tablolardaki hesap isimlerinin taşıdığı anlamın, diğer işletmeler içinde aynı anlamı taşımalarını sağlamak,

d-Ulusal sınırlar içinde muhasebede kullanılan terimlerde, terim birliği sağlamak,

e-Hazırlanan mali tablolardaki bilgilerin tutarlılığına karşı güven ve anlaşılabilirliği sağlamak,

f-İşletme, işletme ilgilileri ve alakası olan diğer kişi ve kuruluşlar arasında güveni sağlamak,

g-Merkezi ülkemizde bulunan veya merkezi dışarda olup ülkemizde faaliyet gösteren çok uluslu işletme şubelerinin hazırlamış olduğu raporları mümkün olduğu kadar dünya standartlarına yakınlaştırmaktır.¹¹³

Maliye Bakanlığı bundan önceki çalışmalardan farklı olarak hem "Tekdüzen Hesap Çerçevesi"ni ve hemde bu çerçeveye bağlı olarak "hesap Planı" belirlemiştir. Sektör farklılığından dolayı aşağıda belirtilen sektörler hariç, diğer

¹¹² Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; Sıra No:1, 26.12.1992, 21447 Sayılı, R. G.

¹¹³ Rüstem, Hacırüstemoğlu-Diğerleri:Ankara, 1993

tüm sektörlerdeki gerçek ve tüzel kişi ve kuruluşlar içiç zorunlu kılınmış bir hesap çerçevesi ve hesap planıdır.

3.2.4.2. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının İçyapı Bakımından İncelenmesi

Tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı, sistemin çerçevesindeki hesapları bilanço esasına göre sınıflandırmasını yapmıştır. Bilanço esasına göre bölümlenmede, hesap çerçevesinde hesapların sınıflandırılması, hesaplar bilançodaki sıralamaya göre, aktif ve pasif hesaplar olarak bölümlendirilir. Tekdüzen hesap çerçevesinde aktif hesapları, nakte en kısa sürede çevrilebilen varlıklardan en zor çevrilebilen varlıklara doğru bir sınıflandırma yapmıştır. Yani, likidite düzeyi ençoktan en aza doğru bir sıralamayla sınıflandırmıştır. Bu sınıflandırmada pasif karakterli bilanço kalemleri ençok istenme durumundan başlanıp, enaz istenme durumuna doğru sınıflandırmıştır. Pasif karakteri yabancı kaynakları iki ayrı grup şeklinde ele almıştır. Birincisi kısa vadeli yabancı kaynaklar ikincisi de uzun vadeli yabancı kaynaklardır. Daha sonra da özkaynakları sıralamıştır. Hesap planının iç yapısı bakımından bilanço modeli üzerinde gösterecek olursak aşağıdaki şekilde olacaktır.¹¹⁴

¹¹⁴ Remzi, Örtten; Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Rehberi, Cilt 1, Ankara, 1993

AKTİF	THÇ ve HP Göre Bilançonun İçyapı Düzeni	PASİF
Likidite Durumuna Göre I-AZALAN LİKİDİTE 1)DÖNEN VARLIKLAR 10.Hazır Değerler 11.Menkul Kıymetler 12.Ticari Alacaklar 13.Diğer Alacaklar 15.Stoklar 19.Diğer Dönen Varlıklar 2)DURAN VARLIKLAR 22.Ticari Alacaklar 24.Mali Duran Varlıklar 26.Maddi Olmayan Duran Varlıklar 29.Diğer Duran Varlıklar II-ARTAN LİKİDİTE 1.Duran Varlıklar 2.Dönen Varlıklar	İstenme Durumuna Göre I-AZALAN İSTEME 3)KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR 4)UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR 5)ÖZKAYNAKLAR 50.Ödenmemiş Sermaye 52.Sermaye Yedekleri 54.Kar Yedekleri 57.Geçiş Yıl Karları 59.Dönem Net Kar (Zararı) II-ARTAN İSTEME 3.ÖZKAYNAKLAR 4.UZUN VADELİ YAB. KAYNAKLAR 5.KISA VADELİ YAB. KAYNAKLAR	

Şekil:7

Hesap planında aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar açısından da yeni düzenleme ve yenilikler getirmiştir. Yeni sistemde aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar eğer, aktifte azaltma oluşturuyorsa aktifte, pasifte bir azaltma oluşturuyorsa pasifte ve ilgili hesanın altında yer almasını öngörmüştür. Zarar hesabı pasifi düzenleyici ve özsermayeyi azaltıcı bir hesaptır. Bu hesabın hesap planının da aktifte yer alma yerine, pasifte yer almasını ve pasifte de özsermayenin altında ve özsermayeyi azaltıcı bir hesap şeklinde gösterilmesini emretmiştir. Bunun gibi birikmiş amortismanda aktif düzenleyici bir hesaptır. Bu hesapda tablo düzenlemelerinde pasifte gözükme yerine artık ilgili varlığın

altında varlığın net değerinin tabloda görünmesini sağlayacak şekilde gösterilecektir.

Hesap çerçevesi yapı olarak hem finansal muhasebeyi hemde maliyet muhasebesini aynı çerçeve içinde belirlemiştir. Bu şekildeki yapısı ve içeriğiyle ölçülü birci hesap sisteminin özelliklerini esas almıştır. Fakat finansal muhasebe ile maliyet muhasebesi arasındaki bağlantı ve bilgilerin aktarılmasını yansıtmaya hesaplarıyla sağlaması da ölçülü ikinci sistemin özelliklerini yansıtmaktadır.

Tekdüzen hesap çerçevesini içyapı bakımından, İçyapı bakımından bilançoya göre bölümlene ilkesine uygun sayılır. Bölümlene akışkanlık bilançosuna göre yapıldığını fakat, akışkanlık bilançosu, belirli bir amaç için belirli bir çaba ile temel bilançodan yararlanılarak düzenlenen özel bir bilanço türüdür.¹¹⁵ diyerek hazırlanan hesap çerçevesinin, muhasebe sistemlerinden hiç birinin temeline dayandırılmadığını belirtmiştir.

THÇ'de 7. grubu maliyet muhasebesi hesaplarına ayırmıştır. Bu grubu da kendi arasında iki ayrı seçenek olarak belirlemiştir. Bu ayrımını büyük ve orta imalat işletmeleri için 7/A seçeneğini zorunlu olarak önermiştir. 7/B seçeneğini de küçük ölçekli üretim ve hizmet ile ticari işletmeler için önermiştir. 7. no.lu maliyet muhasebesine ait hesap gurubundaki hesaplar gerçek (fiili) ve Standart maliyete göre maliyetleri hesaplamaya olanak vermektedir. THÇ 8. grubu serbest bırakmıştır. İşletmeler bu hesap grubunu yönetime veya maliyet muhasebesinde kullanmak konusunda serbest bırakılmışlardır. 9. hesap grubunda diğer sistemlerde olduğu gibi nazım hesaplarına ayrılmıştır.

¹¹⁵ Mehmet, Yazıcı: Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 ve Eki: Muhasebe Usul ve Esasları Üzerine, Vergi Dünyası, Sayı 142, Haziran 1933, s.12

3.2.4.3. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının Dışyapı Bakımından İncelenmesi

Tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı hazırlanırken, çalışma faaliyetlerinde bir takım farklı özellikler gösteren kurum ve işletmeler kapsam dışında bırakılmıştır. Kapsam ve tanım içinde kalan işletmeler içinde zorunlu bir hesap çerçevesi belirlenmiştir. Tebliğde belirtilen şartlara işletmeler uyduğu takdirde, belirtilen çerçeve, politika ve yöntemlere uymak zorundadırlar. Fakat hesap çerçevesin bu sınır ve şartlar tamaçık ve net değildir.

Hesap çerçevesi ve hesap planı dışyapı bakımından, ençok kullanılan ondalıklı kodlama sistemini kullanmıştır. Bu kodlama sisteminde hesap bölümleri "0" dan "9" 'a kadar 10 ayrı hesap grubuna ayrılmaktadır. Tekdüzen hesap çerçevesi bu kodlama sistemini tercih etmesine rağmen sistemin tüm özelliklerini tamamıyla planda uygulamamıştır. Örneğin; "0" ve "8" inci hesap sınıfları boş bırakılmıştır. Halbuki bu kodlama sisteminde bu hesap sınıflarının değerlendirilmesi gerekir. Sistemin genel çerçevesi aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.¹¹⁶

- | | |
|----------|--------------------------------------|
| 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 | <hr/> |
| 9 | Nazım Hesaplar |

¹¹⁶ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; Sıra No:1, 26.12.1992, 21447 Sayılı, R. G.

Hesap çerçevesi bilanço için beş hesap sınıfını ayırmıştır. Bunlardan 1 ve 2. sınıflar aktif hesaplara 3,4, ve 5. sınıflarda pasif kalemlere ayrılmıştır. Bu ayırmada pasif hesaplara fazla yer verildiği, bu konuda 4'uncu ve 5'inci hesap sınıfları birleştirilerek hesap sınıfı sayısında denkliği sağlama ve hemde bir hesap grubunda tasarruf sağlanmış olunur.

Tekdüzen hesap çerçevesinde, mali tablolardan bilançonun ve gelir tablosunun analiz ve denetiminde yeni çalışmaları gerektirmeyecek şekilde hazırlanmıştır. Bilanço ve gelir tablosu hesap grupları hesap çerçevesi sınıflarına göre sıralanmıştır.

Sistemin çerçevesinde 6. grubu "Gelir tablosu Hasapları" diye ayırmıştır. Bu şekilde ki bir ayırma, hiçbir hesap çerçevesinde ve hesap planında rastlanılmamıştır. Çünkü böyle bir hesap sınıfı içinde gelir tablosunda yer alan, masraf hesapları, hasılat hesapları, gider hesapları, gelir hesapları, masraf ve gider düzeltim hesapları, hasılat ve gelir düzeltim hesapları yer alırlar. Bu şekildeki gelir ve gider kalemlerinin bir hesap grubunda yer alması hesapların işleminde bir karışıklık getirebileceği gibi, bir tek hesap sınıfının bu kadar çeşitli hesaplara ayrılması hesap kodlamasında da sıkışmaya sebep olacaktır. Bu hesap grubundan gelir hesaplarının 5. grupta ve gider hesaplarının da 6. grupta yer alması daha uygun olacak ve bu olumsuz durumda ortadan kaldıracaktır.

7. hesap sınıfını da maliyet hesaplarına ayırmıştır. Bu hesap grubu maliyet muhasebesiyle finansal muhasebe arasında gerekli bilgi akışını sağlamak ve maliyet muhasebesi hesaplarını takip amacıyla ayrılmıştır. Bu hesap grubunu da kendi arasında işletmelerin yapı ve faaliyetleriyle büyüklük ve küçüklüğüne göre 7/A ve 7/B şeklinde iki seçenek olarak ayırmıştır.

Tekdüzen hesap çerçevesi 9. grubu da nazım hesaplarına ayırmıştır.

Hesap çerçevesinde, hesapların dönem başlarında ve dönem sonlarında açılış ve kapanış hesaplarına da yer verilmemiştir.

3.2.4.4. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının Finansal Tablolar Açısından İncelenmesi

Mali tablolar, işletmelerin o andaki durumu veya belirli dönemler arasındaki faaliyet sonuçlarını ortaya koymak için hazırlanırlar. Bu mali tablolar hem işletme yöneticilerine ve hem de işletme dışındaki üçüncü kişilerin karar vermelerinde büyük önem taşımaktadır. Bundan dolayıdır ki üçüncü kişiler işletmelerle ilgili karar verirken işletmelerin mali durumunun takibi için bu mali tablolara büyük önem verirler. Tekdüzen hesap çerçevesi, mali tabloların işletmelerin gerçek durumlarını, sağlıklı ve güvenilir şekilde bilgileri ilgili kişilere sunmaları için büyük bir önem vermiş, gerekli düzenleme ve düzeltme ilkelerini belirlemiştir. Mali tablolar işletmenin yapısı faaliyetleri hakkında özet bilgi veren raporlardır. Mali tabloların genel olarak üç önemli özelliği vardır.

-Mali raporların, yöneticilere bilgi sağlaması,

-Mali raporların, işletme faaliyet ve başarılarının ölçülüp

değerlendirilmesine katkıda bulunmaları,

-Mali raporların, yöneticilerin kendi başarılarını değerlendirme, analiz etme ve yorumlamalarına yardımcı olmaktır.

Genel olarak raporlama; yapılan çalışma ve faaliyetlerle ilgili olarak oluşan bilgilerin, kararların alınmasında yöneticilere yardımcı olacak bir yapıda tablolar halinde ilgili kişilere sunulmasıdır.¹¹⁷ Mali tablolar; yöneticiler için alınacak kararlar ile ilgili yardımcı bilgi sağlayan yönetim kontrol aracıdır.

¹¹⁷ Rüstem, Hacırüstemoğlu-Diğerleri: a.g.e. s.198

İşletmeyle ilgili karar verecek olan çıkar grupları, işletmeye ait bir takım mali bilgilere sahip olamak isterler. İşte, bu mali raporlar ilgili kişilere ihtiyaç duydukları bilgileri özet ve anlamlı olarak iletmektedirler. Tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı, hazırlanırken en çok mali tablolara önem vermiştir. Çünkü günümüzde işletmeleri tanımak ve hakkında bilgi edinmek için en çok üzerinde durulan konu firmanın mali tablolarıdır. Ayrıca, işletme yöneticileri ve sahiplerinin işletmelerinin faaliyetlerini görüp denetlemeleri ve yöneticilerin başarılarını ölçmeleri büyük ölçüde, hazırlanan finansal mali tablolar sayesinde olmaktadır.

Bundan dolayıdırki mali toblolardaki bilgilerin geçerli ve güvenilir biçimde, istenen zamanda ve ayrıntıda elde edilmesinin yanında, bu bilgilerin ilgililere sunulmasıda büyük önem taşımaktadır. Bu açıdan ülkemizdeki son çalışma olan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği mali tobloların temel amaçlarını aşağıdaki şekilde belirtmiştir.¹¹⁸

"a- Muhasebe bilgilerinin kara alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılması,

b-Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerini biri biriyle karşılaştırılmasını sağlamak,

c-Mali tablolarda yer alan isimlerin tüm kesimler için aynı anlamı vermesini sağlamak,

d-Muhsebede terim birliğinin sağlanması suretiyle, tabloların anlaşılır olmasını sağlamak,

e-İşletmelerle, ilgiler arasında güven unsurunun oluşturulmasında aracı olmaktadır."

¹¹⁸ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; Sıra No:1, 26.12.1992, 21447 Sayılı, R. G.

Bilgi raporlarının düzenlenmesindeki amaç, yöneticilere ve işletme ile ilgili diğer üçüncü kişilere işletmedeki faaliyetlerin nasıl gittiğini bildirmektir.¹¹⁹

Bir işletmenin muhasebe bilgilerinin kullanıcılara iletilmesi, finansal raporlama olarak adlandırılır. Finansal raporlama, terimi genellikle, finansal raporların ve ilgili bilgilerin işletmeden üçüncü kişilere iletişimini ifade eder.¹²⁰ Mali tablolar ayrıca yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesi ve yöneticilerin kendi çalışmalarını, bu çalışmaların işletmeye katkıları hakkında bilgi verirler.

Finansal raporlama sistemleri genel olarak taşıdıkları bilginin neteliğine göre gruplandırılmaktadır. Bunlar, finansal, maliyet, sorumluluk ve kar planlaması olarak ayrılmaktadır. Finansal raporlama sistemi, finansal muhaseb kapsamına giren ve işletmenin finansal işlemlerini konu alır. Bu raporlar, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Finansal Muhasebe Standartlarına göre hazırlanan tablolardan oluşurlar.¹²¹

Tekdüzen hesap çerçevesi sistemi, finansal tablolara büyük önem verdiğinden, daha önce bu konudan yapılan çalışmalardan daha ayrıntılı olarak bu konu üzerinde durmuştur. Sistemin hesap çerçevesiyle beraber Tebliğde mali tabloların 7 çeşidini belirlemiştir. Bu tabloların nasıl düzenleneceği konusunda da gerekli ilke ve kuralları ayrıca belirtmiştir.¹²² Bu tablolar şunlardır.

1. Bilanço

2. Gelir Tablosu

¹¹⁹ A., Sait Sevgener: Yönetim Muhasebesi, II.Bas., İstanbul 1988, s. 380

¹²⁰ Celal, Kepekçi: Sermaye Piyasasının Gelişmesinde Muhasebenin Rolü, a.g.e., s.46

¹²¹ Rüstem Hacırüstemoğlu-Diğerleri: a.g.e., s.199

¹²² Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:1, 26.12.1992, 21447 Sayılı, R. G.

3. Satışların Maliyeti Tablosu
4. Fon Akım Tablosu
5. Nakit Akım Tablosu
6. Kar Dağıtım Tablosu
7. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Yukarıda sayılan tablolar çoğu finansal raporlama sistemine yönelik hazırlanan temel mali tablolardır. İşletme içindeki çalışanlara bilgi vermek amacıyla hazırlanan raporlar daha çok karşılaştırmalı ve işletme dışındaki kişilere yönelik hazırlanan raporlara göre daha ayrıntılıdır. Yukarıda belirtilen mali tablolardan ençok işletme dışındaki kişileri ilgilendiren ve işletmelerin genel olarak varlık ve kaynak, gelir ve gider durumunu en iyi şekilde bilgi veren bilanço ve gelir tablosunun düzenleme şekli ve ilkelerini inceleyeceğiz.

3.2.4.4.1. BİLANÇO

Bilanço belirli bir tarihte, işletmenin varlıklarını (aktiflerini) borçlarını ve özkaynaklarını (Pasiflerini) belirli ilkelere göre tasnifli olarak gösteren, işletmenin muhasebe kayıtlarına göre mali durumunu gösteren tablo olarak tanımlanır. THÇ bilanço "işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıkları ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablodur"¹²³ şeklinde tanımlanmıştır. "Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablodur."¹²⁴ Bilanço, işletmenin belirli bir andaki aktiflerini, banka, hisse sahipleri ve kredi verenlerin

¹²³ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; Sıra No:1, 26.12.1992, 21447 Sayılı, R. G.

¹²⁴ Ümit, Ataman: Muhasebe Dönemsonu İşlemleri, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:462/695, 7. Baskı, İstanbul: 1994

bu aktifler üzerindeki isteklerini ve bir anlık finansal parçaların stoğunu gösterir.¹²⁵ Bilanço bu tanımlardanda anlaşıldığı gibi işletmenin belli bir andaki durumunu ifade etmektedir. Bilanço dinamik bir yapıya sahip olmayıp statik bir yapıdadır. Statik bir yapıda olmasına rağmen bilanço işletme hakkında ilgili kişiler daha çok bilgi veren mali tabloların başında gelmektedir.

THÇ ve Hesap planı bilançonun hazırlanmasında, varlıkları paraya ve diğer bir varlığa dönüşme hızlarına göre ençok likitten en az likiditeye doğru sıralamıştır. Pasif tarafını ise, kısa vadeli yabancı kaynaklardan en uzun vadeli kaynağa doğru (ençok istemden en az isteme) sıralanmasını yapmıştır. Bu kuralı verdikten sonra da bilançonun hazırlanması için varlıklara, yabancı kaynaklara ve özkaynaklara ilişkin bir takım ilkeler belirlemiştir. Bu ilkelere genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, AET ve Anglo-Sakson ülkelerinin kabul etmiş oldukları bilanço ilkelerine uyumlu bir şekilde hazırlanmıştır.

Bilançoda yeralan kalemler ve bunlara ait tutarlar, çoğu zaman ilgili kalemin mali durumu hakkında tam bilgi vermede yetersiz kalabilmektedirler. Bu eksiklik, bilançonun dipnotlarındaki açıklayıcı notlarla giderilebilir. Açıklayıcı notlar ile mali tablo kullanıcılarının bu tablodan daha gerçekçi ve doğru sonuçlar çıkarmalarını sağlar. ¹²⁶

THÇ ve HP işletmelerin bilanço düzenlerken varlıklarına, yabancı kaynaklara ve özkaynaklara ilişkin aşağıdaki ilkeler dışında açıklayıcı dipnotları belirtmeleri zorunlu kılınmıştır.

¹²⁵ R.M.S. Wilson: Financial Control, Mcgraw-Hill. Book Company (Uk) limited, Malden Head-Berkshire, England, 1973, s.69

¹²⁶ Sarıkamış, C. : Faaliyet Raporlarında Yeralan Finansal Durum Tablolarının İçeriği, İ. Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 5, Sayı 15, Şubat 1979-1

Varlıklara İlişkin ilkeler

1-İşletmenin bir yıl veya cari dönem içinde paraya çevirebileceği varlıkları, bilançonun dönen varlık grubunda göstermesi,

2-İşletme cari döneminde paraya dönüşmeyen ve hizmet süreleri bir yıldan daha uzun süren, uzun vadeli varlıkların duran varlık grubunda gösterilmesi ve dönem sonunda vadesi bir yıldan az kalanların dönen varlık grubuna alınması,

3-Bilançodaki varlıkların bilanço tarihinde, gerçek değerleriyle gösterilmesi için, bu varlıkların değer düşüklüğüne karşılık ayrılması,

4-İleriki dönemlere ilişkin ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden fakat, gelecek dönemlerde tahsilatı yapılacak gelirlerin tespit edilip ilgili hesaplara aktarılıp bilançoda gösterilmesi,

5-Dönen veya duran varlık grubunda yeralan alacak senetlerinin, bilanço günündeki gerçek değerlerini gösterebilmek için reeskont işleminin yapılması,

6-Bilançonun duran varlık grubunda yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların, amortisman maliyetini, dönem maliyetlerine yüklenmesi için her dönem için ayrılan birikmiş amortisman tutarlarının ayrı bir şekilde bilanço da gösterilmesi,

7-Duran varlık grubunda yeralıpta, özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine aktarak ve her dönem için ayrılan birikmiş tükenme paylarının bilanço da ayrıca gösterilmesi,

8-Bilançonun dönen ve duran varlık gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı alacaklar, sermaye ve yönetim bakımından ilişkide bulunduğu ortaklar, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait tutarların ayrı gösterilmesi,

9-Tutarı kesinlikle saptanamayan alacaklar için tahakkuk işlemi yapmadan, bu alacakların bilanço dipnotlarında veya eklerinde gösterilmesi,

10-İşletmece verilen rehin, ipotek ve diğer teminatların bilançoda yer almayanların özellikleri ve kapsamı bilançonun dipnotlarında veya eklerinde gösterilmelidir.

Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

1-İşletmenin bir yıl veya cari dönem içinde vadesi gelen borçları, kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda göstermesi,

2-İşletmenin cari dönem içinde vadesi gelmemiş borçları, uzun vadeli yabancı kaynaklar içinde göstermesi, vadesi bir yılın altında kalan borçların tespit edilip, kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda gösterilmesi,

3-İşletmece tutarı tespit edilemeyen ve tutarları tartışmalı olanlar dahil, bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakların bilançoda gösterilmesi,

4-Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenmiş veya tahakkuk eden ve gelecek dönemlerde ödenecek olan giderlerin belirlenip bilançoda ayrıca gösterilmesi,

5-Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yeralan borç senetlerini bilanço tarihinde gerçek değerine uygun gösterebilmek için reeskont işlemlerinin yapılması,

6-Bilanço da kısa olsun veya uzun olsun bütün yabancı kaynakların borçlar, alınan avanslar, diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulundağı ortaklar, personel, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ilişkin tutarların ayrı gösterilmesi,

Özkaynak ilkeleri

1-İşletme ortaklarının ve ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları olanların, özkaynaklar grubunda gösterilmesi ve çeşitli adlar altında işletmelerde bırakılan karlar ile dönem kar-zararının bilanço da özkaynaklar grubunda gösterilmesi,

2-"İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa, esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kar ve tasfiye payarının dağıtımında sahip olabilecek özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtacak biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir."¹²⁷

3-İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi esastır. İşletmede bir zararın oluşması veya her hangi bir nedenle özkaynaklardan meydana gelen azalmalar; hem dönemsel ve hemde kümülatif olarak izlenmesi,

4-Özkaynakların net olarak belirlenmesi için geçmiş ydönem zararları ile dönem zararı, özkaynak grubunda indirim kalemi olarak yerelmalıdır.

5-Özkaynaklar, ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri , geçmiş yıl karları (zararları) ve dönem karı (zararı)dan oluşur. şeklinde belirtmiştir.¹²⁸

VUK'nda belirli bir bilanço şekli belirlenmediğinden, bilanço açıklayıcı dipnotlarla alakalı herhangi bir düzenlemeye de yer verilmemiştir.¹²⁹ Fakat işletmelerimiz her zaman vergi kanunlarına görede bilanço tutulmak zorunda bırakılmışlardır.

¹²⁷ Rüstem, Hacırüstemoğlu-Diğerleri: a.g.e., s. 208

¹²⁸ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:1, 26.12.1992, 21447 Sayılı, R. G.

¹²⁹ Çiğdem Solas: a.g.e. s.53

Ülkemizde şimdiye kadar yapılan çalışmalarda ve ortaya çıkarılan bilanço formu denetim açısından genellikle hesap ve rapor tipi olmuştur. Bilançonun rapor şeklinde düzenlenmesi yapıldığında varlıklar ve kaynaklar alt alta sıralanarak hazırlanır. Bu şekilde düzenlenen bilançolarda amaç, işletmenin birbirini izleyen dönemlerini ve diğer işletmelerin bilgileriyle karşılaştırma yapma olanağı sağlar.

Bilançonun hesap şeklinde düzenlenmesi, işletmenin varlıkları sol tarata, yabancı kaynak ve özkaynak kalemleri de sağ tarafta yer alır. Ülkemizde en çok rastlanan hesap formu şeklinde düzenlenendir. Bu şekildeki düzenleme de dönen varlıklar ile kısa vadeli yabancı kaynaklar, duran varlıklarla uzun vadeli yabancı kaynaklar ile öz kaynaklar arasındaki ilişki ve bağlantıyı kurma olanağı sağlanılır.

Bilanço hesapları arasında hiçbir zaman mahsup yapılamaz. Ayrıca, tebliğde de belirtildiği gibi "Diğer" başlığı altında yeralan bir kalem tutarının ait olduğu hesap grubunun %20 sini aşması halinde bu kalem ayrıca bir başlık altında gösterilecektir. THÇ sisteminin tebliğinde bilançonun kapsamında yeralan hesapları ilk beş grupta göstermiştir. Bu hesap grupları ve hesap isimleri rapor tipi şekliyle EK:4'de gösterilmiştir.

3.2.4.4.2. GELİR TABLOSU

İşletmeler dolaylı yada dolaysız bir şekilde faaliyette bulunarak topluma mal ve hizmet üreterek hizmette bulunurlar. Bu hizmetlerinin sonucunda da bir kar elde etmeyi hedef alırlar. İşletmeler bu faaliyetleri sonucunda nasıl bir sonuca ulaştıklarını, bu sonucun olumlu (kar) veya olumsuz (zarar) şekline mi olduğunu bilmek isterler. İşletmeler bunu öğrenmek için belli dönemler itibarıyla gelir

tablosu düzenlerler. Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemine ait faaliyet sonuçlarını gösteren tablodur.¹³⁰ Daha geniş anlamda gelir tablosu, "kar ve zarar hesabına esas alarak, bir kurumun belirli bir hesap dönemindeki işletme kar ve karının oluşumu ile dağıtım biçimini sistemli bir şekilde gösteren tablodur."¹³¹ Gelir tablosu tabiri, öğretide ve uygulamada bazen "Kar-Zarar Hesabı" bazen de "Gelir ve Gider Tablosu" olarak adlandırılmaktadır. Kar zarar hesabı sadece gelir ve giderlerin ayırımını yapmasına rağmen, gelir tablosu bu gelir ve giderlerin nasıl oluştuğun belli ilkeler ve kurallar çerçevesinde sunmaktadır. Her iki tabloda da sonuç kar veya zarar olsun aynı çıkmaktadır.

Gelir tablosu yapı olarak, dinamik bir yapıya sahiptir. Bu dinamikliği, belirli bir zaman aralığı içinde firmanın faaliyet sonuçlarını göstermesindendir. Gelir tablosu çeşitli işlemler sonucu firmaya doğru varlık akışı, gelir hesaplarında gösterilirken, çeşitli nedenlerle firma dışına akışı gerektiren varlıkları ise, gider hesaplarında gösterir.¹³²

THÇ sistemi, ençok önem verdiği mali tablolardan biri de gelir tablosudur. Sistem gelir tablosunun düzenlenmesine ilişkin ilkeleride aşağıdaki şekilde belirlemiştir.¹³³

"1-Gerçekleşmemiş satışların, gelir ve karların gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşen gelir ve karların gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemesi,

2-Belli bir dönem satış gelirleri ve diğer gelirlerinin elde edilmesi için yapılan o döneme ait satışların maliyeti ile giderlerinin karşılaştırılması,

¹³⁰ Yüksel, Koç Yalkın :Genel Muhasebe İlke ve Uygulaması ve Tekdüzen Muhasebe sistemi Uygulamaları, VIII. Bas., Ankara 1994, s. 60.

¹³¹ Rüstem, Hacıüstemoğlu-Diğerleri:a.g.e., s. 226

¹³² Carl L. Moore. ma. cpa, Robert K. Jaedicke, (Çevrin Alparslan Peker; Yönetim Muhasebesi, İst. Üniversitesi Yay. No:3486, 2.bas., İstanbul 1988, s. 19

¹³³ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; Sıra No:1, 26.12.1992, 21447 Sayılı, R. G.

3-Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun tükenme payı ve amortisman ayrılması,

4-Dönem maliyetleri, stoklar, duran varlıklar, bakım ve onarım giderleri ile diğer gider çeşitleri arasında uygun bir şekilde dağıtımı yapılmalıdır.

5-Arızı ve olağanüstü durumlarda oluşan kar ve zararları ilgili dönemde tahakkuk ettirilip, fakat esas faaliyet sonuçlarından ayrı gösterilmelidir.

6-Bütün kar ve zarar tutarları önceki dönemlerin mali tablolarında bir değişikliği gerektirmeyecek büyüklük ve nitelikte ise, cari dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

7-İşletmece çeşitli nedenlerle ayrılan karşılıklar işletmenin karını bilerek azaltmak veya ilgili dönem karını başka dönemlere aktarma amacıyla olmamalıdır.

8-İşletme varlıklarının değerlendirilmesinde, değerlendirme ilkeleri ve maliyet hesap ve yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığında, bu değişikliğin mali tablo üzerindeki etkisi belirtilmelidir.1

9-İlgili dönem sonunda varlığı kesinleşen, fakat sonucu belirsiz olayların gelecekte ortaya çıkıp çıkmıyacağı durumları ifade eden ve şarta bağlı olaylardan kaynaklanan durumların makul bir şekilde tahmin edilerek gider ve zararların tahakkuk ettirilip gelir tablosuna yansıtılmalıdır. Şarta bağlı gelir ve karlar için gerçekleşme durumu yüksek olsa dahi, herhangi bir tahakkuk işlemi yapılamaz. Ancak, bu durum mali tabloların dipnotlarında açıklaması yapılabilir."

Gelir tablosu için belirtilen bu ilkelerin temel amacı, satış hasılatları, satışların maliyeti, giderleri, kar ve zarar hesaplarının belli esaslara göre ve gerçek durumuyla çıkartmaktır. İşletme faaliyet sonuçlarının sınıflandırılması, gerçeğe uygun ve güvenilir bir şekilde hazırlanmasını sağlamaktır. Gelir

tablosunda gelir veya gider kalemlerinden hiçbirini biri biriyle karşılaştırılarak mahsup şeklinde gelir tablosundan çıkarılamaz.¹³⁴

THÇ sistemi, gelir tablosunun biçimsel yapısını hem rapor tipi şekliyle ve hemde hesap tipi gelir tablosu şeklinde kabul etmiştir. Gelir tablosu kapsamındaki hesap isimleri, hesap çerçevesindeki sıralama ve açıklamalar parantezinde sıralanmıştır. Gelir tablosunu hesap kalemleriyle ve rapor tipi şekliyle ek 5'te gösterilmiştir.

3.2.4.5. Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının Maliyet Muhasebesi Bakımından İncelenmesi

Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği THÇ'de maliyet hesaplarına yer vermiştir. Bu maliyet hesaplarına 7. grubu ayırmıştır. Bu grubu iki seçenek halinde 7/A ve 7/B şeklinde belirlemiştir. Bu seçeneklerden 7/A seçeneği büyük ve orta çapta üretim yapan işletmeler için önerilmiştir. 7/B seçeneği ise, küçük çapta ticaret ve hizmet işletmeleri için önerilmiştir.

Maliyet muhasebesi hesap grubundaki hesaplar gerçek (fiili) ve standart ile diğer maliyet belirleme yöntemlerini kullanma imkanı sağlamaktadır. THÇ ve hesap planındaki 7/A seçeneği hesapları finansal muhasebe hesapları ile karşılıklı çalışmaktadır. Maliyet muhasebesindeki hesaplar "gider türleri", "gider yerleri" ve "gider taşıyıcıları" olarak belirlenmiştir. 7/A Seçeneği ve 7/B seçeneğine ilişkin hesapların işleyişi sayfa 127-133 'te Tekdüzen Genel Hesap Planı ile karşılaştırılırken kapsamlı anlatılmıştır.

¹³⁴ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; Sıra No:1, 26.12.1992, 21447 Sayılı, R. G.

Mal ve hizmet üreten işletmelerde gider türü hesaplar 710-780 şeklinde belirlenmiştir. Gider yansıtma hesapları ise, 711-781 hesapları ile belirlenmiştir. Gider taşıyıcı hesaplar ise, 151-152 olarak belirlenmiştir.

Tekdüzen hesap planında mal giriş ve çıkışlarının sürekli envanter yöntemi ile izlenmektedir.¹³⁵

THÇ ve hesap planında 7/B seçeneği ticari işletmeler için önerilmiştir. Ticari işletmelerde esas faaliyet konusu mal alım ve satımıdır. Ticari işletmelerde faaliyetlerin yürütülmesiyle ilgili hesaplar dönem içinde ilgili gider hesaplarında toplanır. Dönem sonlarında gider hesaplarında oluşan tutarlar 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları aracılığıyla sonuç hesaplarına 630,631 ve 632 ile 66 Finansman Giderleri grubunun ilgili hesaplarının borcuna, 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesaplarının alacağına kayıt yapılır. Sonuç hesapları da 690 Dönem Karı veya Zararı hesabına devredilerek kapatılır.¹³⁶ Eğer işletme 7/B seçeneğinde eşzamanlı kayıt yöntemini uygularsa, yardımcı defterlerde gider çeşitlerini ve gider yerlerini de izleyebilir.¹³⁷

3.2.4.6. Tekdüzen Genel Hesap Planı, Standart Genel Hesap Plan ve Tekdüzen Hesap Çerçevsi ve Hesap Planının Bilanço Yapısının Karşılaştırılması

Aktif Hesap Grubu

Alacaklar: THÇ ve Hesap Planında kısa vadeli alacaklar ile diğer alacaklar için şüpheli durumun oluşmasında, hemen "şüpheli alacaklar hesabının" açılması ve

¹³⁵ Ümit, Ataman: Muhasebe Dönemsonu İşlemler; a.g.e., s. 216

¹³⁶ Ümit, Ataman: Muhasebe Dönemsonu İşlemler; a.g.e., s. 216-218

¹³⁷

hemde hemen "Şüpheli Alacak Karşılığı Hesabı" açılacaktır. Açılacak olan şüpheli alacaklar hesabı VUK hükümlerine göre şüpheli hale düşen şüpheli alacaklar için açılır. Bu hesaba için ayrılacak karşılık miktarı ise, THÇ sisteminin belirlemiş olduğu perakende satış yöntemi uygulanarak karşılık ayrılacaktır. Bu yöntemde, bilanço gününden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili cari dönemlerdeki toplam vadeli satışlara oranlanarak, ortalamasının karşılık ayırma dönemindeki vadeli satışlara uygulanmasıyla bulunacak miktar şüpheli alacaklar için ayrılacak karşılığı gösterecektir.¹³⁸

Alacaklara, karşılık ayırma konusunda TGHP ve SGHP bu şekilde ayırmaya ilişkin herhangi bir hüküm belirtilmemiştir. Ayrıca, uzun vadeli ticari alacaklar için şüpheli alacak karşılığı hesabında sistemde belirtmiştir.

Alacaklara ilişkin reeskontun ayrılmasını ve muhasebesinin yapılmasını da öngörmüştür. Bu hesabı hem senetli alacaklar ve hemde diğer alacaklar için belirtmiştir. TGHP bu konuya ilişkin herhangi bir hesap belirtilmemiştir. Fakat, VUK işletmelerin alacakları için reeskont ayırmaları halinde, borçları için de reeskont ayırmalarını hükme bağlamıştır. SGHP sisteminde ise, sadece senetli alacaklar için belirtmiş olup, diğer alacaklar için herhangi bir açıklaması yoktur.

STOKLAR: THÇ ve Hesap Planında SGHP sisteminin kabul ettiği gibi, stoklarla ilgili yapılan siparişler avans hesabı ödemeleri stoklar grubunda gösterilmiştir. Fakat, THÇ ve Hesap Planında sipariş avansları hesabı tek hesapta "159 Verilen Sipariş Avansları" hesabı adı altında belirtilmiştir. SGHP sistemi ise, bu verilen sipariş avanslarını mahiyet açısından ayırarak "180 Akreditifler (Verilen Sipariş Avansları)" ve "185 Verilen Yurt İçi Avansları" olarak

¹³⁸ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; Sıra No:1, 26.12.1992, 21447 Sayılı, R. G.

izlenmesini öngörmüştür.

TGHP verilen avanslar hesabını bir grup olarak belirlemiştir. Fakat bu grubu da SGHP sisteminde olduğu gibi yurt içi ve yurt dışı avanslar şeklinde izlenmesini esas almıştır.

Duran Varlıklar grubunda verilen sipariş avansları her üç sistem tarafından da gösterilmiştir. Bu sistemlerden sadece THP dönen varlıklarda iki kısma ayırdığı avansalarını tek bir hesapta göstermiştir. Diğer iki sistem ise, dönen varlıklarda göstermiş olduğu şekliyle aynen devam etmiştir.

Bağlı Menkul Kıymetler: İşletmelerin, başka işletmelere ait hisse senetlerini çeşitli sebeplerden dolayı ellerine geçirmeleri ve bu şirketlerin iştiraklerdeki sermaye payları hesabında aranan asgari yüzdeye (en az %10 'una) varmayan miktarlar için tutmak zorunda oldukları bir hesaptır. Bu hesap SGHP sisteminde "220-239 Finansal Duran Varlıklar " hesap grubunda izlemiştir. THÇ sistemi "Mali Duran Varlıklar " grubunda izlenmesini belirtmiştir. SGHP sisteminin bu hesap grubu için belirlemiş olduğu değer düşüklüğü ve karşılık hesapları dışında, THÇ ve Hesap Planında farklı olarak "249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı" hesabını da eklemiştir. TGHP ise, bu sistemlerden farklı olarak bu mahiyetteki işlemler için "Müessese, Bağlı Ortaklık ve İştiraklerdeki Sermaye Payları" olarak bir ana grup belirlemiştir. Bu grup işletmelerin iştiraklerini de kapsamına almaktadır.

Maddi Duran Varlıklar: Bu hesap grubunda da maddi duran varlıklarla ilgili verilen siparişler için bir hesap ayırımı farklılığı ortaya çıkmaktadır. TGHP hesap planının da verilen siparişlere ilişkin kayıtlara yer vermezken diğer her iki sistemde dönen varlıklar için yapmış olduğu ayırımı burada da uygulamıştır.

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarakta SGHP Sistemi ' "285 Verilen avanslar" THÇ ve Hesap Planında "265 Verilen avanslar", "261 Şerefiye ", "282 Araştırma ve Geliştirme Giderleri", "265 Özel Maliyetler" hesaplarını kullanarak daha detaylı farklı bir uygulama izlemiştir. Özellikle büyük işletmelerin uzun dönemi kapsayacak Araştırma ve Geliştirme giderlerinin fazla olması durumunda bu hesapta izlenmesi, bu giderlerin ilgili yıllara dağıtımını yapma olanağını da sağlamaktadır.

Bu hesap grubunu TGHP ve THÇ ve Hesap Planında kapsamına almıştır. Fakat SGHP sistemi böyle bir hesabı planına dahil etmemiştir. Duran varlıklarla ilgili bölümlere de TGHP ve THÇ ve Hesap Planı "Diğer Çeşitli Duran varlıklar" ayırımını da eklemiştir. SGHP sistemi ise, bu kısmı diğer iki sisteme göre daha dar kapsamlı tutmuştur.

Pasif Hesap Grubu

Mali Borçlar: Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap grubunun bir alt grubu olan bu kısımda, THÇ ve Hesap Planı "308 Menkul Kıymetler İhraç Farkları (-)" hesabına yer vermiştir. İşletmenin nominal değerinde ihraç edilen tahvil, senet vb. diğer menkul kıymetlerin nominal değerleri ile satış fiyatı arasındaki farkın gelecek döneme ait olan kısmın izlenmesi için öngörülen bir hesaptır. Bu ve bu mahiyetteki bir hesaba daha önceki her iki muhasebe sistemimizde yer vermemiştir. Bu hesap grubunun diğer hesaplarında THÇ ve Hesap Planı ile SGHP sistemi farklı bir yol izlememiştir. Fakat TGHP ise, "Alınan Krediler, Kredi ve Tahvillerin Taksitleri" hesap grubunun adı altında tüm mali borçları toplamıştır. Bu sistem farklı olarak Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile ilgili hesaplara yer vermiştir. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar açısından, THÇ ve Hesap Planı

TGHP'dan farklı olarak borçlara ilişkin reeskontun ayrılmasını ve takibini öngörmüştür.

Diğer Borçlar: THÇ ve Hesap Planı diğer iki, hesap planı gibi diğer borçlar kalemine yer vermiştir. Değer iki hesap planında bu borçlara ilişkin reeskont işlemi için herhangi bir hesaba yer vermezken THÇ ve Hesap Planı bu hesap içinde senetli borçlar gibi reeskont işleminin yapılmasını öngörmüştür.

Borç ve Gider Karşılıkları: Bu hesap grubunun ayırımında kısa vadeli yabancı kaynaklar içinde yer almaktadır. SGHP sisteminde sadece "390 Vergi Karşılıkları" yer vermiştir. TGHP hesap planının da ise, bu karşılıklarla ilgili bir hesap belirtilmemiştir. Bu konuda THÇ ve Hesap Planı ise, mahiyetlerini dikkate alarak; "371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükler "372 Kıdem Tazminatı Karşılığı" , "373 Maliyet Giderleri Karşılığı" hesaplarını kapsamına alarak vergi kanunları ve diğer yükümlülüklerin takibini kolaylıkla sağlamak amacıyla detaylandırmıştır. Hisse Senedi İptal Kararı", "522 M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları" ve "523 İştirakler Yeniden Değerleme Artışları" gibi hesaplarla yeniden değerlemeye ilişkin hesaplara özsermaye yedekleri içinde yervermiştir. Sistemler arasındaki değişiklikler aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi gerçekleşmiştir

ÜÇ MUHASEBE SİSTEMİ HESAP PLANINDAKİ FARKLI BİLANÇO HESAPLARININ

KARŞILAŞTIRILMASI¹³⁹

MALİYE BAKANLIĞI SİSTEMİ (MBS)	SİRMAYE PİYASASI KURULUMU SİSTEMİ (SPKSR)	KİT TEKDÜZEN HESAP PLANI (THP)
DÖNEN VARLIKLAR 10-HAZİR DEĞERLER 103 Varlık Çekler ve Ödeme Emri (-) 12-TİCARİ ALACAKLAR 121 Alacak Senetleri 121 Alacak Senetleri Reeskontu (-) 128 Şüpheli Ticari Alacaklar 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-) 13-DİĞER ALACAKLAR 137 Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-) 138 Şüpheli Diğer Alacaklar 139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-) 15-STOKLAR 159 Varlık Spontaj Ayrıntıları DURAN VARLIKLAR 22-TİCARİ ALACAKLAR 221 Alacak Senetleri 222 Alacak Senetleri Reeskontu (-) 229 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-) 24-MALİ DURAN VARLIKLAR 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüküğü Karşılığı (-) 244 İşlevsiz Sermaye Payları Değer Düşüküğü Karşılığı (-) 247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüküğü Karşılığı (-) 249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-) 25-MADDİ DURAN VARLIKLAR 259 Varlık Ayrıntıları 26-MADDİ OLMIYAN DURAN VARLIKLAR 261 Sermaye 262 Arzımsız ve Geçirimsiz Ödenen 264 Özel Maliyetler 265 Varlık Ayrıntıları 27-ÖZEL TÜKETİMEYİ TAM VARLIKLAR 28-DİĞER DURAN VARLIKLAR 293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar 294 Elden Çıkartılacak Stoklar ve Medya Duran Varlıkları 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar 298 Stok Değer Düşüküğü Karşılığı (-) KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR 30-MALİ BORÇLAR 308 Menkul Kıymetler İhtiyacı Farkları (-) (Diğer Hesaplar SPK Sistemi ile Aynıdır) 32-TİCARİ BORÇLAR 322 Borç Senetleri Reeskontu (-) 33-DİĞER BORÇLAR 337 Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-) 37-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 370 Dönem Karı Vergisi ve Diğer Yasal Yükümlülükler 371 Dönem Karının Payları Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükler (-) 372 Kudem Tazminatı Karşılığı 373 Maliyet Ödenen Karşılığı UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR 40-MALİ BORÇLAR 408 Menkul Kıymetler İhtiyacı Farkları (-) (Diğer Hesaplar İhtiyacı Durumunda Kısa Vadeliyle Aynıdır) 42-TİCARİ BORÇLAR 422 Borç Senetleri Reeskontu (-) 43-DİĞER BORÇLAR 437 Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-) 47-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 471 Kudem Tazminatı Karşılığı GİZLİ KAYNAKLAR 52-SERMAYE YEDİKLERİ 520 Hisse Senetleri İhtiyacı Primleri 521 Hisse Senetleri İhtiyacı Kararları 522 M D V Yarıdan Doğrudan Arzımsız 523 İşlevsiz Yarıdan Doğrudan Arzımsız 54-KAR YEDİKLERİ 540 Yasal Yedekler 541 Stok Yedekleri 542 Ödenen Stok Yedekleri 548 Diğer Kar Yedekleri 549 Özel Fonlar 57-GEÇMİŞ YIL KARLARI 58-GEÇMİŞ YIL ZARARLARI 59-DÖNEM NET KARI (ZARARI) 590 Dönem Net Karı 591 Dönem Net Karı	DÖNEN VARLIKLAR 100-105-HAZİR DEĞERLER 107 Varlık Çekler ve Ödeme Emri 120-125-KISA VADELİ TİCARİ ALACAKLAR 130 Alacak Senetleri (Vadesi Çekler de İçerir) 131 Alacak Senetleri Reeskontu (-) 139 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-) 140-145-DİĞER KISA VADELİ ALACAKLAR 149 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-) 150-155-STOKLAR 180 Akreditif (Varlık Yurt dışı Spontaj Ayrıntıları) 185 Varlık Yurt dışı Spontaj Ayrıntıları DURAN VARLIKLAR 200-205-UZUN VADELİ TİCARİ ALACAKLAR 204 Alacak Senetleri 205 Alacak Senetleri Reeskontu (-) 209 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-) 220-225-FİNANSAL DURAN VARLIKLAR 221 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüküğü Karşılığı (-) 232 İşlevsiz Sermaye Payları Değer Düşüküğü Karşılığı (-) 237 Bağlı Ortaklıklar Değer Düşüküğü Karşılığı (-) 240-245-MADDİ DURAN VARLIKLAR 259 Akreditifler (Varlık Spontaj Ayrıntıları) 259 Varlık Yurt dışı Spontaj Ayrıntıları 260-265-MADDİ OLMIYAN DURAN VARLIKLAR 262 Arzımsız ve Geçirimsiz Ödenen 265 Varlık Ayrıntıları 280-285-DİĞER DURAN VARLIKLAR KISA VADELİ BORÇLAR 300-315-FİNANSAL BORÇLAR 320-325-TİCARİ BORÇLAR 331 Borç Senetleri Reeskontu (-) 350-375-DİĞER KISA VADELİ BORÇLAR 380-385-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 390 Vergi Karşılığı UZUN VADELİ BORÇLAR 400-415-FİNANSAL BORÇLAR 420-435-TİCARİ BORÇLAR 423 Borç Senetleri Reeskontu (-) 440-455-DİĞER UZUN VADELİ BORÇLAR 470-475-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI 470 Kudem Tazminatı Karşılığı ÖZSERMAYE 482 Emisyon Primi 484 Yarıdan Doğrudan Değer Arzımsız 488 Yasal Yedekler 490 Stok Yedekleri 494 Özel Yedekler 498 Ödenen Stok Yedekleri 498 Geçmiş Yıllar Zararları (-) 497 Net Dönem Karı 498 Net Dönem Zararı (-)	DÖNEN VARLIKLAR A-KASA VE BANKALAR C-ALACAKLAR 120 Alacak Senetleri 138 Şüpheli Alacaklar 139 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-) D-VERİLEN AVANSLAR 140 Yurt dışı Spontaj Ayrıntıları 142 Yurt dışı Spontaj Ayrıntıları E-STOKLAR DURAN VARLIKLAR A-ALACAKLAR 210 Alacak Senetleri B-VERİLEN AVANSLAR 228 Spontaj Ayrıntıları C-HAZİNE BONOLARI VE TAHVİLLER D-MÜESSESE, BAĞLI ORTAKLIK VE İTTİFAKLARDA SERMAYE PAYLARI E-MADDİ DURAN VARLIKLAR F-MADDİ OLMIYAN DURAN VARLIKLAR G-ÖZEL TÜKETİMEYİ TAM VARLIKLAR H-DİĞER DURAN VARLIKLAR 276 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar 277 Elden Çıkartılacak Stoklar ve Medya Duran Varlıkları 288 Stok Değer Düşüküğü Karşılığı (-) KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR A-ALINAN KREDİLER, KREDİ VE TAHVİLLERİN TAKRİTLERİ (Diğer hesaplar "Net Sermaye" diğer 10. sızda aynıdır. Bu diğer 10. sızda "Net Sermaye" ile aynı hesaplar vardır.) B-BORÇLAR UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR A-ALINAN KREDİLER B-BORÇLAR

Şekil:8

¹³⁹ Yüksel, Koç Yalkın: a.g.m. s. 112-118.

3.2.4.7. Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Standart Genel Hesap Planı

İle Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının Gelir Tablosu

Yapısının Karşılaştırılması

Satışların Maliyeti: Tekdüzen hesap çerçevesi ve Hesap Planı, diğer iki muhasebe hesap planından farklı olarak birden çok ana hesaba yer vermiştir. İşletmenin satışlarına ilişkin maliyetlerin hesaplanmasında SGHP'da tek bir kalem göstererek brüt satışlara ulaşmıştır. TGHP ise, gelir tablosunda bu kısım ile ilgili kesin bir hesap ismi kullanılmamıştır. Kamu İktisadi Teşebbüsleri kendi yapısına uygun ayrı bir hesap kullanarak sonuca ulaşacaklardır. THÇ ve Hesap Planında gelir tablosunun yapısı her işletmenin faaliyet tipine cevap verecek şekilde hazırlanmıştır. İmalat işletmeleri için 620 Satılan Malın Maliyeti (-) Ticari İletmeler için 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-) ve Hizmet işletmeleri için ise, 622 Satılan Hizmet Maliyeti (-) hesap kalemini belirtmiştir. Ayrıca, bu işletmelerin esas faaliyetleri dışında yapmış oldukları satılar için satılan ilgili varlıkların maliyeti için de "623 Diğer Satışların Maliyeti (-)" kalemini de kullanmıştır.

Konusu kalmayan karşılıklar: THÇ ve HP'nın "Konusu Kalmayan Karşılıklar" hesabını "Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar" hesap grubunda değerlendirmiştir. SPK'nun SGHP ise, aynı hesabı farklı bir kategoride değerlendirmiştir. Bu hesabı, karşılığın tahakkuk etmiş olduğu dönemi dikkate alarak "Olağan Gelir ve Karlar" hesap grubunda değerlendirmiştir. THÇ ve HP olağan dışı gelir ve karları işletmenin olağan faaliyetlerinden tamamen bağımsız olan ve arızı nitelik taşıyan gelir ve karların yer aldığı bir hesap grubu olarak değerlendirmektedir.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; Sıra No:1, 26.12.1992, 21447 Sayılı, R. G.

**ÜÇ MUHASEBE SİSTEMİ HESAP PLANLARINDAKİ GELİR TABLOSU
HESAPLARINDA OLUŞAN FARKLILIKLARIN KARŞILAŞTIRILMASI**

TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI (THÇ VE HP)	SERMAYE PİYASASI KURULU (SGHP)	TEKDÜZEN GENEL HESAP PLANI (TGHP)
62 SATIŞLARI MALİYETİ 620 Satılan Mamul Maliyeti (-) 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-) 622 Satılan Hizmet Maliyeti (-) 623 Diğer Satışların Maliyeti (-)	730 SATIŞLARIN MALİYETİ FAALİYET GİDERLERİ 740 742 MB THÇ ile aynı 744	-MAL VE HİZMET SATIŞLARI MALİYETİ (KİT yapısına uygun çok sayıda hesap var)
83 FAALİYET GİDERLERİ (-) 830 Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-) 831 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-) 832 Genel Yönetim Giderleri (-)	FAALİYET GİDERLERİ 740 742 MB THÇ ile aynı 744	- DÖNEM GİDERLERİ 880 822 MB THÇ ile aynı giderler 844
64 DİĞER FAALİYETLERDEN DOĞAN GELİR VE KARLAR 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	Diğer Faaliyetlerden Doğan Gelir ve Karlar - Olağandışı Gelir ve Karlar grubunda yer almaktadır.	Bu giderlere ek olarak, üç giderle ilişkin fark hesapları da bu grupta yer almaktadır. FAALİYET DIŞI HASILAT VE KARLAR 575 Karşılıklardan Kullanılmayan Kısım, Bu grup hem diğer faaliyetlerden hem de olağandışı faaliyetlerden gelirler ve karları içerir
85 DİĞER FAALİYETLERDEN DOĞAN GİDER VE ZARARLAR 852 Reeskont Giderleri (-)		
66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-) 660 K V Borçlanma Giderleri (-) 661 U V Borçlanma Giderleri (-)	765-769 FİNANSMAN GİDERLERİ (-) K V Borçlanma Giderleri (-) U V Borçlanma Giderleri (-)	670 Faiz Giderleri 684 Kambiyo Zararları

Şekil :9

**3.2.4.8. Tekdüzen Genel Hesap Planı Maliyet Muhasebesi İle
Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Maliyet Muhasebesinin
Yapı ve İşleyiş Bakımından Karşılaştırılması**

İşletmelerin muhasebelerini modern sistem bir sistem üzerine kurmaları ve hesap düzenlerini sağlam bir şekilde oluşturmaları muhasebe organizasyonunun en önemli unsurudur. Bunu sağlamanın temel ve ilk adımı da muhasebede kullanılacak hesapların belirli bir sistem içinde ilişkilendirmektir. Muhasebe hesaplarının iyi bir şekilde organize edilmesi, rapor halinde işletme içine veya işletme dışındaki kişilere güvenli ve sağlıklı bilgi akışını sağlar. İşletmeler rapor halinde sundukları bilgilerin bir kısmını işletme içindeki çalışmalarından ve bir kısmında işletme dışındaki ilişkilerden dolayı oluşmaktadır. Finansal muhasebe ile maliyet muhasebesinin bilgi oluşturma ve raporlamada farklı bir özellik arz

ederler. İşletmelerin hesap planlarında bu iki muhasebenin farklılığını bilgi aktarımında sağlam ve biri biriyle ilişkili, güvenilir ve tutarlı bir şekilde sağlamaları gerekir.¹⁴¹

THÇ ve Hesap Planı, hesap çerçevesi olarak hemen hemen tüm işletmelerin ihtiyacını karşılayacak bir esneklikte hazırlanmıştır. Özellikle maliyet muhasebesinde işletmelerin faaliyet alanlarını ve büyüklüklerini dikkate alarak iki ayrı seçenekte belirtmiştir. Fakat genel hesap çerçevesi olarak finansal muhasebeyle maliyet muhasebesini biri birinden ayırmayı temel kural olarak benimsemiştir. Bu iki muhasebe arasındaki bilgi alış verişini de belli hesaplar aracılığıyla kurmayı esas almıştır.

"Tekdüzen genel hesap planı belli ölçülerde biri birine benzer olan işletmelerde, benzer niteliklere sahip olaylar ve şartlara uygulanabilen bir muhasebe sistemidir."¹⁴² Tekdüzen muhasebe sistemi çerçeve olarak hem finansal muhasebeyi ve hem de maliyet muhasebesini kapsamına almıştır.

"Tekdüzen genel hesap planı, maliyet muhasebesinde maliyetlerin oluşumu, gider fonksiyonları, gider çeşitleri ve gider yerleri açısından belirlenmiştir."¹⁴³ Tekdüzen hesap planında maliyet hesaplarına 7. hesap grubunu ayırmıştır. Bu ayırımı maliyet hesapları için 700-772 blok kod ayırımı kısmına yerleştirilmiştir. Maliyet muhasebesinde gider hesaplarının yanında ayrıca, yansıtma ve fark hesaplarına da yer verilmiştir. THÇ ve Hesap Planında 7. grup hesap sınıfını maliyet muhasebesi hesaplarına ayırmıştır. Tekdüzen hesap planındaki, 740-Yedek duran varlık gideri hesabı, 745-Satılan tesislerin montaj ve hizmet giderleri hesabı, 755-Programlanmış büyük proje giderleri hesabı

¹⁴¹ Ümit, Ataman: a.g.m., s. 119

¹⁴² Yüksel, Koç Yalkın: Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye'deki Çalışmaları, a.g.e. s.7

¹⁴³ DPT. TMS Maliyet Muhasebesi Rehberi, Yay. No: DPT:1482 KD:316, Ankara 1976, s.1-2,

yerine, 74-Hizmet Üretim Maliyeti hesabıyla 78- Finansman giderleri hesabını farklı olarak eklemiştir. Sistemin 7/A seçeneğinin uygulandığı büyük ve orta çaptaki üretim işletmeleri için hazırlanmış bir seçenektir. Bu seçeneğin eş zamanlı kayıt yöntemiyle, giderler yapıldığı anda büyük deftere fonksiyon esasına göre kayıtları yapılırken aynı zamanda yardımcı defterelere de gider türü olarak 0-9 sayılı hesaplara, gider yerleri içinde 10-99 sayılı hesaplara kayıtları aynı mahsupla yapılacak şekilde takip edilecektir.

Tekdüzen hesap planındaki 160-169 nolu üretim hesabı THÇ ve Hesap Planında 151-Yarımamüller-Üretim hesabı olarak değiştirilmiştir. Herhangi bir işlem halinde 700-Maliyet muhasebesi bağlantı hesabı borçlandırılıp ilgili hesap alacaklanacaktır. Dönem sonunda finansal muhasebeye gelen bilgilerle 151-Yarımamüller-Üretim hesabına borç 700-Maliyet muhasebesi bağlantı hesabına da alacak kaydı yapılarak kapatılır. 701 nolu maliyet muhasebesi yansıtma hesabı ise, 700- Maliyet muhasebesi bağlantı hesabının borcuna kaydedilen giderler, finansal muhasebeden gelen belgelerle maliyet muhasebesinde 710-780-fonksiyonel gider hesaplarına borç kaydı yapılırken 701 nolu hesaba da alacak kaydı yapılır. Maliyet muhasebesinde oluşup finansal muhasebeye gelen bilgi ve belgelerle, 701 nolu hesaba borç kaydı, 711-721-731-741-751-761-771-781 nolu fonksiyonel gider yansıtma hesaplarına alacak kaydı yapılarak karşılaştırılır ve kapatılır.

Tekdüzen hesap planında üretim giderleri, dağıtılmayan giderler ve dönem giderleri hesap grubu, çalışma şekli aynı almakla beraber MB THÇ'sinde bu grubun ayırımı aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

71- Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri

72- Direkt İşçilik Gideri

~~73- Genel Üretim Gideri~~

74- Hizmet Üretim Gideri

75- Araştırma ve Geliştirme Gideri

76- Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri

77- Genel Yönetim Gideri

78-Finansman Gideri¹⁴⁴

Fiili (Gerçek) maliyet yöntemiyle dönem sonlarında 710/711 hesapların karşılaştırılmaları sonucunda farklar olumsuz ise, fark ilgili hesabın borcuna eğer fark olumlu ise, bu fark hesabın alacağına kaydedilir. Fark hesapları dönem sonlarında stok ve satış hesaplarının maliyetine aktarılarak kapatılır.

THÇ ve HP'da 74-Hizmet üretimi maliyeti, Tekdüzen hesap planında farklı bir şekilde ele alınmıştır. Hizmet işletmelerinde bu hesap için 71-72-73 nolu hesaplar kullanılmaz. Bu hesapların yerini alan ve yapılan tüm giderleri 740-Hizmet Üretim Maliyeti hesabına borç, ilgili hesap buna karşılık alacaklandırılır. Dönem boyunca yapılan ve biriken harcamalarla 622- Satılan Hizmet Maliyeti borçlandırılır, bu hesaba karşılıkta 741-Hizmet Üretim Maliyet Yansıtma hesabı alacaklandırılır. Dönem sonlarında 740-Hizmet Üretim Maliyet hesabı ile 741-Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı karşılaştırılarak kapatılır, fark varsa 622-Satılan Hizmet Maliyet hesabına devredilir.

Tekdüzen genel hesap planı ve THÇ sisteminde Araştırma ve Geliştirme Giderleri, Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ile Genel Yönetim Giderleri hesaplarının çalışma şekilleri arasında hiçbir fark yoktur. THÇ ve hesap planında bu hesaplar 750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 760-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ile 770-Genel Yönetim Giderleri borçlandırılırken, bu

¹⁴⁴ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği; Sıra No:1, 26.12.1992, 21447 Sayılı, R. G.

hesaplara karşılık gelen ilgili hesaplarda alacaklandırılarak kaydedilir. Dönem içi faaliyet süresince ilgili gider hesaplarında biriken değerler dönem sonlarında 630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri, 631-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ile 632-Genel Yönetim Giderleri hesaplarının borçuna devredilerek, bu hesaplara karşılık olarakta, 751-761-771 ilgili yansıtma hesapları alacaklandırılır. Dönem sonlarında ise, 750-gider,751-yansıtma, 760-gider, 761-yansıtma ile 770-gider, 771-yansıtma hesapları karşılaştırılarak kapatılır. Fark varsa ilgili 630-631 veya 632 nolu hesaplara devredilir.

THÇ ve HP farklı olarak getirmiş olduğu bir hesapta 78-Finansman Gideri hesabıdır. Bu hesapla ilgili finans giderleri dönem içinde oluştuğu, 780-Finansman Giderleri hesabına borç, ilgili hesaba alacak kaydı yapılır. Dönem içinde 780-nolu hesapta biriken değerler, dönem sonunda 66- Finansman Giderleri sonuç hesabına borç, 781-Finansman Giderleri Yansıtma Hesabına alacak kaydı yapılır. Dönem sonunda ise, 780-gider,781- yansıtma hesabı karşılaştırılarak kapatılır. Oluşan fark varsa 66-Finansman Giderleri hesabına aktarılır.

THÇ ve HP'nin ikinci seçeneği olan 7/B seçeneği küçük çaptaki hizmet ve üretim işletmeleri ile ticari işletmelerin uygulayacağı bir seçenektir. Bu 7/B seçeneğinde işletmeler dönem içinde giderleri çeşitlerine göre izlerler. Dönem sonlarında maliyet sonuçları çıkarılacağı zaman, gider dağıtım tablosu ile fonksiyonlarına dönüştürülmüş olan giderler, üretim işletmelerinde gider yerlerine hizmet işletmeleri de hizmet üretim yerine, ticari işletmelerde ise, Ticari malların maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılarak çıkarılır. Sistem 7/B seçeneği içinde aşağıdaki hesapları belirlemiştir.

79- GİDER ÇEŞİTLERİ

790-İlk Madde ve Malzeme Giderleri

791-İşçi Ücret ve Giderleri

792-Memur Ücret Giderleri

793-Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

794-Çeşitli Giderler

795-Vergi, Resim ve Harçlar

796-Amortisman ve Tükenme Payları

797-Finansman Giderleri

798-Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları

799-Üretim Maliyeti Hesabı

THÇ ve HP'nı 7/B seçeneği dönem içinde oluştuğu 790 ile 797 nolu hesaplara borç kaydı yapılırken ilgili hesaplarada alacak kaydı yapılır. İşletme maliyet sonuçlarını çıkaracağı zaman, dönem içinde düzenlenen gider dağıtım tablosu sonucuna göre, gider fonksiyonlarına göre ve gider yerlerine göre gruplandırılmış olan gider çeşitleri 799-630-631-632- ve 66 nolu hesaplara borç kaydı, 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabına alacak kaydı yapılır. Dönem sonlarında, üretim işletmeleri; 151-Yarımamüller-Üretim hesabı ile 152.-Mamuller hesabına borç, hizmet işletmeleride ise, 622-Satılan Hizmetin Maliyeti hesabına borç, 799-Üretim Maliyeti hesabı alacak kaydı yapılarak kapatılır.¹⁴⁵

7/B seçeneğinin ticari işletmelere uygulamasında, dönem boyunca 790-797 gider çeşitlerinin borcuna kayıt yapılır. İlgili karşılık hesaplarıada alacak kaydı yapılır. Dönem sonlarında gider çeşitleri hesaplarında biriken tutarlar 630-

¹⁴⁵ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1.21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete, 26.12.1992, s. 110.

631-632 ve 66 nolu sonuç hesaplarına borç kaydı, buna karşılık 798 gider çeşitleri yansıtma hesabına alacak kaydedilir. Dönem sonunda 798 nolu gider çeşitleri yansıtma hesabı 790-797 nolu gider çeşitleri hesapları ile karşılaştırılarak kapatılır.

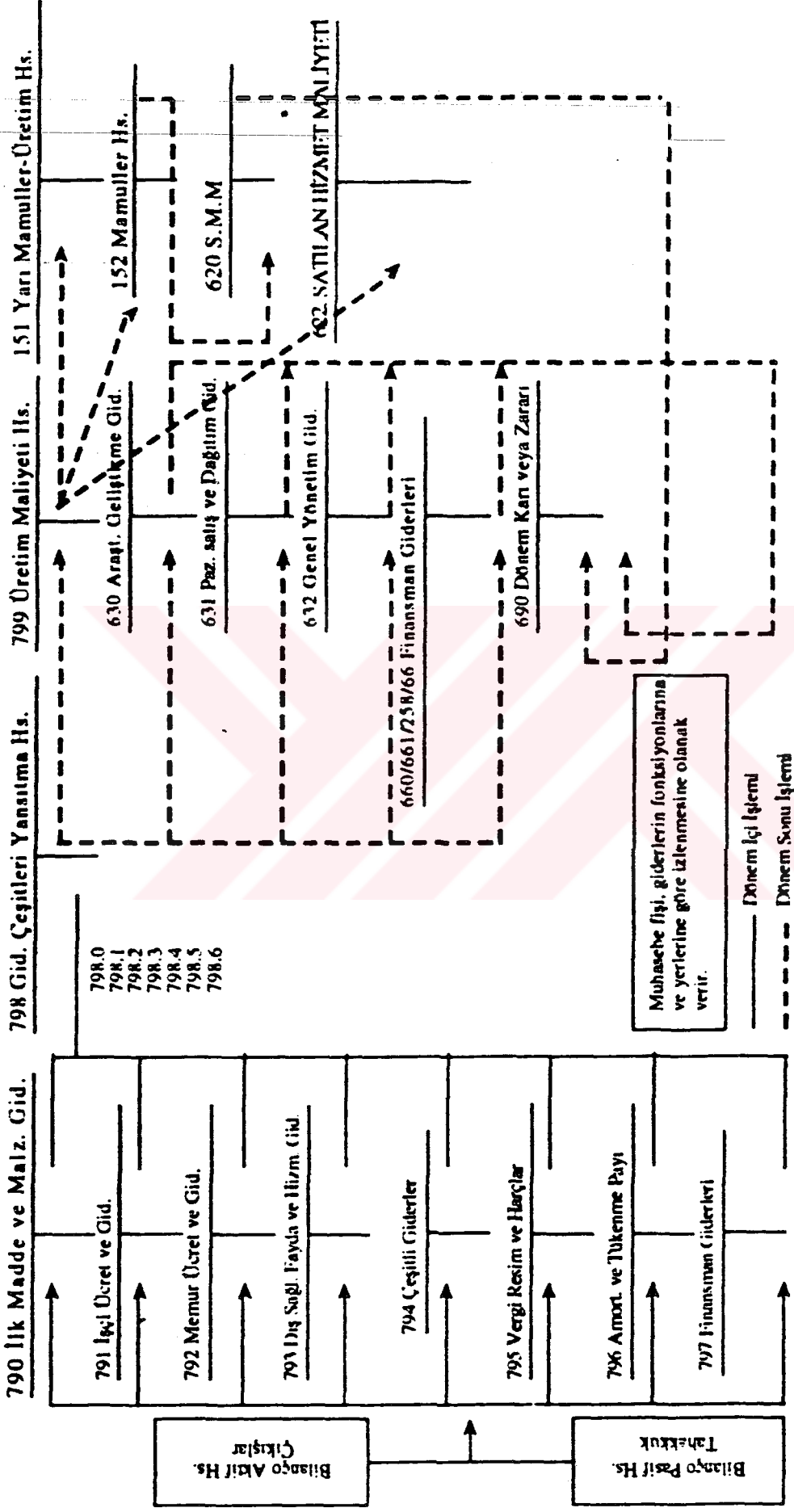
Tekdüzen genel hesap planında maliyetlerin gider çeşitlerine göre oluşumunu, yani mal ve hizmet üretiminde katlanılan maliyetleri 6 gruba ayırmıştır. THÇ ve hesap planı ise, bu 6 grubu aynen kabul etmekle beraber 7. grup olarakta finansman giderlerini eklemiştir. Buna göre mal ve hizmet üretiminde katlanılan maliyet çeşitleri şöyle sıralanmıştır.

- 0-İlk Madde ve Giderleri
- 1-İşçi Ücret ve Giderleri
- 2-Memur Ücret ve Giderleri
- 3-Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 4-Çeşitli Giderler
- 5-Vergi, Resim ve Harçlar
- 6-Amortisman ve Tükenme Payları
- 7-Finansman Giderleri

Her iki sistemde de bu şekildeki gider çeşitleri eş zamanlı kayıt yöntemine göre, fonksiyonel ana gider hesaplarının yardımcı hesapları olmaktadır. İşletmeler kendi bünyelerinde aynı işleri yapsalar dahi, eğer iş akışları aynı değilse maliyet yerlerinde tekdüzen oluşturulamaz. Bu duruma rağmen Tekdüzen hesap planı kavram birliğini sağlamak düşüncesiyle gider yerlerini hesap planına dahil etmiştir.¹⁴⁶ 7/A seçeneğine ait hesapların işleyişi şekil 10'da , 7/B ise, şekil 11' de gösterilmiştir.

¹⁴⁶ Fahir, Bilginoğlu: Tekdüzen Maliyet Sisteminde Maliyet Hesapları ve Maliyet Dağıtımı, İ.Ü.İ.F. muhasebe Enstitüsü dergisi, Sayı:23-24, İstanbul 1981, s.32,

MALİYET HESAP AKIŞ ŞEMASI (7/B SEÇENEK)



4. ÖNERİ

Türkiye'de kurum ve işletmelerde modern muhasebe organizasyonunun sağlanması düşüncesiyle yapılan hesap çerçevesi ve hesap planı çalışmaların herbiri kendi çapında bir takım katkılarda bulunmuştur. Tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı, tekdüzen hesap planı çalışmalarından sonuncusudur. Bu çalışmada hesap çerçevesi ve hesap planının da mali raporlarda, muhasebe politika ve yöntemlerinde bütünlüğü sağlamak amacıyla yapılmış bir çalışmadır. Bu çalışmada bazı aksaklıkların çıkacağı, çıktığı ve bazı hükümleride aksaklıklar doğuracaktır.

THÇ ve Hesap Planında belirtilecek konularda yeni çalışmalar ve düzenlemeler yapılarak bu aksaklıkların giderileceğini ve uygulama alanının daha geniş ve kapsamlı olacağına inanıyoruz.

1- Sistemde bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilerin tebliğde belirtilen tüm temel ve yardımcı tabloların düzenlemeleri zorunluluğu uygulama ve denetimde, işletmelerimizin bu uygulamaya hazır olmamaları ve denetim kadrosunun yetersizliği uygulamada bazı sıkıntılar yaratacaktır.

2- Maliyet muhasebesi hesaplarının iki seçenek halinde 7/A ve 7/B şeklinde verilmesi sisteme toplu bakış ve bütünlük oluşturma açısından eksik sayılır.

3- Sistemi uygulayacak işletmelerin 7/A ve 7/B seçeneklerinin seçiminde büyük, orta ve küçük işletme kavram ve sınırlarını belirleme kriteri bakımından yetersiz kalmıştır. Bu da uygulamadaki işletmelerin seçenek belirlemede sıkıntı çekmelerine neden olmuştur.

4- Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı, yöntem ve politikaları belirlenmesine rağmen, mali tabloların sağlıklı ve güvenilir bir şekilde düzenlenmesi için envanter (değerleme) işlemlerine ilişkin düzenleme hükmü getirmemiştir.

5- Maliye Bakanlığı mali tabloların düzenlemesine ilişkin ilke ve kuralları belirlemiştir. Fakat ülkemizde mali tabloların düzenlenip sunulmasına ilişkin bir tek düzenlilik sağlanamamıştır. Bir işletme mali tabloları düzenlerken, Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kurulu hükümleri, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre ve Vergi Usul Kanunu mevzuatına uymak zorundadırlar. Mali tabloların düzenlenip sunulmasına ilişkin bu karmaşıklık ortadan kaldırmak için kısa zamanda bir birlik ve kurul oluşturulmalıdır.

6- Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı, hesap gruplarının bazılarını çok geniş kapsamlı bazılarında çok dar ve sıkışık bir şekilde düzenlemiştir. Sistemin bazı hesap gruplarında yapacağı yeni düzenlemeyle bu aksaklığı giderecektir. Bunun için;

THÇ ve Hesap Planı gruplarında 4- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ile 5-Özkaynakların 4. grupta birleştirilmesi, 6. gruptaki gelir tablosu hesaplarının ikiye ayırarak, gelir hesaplarının 5. gruba alınması ve 6. gruba da sadece gider hesaplarının yer alması bu gruptaki sıkışıklığı ortadan kaldıracaktır.

Ayrıca, 7. gruptaki maliyet muhasebesi hesaplarının yansıtma ve fark hesaplarının, boş bırakılan 8. gruba alınması, maliyet muhasebesi hesaplarının alanını genişletme ve karmaşıklık ortadan kaldıracaktır. Bu durumda THÇ'nin hesap grupları aşağıdaki şekilde sınıflandırılmalıdır.

- 1- **Dönen Varlıklar**
- 2- **Duran Varlıklar**
- 3- **Kısa vadeli Yabancı Kaynaklar**
- 4- **Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar ve Özkaynaklar**
- 5- **Gelir Hesapları**
- 6- **Gider Hesapları**
- 7 ve 8- **Maliyet Muhasebesi Hesapları**
- 9- **Nazım Hesaplar**

THÇ ve HP sistem itibarıyla SGHP ve TGHP 'nında karşılaşılan aksaklıkları değerlendirilmiş ve birçoğu giderilmiştir. Sistem, muhasebe standartlarına ve bilimdeki son gelişmelere uyum sağlayacak şekilde hazırlanmıştır.

THÇ ve HP bilanço esasına göre defter tutan tüm gerçek ve tüzel kişiler için zorunlu olması olumlu bir durumdur. Bu zorunluluk muhasebe öğreniminde ve eğitimde birliği sağlama bakımından da önemli katkısı olacaktır. Sistem birçok yönüyle bütünlük oluşturmaya açısından, muhasebeyi bilen ve bu mesleği yürütenler yapabileceklerdir. Bu da muhasebe mesleğinin saygınlığını ve gelişmesini arttıracaktır.

Sistem ülkemizdeki işletmelerin tümünde zorunlu olarak uygulanacağından ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin takibi, düzenlenmesi ve devletin ekonomik kararları doğru almasında da yardımcı olacak düzeyde bir çalışmadır.

EK:1**TEKDÜZEN GENEL HESAP PLANI****AKTİF (VARLIKLAR VE VARLIKLARI DÜZENLEYİCİ HESAPLAR)****000-099 NAZIM HESAPLAR****I- DÖNEN VARLIKLAR****A-KASA VE BANKALAR**

100 Kasa

101 Alınan Çekler

106 Bankalar

108 Kanuni Karşılıklar kasası

B- HİSSE SENETLERİ, GELİR ORTAKLIĞI SENETLERİ, TAHVİLLER, HAZİNE BONOLARI

110 Hisse Senetleri, Gelir Ortaklığı Senetleri, Tahviller,

111 Hazine Bonoları

BB RÖPORLAR, BANKA PLASMANLARI, KABUL KREDİLERİ

113 Röporlar

114 Senetler Cüzdanı

115 Avanslar

116 Borçlu Cari Hesaplar

118 Kabul Kredilerinden Alacaklar

119 Hisse Senetleri, Gelir Ortaklığı Senetleri, Tahviller, Plasmanlar Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

C- ALACAKLAR

120 Alacak Senetleri

121 İskonto Ettirilmiş Alacak Senetleri (-)

122 Hazineden Alacaklar

128 Bağlı Ortaklıklarımızdan Alacaklar

29 İştiraklerimizden Alacaklar

30 Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alacaklar

39 Şüpheli Alacaklar Karşılığı

D- VERİLEN AVANSLAR

140 Yurt İçi Sipariş Avansları

142 Yurt Dışı Sipariş Avansları

145 İş Avansları

146 Personel Avansları

149 Diğer Avanslar

E- STOKLAR

150-159 İlk Madde ve Malzeme

160-169 Yarı Mamuller-Üretim Hesabı

170-172 Ambardaki Mamuller

173 Konsinyatörlerdeki Mamuller

190 Gelecek Yıllara Ait Giderler

191 Gelir Tahakkukları

197 Akreditif ve Kambiyo İşlemlerinden Alacaklar

199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)

II- DURAN VARLIKLAR**A- HAZİNE BONOSU VE TAHVİLLER**

200 Hazine Bonosu

201 Yedek İçin Ayrılan Tahviller

AA- BANKA TEVDİAT VE PLASMANLAR

202 Bankalar

B- ALACAKLAR

210 Alacak Senetleri

213 Hazine Alacakları

224 Verilen Depozito ve Teminat

227 Diğer Alacaklar

C- DİĞER AVANSLAR

228 Sipariş Avansları

229 Diğer Avanslar

D- MÜESSESE, BAĞLI ORTAKLIK VE İŞTİRAKLERDEKİ SERMAYE PAYLARI

230 Müesseselerimizdeki Sermaye

232 İştiraklerimizdeki Sermaye Payları

234 Sermaye Yükümlülüklerinden Borçlar (-)

E- MADDİ DURAN VARLIKLAR

235 Arazi ve Arsalar

236 Yerüstü Düzenleri

238 Binalar

240 Tesisler, Makinalar ve Cihazlar

243 Taşıt Araç ve Gereçleri

245 Döşeme ve Demirbaşlar

553 Binalar Amortismanı

255 Tesisler, Makinalar, Cihazlar Amortismanı

258 Taşıt Araç ve Gereçleri Amortismanı

260 Döşeme ve Demirbaşlar Amortismanı

F- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

265 Haklar

268 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

269 Maddi Olmayan Duran Varlık Amortismanı (-)

G- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

270 Arama Giderleri

273 Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

274 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Amortismanı (-)

H- DİĞER DURAN VARLIKLAR

275 Gelecek Yıllara Ait Giderler

276 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar

289 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

İŞLETMELER BAĞLANTI HESAPLARI

290-299

PASİF (KAYNAKLAR VE KAYNAKLARIN DÜZENLEYİCİ HESAPLAR)**I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR****A- ALINAN KREDİLER, KREDİ VE TAHVİLLERİN TAKSİTLERİ**

300 Hazine Kredileri

302 Devlet Yatırım Bankası Kredileri

305 Diğer Banka Kredileri

314 Tahvillerin Taksitleri

AA- KISA VADELİ MEVDUATLAR**AB- KABUL KREDİLERİ**

319 Kabul Kredilerinden Borçlar

B- BORÇLAR

320 Borç Senetleri

324 Alınan Depozito ve Teminatlar

339 Diğer Borçlar

C- ALINAN AVANSLAR

340 Yurt İçi Alıcılardan Alınan Avanslar

349 Diğer Avanslar

D- VERGİ, RESİM, HARÇ VE KESİNTİLER

350 İşletmenin Tabi Olduğu Vergi, Resim ve Harçlar

359 Diğer Kesintiler

- GİDER TAHAKKUKLARI

360 Personel İstihkak Tahakkukları

361 Faiz Tahakkukları

369 Diğer Gider Tahakkukları

F- DİĞER YABANCI KAYNAKLAR

370 Gelecek Aylara Ait Gelirler

385 Ertelenen Terkin Edilecek Katma Değer Vergisi

II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**A- ALINAN KREDİLER**

400 Hazine Kredileri

414 Tahviller

AA- BİR YILDAN FAZLA VADELİ MEVDUAT**B- BORÇLAR**

420 Borç Senetleri

439 Diğer Borçlar

C- ALINAN AVANSLAR**D- DİĞER YABANCI KAYNAKLAR**

470 Gelecek Yıllara Ait Gelirler

475 Tesise Katılma Payları

III- ÖZKAYNAKLAR**A- ÖDENMİŞ SERMAYE**

480 Esas Sermaye

481 Ödenmemiş Sermaye (-)

B- YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI**C- YEDEKLER****D- ÖZEL KARŞILIKLAR****E- KARLAR**

495 Geçmiş Yıllar Karları

496 Safı Dönem Karı

F- ZARARLAR

498 Geçmiş Yıllar Zararları (-)

499 Dönem Zararı (-)

SATIŞLAR, DİĞER HASILAT VE KAR HESAPLARI**GAYRİSAFİ SATIŞ HAZILATI**

500 Resmi Dairelere Satışlar

513 Diğer Yurt İçi Satışlar

515 Yurt Dışı Satışlar

530 Vergi İadeleri

-HASILATTAN İNDİRİMLER (-)

540 Satış Vergileri

559 Diğer İndirimler

-FAALİYET DIŞI HASILAT VE KARLAR

570 Faiz Gelirleri

575 Karşılıklardan Kullanılmayan Kısım

584 Kambiyo Karları

589 Diğer Hasılat ve karlar

MALİYETLER, GİDERLER VE ZARARLAR

MAL VE HİZMET SATIŞLARI MALİYETİ

600 Resmi Rairelere Satışların Maliyeti

611 İştiraklere Satışların Maliyeti

615 Yurtdışı Satışların Maliyeti

-FARK HESAPLARI

630 İlk Madde ve Malzeme Farkları

631 Direkt İşçilik Farkları

632 Genel İmal Giderleri Bütçe Farkları

635 Stok Maliyet Farkları

Stok Değer ve Sayım Farkları

-Direkt Maliyet Değişmeyen Genel İmal Giderleri

640 değişmeyen Genel İmal Giderleri

-Dağıtılmayan Giderler

-DÖNEM GİDERLERİ

660 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

661 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları

662 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

663 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Farkları

664 Genel İdare Giderleri

665 Genel İdare Giderleri Farkları

-FAALİYET DIŞI GİDERLER VE ZARARLAR

670 Faiz Giderleri

672 Çalışmayan Kısım Giderleri

673 Şüpheli Alacaklar Karşılık Giderleri

676 Geçmiş Yıllara Ait Gider ve Zararlar

689 Diğer Gider ve Zararlar

SONUÇ VE DEVİR HESAPLARI

-DÖNEM KARI (VEYA ZARAR)

690 Dönem Kar ve Zarar Hesabı

-GELİR VERGİLERİ, KANUNİ YÜKÜMLÜLÜKLER VE İKRAMİYELER

692 Kurumlar Vergisi

694 Diğer Gelir Vergileri

695 kanuni Yükümlülük Payları

698 İkramiyeler

SAFİ DÖNEM KARI (VEYA ZARAR)

-MALİYET HESAPLARI

- 700 Maliyet Muhasebesi Bağıantı Hesabı
- 701 Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı
- 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Hesabı
- 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri Yansıtma Hesabı
- 712 Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkları
- 713 Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkları
- 720 Direkt İşçilik Gideri Hesabı
- 721 Direkt İşçilik Gideri Yansıtma Hesabı
- 722 Direkt İşçilik Gideri Ücret Farkları
- 723 Direkt İşçilik Gideri Verimlilik Farkları
- 730 Genel İmal Giderleri Hesabı
- 731 Genel İmal Giderleri Yansıtma Hesabı
- 732 Genel İmal Giderleri Bütçe Farkları
- 733 Genel İmal Giderleri Verimlilik Farkları
- 734 Genel İmal Giderleri Kapasite Farkları
- 740 Yedek Duran Varlık Giderleri Hesabı
- 741 Yedek Duran Varlık Giderleri Yansıtma Hesabı
- 742 Yedek Duran Varlık Giderleri Farkları Hesabı
- 745 Özel Mamul Mühendisliği Gider Hesabı
- 746 Özel Mamul Mühendisliği Gider Yansıtma Hesabı
- 747 Özel Mamul Mühendisliği Gider Farkları Hesabı
- 750 Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Giderleri
- 751 Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Giderleri Yansıtma Hesabı
- 752 Satılan Tesislerin Montaj ve Hizmet Giderleri Farkı Hesabı
- 755 Programlanmış Büyük Proje Giderleri
- 756 Programlanmış Büyük Proje Gider Farkları
- 760 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı
- 761 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
- 762 Araştırma ve Geliştirme Gider Farkları
- 765 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı
- 766 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
- 767 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gider Farkları
- 770 Genel İdare Giderleri Hesabı
- 771 Genel İdare Giderleri Yansıtma Hesabı
- 772 Genel İdare Gideri Farkları

EK:2
STANDART GENEL HESAP PLANI

GRUP NO	HESAP NO	
1	100-199	DÖNEN VARLIKLAR
	100-109	HAZIR DEĞERLER
		100-KASA
		—
		104-TAHSİL EDİLECEK ÇEKLER
		105-KUPONLAR
		106-BANKALAR
		107-VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)
		—
	110-119	MENKUL KIYMETLER
		110-HİSSE SENETLERİ
		—
		112-ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI
		114-KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI
		118-DİĞER MENKUL KIYMETLER
		119-MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
	120-139	KISA VADELİ TİCARİ ALACAKLAR
		120-ALICILAR
		130-ALACAK SENETLERİ
		131-ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
		132-VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
		138-DİĞER KISA VADELİ TİCARİ ALACAKLAR
		139-ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)
	140-149	DİĞER KISA VADELİ ALACAKLAR
		140-ORTAKLARDAN ALACAKLAR
		142-İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
		144-BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
		148-KISA VADELİ DİĞER ALACAKLAR
		149-ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI
		150-189 STOKLAR
		150-İLK MADDE VE MALZEME
		160-YARI MAMÜLLER (ÜRETİM HESABI)
		165-ARA MAMÜLLER
		170-MAMÜLLER
		175-EMTİA
		178-DİĞER STOKLAR
		179-STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
		180-AKREDİTİF (VERİLEN YURTDIŞI SİPARİŞ AVANSLARI)
		185-VERİLEN YURTTIÇI SİPARİŞ AVANSLARI
	190-199	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR
		190-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
		192-İNDİRİLECEK KDV
		194-ERTELENEN VE TERKİN EDİLECEK OLAN KDV
		196-GEÇİCİ VERGİ/DAHİLİ TEVKİFAT

198-SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLIKLARI

199-SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLIKLARI KARŞILIĞI (-)

2- 200-299 DURAN VARLIKLAR

200-209 UZUN VADELİ TİCARİ ALACAKLAR

200-ALICILAR

204-ALACAK SENETLERİ

205-ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

206-VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

208-DİĞER UZUN VADELİ TİCARİ ALACAKLAR

209-ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

210-219 DİĞER UZUN VADELİ ALACAKLAR

210-ORTAKLARDAN ALACAKLAR

212-İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

214-BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

218-UZUN VADELİ DİĞER ALACAKLAR

219-ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

220-239 FİNANSAL DURAN VARLIKLAR

220-BAĞLI MENKUL KIYMETLER

221-BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

230-İŞTİRAKLER

231-İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

232-İŞTİRAKLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

235-BAĞLI ORTAKLIKLAR

236-BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

237-BAĞLI ORTAKLIKLARA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

239-DİĞER FİNANSAL DURAN VARLIKLAR

240-259 MADDİ DURAN VARLIKLAR

240-ARAZİ VE ARSALAR

242-YERÜSTÜ VE YERALTI DÜZENLERİ

242-BİNALAR

246-MAKİNA, TESİS VE CİHAZLAR

248-TAŞIT ARAÇ VE GEREÇLERİ

250-DÖŞEME VE DEMİRBAŞLAR

252-DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

254-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

256-AKREDİTİFLER (VERİLEN YURTDIŞI SİPARİŞ AVANSLARI)

258-VERİLEN YURTDIŞI SİPARİŞ AVANSLARI

260-279 MADDİ DURAN VARLIKLAR AMORTİSMANI

260-İŞLETME ARAZİSİ AMORTİSMANI (-)

262-YERÜSTÜ VE YERALTI DÜZENLERİ AMORTİSMANI (-)

264-BİNALAR AMORTİSMANI (-)

266-MAKİNA, TESİS VE CİHAZLAR AMORTİSMANI (-)

268-TAŞIT, ARAÇ VE GEREÇLERİ AMORTİSMANI (-)

270-DÖŞEME VE DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI (-)

272-DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR AMORTİSMANI (-)

280-285 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

280-KURULUŞ VE TEŞKİLATLANMA GİDERLERİ

281-HAKLAR

282-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

284-DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

285-VERİLEN AVANSLAR

286-289	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR İTFA PAYLARI
	286-KURULUŞ VE TEŞKİLATLANMA GİDERLERİ İTFA PAYI (-)
	287-HAKLAR İTFA PAYI (-)
	288-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ İTFA PAYI (-)
	289-DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR İTFA PAYI (-)
290-299	DİĞER DURAN VARLIKLAR
	290-GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
	292-İNDİRİLECEK KDV
	294-ERTELENEN VE TECİL EDİLECEK OLAN KDV
	296-GEÇİCİ VERGİ/DAHİLİ TEVKİFAT
300-399	KISA VADELİ BORÇLAR
300-319	FİNANSAL BORÇLAR
	300 BANKA KREDİLERİ
	304 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ
	308 TAHVİL ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ
	312 ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER
	319 DİĞER FİNANSAL BORÇLAR
320-349	TİCARİ BORÇLAR
	320 SATICILAR
	330 BORÇ SENETLERİ
	331 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
	332 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
	349 DİĞER TİCARİ BORÇLAR
350-379	DİĞER KISA VADELİ BORÇLAR
	350 ORTAKLAR
	352 İŞTİRAKLERE BORÇLARA
	356 ÖDENECEK GİDERLER
	358 ÖDENECEK VERGİ, HARÇ VE DİĞER KESİNTİLER
	360 ERTELENEN VE TAKSİDE BAĞLANAN DEVLET ALACAKLARI
	362 GELECEK AYLARA AİT GELİRİLER
	364 HESAPLANAN KDV
	366 ERTELENEN VE TERKİN EDİLECEK OLAN KDV
	368 PERSONELE BORÇLAR
	370 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALIKLARI
	379 KISA VADELİ DİĞER BORÇLAR
380-389	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
390-399	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
	390 VERGİ KARŞILIKLARI
	399 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
400-479	UZUN VADELİ BORÇLAR
400-419	FİNANSAL BORÇLAR
	400 BANKA KREDİLERİ
	410 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER
	412 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
	419 DİĞER FİNANSAL BORÇLAR
420-439	TİCARİ BORÇLAR
	420 SATICILAR
	422 BORÇ SENETLERİ
	423 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
	439 DİĞER TİCARİ BORÇLAR
440-459	DİĞER UZUN VADELİ BORÇLAR

		440 ORTAKLARA BORÇLAR
		444 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
		448 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER
		450 HESAPLANAN KDV
		454 PERSONELE BORÇLAR
		459 UZUN VADELİ DİĞER BORÇLAR
	460-469	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
	470-479	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
		470 KIDEM TAZMİNATI KARŞILĞI
		479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
V	480-499	ÖZSERMAYE
		480 SERMAYE
		481 SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
		482 EMİSYON PRİMİ
		484 YENİDENE DEĞERLEME DEĞER ARTIŞI
		486 YASAL YEDEKLER
		490 STATÜ YEDEKLERİ
		494 ÖZEL YEDEKLER
		497 NET DÖNEM KARI
		498 DÖNEM ZARARI (-)
		499 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI (-)
VI/A	500-599	ÇEŞİTLERİNE GÖRE GİDERLER
		500 İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
		510 İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
		515 PERSONEL ÜCRET VE GİDERLERİ
		520 DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
		525 ÇEŞİTLİ GİDERLER
		530 VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
		535 AMORTİSMANLAR
VI/B	(0-9)	ÇEŞİTLERİNE GÖRE GİDERLER
	0	İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
	1	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ
	2	PERSONEL ÜCRET VE GİDERLERİ
	3	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
	4	ÇEŞİTLİ GİDERLER
	5	VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
	6	AMORTİSMANLAR
VII/A	600-699	GİDER YERLERİ
	600-619	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ
		600 A ATÖLYESİ
		601 B ATÖLYESİ
	600-634	YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERLERİ
		620 A YARDIMCI ÜRETİM YERİ
		621 B YARDIMCI ÜRETİM YERİ
		635 A HİZMET GİDER YERİ
		636 B HİZMET GİDER YERİ
		637 C HİZMET GİDER YERİ
	670-689	
	690-699	
VII/B	10-99	GİDER YERLERİ
	10-19	ESAS ÜRETİM GİDER YERLERİ

	10 A ATÖLYESİ
	11 B ATÖLYESİ
VIII	20-34 YARDIMCI ÜRETİM GİDER YERLERİ
	35-69 HİZMET GİDER YERLERİ
	700-799 SONUÇ HESAPLARI
	700-749 ESAS FAALİYETLE İLGİLİ SONUÇ HESAPLARI
	700 BRÜT SATIŞLAR
	715 SATILARDAN İNDİRİMLER
	730 SATIŞLARIN MALİYETİ
	740 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
	742 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
	744 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
	750-759 DİĞER FAALİYETLERDEN GELİRLER VE KARLAR
	750 İŞTRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ
	760-764 DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR
	770-784 OLAĞANÜSTÜ GELİRLER VE KARLAR
	785-798 OLAĞANÜSTÜ GİDERLER VE ZARARLAR
IX	800-899 FONKSİYONLARINA GÖRE GİDERLER YANSITMA VE FARK HESAPLARI
	800 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI
	801 MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI
	810 DOLAYSIZ İLK MADDE VE MALZEME
	811 DOLAYSIZ İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI
	812 DOLAYSIZ İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKLARI
	813 DOLAYSIZ İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKLARI
	820 DOLAYSIZ İŞÇİLİK
	821 DOLAYSIZ İŞÇİLİK YANSITMA HESABI
	822 DOLAYSIZ İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI
	823 DOLAYSIZ İŞÇİLİK ZAMAN (VERİMLİLİK) FARKLARI
	830 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
	831 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
	832 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI
	833 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI
	834 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI
	860 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
	861 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI
	862 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI
	865 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
	866 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
	867 PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDER FARKLARI
	870 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
	871 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI
	872 GENEL YÖNETİM GİDERİ FARKLARI
	875 DİĞER FAALİYETLERDEN GİDERLER
	876 DİĞER FAALİYETLERDEN GİDERLER YANSITMA HESABI
	877 DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER FARKLARI
	880 FİNANSMAN GİDERLERİ
	881 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI
	882 FİNANSMAN GİDER FARKLARI
	900-999 NAZİM (İSTATİSTİK) HESAPLAR

EK: 3
TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI

0 (SERBEST)**1- DÖNEN VARLIKLAR****10 HAZIR DEĞERLER**

- 100 KASA
- 101 ALINAN ÇEKLER
- 102 BANKALAR
- 103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)
- 108 DİĞER HAZIR DEĞERLER

11 MENKUL KIYMETLER

- 110 HİSSE SENETLERİ
- 111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI
- 112 KAMU KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI
- 118 DİĞER MENKUL KIYMETLER
- 119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

12 TİCARİ ALACAKLAR

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

13 DİĞER ALACAKLAR

- 131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR
- 135 PERSONELDEN 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
- 157 DİĞER STOKLAR
- 158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

16

17

18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİRLER

- 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
- 181 GELİR TAHAKKUKLARI

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

- 191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
- 192 DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
- 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
- 196 PERSONEL AVANSLARI
- 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSAMLARI

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 (-)

226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

229 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

23 DİĞER ALACAKLAR

230 ORTAKLARDAN ALACAKLAR

232 BAĞLI ORTAKLARDAN ALACAKLAR

236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

237 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

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 İŞTİRAKLEREDEN SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

245 BAĞLI ORTAKLIKLAR

246 BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

247 BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

(-)

248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR

249 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

25 MADDİ DURAN VARLIKLAR

250 ARAZI VE ARSALAR

251 YERALATI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ

252 BİNALAR

253 TESİS, MAKİNA, VE CİHAZLAR

254 TAŞITLAR

255 DEMİRBAŞLAR

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

259 VERİLEN AVANSLAR

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

260 HAKLAR

261 ŞEREFIYE

263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

264 ÖZEL MALİYETLER

267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

269 VERİLEN AVANSLAR

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

271 ARAMA GİDERLERİ

272 HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

277 DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

	278 BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)
	279 VERİLEN AVANSLARI
28	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
	280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
	281 GELİR TAHAKKUK
29	DİĞER DURAN VARLIKLAR
	291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
	292 DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
	294 ELDEN ÇIKIRILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
	297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR
	298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
	299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR
3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
30	MALİ BORÇLAR
	300 BANKA KREDİLERİ
	304 TAHVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ
	305 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
	308 MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
	309 DİĞER MALİ BORÇLAR
31	
32	TİCARİ BORÇLAR
	320 SATICILAR
	321 BORÇ SENETLERİ
	322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
	326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
33	DİĞER BORÇLAR
	331 ORTAKLARA BORÇLAR
	332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR
	333 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLARA
	337 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
	339 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
34	ALINAN AVANSLAR
	340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
	349 ALINAN DİĞER AVANSLAR
35	
36	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
	361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
	368 VADESİ GEÇMİŞ, ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
	369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
37	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
	370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI
	371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)
	372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
	373 MALİYE GİDERLERİ KARŞILIĞI
	379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
38	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI
	380 GELECEK AYALARA AİT GELİRLER
	381 GİDER TAHAKKUKLARI
39	DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

391 HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ

392 DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ

398 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

399 DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 MALİ BORÇLAR

400 BANKA KREDİLERİ

405 ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER

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 (-)

426 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

429 DİĞER TİCARİ BORÇLAR

43 DİĞER BORÇLAR

431 ORTAKLARA BORÇLAR

433 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

437 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

438 KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR

439 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

44 ALINAN AVANSALAR

440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

449 ALINAN DİĞER AVANSALR

45

46

47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

479 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER

481 GİDER TAHAKKUKLARI

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

492 GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLEN KDV

493 TESİSE KATILMA PAYLARI

499 DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5 ÖZKAYNAKLAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

500 SERMAYE

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

51

52 SERMAYE YEDEKLERİ

520 HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ

521 HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI

522 M. D. V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

53

54 KAR YEDEKLERİ

- 540 YASAL YEDEKLER
- 541 STATÜ YEDEKLERİ
- 542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLERİ
- 548 DİĞER KAR YEDEKLERİ
- 549 ÖZEL FONLAR

55

56

57 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

- 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)

- 580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

59 DÖNEM NET KARI (ZARAR)

- 590 DÖNEM NET KARI
- 591 DÖNEM NET ZARARI (-)

6 GELİR TABLOSU HESAPLARI**60 BRÜT SATIŞLAR**

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

61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

- 610 SATIŞTAN İADELER (-)
- 611 SATIŞ İSKONTOLARI (-)
- 612 DİĞER İNDİRİMLER (-)

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

- 620 SATILAN MAMÜLLERİN MALİYETİ (-)
- 621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)
- 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)
- 623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

63 FAALİYET GİDERLERİ (-)

- 630 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)
- 631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)
- 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)

64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİRLER VE KARLAR

- 640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ
- 641 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ
- 642 FAİZ GELİRLERİ
- 643 KOMİSYON GELİRLERİ
- 644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR
- 649 FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR

65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

- 652 REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)
- 653 KOMİSYON GİDERLERİ (-)
- 654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)
- 659 DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)

66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

- 660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
- 661 UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

67 OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR

- 671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR
- 679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLAR (-)

681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLAR (-)

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

69 DÖNEM NET KARI (ZARARI)

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI

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

692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

7 MALİYET HESAPLARI**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 VERİMLİLİK FARKLARI

733 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

79 GİDER ÇEŞİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)

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 VERĐİ, RESİM VE HARÇLAR
796 AMORTİSMANLAR VE TŰKENME PAYLARI
797 FİNANSMAN GİDERLERİ
798 GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI
799 ŰRETİM MALİYETİ HESABI

8 SERBEST

9 NAZIM HESAPLAR



EK:4**TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI BİLANÇO HESAPLARI****AKTİF HESAPLAR****1-DÖNEN VARLIKLAR****A-HAZIR DEĞERLER**

- 1-KASA
- 2-ALINAN ÇEKLER
- 3-BANKALAR
- 4-VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)
- 5-DİĞER HAZIR DEĞERLER

B-MENKUL KIYMETLER

- 1-HİSSE SENETLERİ
- 2-ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI
- 3-KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI
- 4-YATIRIM FONLARI
- 5-DİĞER MENKUL KIYMETLER

C- TİCARİ ALACAKLAR

- 1-ALICILAR
- 2-ALACAK SENETLERİ
- 3-ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 4-KREDİ KARTLARINDAN ALACAKLAR
- 5-VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 6-ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
- 7-ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI (-)

D- DİĞER ALACAKLAR

- 1-ORTAKLARDAN ALACAKLAR
- 2-İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
- 3-BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
- 4-PERSONELDEN ALACAKLAR
- 5-DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
- 6-DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 7-ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
- 8-ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

E-STOKLAR

- 1-İLK MADDE VE MALZEME
- 2-YARI MAMULLER-ÜRETİM
- 3-MAMULLER
- 4-TİCARİ MALLAR
- 5-DİĞER STOKLAR
- 6-STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 7-VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

F- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

- 1-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
- 2-GELİR TAHAKKUKLARI

G- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

- 1-DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ
- 2-DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
- 3-PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR
- 4-VERİLEN HİZMET AVANSLARI

- 5-PERSONEL AVANSLARI
- 6-DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR
- 7-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

2-DURAN VARLIKLAR

A- TİCARİ ALACAKLAR

- 1-ALICILAR
- 2-ALACAK SENETLERİ
- 3-ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 4-VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 5-ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI (-)

B-DİĞER ALACAKLAR

- 1-ORTAKLARDAN ALACAKLAR
- 2-İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
- 3-BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
- 4-PERSONELDEN ALACAKLAR
- 5-DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
- 6-DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
- 7-ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

C- MALİ DURAN VARLIKLAR

- 1-BAĞLI MENKUL KIYMETLER
- 2-BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 3-İŞTİRAKLER
- 4-İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
- 5-İŞTİRAKLERE SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 6-BAĞLI ORTAKLIKLAR
- 7-BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
- 8-BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
- 9-DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR
- 10-DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

D-MADDİ DURAN VARLIKLAR

- 1-ARAZİ VE ARSALAR
- 2-YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ
- 3-BİNALAR
- 4-TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR
- 5-TAŞITLAR
- 6-DEMİRBAŞLAR
- 7-DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 8-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
- 9-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
- 10-VERİLEN AVANSLAR

E-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

- 1-HAKLAR
- 2-ŞEREFİYE
- 3-KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ
- 4-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
- 5-ÖZEL MALİYTELER
- 6-DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
- 7-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
- 8-VERİLEN AVANSLAR

F-ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

- 1-ARAMA GİDERLERİ

2-HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

3-DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

4-BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)

5-VERİLEN AVANSLAR

G-GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

1-GELECEK YILLARA AİT GİDERLER

2-GELİR TAHAKKUKLARI

H-DİĞER DURAN VARLIKLAR

1-GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV

2-DİĞER KDV

3-GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR

4-ELDEN ÇOKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR

5-DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

6-STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

7-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

PASİF HESAPLAR

3-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

A-MALİ BORÇLAR

1-BANKALAR

2-UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ

3-TAHVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLER

4-ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER

5-ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

6-MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)

7-DİĞER MALİ BORÇLAR

B-TİCARİ BORÇLAR

1-SATICILAR

2-BORÇ SENETLERİ

3-BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

4-KREDİ KARTLARINDAN BORÇLAR

5-ALINAN DEPOZİTOVE TEMİNATLAR

6-DİĞER TİCARİ BORÇLAR

C-DİĞER BORÇLAR

1-ORTAKLARA BORÇLAR

2-İŞTİRAKLERE BORÇLAR

3-BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

4-PERSONELE BORÇLARA

5-DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

6-DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

D-ALINAN AVANSLAR

1-ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

2-ALINAN DİĞER AVANSLAR

E-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

1-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

2-ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

3-ÖDENECEK SENDİKA AİDATLARI

4-ÖDENECEK İCRA TAKSİTLERİ

5-VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

6-ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

F-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

1-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

2-DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)

3-KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

4-MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI

5-DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

G-GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

1-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

2-GİDER TAHAKKUKLARI

H-DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

1-DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ

2-SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

3-DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

4-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

A-MALİ BORÇLAR

1-BANKA KREDİLERİ

2-ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER

3-ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

4-MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)

5-DİĞER MALİ BORÇLAR

C-DİĞER BORÇLAR

1-ORTAKLARA BORÇLAR

2-İŞTİRAKLERE BORÇLAR

3-BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

4-DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

5-KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR

6-DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

D-ALINAN AVANSLAR

1-ALINAN SİPARİŞ AVANSLAR

2-ALINAN DİĞER AVANSALAR

E-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

1-KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

2-DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

F-GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

1-GELECEK YILLARA AİT GİDERLER

2-DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

G-DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

1-GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLEN KDV

2-TESİSE KATILMA PAYLARI

3-DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5-ÖZKAYNAKLAR

A-ÖDENMİŞ SERMAYE

1-SERMAYE

2-ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

B-SERMAYE YEDEKLERİ

1-HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRİMLERİ

2-HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI

3-M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

4-İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

5-DİĞEN BENLAŞE ŞEREMYENİ

C-KAR YEDEKLERİ

1-YASAL YEDEKLER

2-STATÜ YEDEKLERİ
3-OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER
4-DİĞER KAR YEDEKLERİ
5-ÖZEL FONLAR
D-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI
1-GEÇMİŞ YIL KARLARI
E-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)
F-DÖNEM NET KARI (ZARARI)
1-DÖNEM NET KARI
2-DÖNEM NET ZARARI (-)



EK:5**TEKDÜZEN HESAP ÇERÇEVESİ VE HESAP PLANI GELİR TABLOSU HESAPLARI****A-BRÜT SATIŞLAR**

- 1-YURTİÇİ SATIŞLAR
- 2-YURTDIŞI SATIŞLAR
- 3-DİĞER İNDİRİMLER

B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

- 1-SATIŞTAN İADELER (-)
- 2-SATIŞ İSKONTOLARI (-)
- 3-DİĞER İNDİRİMLER (-)

-NET SATIŞLAR*C-SATIŞLARIN MALİYETİ**

- 1-SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)
- 2-SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)
- 3-SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)
- 4-DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

-BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI*D-FAALİYET GİDERLERİ (-)**

- 1-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRİME GİDERLERİ (-)
- 2-PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)
- 3-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)

-FAALİYET KARI VEYA ZARARI*E-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR (+)**

- 1-İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ
- 2-BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ
- 3-FAİZ GELİRLERİ
- 4-KOMİSYON GELİRLERİ
- 5-KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR
- 6-FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR

F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

- 1-REESKON FAİZ GİDERLERİ (-)
- 2-KOMİSYON GİDERLERİ (-)
- 3-KARŞILIK GİDERLERİ (-)
- 4-DİĞER GİDER VE ZARARLAR

G-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

- 1-KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
- 2-UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

-OLAĞAN KAR VEYA ZARAR*H-OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR (+)**

- 1-ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLAR
- 2-DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

I-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

- 1-ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)
- 2-ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)
- 3-DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLARI (-)

-DÖNEM KARI VEYA ZARARI*J-DÖNEM KARI, VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIK (-)*****-NET DÖNEM KARI VEYA ZARARI**

K A Y N A K Ç A

- Akdoğan, Nalan** :TMS ve SPK Sistemlerinde Maliyet Muhasebesi Uygulaması, Ankara, 1988
- Akdoğan, Nalan,-N. Tenker** :Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara, 1992
- Akdoğan, Nalan-O. Sevilengül** :Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İSMMM Odası Yay. No:7, Ankara, 1993
- Akdoğan, Nalan** : "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Türkiye'deki Mali Tablo Düzenleme Uygulamalarına Etkileri" Türkiye xııı. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 20-22 Mayıs 1993, Çeşme- İzmir
- Aksan, z.-Özbaşar, s.** :Holding Muhasebesi ve Holdinglerin Organizasyon Yapıları,Sermet Matbaası, Kırklareli,1982
- Aktuğlu, M. Ali** :Banka İşletmeleri ve Muhasebesi ve Genel Prensipler, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1981
- Altuğ Osman** :Maliyet Muhasebesi İlkeleri-Uygulamalar; Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:434/667, İstanbul, 1989
- Ataman, Ümit** :Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:462/695, 7. Bas. İstanbul 1994
- Ataman, Ümit** :Şirketler Muhasebesi; Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No 450/683, İstanbul, 1993
- Ataman, Ümit** :Hisse Senetlerinin Değerlenmesi, İ.İ. ve Tic. İlimler Akademisi, (Doktora Tezi), İstanbul 1974
- Ataman, Ümit** :İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi, Sayı:1, İstanbul, 1973
- Ataman, Ümit- Haluk Sümer** :Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi; 2. Bas., İstanbul, 1991
- Bankalar Birliği Tekdüzen Hesap Planı ve İzahnamesi** : Türkiye Bankalar Birliği yayını, Ankara, 1989

- Belkaoui, Ahmed** :Accounting Theory; Harcourt Brace, Jovanovich, Inc. 757 Third Avenue, New York, NY 10017
- Bilginoğlu, Fahri** :Muhasebe Organizasyonu; İstanbul Üniversitesi, Muhasebe Enstitüsü Yay.No:54, İstanbul, 1988
- Bilginoğlu, Fahri** :Muhasebe Harmanizasyon, Avrupa ve Uluslararası Düzeyde Muhasebeye Doğru, İÜ. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı 41, Ağustos, 1988
- Birch, Michael** :Türkiye VI Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Uluslararası Muhaseb ve Denetim Sorunları, 9-11 Mayıs, Alanya-Antalya, 1984
- Canoğlu, M. Ali** :SPK'nun Mali Tablolara İlişkin Uygulama Standartları ile Vergi Usul Kanunu Hükümlerinin Karşılaştırılması,
- Carl D. Allen,- Jane Mariarity** :Cost Accounting, 2. Edition, John Wiley-Sons Inc. Canada, 1987
- Cecil Gillespie** :Accounting Systems, Procedures and Methods, 2.Edition, Englewood, Cliffs. , Prentice-Hall Inc., New jersey
- Charles T. Horngren-Gary L. Sundem** :Introduction to Financial Accounting; Prentice-Hall International, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey, 07632
- Demir, Ahmet** :Tekdüzen Hesap Planı ve Uygulaması, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1993
- Demir, Nazif** :Genel Muhasebe; Akdeniz Üniversitesi Basımevi, Antalya, 1990
- Doğan, Galip** :Fransada Genel Hesap Planı ve Tatbikatı; Ankara, 1956
- Durmuş, Ahmet Hayri** :Mali Tablolar Tahlili; Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No 442/676, İstanbul, 1990
- Durmuş A.Hayri-Solaş Çiğdem** :Türkiye VII Muhasebe Eğitimi Sempozyumu; Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, A.Ü. İ.İ.B.F. Eskişehir 1985
- Eldan, S.Hendriksen** :Accounting Theory, Third Edition, Home Wood, Illinois Richard D. Irving Inc., New York, 1977

- Erkural, Kenan** :Muhasebe Organizasyonu; I.I.T.I.A. Sermet Matbaası, İstanbul, 1974
- Eser, Nevzat,-Özel Salih** :Muhasebe Hesap Planları Esasları ve Tekniği, Mars Matbaası, Ankara, 1962
- Evliyagiller, Servet** :Banka İşletmecilik Bilgisi; 2. Bas. Banka ve Ticaret Hukuku Enstitüsü yay., Ankara, 1980
- Gönenli, Atilla** :Finansal Tablolar, İ.Ü. İşletme Fakültesi, 2. Bas., Sermet Matbaası, İstanbul, 1979
- Göngör A. Azmi** :Yönetim Arcı Olarak Türk Devlet Muhasebesi Sistemi, Ankara, 1981
- Hacırüstemoğlu, Rüstem,- Pekdemir,Recep ve Diğerleri** :Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar, (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği) TÜRMOB Yay:7, Ankara, 1993
- Hiçşasmaz, Mazhar** :Genel Muhasebe Teorisi ve Uygulama Esasları, Başnur Matbaası, Ankara, 1969
- Horngren, T. Charles, Gary L. Sundem** :Introduction to Financial Accounting: Prentice, Prentice-Hall, International Inc. Englewood, Cliffs. New Jersey, 07632, 1987
- Karasioğlu, Fehmi** :Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Uygulama Sürecinde SPK'ya Tabi Ortaklıkların Bildirim Araçlarında Meydana Gelen Aksaklıklar ve Çözüm Önerileri, Vergi Dünyası, Sayı 147, Kasım 1993
- Kepekçi, Celal** :Sermaye Piyasası Gelişmesinde Muhasebenin Rolu, Eskişehir, 1983
- Keskinoğlu, Suat** :Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş; İstanbul, 1959
- Kızıl, Ahmet** : "Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Yayınladığı Standart Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Üzerine", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 64, Ocak-Şubat 1993,
- Koç Yalkın, Yüksel** :Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinin Finansal Muhasebe Uygulamalarına Etkisi ve Katkısı, Vergi Dünyası, Sayı 149, Eylül 1993
- Koç Yalkın, Yüksel** :Tekdüzen Muhasebe Sistemi Çalışmaları, Ankara Üniversitesi, Ankara, 1975

- Koç Yalkın, Yüksel** :Genel Muhasebe İlkeleri Uygulaması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, 8. Baskı, Turan Kitabevi, Ankara, 1994
- Kurt, Hasan** :Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Niteliği ve Getireceği Yararlar; Vergi Dünyası, Sayı:106, Haziran, 1990
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği** :Sıra No:1, 26 Aralık 1992, Tarih ve Mükerrer 21447 Sayılı Resmi Gazete
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği** :Sıra No:2 16 Aralık 1992 Tarih, 21790 Sayılı Resmi Gazete
- Müftüoğlu Muharrem** :Banka ve Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 1989
- Oldham, K. Michael** :Muhasebe Sistemleri ve Avrupa'daki Uygulamalar, (Çev: Davut Aydın), Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 1989
- Örten, Remzi** :Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Rehberi; Cilt 1, Ankara, 1993
- Örten, Remzi** :Muhasebe Organizasyonu, Cilt 2-3, Ankara, 1987
- Özarslan, İsmail** :Muhasebenin Teknik Yapısı; İstanbul Metler Matbaası, 1980
- Özgen Feridun-Şengül Selami** :Türkiye VII Muhasebe Eğitimi Sempozyumu; Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, A.Ü. İ.İ.B.F. Eskişehir 1985
- Özgür, Feridun** :Muhasebe Prensipleri, Arpaz Matbaası, İstanbul, 1977
- Pamukçu, Celal** :SPK'unca Mali Tablo ve Raporlar Hakkında Yapılan Son Düzenleme (II), Vergi Danyası, Sayı 101, Ocak, 1990
- Pekdemir, Recep** :"Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tabliği Hakkında", Muhasebe Dergisi, Sayı 33, Kasım-Aralık 1992
- Pekdemir, Recep** :"Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tabliği Raporlama ve Mali Tablolar, İSMMMO , Sayı 22, Eylül-Ekim 1993
- Peker, Alparslan** :Modern Yönetim Muhasebesi, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, 1990

- Sarıkamış, C.** : Faaliyet Raporlarında Yeralan Durum Tablolarının İçeriği, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl:5 Sayı:15 Şubat 1979-1
- Savaşan, Şahin** :Türk Bankalarında Tekdüzen Hesap Planı Değerlendirmesi; (Basılmamış Lisansüstü Program Tezi) Ankara, 1987
- Sevgener, A. Sait** :Yönetim Muhasebesi; Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, 2. Bas., İstanbul, 1988
- Sevilengül, orhan-Jale Sihay** :Genel Muhasebe ve Prensipleri ve Uygulaması; Ankara Basım ve Ciltevi, Ankara, 1984
- Solaş, Çiğdem** :Avrupa Ekonomik Topluluğu Muhasebe Armonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Uygulaması;İstanbul, 1982
- SPK., Sermaye Piyasası Mevzuatı** :SPK. Yayınları, Yay.No:1, Ankara, 1985
- Şanlı, Çetin** :Sermaye Piyasası Kurulu'na Sunulacak ve İlan Edilecek Tip Gelir Tanımlarının Düşündürdükleri Muhasebe Dergisi, Sayı 132, Mayıs 1983
- T.C. Başbakanlık DPT** :Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi; Yay. No: DPT: 1482 KD: 316, Ankara, 1976
- T.C. Başbakanlık DPT** :Mali İşler Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu; Yay. No:DPT: 866 KD:99, İstanbul, 1970
- T.C. Başbakanlık DPT** :Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri;- Gelir (Kar ve Zarar) 2. Bas. Yay.:DPT:863 KD:96, Ankara, 1973
- T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu** :Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu, TGHP ve Açıklamaları, Ankara, 1987
- T.C. Başbakanlık, DPT.** :Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları; DPT: 1335 KD: 265, Ankara, 1973
- T.C. Başbakanlık DPT** :Muhasebe Usullerini İslah ve Yeknesaklaştırılması (Giriş) Yay. No: DPT:1325, KD:261, 2.Bas. Ankara, 1973
- Tikveş, Özkan** :Bankalar Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu Şerhi, Ankara, 1992

- Uçar, Mustafa** :Banka Muhasebesi; (Tekdüzen Hesap Planına Uygun), Dicle Üniversitesi Yay., Diyarbakır, 1992
- Uçar Mustafa,-Aydemir İsmail:** Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Ticaret İşletmeleri için Gider ve Maliyet Hesaplarının İşleyişi, İSMMMO, Kasım-Aralık/23 1993
- Üstün, Rıfat** :Maliyet Muhasebesi, İlke ve Uygulamaları, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1985
- Yazıcı, Mehmet** :Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No:439/672, İstanbul, 1990
- Yazıcı, Mehmet** : "Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 ve Eki? Muhaseb Usul ve Esasları Üzerine", Muhasebe Dergisi, Sayı 34, Ocak-Şubat 1993,
- Yücesoy, Cevat** :Muhasebe Hesap Planları, Orhan Mete ve Ort. Koll. Şti., İstanbul, 1963
- Yükçü Süleyman** :Maliyet Muhasebesi, (Yönetim Açısından), 2.Bas., İzmir, 1993