

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

DOĞAL GAZLA ELEKTRİK ÜRETİMİ
YAPAN FİRMALARA YÖNELİK
MUHASEBE SİSTEMİNİN İNCELENMESİ

Cenk UZELLİ

Danışman

Doç. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ

İZMİR - 2015

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2005800035

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Cenk UZELLİ
Tez Başlığı : Doğalgazla Elektrik Üretimi Yapan Firmalara Yönelik Muhasebe Sisteminin İncelenmesi

Savunma Tarihi : 21.03.2016
Danışmanı : Doç.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ

JÜRİ ÜYELERİ

Ünvanı, Adı, Soyadı

Üniversitesi

Doç.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Prof.Dr.A.Seha SELEK

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Prof.Dr.Semra ÖNCÜ

CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ

İmza

Oybirliği (X)

Oy Çokluğu ()

Cenk UZELLİ tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "**Doğalgazla Elektrik Üretimi Yapan Firmalara Yönelik Muhasebe Sisteminin İncelenmesi**" başlıklı Tezi (X) / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Mustafa Yaşar TINAR
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Doğal Gazla Elektrik Üretimi Yapan Firmalara Yönelik Muhasebe Sisteminin İncelenmesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

21/03/2016

Cenk UZELLİ

İmza

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
“Doğal Gazla Elektrik Üretimi Yapan Firmalara Yönelik Muhasebe Sisteminin
İncelenmesi”
Cenk UZELLİ

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Programı

Günümüzde Türkiye; Avrasya ve Orta Asya’daki fosil yakıt üreticileri ile Avrupa pazarları arasında, bir enerji köprüsü kurmuştur. On yıldan fazla bir süredir, Türkiye bu önemli gaz tüketicisi ve gaz üreticisi bölgeler arasında kendisini köprü olarak konumlandırarak avantajlı coğrafyasından yararlanmaktadır. Bu kapsamda; Türk devleti ve Türkiye Boru Hatları İle Petrol Taşıma Anonim Şirketi (BOTAS), Bakü-Tiflis-Ceyhan Ham Petrol Boru Hattı, Mavi Akım Doğal Gaz Boru Hattı ve Türkiye-Yunanistan Doğal Gaz Hattı gibi ülkemiz topraklarından geçen birçok petrol ve doğal gaz boru hattı projelerini desteklemiştir. Önemli bir enerji merkezi olma çabaları, yeni boru hattı projeleri (Nabucco ve Samsun-Ceyhan Ham Petrol Boru Hattını içeren Dördüncü Koridor Doğal Gaz boru hatları) ile hayata geçirilmiştir.

Geçtiğimiz on yılda, Türkiye; altyapı hizmetleri piyasası, birleşme ve satın almaları uluslararası yatırımcıların gündeminde tutan özelleştirmelerle ani ve köklü değişimler içerisinde. Ayrıca, ülkemiz elektrik üretimindeki yatırım ihtiyacı, ülke boyunca kurulan doğal gaz boru hatları ve ilgili altyapının iyileştirilmesiyle birlikte başka bir önemli noktadır.

Türkiye’de doğal gazın elektrik üretimindeki payı dünya elektrik üretimindeki payının iki katından fazla olup, kömürün payı dünya ortalamasının altındadır. Hidrolik kaynaklar üretimde payı ise hemen hemen aynı seviyededir.

Bu alışmada; Türkiye’de doğal gazla elektrik üretimi yapan firmaların, mevcut muhasebe sistemleri, yeni sistem oluşumu ve sisteme uyum aşamasında karşılaştıkları sorunlar ile bu sorunların çözümüne yönelik uygulama rneęi incelenmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler : Doğal Gaz, Elektrik retimi, Muhasebe Sistemi, Finansal Tablo, Hesap Planı.



ABSTRACT

Master Thesis

“Analysis of the Accounting System of the Firms Producing Electric Energy with Natural Gas”

Cenk UZELLİ

Dokuz Eylul University

Institute of Social Sciences

Department of Business Administration

Accounting Program

During the last decade, Turkey has been considered as a bridge between Eurasian and Central Asian fossil fuel producers and European Markets. Turkey has been planning to gain advantage of its geography by positioning itself as a bridge between these gas producing and consuming areas over a decade. To this end, Turkish state and Turkey Boru Hatları İle Petrol Taşıma Anonim Şirketi (BOTAS) supported a lot of petroleum and natural gas pipeline projects such as Baku-Tblisi-Ceyhan Petroleum Pipeline, Blue Stream Pipeline and Turkey-Greece Natural Gas Line. Attempts to become an important energy hub have been put into practice by new pipeline projects (Fourth Passage Natural Gas Pipeline enclosing Nabucco and Samsun-Ceyhan Petroleum Pipelines).

During the last decade, Turkey infrastructure service market has been changing suddenly and radically with privatizations putting mergers and acquisitions into investors' agenda. What is more; the need of investment in electricity production has been another vital point with natural gas pipelines established over the country and enhancement of the related infrastructure.

In Turkey, while natural gas's share in electricity production is more than twice of the share of it around the world, coal's share is below the world average. Hydraulic resources share is almost the same level.

In this study, a chart of accounts and an accounting system, which may solve the problems, can be faced by the firms which produce electrical energy with natural gas power, is tried to be established.

Keywords : Natural Gas, Electricity Production, Accounting System, Financial Statements, Chart of Accounts.

**DOĞAL GAZLA ELEKTRİK ÜRETİMİ YAPAN FİRMALARA YÖNELİK
MUHASEBE SİSTEMİNİN İNCELENMESİ**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	vii
TABLolar LİSTESİ	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
GRAFİKLER LİSTESİ	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ENERJİ SEKTÖRÜNE AİT GENEL BİLGİLER

1.1. ENERJİ PİYASASI	11
1.1.1. Dünya Enerji Piyasasındaki Gelişmeler	11
1.1.2. Türkiye’deki Enerji Piyasası Gelişmeleri	18

1.2. ENERJİ PİYASASINA YÖN VEREN KURUM VE KURULUŞLAR	23
1.2.1. T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı	24
1.2.2. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na Bağlı, İlgili ve İlişkili Kuruluşlar	25
1.2.2.1. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (E.P.D.K.)	26
1.2.2.2. Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi (T.E.İ.A.Ş.)	27
1.2.2.3. Elektrik Üretim Anonim Şirketi (E.Ü.A.Ş.)	28
1.2.2.4. Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt Anonim Şirketi (T.E.T.A.Ş.)	31
1.3. ENERJİ PİYASASINDA ELEKTRİK ÜRETİMİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER	33
1.3.1. Yenilenebilir Enerji Kaynakları	33
1.3.1.1. Hidrolik Enerji	34
1.3.1.2. Rüzgar Enerjisi	34
1.3.1.3. Güneş Enerjisi	35
1.3.2. Nükleer Enerji	35
1.3.3. Fosil Yakıtlar	36
1.3.3.1. Kömür	37
1.3.3.2. Petrol	37
1.3.3.3. Doğal Gaz	37
1.4. ELEKTRİK ENERJİ PİYASASINA YÖN VEREN FİYAT MEKANİZMASININ TÜREL VE SİSTEMSEL ÇERÇEVESİ	38
1.4.1. Yasal Çerçeve	38
1.4.2. Yönetimsel Çerçeve	39
1.5. ENERJİ PİYASASININ TEMEL SORUNLARI	40

İKİNCİ BÖLÜM

DOĞALGAZLA ELEKTRİK ÜRETİMİ YAPAN FİRMALARDA MUHASEBE SİSTEMİ

2.1. MUHASEBENİN KAYIT ARAÇLARI	43
--	-----------

2.2. MUHASEBENİN KAYIT ARAÇLARI	46
2.2.1. Belgeler	47
2.2.2. Defterler	51
2.3. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI	53
2.4. MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİ VE MUHASEBE HATALARI	55
2.4.1. Muhasebe Politikaları	56
2.4.2. Muhasebe Tahminleri	58
2.4.3. Muhasebe Hataları	58
2.5. FİNANSAL BİLGİ, FİNANSAL TABLOLAR VE FİNANSAL RAPORLAR	59
2.6. HESAP ÇERÇEVESİ, HESAP PLANI VE İŞLEYİŞİ	63
2.7. MUHASEBE STANDARTLARI VE/VEYA FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	67
2.8. DOĞAL GAZLA ELEKTRİK ÜRETİMİ YAPAN FİRMALARIN MUHASEBE SİSTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER	78

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOĞAL GAZLA ELEKTRİK ÜRETİMİ YAPAN FİRMALARDAKİ MUHASEBE SİSTEMİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI	91
3.2. ARAŞTIRMANIN ANA KÜTLESİ VE ÖRNEKLEMİ	91
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ	91
3.4. ARAŞTIRMANIN DÖNEMİ VE KISITLARI	91
3.5. BULGU VE DEĞERLENDİRMELER	91

3.5.1. Firmaya İlişkin Genel Bilgiler	92
3.5.2. Seçilen Firmanın Muhasebe Uygulaması	92
SONUÇ	127
KAYNAKÇA	131



KISALTMALAR

A.B.D.	Amerika Birleşik Devletleri
A.B.	Avrupa Birliği
B.O.T.A.Ş.	Türkiye Boru Hatları ile Petrol Taşıma Anonim Şirketi
B.O.R.E.N.	Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü Başkanlığı
B.D.D.K.	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
E.P.D.K.	Enerji Piyasası Denetleme Kurulu
E.İ.E.	Elektrik İşleri Etüt İdaresi Genel Müdürlüğü
E.P.K.	Elektrik Piyasası Kanunu
E.Ü.A.Ş.	Elektrik Üretim A.Ş. Genel Müdürlüğü
E.N.T.S.O.E.	Kıtasal Avrupa Senkron Alanı Sistemi
F.M.S.	Finansal Muhasebe Sistemi
G.T.	Genel Tebliğ
I.E.A.	Uluslararası Enerji Ajansı
K.O.B.İ.	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
K.G.K.	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
K.H.K.	Kanun Hükmünde Kararname
L.P.G.	Likit Petrol Gazları
L.N.G.	Likit Doğal Gaz
M.T.A.	Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü
Md.	Madde

M.B.S.	Muhasebe Bilgi Sistemi
O.E.C.D.	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
P.İ.G.M.	Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
P.M.U.M.	Piyasa Mali Uzlaştırma Merkezi
R.G.	Resmi Gazete
S.P.K.	Sermaye Piyasası Kanunu
T.A.E.K.	Türkiye Atom Enerjisi Kurumu Başkanlığı
T.O.B.B.	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
T.E.İ.A.Ş.	Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi
T.M.S.	Türkiye Muhasebe Standartları
T.M.S.K.	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
T.F.R.S.	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
T.D.M.S.	Tek Düzen Muhasebe Sistemi
T.T.K.	Türk Ticaret Kanunu
T.E.T.A.Ş.	Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt A.Ş. Genel Müdürlüğü
T.K.İ.	Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğü
T.P.A.O.	Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı Genel Müdürlüğü
T.T.K.	Türkiye Taşkömürü Kurumu Genel Müdürlüğü
T.E.M.S.A.N.	Türkiye Elektromekanik Sanayii A.Ş. Genel Müdürlüğü
T.M.U.D.E.S.K.	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
I.F.R.S.	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

U.D.S.	Ulusal Denetim Standartları
I.A.S.B.	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
I.A.A.S.B.	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
V.U.K.	Vergi Usul Kanunu
Y.B.S.	Yönetim Bilgi Sistemi
Y.M.S.	Yönetim Muhasebesi Sistemi



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Enerji Kaynakları Bazında Dünya Birincil Enerji Tüketimi ve Tüketim Projeksiyonu (Mtep)	s.13
Tablo 2: Ülkelerin Birincil Enerji Tüketimindeki Miktarı ve Payı (Mtep)	s.16
Tablo 3: Bölgelere Göre Dünyadaki Birincil Enerji Tüketiminin Miktarı ve Payı (Mtep)	s.17
Tablo 4: Kişi Başına Düşen Enerji Arzı (Tep/Kişi)	s.21
Tablo 5: Kişi Başına Düşen Elektrik Tüketimi (kWh/Kişi)	s.22
Tablo 6: Vergi Usul Kanununa Göre Düzenlenen Belgeler	s.47
Tablo 7: Finansal Raporlama Standartları ile Muhasebe Standartları	s.73
Tablo 8: 120 Alıcılar Hesabının Alt Kırılımları	s.80
Tablo 9: 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabının Alt Kırılımı	s.81
Tablo 10: 153 Ticari Mallar Hesabının Alt Kırılımı	s.82
Tablo 11: 154 Yedek Parça Stokları Hesabının Alt Kırılımı	s.83
Tablo 12: 157 Diğer Stoklar Hesabının Alt Kırılımı	s.84
Tablo 13: 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının Alt Kırılımı	s.85
Tablo 14: 181 Gelir Tahakkukları Hesabının Alt Kırılımı	s.85
Tablo 15: 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabının Alt Kırılımı	s.86
Tablo 16: 253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabının Alt Kırılımı	s.87

Tablo 17: 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabının Alt Kırılımı	s.87
Tablo 18: 381 Gider Tahakkukları Hesabının Alt Kırılımı	s.88
Tablo 19: 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabının Alt Kırılımı	s.89
Tablo 20: Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. 31.08.2014 Tarihli Geçici Mizan	s.93
Tablo 21: Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. 30.09.2014 Tarihli Ayrıntılı Bilançosu	s.121
Tablo 22: Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. 30.09.2014 Tarihli Gelir Tablosu	s.125

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Finansal Muhasebe Sistemi ve Yönetim Muhasebesi Sistemi İlişkisi s.46



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: 2009 Yılı Dünya Birincil Enerji Tüketiminin Enerji Kaynakları Bazında Dağılımı	s.12
Grafik 2: Kömür, Petrol ve Doğal Gazın Enerji Kaynakları İçindeki Paylarının Değişimi (Mtep)	s.15
Grafik 3: 2009 Yılı Dünya Petrol Görünür Rezerv Miktarları Bazında Dağılımı	s.19
Grafik 4: 2009 Yılı Dünya Doğal Gaz Görünür Rezerv Miktarları Bazında Dağılımı	s.19
Grafik 5: 2008 Yılı Türkiye Elektrik Üretiminin Kaynaklara Dağılımı	s.20
Grafik 6: Kişi Başına Düşen Elektrik Artış Oranları	s.23

GİRİŞ

Son yıllarda elektrik tüketim talebinde yaşanan büyümeyi, Türkiye'deki elektrik üretim tesisleri karşılamakta zorlanmakta ve ülkemiz Bulgaristan, Yunanistan gibi komşu ülkelerden elektrik ithal etmektedir. Bununla birlikte üretilen elektriğin hangi birincil enerji kaynağı ile üretildiği de büyük önem arz etmektedir.

Çalışmada; Türkiye'de üretilen elektriğin, % 50'sinin birincil kaynağı olan doğal gaz hakkında, doğal gazla yapılan elektrik üretimi ve bu üretimi gerçekleştiren firmalara yönelik muhasebe sistemi uygulamalarına ilişkin bilgileri kapsamaktadır.

Doğal Gazla elektrik üretimi yapan firmalara yönelik muhasebe sisteminin incelenmesi amaçlayan bu çalışma, üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; dünya ve Türkiye enerji piyasası gelişmeleri, Türkiye'deki enerji piyasasına yön veren kurum ve kuruluşlar, enerji piyasasında elektrik üretiminde kullanılan yöntemler, elektrik enerji piyasasına yön veren fiyat mekanizmasının türel ve sistemsal çerçevesi ile Türkiye Enerji Piyasası'nda yaşanan temel sorunlar incelenecektir.

İkinci bölümde; doğal gaz ile elektrik üretimi yapan firmaların mevcut muhasebe sistemi ayrıntılı bir şekilde ele alınıp irdelenecektir. Ayrıca firmaların ihtiyaçlarına cevap verecek düzeyde uluslararası muhasebe ve/veya finansal raporlama standartlarıyla uyumlu oluşturulan örnek bir hesap planı yardımıyla muhasebe uygulamalarına yön verilecektir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise; kuramsal bilgiyi desteklemek amacıyla, doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalara yönelik uygulama örneği bulunmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ENERJİ SEKTÖRÜNE AİT GENEL BİLGİLER

Çalışmanın birinci bölümünde; dünya ve Türkiye enerji piyasasındaki gelişim trendi, ülkemizdeki enerji piyasasına yön veren temel kurum ve kuruluşlar, enerji piyasasında elektrik üretiminde kullanılan yöntemler, elektrik enerji piyasasına yön veren fiyat mekanizmasının işleyişiyle Türkiye Enerji Piyasası'nda yaşanan temel sorunlara yer verilecektir.

1.1. ENERJİ PİYASASI

Dünya ve Türkiye enerji piyasasındaki gelişim trendi; dünya ve Türkiye birincil enerji tüketim kaynakları ve istatistiki olarak kişi başına düşen elektrik tüketim oranlarıyla desteklenerek enerji piyasası hakkında genel bilgilere yer vermek yararlı olacaktır.

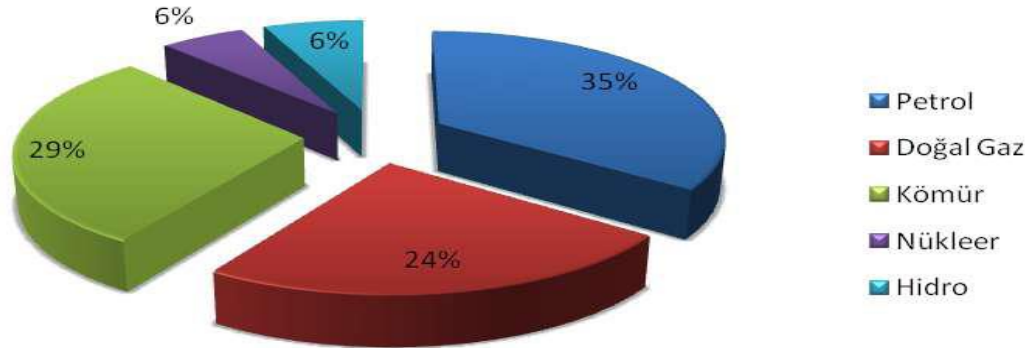
1.1.1. Dünya Enerji Piyasasındaki Gelişmeler

2008–2009 yıllarında yaşanan küresel krizden, diğer sektörler gibi dünya enerji sektörü de etkilenmiştir. Krizin etkisiyle 2011 yılında, enerji piyasalarının geleceğine dair güvenilir tahminlerde bulunmak oldukça güçleşmiştir. Dünyanın ileri gelen ülkeleri de enerjide arz sürekliliğini sağlarken, iklim değişikliği tehdidi altında CO₂ (Karbongazı) emisyonlarını azaltmak gibi sorunlarla uğraşmaktadırlar. Ancak, bu iki konu genel anlamda birbiriyle çatışmaktadır. Uluslararası Enerji Ajansı'nın 2008–2035 dönemini kapsayan öngörülerine göre; 2008 yılında 12,2 milyar ton petrol eşdeğeriindeki dünya enerji tüketiminin, 2035 yılında 16,7 milyar ton petrol eşdeğerine yükselmesi beklenmektedir. Bununla birlikte, gelişmekte olan ülkelerdeki nüfus ve refah artışı, ekonomik büyüme her geçen yıl enerji talebini artırmaktadır¹.

2012 yılı itibariyle dünyadaki birincil enerji tüketimi payları Grafik 1'deki gibidir:

¹Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Doğal Gaz Piyasası 2009 Yılı Sektör Raporu, 2009, s.1. (<http://epdk.gov.tr>, Erişim Tarihi:18.01.2012)

Grafik 1: 2012 Yılı Dünya Birincil Enerji Tüketiminin Enerji Kaynakları Bazında Dağılımı



Kaynak: BP Statistical Review of World Energy, 2012, s.40.

Grafik 1’den de görüleceği üzere, dünyadaki birincil enerji kaynaklarından hangisinden karşılandığı incelendiğinde, petrol ve kömür dikkati çekmektedir. Bununla birlikte, önümüzdeki yıllarda doğal gaz tüketiminin hızla artacağı beklenmektedir.

Dünyadaki birincil enerji tüketiminin büyük bir kısmının fosil yakıtlardan karşılanması büyük çevre sorunlarına yol açmaktadır. Bu nedenle, 1997 yılında bazı ülkeler Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesine (Kyoto Protokolü) imza atmışlardır. Kyoto Protokolü’nün temel amacı dünyadaki karbon gazı salınımının azaltılmasıdır ².

Birincil enerji talebinin karşılandığı kaynaklar itibariyle, Kyoto Protokolü ve Kopenhag Kriterleri kapsamında CO₂ (Karbon gazı) emisyonunun azaltılması için ilk olarak Avrupa ülkeleri bazı kararlar almışlardır. Bu kararlardan birisi de enerji üretim maliyetinin yüksekliği nedeniyle ihmal edilen biyo-kütle, rüzgâr, güneş gibi yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelik araştırmaların desteklenmesidir. Enerji

²Kyoto Protokolü: Madde:2 Amaç, <http://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpeng.pdf>, Erişim Tarihi:20.01.2012)

ihtiyacının yenilenebilir kaynaklardan karşılanması ile fosil yakıt tüketiminin azaltılabileceği düşünülmektedir.

Enerji kaynakları bazında dünya birincil enerji tüketimi ve tüketim projeksiyonu Tablo 1’deki gibi sunulabilir.

Tablo 1: Enerji Kaynakları Bazında Dünya Birincil Enerji Tüketimi ve Tüketim Projeksiyonu (Mtep)

	2008	2015	2020	2030	2035	2008–2035 (%)*
Kömür	3.315	3.892	3.966	3.984	3.934	0,6
Petrol	4.059	4.252	4.346	4.550	4.662	0,5
Doğal Gaz	2.596	2.919	3.132	3.550	3.748	1,4
Nükleer	712	818	968	1.178	1.278	2,2
Hidro	276	331	376	450	476	2,0
Biokütle ve Çöp	1.225	1.385	1.501	1.780	1.957	1,7
Diğer	89	178	268	521	699	7,9
TOPLAM	12.271	13.776	14.556	16.014	16.748	

* Yıllık ortalama artış oranıdır.

Kaynak: IEA WEO 2010, New Policies Scenario, 2010, s.4.

Tablo 1’de görüldüğü üzere, 2012 yılı itibariyle kömür, petrol ve doğal gaz tüketimi toplam tüketimin $[(3.315 + 4.059 + 2.596) / 12.271] = \% 81$ ’ini

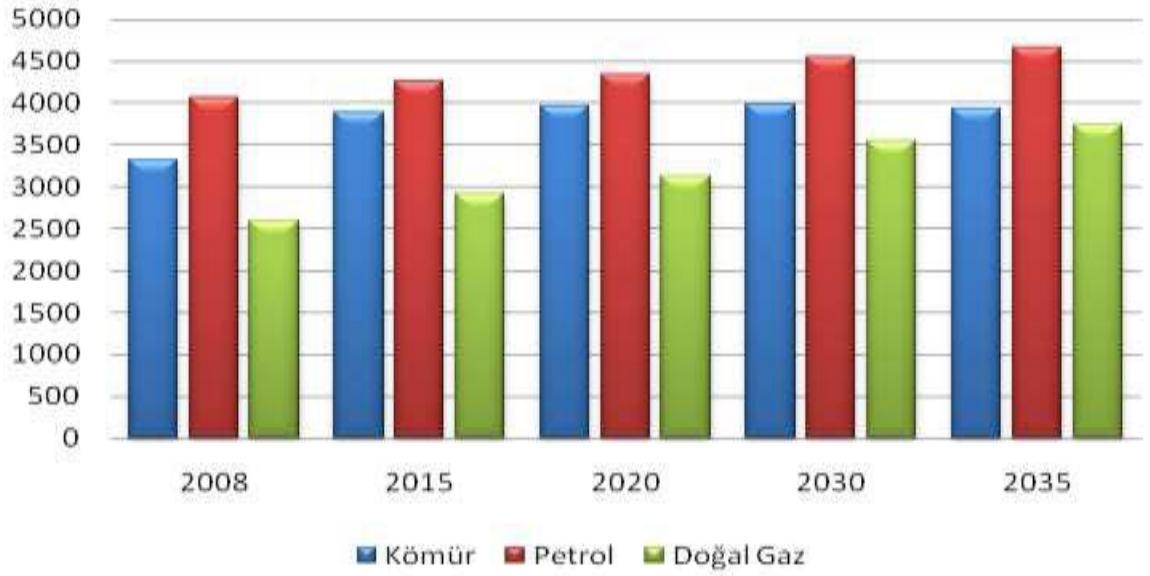
oluşturmaktadır. Uluslararası Enerji Ajansı; kömür-petrol-doğal gaz üçlünün, 2035 yılında da birincil enerji tüketimi talebinin büyük bir kısmını karşılayacağını, ancak 2012 yılında toplam enerji tüketimindeki payı %81 olan bu üçlü fosil yakıt grubunun 2035 yılındaki payının % 74'e düşmesini beklemektedir.³

Dünyadaki fosil yakıt kaynaklarının azalması ve her geçen gün elde etme maliyetinin artmasıyla dünyadaki fosil yakıt fiyatlarını da artırmaktadır. Fosil yakıtların son tüketiciye gittikçe artan fiyatlarda satılması, uluslararası piyasalardaki hızlı değişiklikler ve düşük karbonlu enerji kaynaklarına yönelme eğiliminden dolayı adı geçen fosil yakıtlara olan talep oranı toplamda düşmektedir. Ancak, fosil yakıtlar içinde doğal gaza olan talebin çevresel ve pratik kolaylıkları nedeniyle, artacağı ve 2035 yılında petrolden sonra ikinci konumdaki kömür ile başabaş bir seyir izleyeceği tahmin edilmektedir.

Dünyada enerji tüketimine ilişkin projeksiyonlar hazırlanarak, geleceğe dair öngörülerin netleştirilmesi amaçlanmaktadır. Enerji tüketiminin birçok faktöre bağlı olarak artacağı kesin olmakla birlikte, tüketimin bölgeler ve ülkeler bazında ayrıştırılarak en çok enerji talep eden bölgelerin ve ülkelerin bu taleplerindeki esas nedenlerin incelenmesi yerinde olacaktır. Bu kapsamda; Grafik 2'de 2008 – 2035 projeksiyonu verileri üzerinden fosil yakıtların tüketimlerindeki değişimlere yer verilmiştir.

³IEA WEO 2010, New Policies Scenario, 2010, s.4.
(http://www.iea.org/speech/2010/Tanaka/Jakarta_weo2010.pdf, Erişim Tarihi:20.01.2012)

Grafik 2: Kömür, Petrol ve Doğal Gazın Enerji Kaynakları İçindeki Paylarının Değişimi (Mtep)



Kaynak: IEA WEO 2010, New Policies Scenario; EPDK Doğal Gaz Piyasası Sektör Raporu, 2010, s.3.

Dünyada 2012 yılı için birincil enerji tüketiminin hangi ülkeler ve bölgeler tarafından gerçekleştirildiğine ilişkin istatistiki bilgiler Tablo 2 ve Tablo 3'deki gibidir:

Tablo 2: Ülkelerin Birincil Enerji Tüketimindeki Miktarı ve Payı (Mtep)

Ülkeler	Tüketim Miktarı 2012 Yılsonu	Tüketim Miktarı 2012 Yılsonu	2011 Yılına Göre Değişim %	Toplam Tüketimdeki Payı %
A.B.D.	2.302,4	—2.182,0	—5,00	19,50
Kanada	335,3	319,2	—4,60	2,90
Brezilya	227,8	225,7	—0,60	2,00
Fransa	255,5	241,9	—5,10	2,20
Almanya	310,3	289,8	—6,40	2,60
İtalya	176,6	163,4	—7,20	1,50
İspanya	146,1	132,6	—9,00	1,20
Rusya	680,9	635,3	—6,40	5,70
Türkiye	101,8	93,0	—8,40	0,80
İran	195,3	204,8	5,10	1,80
G. Afrika	131,2	126,8	—3,10	1,10
S. Arabistan	183,7	191,5	4,60	1,70
Hindistan	441,1	468,9	6,60	4,20
Endonezya	124,7	128,2	3,10	1,10
Japonya	508,7	463,9	—8,60	4,20
Güney Kore	236,1	237,5	0,90	2,10
Avustralya	119,5	119,2	—0,01	1,10
Çin	2.007,4	2.177,00	8,70	19,50
İngiltere	210,9	198,9	—5,40	1,80
Dünya Toplamı	11315,2	11164,3	—1,10%	100,00%

Kaynak: BP Statistical Review of World Energy, 2010, s.40.

Tablo 2’de de görüldüğü üzere, dünyada birincil enerji tüketiminde ilk üç sırayı Amerika Birleşik Devletleri (A.B.D.), Çin ve Rusya almaktadır.

Tablo 3: Bölgelere Göre Dünyadaki Birincil Enerji Tüketiminin Miktarı ve Payı (Mtep)

Bölgeler	Tüketim Miktarı 2012 Yılsonu	Tüketim Miktarı 2012 Yılsonu	2011 Yılına Göre Değişim %	Dünya Toplamı İçindeki Payı %
Ortadoğu	635,5	659,0	4,0	5,9
Avrupa ve Avrasya	2.955,8	2.770,0	—6,0	24,8
Afrika	365,9	360,8	—1,1	3,2
Asya Pasifik	3.985,0	4.147,2	4,4	37,1
Kuzey Amerika	2.804,1	2.664,4	—4,7	23,9
Güney ve Orta Amerika	568,9	562,9	—0,8	5,0
Avrupa Birliği	1.724,0	1.622,6	—5,6	14,5
Dünya Toplamı	11.315,2	11.164,3	—1,1	100,0

Kaynak: BP Statistical Review of World Energy, 2012, s.40.

Tablo 3’te coğrafi bölgelere göre; enerji tüketimi dağılımı incelendiğinde, Asya Pasifik ülkelerinin birinci sırada olduğu, Avrupa ve Avrasya bölgesindeki ülkeler ile A.B.D ve Kanada’yı kapsayan Kuzey Amerika bölgesinin birbirine yakın tüketim gerçekleştirdiği görülmektedir. Bölgesel birlikler itibariyle Avrupa Birliği (A.B.) üye ülkeleri, 2009 yılında 1.623 Mtep ile dünya tüketiminde %14,5’lik paya sahiptir. O.E.C.D. ülkelerinin toplam tüketimi ise, 5.217 Mtep ile tüketimin %48’lik kısmını oluşturmaktadır.

Sektörler itibariyle birincil enerji tüketimi incelendiğinde; 2008–2035 dönemini kapsayan projeksiyonda, 2008 yılında % 38 paya sahip olan elektrik sektörü 2035 yılında % 42 paya ulaşarak birinci sırada yer almaktadır. 2008–2035 dönemi için toplamda 5.900 GW kapasite ilavesi planlanmaktadır. Söz konusu bu

ilave kapasite A.B.D.' in mevcut kapasitesinin yaklaşık 6 katına tekabül etmektedir. Elektrik sektöründe öngörülen artışta, kömürden elektrik üretimi baskınlığı korumakla birlikte 2035 yılına kadar yüzde oranının düşeceği beklenmektedir. Kömürden elektrik üretiminin azalmasıyla ortaya çıkan açık, hidro kaynaklar haricindeki diğer yenilenebilir kaynaklar (biyo-kütle, çöp gazı vb. gibi) ile telafi edilecektir. Nitekim 2008–2035 projeksiyonuna göre; elektrik üretiminde kullanılan hidro kaynaklar hariç diğer yenilenebilir kaynakların oranı, 2008 yılında % 3 iken 2035 yılında % 16'ya yükselmektedir.⁴

Birincil enerji tüketiminde sektörler itibariyle; elektrik üretiminden sonra, ikinci sırada sanayi sektörü almaktadır. 2008 – 2035 dönemi projeksiyonuna göre sanayi sektörü, yıllık ortalama % 1,2'lik artışla yükselme eğilimine girmektedir. Sanayideki bu hızlı yükselişin temel nedeni, Orta Asya ve Latin Amerika'daki endüstriyel girişimlerle birlikte esas olarak Hindistan ve Çin'deki büyümeden kaynaklanmaktadır. Sektörel analizde; sanayi sektöründen hemen sonra, konutlardaki enerji talebi gelmektedir. Bu kapsamda, birincil enerji tüketiminde elektrik sektörü ve sanayi sektörü, talebi belirleyen ve şekillendiren ana faktörler olmaktadır.

1.1.2. Türkiye'deki Enerji Piyasası Gelişmeleri

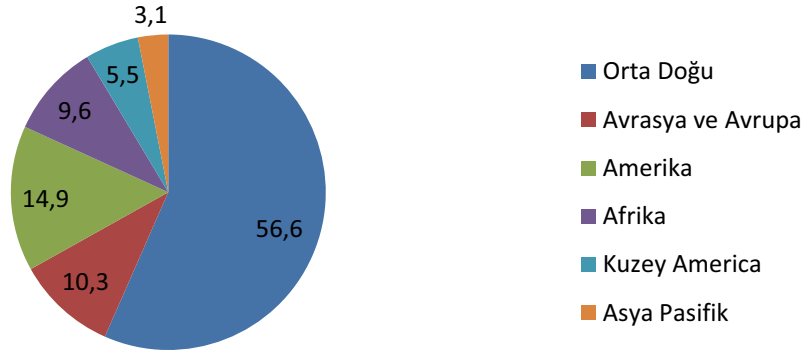
Türkiye bulunduğu coğrafi konum nedeniyle siyasi, ekonomik ve kültürel açıdan dünyanın en önemli ülkelerinden biri olarak görülmektedir. Türkiye'nin gelecek yüzyılda Avrasya ve Orta Asya doğal kaynaklarının batıya ulaşmasında köprü rolü üstlenmesi beklenmektedir.

Peki Türkiye'nin dünyada bir enerji koridoru olarak görülmesinin nedeni nedir? Bu sorunun cevabını aşağıdaki iki grafikte verebiliriz.

Grafik 3: 2012 Yılı Dünya Petrol Görünür Rezerv Miktarları Bazında Dağılımı

⁴ Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Doğal Gaz Piyasası 2009 Yılı Sektör Raporu, 2009, s.5. (<http://epdk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.01.2012)

DÜNYA PETROL GÖRÜNÜR REZERVLERİ

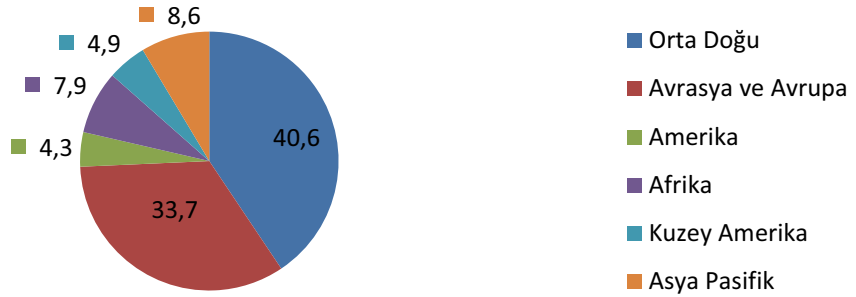


Kaynak: BP Statistical Rewiev of World Energy, 2012, s.7.

Dünyadaki petrol ve doğal gaz kaynaklarının yarısından fazlası Orta Doğu ve Avrasya’da yer almaktadır.

Grafik 4: 2012 Yılı Dünya Doğal Gaz Görünür Rezerv Miktarları Bazında Dağılımı

DÜNYA GÖRÜNÜR DOĞAL GAZ REZERVLERİ



Kaynak: BP Statistical Rewiev of World Energy, 2012, s.23.

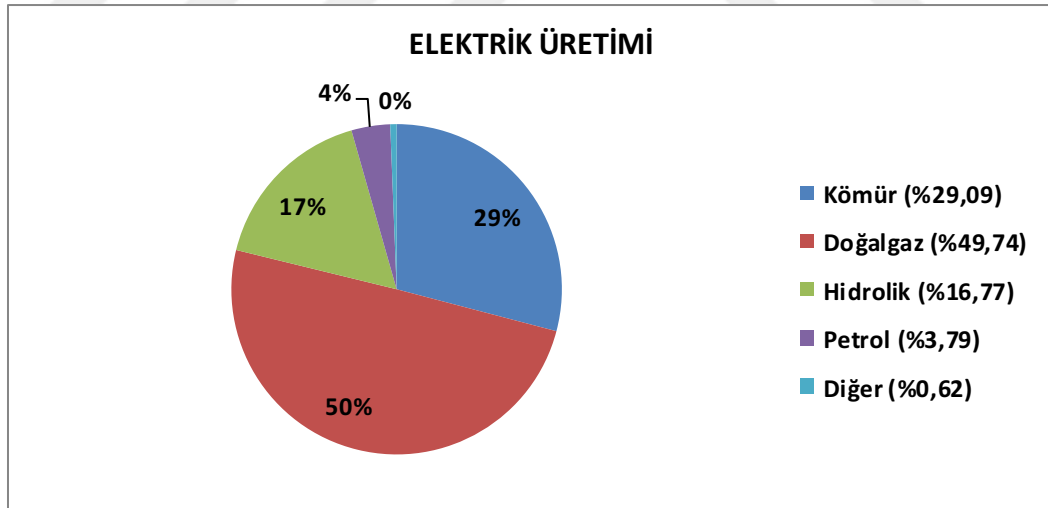
Türkiye Avrasya’yı ve Orta Doğu’yu, Avrupa’ya bağlayan bir koridor konumundadır. Türkiye, Avrupa’daki gaz tüketicisi ülkelerle, Avrasya ve Orta Doğu’daki gaz üreticisi bölgeler arasında kendisini köprü olarak konumlandırmıştır. Bu amaçla, Türk devleti ve Türkiye Boru Hatları ile Petrol Taşıma Anonim Şirketi

(B.O.T.A.Ş.), Bakü-Tiflis-Ceyhan Ham Petrol Boru Hattı, Mavi Akım (Blue Stream) Doğal Gaz Boru Hattı ve Türkiye-Yunanistan Doğal Gaz Hattı gibi Türkiye topraklarından geçen birçok petrol ve Doğal Gaz boru hattı projelerini desteklemiştir. Önemli bir enerji merkezi olma çabaları, yeni boru hattı projeleri (Nabucco ve Samsun-Ceyhan Ham Petrol Boru Hattını içeren Dördüncü Koridor Doğal Gaz boru hatları) ile hayata geçirilmiştir.

Türkiye son yıllarda enerji sektöründe; altyapı hizmetleri piyasası, birleşme ve satın almaları uluslararası yatırımcıların gündeminde tutan özelleştirmeler ile ani ve köklü değişimler içerisinde. Ayrıca artan elektrik talebinin karşılanması amacıyla ülke boyunca doğal gaz boru hatları kurulmuş ve nükleer elektrik santral ihalelerine gidilmiştir.

2012 yılı itibariyle, ülkemiz elektrik üretiminin kaynaklara göre dağılımı Grafik 5'deki gibi sunulabilir.

Grafik 5: 2012 Yılı Türkiye Elektrik Üretiminin Kaynaklara Dağılımı



Kaynak: Uluslararası Enerji Ajansı (I.E.A.) – 2012 Anahtar Dünya Enerji İstatistikler- EPDK 2012 Elektrik Piyasası Raporu, 2012, s.3.

Grafik 5'den de görüleceği üzere, 2012 yılı ülkemiz elektrik üretimi; dünyadaki dağılım ile karşılaştırıldığında, ülkemizin doğal gaza daha fazla bağımlı olduğu görülmektedir. Türkiye'de doğal gazın elektrik üretimindeki payı dünya elektrik üretimindeki payının iki katından fazla olup, kömürün payı dünya

ortalamasının altındadır. Hidrolik kaynaklar üretimde payı ise hemen hemen aynı seviyededir.

2012 yılında üretilen elektriğin; % 41,7'si sanayide, % 1,6'sı ulaşırmada, geri kalan % 56,7'si ise tarım, ticari hizmetler, kamu hizmeti, konutlar ve diğer alanlarda tüketilmiştir.⁵

2012 yılı verilerine göre, Türkiye'nin kişi başına düşen birincil enerji arzı dünya ortalamasının altında yer alırken, O.E.C.D. ülkeleri ortalamasının ise üçte biri civarındadır. Bu durum, ilerleyen yıllarda ülkemizde birincil enerji arzı için potansiyel bir artış alanı olduğuna işaret etmektedir. Kişi başı birincil enerji arzı değerleri Tablo 4'deki sunulduğu şekilde gerçekleşmiştir:

Tablo 4: Kişi Başına Düşen Enerji Arzı (Tep/Kişi)

Ülkeler	2010 (kWh/Kişi)	2011 (kWh/Kişi)	2012 (kWh/Kişi)
Dünya	1,8	1,82	1,83
O.E.C.D.	4,7	4,64	4,56
A.B.D.	7,78	7,75	7,5
Almanya	4,23	4,03	4,08
Fransa	4,31	4,15	4,16
İngiltere	3,82	3,48	3,4
Türkiye	1,29	1,35	1,39

Kaynak: Uluslararası Enerji Ajansı (IEA) - Anahtar Dünya Enerji İstatistikleri (2010, 2011 ve 2012) EPDK 2012 Yılı Elektrik Piyasası Raporu, 2012, s.4.

Ülkelerin kişi başına düşen elektrik tüketimleri ise Tablo 5'de gösterilmiştir.

Tablo 5: Kişi Başına Düşen Elektrik Tüketimi (kWh/Kişi)

⁵ Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Elektrik Piyasası 2012 Yılı Sektör Raporu, 2012, s.2. (<http://epdk.gov.tr>, Erişim Tarihi:18.01.2013)

Ülkeler	2010 (kWh/Kişi)	2011 (kWh/Kişi)	2012 (kWh/Kişi)
Dünya	2.659	2.752	2.782
O.E.C.D.	8.381	8.477	8.486
A.B.D.	13.515	13.616	13.647
Almanya	7.175	7.185	7.148
Fransa	7.585	7.573	7.703
İngiltere	6.192	6.142	6.067
Türkiye	2.053	2.210	2.400

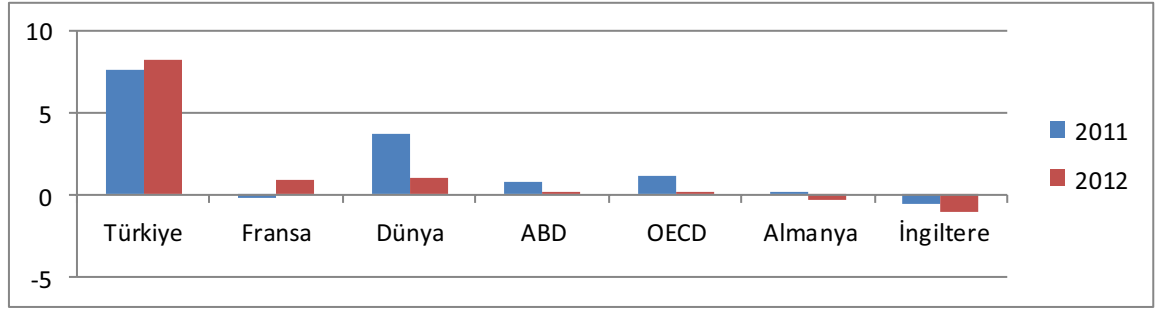
Kaynak: Uluslararası Enerji Ajansı (IEA)- Anahtar Dünya İstatistikleri 2010, 2011 ve 2012) EPDK 2012 Yılı Elektrik Piyasası Raporu, 2012, s.5.

O.E.C.D. verileri yıllar itibariyle incelendiğinde, bir gelişmişlik göstergesi olarak kabul edilen kişi başına düşen elektrik tüketimimizde artış görülmektedir. Bununla birlikte, O.E.C.D. ülkelerindeki ortalama kişi başına düşen elektrik tüketimi 2012 yılı itibariyle 8.486 kWh/Kişi olduğundan, Türkiye'deki kişi başına tüketimin gelecek yıllarda büyük oranlarda artacağı söylenebilir.

Türkiye'nin kişi başına düşen elektrik tüketimi; 2012 yılı itibariyle, 2.400 kWh/kişi olarak gerçekleşmiştir. Bu tüketim dünya kişi başına düşen elektrik tüketimi ortalaması olan 2.782 kWh/Kişi' in de altında yer almaktadır. Son yıllarda ülkemizde gerçekleşen sanayi üretimindeki ve kişi başına düşen milli gelirdeki artışın ülkemizdeki kişi başına düşen elektrik tüketimini arttıracığı da beklenmektedir. 2011 ve 2012 yıllarında, Türkiye'deki elektrik tüketim artış oranlarının yüksek çıkması da bu görüşü doğrulamaktadır.

Dünya genelinde kişi başına düşen elektrik artış oranları Grafik 6'daki gibi dağılım göstermektedir.

Grafik 6: Kişi Başına Düşen Elektrik Artış Oranları



Kaynak: Uluslararası Enerji Ajansı (I.E.A.) - Anahtar Dünya Enerji İstatistikleri (2011 ve 2012) E.P.D.K. 2012 Yılı Elektrik Piyasası Raporu, 2012, s.6.

Grafik 6’da da görüldüğü üzere; 2011 ve 2012 yıllarında, Türkiye’deki kişi başına düşen elektrik tüketimi iki yılda da yaklaşık % 7 büyümüştür. Dünyadaki artışın 2011 yılında yaklaşık % 1, 2012 yılında ise yaklaşık % 0,1 olduğu göz önünde bulundurulduğunda, Türkiye’deki elektrik tüketiminin dünya ortalamasının üzerinde bir artış gösterdiği görülmektedir.

Dünya ve ülkemiz enerji piyasası hakkında genel bilgilerden verildikten sonra ülkemizde enerji piyasasına yön veren kurum ve kuruluşlar açıklanabilir.

1.2. ENERJİ PİYASASINA YÖN VEREN KURUM VE KURULUŞLAR

Ülkemizde enerji piyasasına yön veren çeşitli kurum ve kuruluşlar bulunmaktadır. Bunlardan bazı kurum ve kuruluşlar üstlendikleri görev ve sorumlulukları itibariyle incelenebilir.

1.2.1. T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı

T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, enerji piyasasında aktif rol oynamaktadır. Bakanlığın yetki, görev ve sorumlulukları aşağıdaki gibi sıralanıp açıklanabilir⁶:

a) Ülkenin enerji ve tabii kaynaklara olan kısa ve uzun vadeli ihtiyacını belirlemek, gerekli politikaların saptanmasına yardımcı olmak, planlamalarını yapmak,

b) Enerji ve tabii kaynakların ülke yararına, teknik gereklere ve ekonomik gelişmelere uygun olarak araştırılması, işletilmesi, geliştirilmesi, değerlendirilmesi, denetimi ve korunması, amacıyla genel politika esaslarının belirlenmesine yardımcı olmak, gerekli programları yapmak, plan ve projeleri hazırlamak veya hazırlatmak,

c) Enerji ve tabii kaynakların değerlendirilmesine yönelik arama , tesis kurma, işletme ve faydalanma haklarını vermek, gerektiğinde bu hakların devir, intikal, iptal işlemlerini yapmak, ipotek kamulaştırma ve diğer kısıtlayıcı hakları tesis etmek, bunların sicillerini tutmak ve saklamak,

d) Kamu ihtiyaç, güvenlik ve yararına uygun olarak enerji ve tabii kaynaklar ile enerji üretimi, iletimi, dağıtım tesislerinin etüt, kuruluş, işletme ve devam ettirme hizmetlerinin genel politikalarını saptama çalışmalarının eş güdümünü yapmak ve denetlemek,

e) Yeraltı ve yerüstü enerji ve tabii kaynaklar ile ürünlerinin üretim, iletim, dağıtım ve tüketim fiyatlandırma politikasını tayin ve gerektiğinde fiyatlarını saptamak,

f) Bakanlık ile bağlı, ilgili kuruluşlarının işletme ve yatırım programlarını inceleyerek onaylamak ve yıllık programlara göre faaliyetlerini takip etmek ve değerlendirmek,

⁶ T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2010, s.15. (http://www.enerji.gov.tr/yayinlar_raporlar/2010_faaliyet_raporu.pdf , Erişim Tarihi:18.01.2012)

g) Bakanlığın bağı, ilgili kuruluşlarının çalışmalarını ve işlemlerini her bakımdan incelemek, araştırmak ve teftiş etmek, gerekli her türlü emri vermek ve desteklemek,

h) Mevzuat ile verilen görevleri yerine getirmek amacı ile gerekli bilgileri toplamak, değerlendirmek ve uzun vadeli politikaların saptanması ve geliştirilmesi ile ilgili hazırlık çalışmalarını yapmakla görevlidir.

T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na ilişkin açıklamalardan sonra Bakanlığa bağı, ilgili ve ilişkili kuruluşlar incelenebilir.

1.2.2. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na Bağı, İlgili ve İlişkili Kuruluşlar

T.C. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına bağı, ilgili ve ilişkili kurum ve kuruluşlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

(1) Bağı Kuruluşlar

- Petrol İşleri Genel Müdürlüğü (P.İ.G.M.)
- Elektrik İşleri Etüt İdaresi Genel Müdürlüğü (E.İ.E.)
- Maden Tetkik ve Arama Genel Müdürlüğü (M.T.A.)
- Türkiye Atom Enerjisi Kurumu Başkanlığı (T.A.E.K.)

(2) İlgili Kuruluşlar

- Türkiye Elektrik İletim A.Ş. Genel Müdürlüğü (T.E.İ.A.Ş.)
- Elektrik Üretim A.Ş. Genel Müdürlüğü (E.Ü.A.Ş.)
- Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt A.Ş. Genel Müdürlüğü (T.E.T.A.Ş.)
- Türkiye Kömür İşletmeleri Kurumu Genel Müdürlüğü (T.K.İ.)
- Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı Genel Müdürlüğü (T.P.A.O.)
- Boru Hatları İle Petrol Taşıma A.Ş. Genel Müdürlüğü (B.O.T.A.Ş.)
- Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü (ETİ MADEN)
- Türkiye Taşkömürü Kurumu Genel Müdürlüğü (T.T.K.)
- Türkiye Elektromekanik Sanayii A.Ş. Genel Müdürlüğü (T.E.M.S.A.N.)

(3) İlişkili Kuruluşlar

- Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü Başkanlığı (B.O.R.E.N.)
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (E.P.D.K.)

Yukarıda sıralanan kurum ve kuruluşların bazılarının görev ve sorumlulukları hakkında ayrıntılı bilgileri alt ba-şlıklar halinde incelemek yararlı olacaktır.

1.2.2.1. Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (E.P.D.K.)

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (E.P.D.K.); 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu (2001), 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu (2001), 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu (2003), 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (L.P.G.) Piyasası Kanunu (2005) ile kendisine verilen görevleri ifa etmekte ve yetkileri kullanmaktadır.⁷ Söz konusu Kanunlar ile elektrik, doğal gaz, petrol ve L.P.G.' in; yeterli, kaliteli, sürekli, düşük maliyetli ve çevreyle uyumlu bir şekilde tüketicilerin kullanımına sunulması için, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, finansal açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanması amaçlanmaktadır.

E.P.D.K.' in ana hizmet birimleri:⁸

- Elektrik Piyasası Daire Başkanlığı,
- Doğal Gaz Piyasası Daire Başkanlığı,
- Sıvılaştırılmış Petrol Gazları Piyasası Daire Başkanlığı,
- Petrol Piyasası Daire Başkanlığı,
- Denetim Dairesi Başkanlığı,
- Kamulaştırma Dairesi Başkanlığı,
- Tarifeler Dairesi Başkanlığı.

⁷ 4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu 03.03.2001 tarih ve 24335 Sayılı Mük. Resmi Gazete, 4646 Sayılı Doğal Gaz Piyasası Kan 02.05.2001 tarih ve 24390 Sayılı Resmi Gazete, 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu 20.12.2013 tarih ve 25322 Sayılı Resmi Gazete, 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 13.03.2005 tarih ve 25754 Sayılı Resmi Gazete.

⁸Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2010, s.7. (<http://www.epdk.org.tr/documents/10157/34e34f7c-9a18-43ae-a322-c85547239d35>, Erişim Tarihi: 18.01.2012)

1.2.2.2. Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi (T.E.İ.A.Ş.)

Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi (T.E.İ.A.Ş.); 233 sayılı Kamu İtisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname sistemi içinde, iktisadi devlet teşekkülü olarak ve mevcut mevzuat ve ana statüsü hükümleri çerçevesinde, E.P.D.K.' dan 13.03.2003 tarihinde aldığı iletim lisansı çerçevesinde, yeni piyasa yapısına uygun olarak faaliyetlerini yürütmektedir.

Teknoloji, nüfus ve altyapı gelişmelerine paralel olarak elektrik iletim altyapılarını genişletmek, yeni iletim tesisleri yapmak, bunlara paralel olarak kendi iletişim altyapısını genişletmek, Türkiye Elektrik Sistemini uluslararası standartlarda kaliteli, ekonomik ve güvenilir bir şekilde işletmek, bu amaçla; yeni projeler oluşturmak, bunları gerçekleştirmek ve elektrik piyasası hizmetlerini yürütmekten sorumlu olan T.E.İ.A.Ş. bu görevlerini Ankara'da bulunan Genel Müdürlük ile Türkiye'nin çeşitli yerlerinde bulunan 22 adet İletim Tesis ve İşletme Grup Müdürlükleri ve 10 adet Yük Tevzi İşletme Müdürlükleri aracılığıyla yapmaktadır⁹.

T.E.İ.A.Ş. iletim şebekesi; 48.971 km uzunluğunda enerji iletim hattı, 606 iletim merkezi ve 98.852 MVA trafo gücü, komşu ülkelerle toplam 10 adet enterkoneksiyon hattından oluşmaktadır. T.E.İ.A.Ş.; 2010 yılsonu itibariyle, 48.591 MW santral kurulu gücü, 33.392 MW ani puandı, 695 milyon kWh maksimum günlük tüketimi, 210,1 milyar kWh yıllık elektrik enerjisi üretimi olan Enterkonnekte Elektrik Sistemi'ni kesintisiz, kaliteli ve güvenilir bir şekilde işletmektedir.

T.E.İ.A.Ş.' in; komşu ülkelerle elektrik alışverişlerinin sağlanması açısından, tüm komşu ülkelerle elektrik iletim sistemi bağlantısını gerçekleştirmiş olup, genişletilmesi konusunda çeşitli projeleri bulunmaktadır. Uluslararası enterkoneksiyon projeleriyle; yedek kapasitenin ortak kullanımı sonucu yeni üretim tesisi yatırımlarından tasarruf sağlanması, önemli arızalarda karşılıklı yardımlaşma, işletme tasarrufu sağlanması, doğal kaynakların ülkeler arasında rasyonel bir şekilde paylaşımı ve elektrik ticaretinin artırılması, diğer ülkelerle ilişkilerin geliştirilmesi ve çevrenin korunması hedeflenmektedir. Uluslararası enterkoneksiyonlardan maksimum yararın sağlanabilmesi için hedeflenen yöntem sistemlerin senkron

⁹ T.E.İ.A.Ş. Web Sitesi, Hakkımızda (<http://teias.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.01.2012)

paralel çalışması olup, Ulusal elektrik sistemimiz 1970'lerden beri yüksek tasarım ve işletme standartları ile Avrupa elektrik sistemiyle bütünleşmeye teknik açıdan uyumlu olarak geliştirilmiştir. Uzun yıllardan beri devam eden çalışma ve hazırlıkların sonucunda ulusal elektrik sistemimiz, 18 Eylül 2010 tarihinde ENTSO-E Avrupa Kıtasal Avrupa Senkron Alanı Sistemi ile deneme paralel bağlantısı gerçekleştirilmiştir. Bir yıllık deneme bağlantısının başarı ile tamamlanmasının ardından bağlantının kalıcı hale gelmesi hedeflenmiştir. ENTSO-E bağlantısı bu gün itibariyle kullanılmaya devam etmektedir¹⁰.

Rekabetçi, istikrarlı ve şeffaf bir elektrik enerjisi piyasasının oluşturulması kapsamında çalışmalar devam etmekte ve yeni projeler gerçekleştirilmektedir.

1.2.2.3. Elektrik Üretim Anonim Şirketi (E.Ü.A.Ş.)

Türkiye Elektrik Üretim ve İletim A.Ş. (T.E.A.Ş.) Genel Müdürlüğü'nün, 02.03.2001 tarih ve 24334 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 05.02.2001 tarih ve 2001/2026 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Elektrik Üretim Anonim Şirketi (E.Ü.A.Ş.), Türkiye Elektrik İletim Anonim Şirketi (T.E.İ.A.Ş.) ve Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt Anonim Şirketi (T.E.T.A.Ş.) unvanlı üç ayrı anonim şirket olarak teşkilatlandırılmasına karar verilmiştir.

E.Ü.A.Ş.' in ana statüsü, 29.06.2001 tarih ve 24447 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ana Statüde, 2006 ve 2010 yıllarında değişiklik yapılmış ve Resmi Gazete' de yayımlanmıştır. E.Ü.A.Ş., devletin genel enerji ve ekonomik politikasına uygun olarak, verimlilik ve kârlılık ilkelerine göre elektrik üretim faaliyetlerinde bulunmak amacıyla teşkil edilen bir kamu kuruluşudur. E.Ü.A.Ş.' in sermayesi 5,6 milyar TL'dir. E.Ü.A.Ş.; 24.203 MW Kurulu gücü ile 2010 yılında, Türkiye kurulu gücünün % 48,9'una sahiptir. Bu kurulu gücün; % 48,25'i hidrolik, % 16,87'si doğal gaz, % 32,07'si linyit ve taş kömürü, % 2,81'i ise sıvı yakıtlara dayalıdır. Toplam 95.532 GWh elektrik enerjisi üretilerek, Türkiye

¹⁰ T.E.İ.A.Ş. Web Sitesi, Hakkımızda (<http://teias.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.01.2012)

üretiminin % 45,2'si karşılanmıştır. Bu üretimin; 41.377 GWh'i hidroelektrik, 54.155 GWh'i termik santrallardan gerçekleştirmiştir.¹¹

Ülkemizde de tüm gelişmiş ülkelerde olduğu gibi enerji sektöründe serbest piyasa ve rekabet ortamına geçiş öngörülmüş ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu çıkartılmış, bu çerçevede çıkartılan bir dizi mevzuatla yeniden yapılanma süreci başlatılmıştır.

E.Ü.A.Ş. genel olarak aşağıda belirtilen konularda hizmet ve faaliyetlerini sürdürmektedir¹²:

- a) İlgili mevzuat hükümleri çerçevesinde üretim tesislerinde, elektrik enerjisi üretmek, 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ve bu Kanunla ilgili mevzuat çerçevesinde elektrik enerjisi satışı ve/veya yan hizmet anlaşmaları yapmak,
- b) Devir alınması gereken tesisleri devir almak ve özel sektöre devri yapılmamış üretim tesislerini kendisi ve/veya Bağlı Ortaklıkları aracılığıyla işletmek, gerektiğinde sistemden çıkarmak,
- c) Bakanlık tarafından kurulması öngörülen yeni üretim tesislerini kurmak, kiralamak, işletmek, özel hukuk hükümlerine tabi tüzel kişilere işletme hakkı devri yapılmış veya yapılacak tesis ve işletmelerinin ve bunlara yapılacak ek ve sürdürülebilir yatırımlarının mülkiyetini muhafaza etmek, ilgili mercilerce özelleştirilmesine karar verilen tesislerin veya iştirak hisselerinin ilgili mevzuat çerçevesinde devrini yapmak,
- d) Nükleer enerji üretim tesisi yapımı için ilgili mevzuat gereğince ilgili mercilerden kuruluş yeri, inşaat, işletme ve benzeri izinler ve lisans alınmasıyla ilgili işlemleri yapmak,

¹¹Elektrik Üretim A.Ş. 2010 Yıllık Rapor, 2010, s.15. (http://www.euas.gov.tr/apk%20daire%20baskanligi%20kitapligi/YILLIK_RAPOR_2010.pdf, Erişim Tarihi:18.01.2012).

¹²Elektrik Üretim A.Ş. 2010 Yıllık Rapor, 2010 s.16. (http://www.euas.gov.tr/apk%20daire%20baskanligi%20kitapligi/YILLIK_RAPOR_2010.pdf, Erişim Tarihi:18.01.2012).

- e) Elektrik üretimi için gereken her türlü etüt ve projeler ile inşaat ve tesisleri yapmak, yaptırmak ve söz konusu tesislerin proje, tesis ve işletme aşamalarında ülkemiz çevre mevzuatına uygun olmasını sağlamak amacıyla gerekli her türlü önlemleri almak ve kendi paylarına düşen hukuki ve mali sorumluluk ilgili şirket veya kuruluşlarda kalmak üzere aldirmek,
- f) Üretim tesislerinin yapılması, bakımı ve onarımı, rehabilitasyonu, işletilmesi ve genişletilmesi ile ilgili her türlü mal ve hizmetleri yurt içinden ve/veya yurt dışından tedarik etmek,
- g) Elektrik üretim tesislerinin yapımı ve işletilmesi ile ilgili olarak gerekli sistem ve makine teçhizat konularında araştırma, geliştirme ve eğitim çalışmaları yapmak, yurtiçi olanaklarını göz önüne alarak gerektiğinde bunları üretmek veya ürettirmek,
- h) Amaç ve faaliyet konuları ile ilgili olarak ve sahip olduğu olanaklar kullanılarak bedeli mukabilinde, gerektiğinde araç ve gereç kiraya vermek ya da üçüncü şahıslardan kiralamak, teşekkül faaliyetlerini aksatmayacak şekilde ilgili mevzuat çerçevesinde mal ve hizmet satışı yapmak, santrallerde elektrik üretimi sırasında veya sonrasında ortaya çıkan her türlü yan ürünün satışını yapmak, gerektiğinde;
- Mevcut ve/veya kurulacak olan termik santrallerde, elektrik üretiminde kullanılacak madenleri ve diğer hammadde kaynaklarını işletmek veya hizmet alımı yoluyla ürettirmek,
 - Elektrik üretiminde kullanılacak maden tesislerini kurmak, kurdurmak, işletmek veya hizmet alımı yoluyla işletmek,
 - Elektrik üretimi için üçüncü şahıslara maden sahalarını kiralamaktır.

1.2.2.4. Türkiye Elektrik Ticaret ve Taahhüt Anonim Şirketi (T.E.T.A.Ş.)

Elektrik enerjisi sektöründe önceden yüklenilen maliyetlerin üstlenilmesi ve rekabet ortamına sağlıklı bir geçişin sağlanabilmesi için, Devletin genel enerji ve ekonomi politikasına uygun olarak elektrik ticaret ve taahhüt faaliyetlerinde bulunma görevini üstlenmek üzere kurulan T.E.T.A.Ş.' in faaliyet konuları 29.06.2001 tarih ve 24447 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Ana Statüsünde aşağıdaki şekilde yer almıştır:

- a)** İlgili mevzuat kapsamında imzalanmış olan Enerji Alım ve Satış Anlaşmalarını T.E.A.Ş.' tan ve T.E.D.A.Ş.' tan devralmak ve yürütmek,
- b)** Elektrik Piyasası Kanunu (E.P.K.)' un getirdiği koşullarla sınırlı kalmak üzere, gerektiğinde “Enerji Satış Anlaşmaları” ve süresi bir yılı aşmayan “Enerji Alım Anlaşmaları” yapmak ve yürütmek,
- c)** Kurul tarafından belirlenen lisans alma ve lisans bedellerini Kuruma ödemek ve alacağı lisans hükümleri uyarınca faaliyet göstermek,
- d)** Enterkoneksiyon şartları oluşmuş ülkelere ve / veya ülkelere, Bakanlık politikalarına uygun olarak elektrik ithalat ve ihracatı yapmak,
- e)** Toptan Satış Tarifesini hazırlamak ve onaylanmış tarifeyi uygulamak,
- f)** 3154 sayılı Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanuna göre oluşturulan Bakanlık görüşü çerçevesinde Kurulca belirlenen usul ve esaslar dahilinde ve Kurulca belirlenen bir dönem boyunca, Üretim A.Ş.' den ürettiği elektrik enerjisini satın almak,
- g)** Yükümlülüklerini yerine getirmek üzere yeterli, sürekli ve düşük maliyetli elektrik enerjisi temini için gerekli tedbirleri almak,

- h)** Teşekkülün faaliyet alanıyla ilgili olarak gerekli planlamayı yapmak,
- i)** Teşekkülün taraf olacağı Enerji Alım ve Satış Anlaşmalarını değişen sektör şartlarına göre ve yasal düzenlemelere uygun olarak Hazine Müsteşarlığı'nın uygun görüşünü almak kaydıyla tadil etmek,
- j)** Üretilen enerjinin alımı ile ilgili olarak düzenlenen faturaların; ilgili Enerji Alım Anlaşmalarında belirtilen santralin işletilmesi ile ilgili madde hükümleri doğrultusunda İletim A.Ş. ile yapılacak mutabakattan sonra, ödeme işlemlerini başlatmak,
- k)** İletim A.Ş.' in görevlerinin ifası ile ilişkili olarak ihtiyaç duyacağı tüm bilgileri İletim A.Ş.' ye vermek,
- l)** İthalat-ihracattan kaynaklanan faaliyetleri için, iletim tarifesine tabi olarak diğer kullanıcılarla eşit şartlarda aldığı hizmet karşılığında ortaya çıkan bağlantı ve sistem kullanım ücretlerini İletim A.Ş.' ye ödemek,
- m)** İletim A.Ş.' den sözleşmelerinin uygulanması için aldığı diğer hizmetler karşılığında bedel ödemek,
- n)** Faaliyet konuları ile ilgili menkul ve gayrimenkullerle her türlü ayni ve fikri hakları tasarruf etmek,
- o)** Teşekkülü ilgilendiren T.E.A.Ş.' in mevcut uluslararası konulardaki ikili ve çoklu ilişkilerini devam ettirmek, gerektiğinde faaliyet alanı ile ilgili yeni ilişkiler kurmak,
- p)** Mevzuatla verilecek diğer görevleri yapmak,
- q)** Mevcut sözleşmeler kapsamındaki devir işlemi süresi içinde tamamlanmış olan "İşletme Hakkı Devir Sözleşmeleri" çerçevesinde dağıtım şirketlerine ve

T.E.D.A.Ş.' a karşı üstlendiği enerji satış taahhütlerini E.P.K. hükümlerine uygun olarak aksatmadan yerine getirmek.

Enerji piyasasına yön veren kurum ve kuruluşlara ilişkin açıklamalardan sonra enerji piyasasında elektrik üretiminde kullanılan yöntemler irdelenebilir.

1.3. ENERJİ PİYASASINDA ELEKTRİK ÜRETİMİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Elektrik üretiminde kullanılan enerji kaynakları, santrallerde elektrik üreten jeneratörleri çalıştıracak gücü sağlamaktadırlar. Bu güç, termik santrallerde buhar gücü, hidroelektrik santrallerinde suyun, rüzgar tribünlerinde rüzgarın itme gücüdür. Güneş enerjisi ile elektrik üreten paneller ise, güneş enerjisini doğrudan elektrik enerjisine dönüştürür¹³. Daha önce de belirtildiği gibi, doğal gaz ve kömür santralleri, Türkiye'deki elektrik talebinin büyük kısmını karşılamaktadır.

Doğal Gaz toplam elektrik üretiminin % 48,4'ünü oluştururken kömür (linyit, taş kömürü ve ithal kömür de dahil olmak üzere) % 29'unu oluşturmaktadır. Öte yandan, artan maliyetler ve fosil yakıt rezervlerinin azalması ile birlikte, çevre üzerindeki olumsuz etkileri de eklenince, yenilenebilir enerjinin gelecekteki enerji politikalarındaki genişleyen rolünü vurgulamaktadır.

Rüzgâr enerjisi; Dünya'da, elektrik üretimi için en yaygın kullanılan yenilenebilir enerji kaynağıdır. Rüzgar enerjisi Türkiye'de de hızla yükselen bir trende sahiptir. 2012 yılı itibarıyla, Türkiye'deki toplam elektrik üretiminin % 0,4'ünü oluşturmaktadır¹⁴.

1.3.1. Yenilenebilir Enerji Kaynakları

Yenilenebilir enerji kaynakları, enerjilerini doğrudan veya dolaylı olarak güneşten ve / veya yeraltında oluşan ısıdan almakta olduğundan, devamlı

¹³ Tamer ÖZYİĞİT, Türkiye'de Elektrik Üretimi için Enerji Kaynak Alternatiflerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi, İstanbul Teknik Üniversitesi, Yayınlanmış Doktora Tezi, 2007, s.77.

¹⁴ Arzu TUNCER, Comparison of Natural Gas, Coal and Wind Powerplants with Respect to Generalized Cost of Electricity Generation, İstanbul Teknik Üniversitesi, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2000, s.2.

yenilenebilmektedirler. Yenilenebilir enerji kaynakları arasında; güneş, rüzgar ve su gücü, jeotermal ısı enerjisi, biyogazlar ve katı biokütle sayılabilir. Bu tür kaynakların tükeniyor olması, fosil yakıtların kalan kısıtlı ömürleri de göz önünde bulundurulduğunda, dünyayı bu tür enerji kaynaklarını kullanmaya sevk etmiştir¹⁵.

Yenilenebilir enerji kaynakları, dünya enerji tüketiminin % 14'ünü karşılamaktadır. Ancak teknolojik kapasite itibarıyla, mevcut ve 2100 yılı için öngörülen enerji tüketimini karşılayabilecek durumdadır¹⁶.

1.3.1.1. Hidrolik Enerji

Birçok ülkede enerji; elektrik üretiminde önemli bir kaynak olup, ülkelerin enerji ihtiyacının % 25'ten fazlasını karşılamaktadır.¹⁷ Hidrolik enerjinin en yoğun kullanım şekli, nehirler üzerine kurulan barajlarda suyun büyük kütleler halinde biriktirilerek, oluşan potansiyel enerjinin elektrik enerjisine dönüştürülmesidir.

Hidrolik enerji ile elektrik üretiminde zehirli gaz salınımı sıfırdır. Santral işletme maliyeti de oldukça düşüktür. Ancak; bu tür bir santralin inşasında büyük boyutlarda barajlar yapılması gerektiğinden, ilk yatırım maliyeti oldukça yüksektir. Dahası, bu barajlar bulundukları bölgenin doğal yaşamını, tarihi dokusunu ve sosyo-ekonomik durumunu da olumsuz etkileyebilmektedir.¹⁸

1.3.1.2. Rüzgar Enerjisi

1880'li yıllarda elektrik üretiminde kullanılmaya başlayan rüzgâr enerjisi, güneş enerjisinin hız enerjisine dönüşmüş biçimidir. Güneşten dünyaya her saat 174.423 milyar kWh enerji gelmektedir. Güneşten gelen bu enerjinin yaklaşık %1-2'lik kısmı rüzgâr enerjisine dönüşmektedir.¹⁹

¹⁵ ÖZYİĞİT, a.g.e., 2007, s.86.

¹⁶ Greenpeace, Energy Revolution, A Sustainable Path way to a Clean Future for Europe, 2005, <http://www.greenpeace.org/international/Global/international/planet2/report/2005/10/energy-revolution-a-sustainable.pdf>, Erişim Tarihi, 15.12.2011.

¹⁷ A. ENİS, Enerji Politikaları ile Yerli, Yeni ve Yenilenebilir Enerji Kaynakları, Türkiye IV. Enerji Sempozyumu, Ankara, 2003, ss.295-334.

¹⁸ ÖZYİĞİT, a.g.e., 2007, s.81.

¹⁹ ABLABEKOVA, Altın, İktisadi Etkinlik Açısından Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Fosil Yakıtlar İle Karşılaştırılması, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.63.

Rüzgar türbinleri, rüzgarın kinetik enerjisini yakalayarak, elektrik enerjisine dönüştürürler. Rüzgar türbinleri; üzerine kuruldukları arazinin çok az bir kısmını işgal ettiklerinden, kalan arazinin tarım, hayvancılık ve çeşitli diğer amaçlarla kullanılmasına olanak verir.²⁰ Rüzgâr türbinlerinin en önemli özelliği ise, diğer yenilenebilir enerji kaynaklarında olduğu gibi havayı kirletmemesi ve sera gazı yaymamasıdır.²¹

1.3.1.3. Güneş Enerjisi

Güneş enerjisi, dünya üzerine güneşten gelen 0-1.100 W/m² değerinde bir ısı etkisi oluşturan bir enerjidir. Fotovoltaik hücreler (PV hücreler), güneş enerjisini herhangi bir hareketli aksam gereksinim duymadan doğrudan elektrik enerjisine çevirebilen mekanizmalardır. Elektrik enerjisi üretimi süresince gürültüsüz çalışır ve çevreyi kirletecek herhangi bir atık salınımı da yoktur.²²

Güneş enerjisi ile elektrik üretimi, diğer alternatifleri ile kıyaslandığında oldukça pahalı bir süreçtir. Ayrıca güneş enerjisi ile elektrik üretiminde kullanılan panellerin, büyük yer kaplaması bu yöntemin yaygınlaşmasını engellemektedir.

1.3.2. Nükleer Enerji

Nükleer enerji kullanılarak ticari olarak elektrik üretimi, 1950’li yıllarda başlamıştır. Nükleer enerji, dünya elektrik talebinin % 16 civarında bir kısmını karşılamaktadır.²³

Nükleer enerji santralleri yatırımları, yüksek güvenlik ve kalite anlayışı ile birlikte, diğer enerji kaynakları ile elektrik üretimi yapan santrallerle karşılaştırıldığında oldukça yüksek maliyetli olmaktadır. Ancak; nükleer enerji santrallerinin fosil yakıt santrallerine göre en büyük avantajı ise yakıt maliyetinin ve üretim maliyetine olan etkisinin görece düşük olmasıdır. Yakıt maliyetinin iki katına

²⁰ ABLABEKOVA, a.g.e., 2008, s.83.

²¹ ÖZYİĞİT, a.g.e., 2007, s.82.

²² ÖZYİĞİT, a.g.e., 2007, s.82.

²³ KESKİN M., Son On Yılda Türkiye’de Uygulanan Enerji Politikalarının Ağır Bedeli ve Barışçıl Enerji Seçeneklerinin Önemi, Türkiye IV. Enerji Sempozyumu, Ankara, 2003, ss.357-377.

çıkması nükleer santralde üretim maliyetini % 10 artırırken, bu durum doğal gaz santralde üretim maliyetine % 60 ila % 80 etki edebilmektedir. Nükleer enerjinin çevreye olan etkileri hem politik hem bilimsel çevrelerde bir tartışma konusu oluşturmaktadır.²⁴ Ayrıca, emisyon ve atık miktarı fosil yakıtlara göre oldukça düşük olduğu halde, nükleer atıkların depolamasındaki sorunlar ve olası bir kazanın sosyal ve çevresel etkisi üzerinde de çalışılmaktadır.

1.3.3. Fosil Yakıtlar

Fosil yakıtlar, hayvan ve bitkisel atıkların doğada yıllar süren kimyasal dönüşümleri sonucunda tekrar ortaya çıkması ile oluşur. Bur tür kaynaklar; petrol, kömür ve doğal gaz olarak sıralanabilir. Dünya'daki fosil kaynak rezervlerinin % 70'i kömür, % 14'ü petrol, yine % 14'ü doğal gaz ve geriye kalan % 2'si diğer fosil kaynaklardır.²⁵

Kömür, petrol ya da doğal gazdan elektrik elde etme yöntemi genel olarak aynı mantığa dayanır. Bir kazan içinde yer su, bu yakıtların yakılması vasıtası ile ısıtılarak kaynatılır ve bu işlem sonucu oluşan buhar bir türbini çevirir. Bu türbine bağlı olan jeneratör aracılığı ile de elektrik üretilmiş olur.

Fosil enerji kaynaklarının en büyük özelliği tükenebilir olması, yenilenememesidir. Yapılan çalışmalar sonucu, Dünya'daki petrol rezervlerinin 35 - 40 yıl, doğal gaz rezervlerinin 65 yıl, kömür rezervlerinin 130-135 yıl içerisinde tükeneceği tahmin edilmektedir. Fosil enerji kaynaklarının bir diğer dezavantajı da, çevreye olan zararlı etkileridir. Küresel ısınmaya önemli ölçüde etki etmekle birlikte, açığa çıkardığı karbondioksit, sülfürdioksit ve nitrojendioksit gazları nedeniyle elektrik üretiminde yeni enerji kaynakları arayışına neden olmuşlardır. Buna karşılık, fosil enerji kaynaklarının en büyük avantajı ise, fosil enerji ile elektrik üreten tesislerin yatırımlarının diğer enerji kaynaklarına göre daha ucuz ve basit olmasıdır.

26

²⁴ ÖZYİĞİT, a.g.e., 2007, s.78.

²⁵ ABLABEKOVA, a.g.e., 2008, s.179.

²⁶ ÖZYİĞİT, a.g.e., 2007, s.77.

1.3.3.1. Kömür

Dünyadaki elektrik üretiminin yaklaşık % 40'ı kömürle çalışan elektrik santrallerinden (termik santral) sağlanır.²⁷ Kömür rezervleri, diğer fosil yakıt rezervleriyle karşılaştırıldığında oldukça boldur. Dünya çapında bir değerlendirmeye göre, kömür rezervleri 133 yılda tükenecektir. Kömür rezervlerinin bu durumu Türkiye için de benzerdir.

Kömür, diğer fosil yakıtlara göre büyük bir fiyat avantajına sahiptir. Bir termik santralin ömrü diğerleriyle karşılaştırıldığında daha uzundur. Ancak, kömür, açığa çıkardığı zehirli gazlar ve sera gazları nedeniyle çevre ve insan sağlığını tehdit etmektedir.

1.3.3.2. Petrol

Günümüzde; sanayi ve enerji hammaddelerinin en önemlilerinden olan petrol, değişik oranlardaki; katı, sıvı ve gaz hidrokarbonlardan oluşur.²⁸ Bilindiği üzere, doğada ham olarak bulunan petrol direkt olarak enerji maddesi olarak kullanılmamakta, rafinerilerde işlenmesi sonucu elde edilen belli başlı enerji maddesi olarak kullanılmaktadır.

Diğer fosil yakıtlarda olduğu gibi, petrol de yakılarak ısı enerjisi elde edilmesi sırasında açığa çıkardığı zehirli gazlar ve sera gazları nedeniyle çevre ve insan sağlığı için önemli etkilere neden olmaktadır.

1.3.3.3. Doğal Gaz

Çalışmanın ana konusunu da oluşturan doğal gaz, renksiz, kokusuz ve havadan hafif bir gazdır. Günümüzde; doğal gaz, temiz yanan ve kolay geliştirilebilen yapısı ile elektrik üretimi için önemli bir yakıt haline gelmiştir.

Türkiye'deki doğal gaz santrallerinin kapasitesi; 14,601 MW olup, toplam kapasitenin % 32'sini oluşturmaktadır. Daha önce de değinildiği gibi, bu santrallerden üretilen elektrik miktarı, toplam üretimin % 48,4'ünü oluşturmaktadır.²⁹

²⁷ TUNCER, a.g.e., 2007, s.13.

²⁸ ABLABEKOVA, a.g.e., 2008, ss.20-26.

²⁹ TUNCER, a.g.e., 2007, s.17.

Doğal gaz, petrol ve kömüre göre daha temiz olduğundan doğal gaz santralleri diğer fosil yakıt santrallerine ile karşılaştırıldığında önemli derecede daha gaz emisyonuna sahiptir. Doğal gazla elektrik üreten elektrik santrallerinde, diğer buhar santrallerinde olduğu gibi, ham enerji kaynağından yüksek basınç ve sıcaklık ile buhar elde edilmesi ve elde edilen buhar ile buhar türbinin harekete geçirilmesi yoluyla, türbine bağlı jeneratör çevrilerek elektrik elde edilir. Yakıt; kömür, doğal gaz veya petrol vb. gibi her ne olursa olsun santralin genel işleyişi aynı olup, sadece yakıtın barındırdığı enerjinin açığa çıkarılma yöntemi farklılık gösterir.³⁰ Buhar santrallerinde, genel olarak, yakıtın yakılması sonucu elde edilen ısı enerjisi önce mekanik enerjiye dönüştürülür. Bir buhar kazanı içerisinde yer alan yakıt yakılır. Kazandaki boruların içinde dolaşan su ısıtılarak buharlaştırılır. Açığa çıkan buhar, basınçla bir buhar türbinine gönderilir. Buharın, türbini yaptığı basınç sonucu bir mekanik enerji elde edilir. Elde edilen mekanik enerji, türbine bağlı jeneratör aracılığıyla elektriğe dönüştürülür.

1.4. ELEKTRİK ENERJİ PİYASASINA YÖN VEREN FİYAT MEKANİZMASININ TÜREL VE SİSTEMSEL ÇERÇEVESİ

Enerji piyasasına yön veren fiyat mekanizması hakkında yasal ve yönetsel açıdan bir çerçeve çizilebilir.

1.4.1. Yasal Çerçeve

Enerji piyasasına yön veren fiyat mekanizmasına yönelik, 03.03.2001 tarih ve 24335 Mükerrer sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu (E.P.K.)’ un 1. Maddesinde;

“Bu Kanunun amacı; elektriğin yeterli, kaliteli, sürekli, düşük maliyetli ve çevreyle uyumlu bir şekilde tüketicilerin kullanımına sunulması için, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir elektrik enerjisi piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanmasıdır.

³⁰ YAZICI, Hilmi, Buhar Türbinlerinin Termoeconomik Optimizasyonu, Süleyman Demirel Üniversitesi, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2006, s.13.

Bu Kanun; elektrik üretimi, iletimi, dağıtımı, toptan satışı, perakende satışı, perakende satış hizmeti, ithalat ve ihracatı ile bu faaliyetlerle ilişkili tüm gerçek ve tüzel kişilerin hak ve yükümlülüklerini, E.P.D.K.' in kurulması ile çalışma usul ve esaslarını ve elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının özelleştirilmesinde izlenecek usulü kapsar.”

şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Kanun'un 1. Maddesine istinaden, 14.04.2009 tarih ve 27200 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan “Elektrik Piyasası Dengeleme ve Uzlaştırma Yönetmeliği” ile aktif elektrik enerjisi arz ve talebinin dengelenmesine ve uzlaştırmanın gerçekleştirilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Aynı yönetmelikte uzlaştırmanın ise; dengeleme mekanizmasından ve/veya enerji dengesizliğinden doğan alacak ve borç miktarlarının hesaplanması ve ilgili alacak-borç bildirimlerinin hazırlanması işlemlerini kapsadığı belirtilmiştir. Yine yönetmeliğin 11. Maddesinde piyasa işletmecisinin Piyasa Mali Uzlaştırma Merkezi (P.M.U.M.) olduğu belirtilmiştir.

1.4.2. Yönetmelik Çerçeve

P.M.U.M.' un elektrik piyasasını dengelemeye çalışmasında iki temel amaç neden bulunmaktadır. Bunlar;

(1) Elektrik enerjisinin üretildiği anda tüketilmesidir.³¹

(2) A.C.E. (Area Control Error) değerinin³² sıfır veya sıfıra en yakın değerde tutulması gerekliliğidir.

Elektrik Piyasası Şebeke Yönetmeliği'ne göre; “Şebeke Frekansı = 50 Hz’ dir.” Frekans 50 Hz’ in altına inmiş ise; üretim, tüketimden küçüktür ve bu durumu düzeltmek için üretimi artırmak ya da tüketimi azaltmak gerekir. Frekans 50 Hz’ den

³¹TEİAŞ 2011-2015 Stratejik Plan,2011, s.32. (http://www.teias.gov.tr/TEIAS_Strjt_2011_pdf, Erişim Tarihi:18.01.2012).

³² A.C.E. değeri; Üretim = Tüketim + Kayıplar formülü yardımıyla hesaplanır ve A.C.E. sıfır olur. Dengesizlik olması durumunda ise, A.C.E. değeri sıfırdan uzaklaşmakta ve elektrik açığı veya fazlası oluşmaktadır.

büyük ise; üretim, tüketim büyüktür ve bu durumu düzeltmek için de üretimi azaltmak gerekir.

P.M.U.M.' de; gerçek zamanlı dengeleme aracı olarak primer frekans kontrol yedek kapasitesi, sekonder frekans kontrol yedek kapasitesi, tersiyer kontrol yedek kapasitesi ve talep kontrolü kullanılır. Sekonder frekans kontrolünün amacı, sistem frekansını nominal değer olan 50 Hz'e ve diğer ülkelerle yapılan enerji alışverişini programlanan değerlere getirmektir. P.M.U.M.' ye dengeleme güç piyasası katılımcıları, uzlaştırmaya esas üretim (veriş) – tüketim (çekiş) programlarını ve yük alma ile atma tekliflerini sisteme bildirirler. Merkez; üretim, tüketim programı bildirimleri ve yük alma ile atma tekliflerini kontrol eder ve gerekli düzeltmeler varsa bu düzeltmeleri katılımcılara yaptırır. Daha sonra sistem üzerinde her bir teklif bölgesi ve her bir saat için fiyat sıralaması gerçekleştirilir. Sekonder kapasite ile uyumlu bir üretim ve tüketim çizelgesi oluşturulur. Uygun bulunan tekliflere ilişkin talimatlar ilgili piyasa katılımcılarına bildirilir. İlgili dengeleme birimleri (elektrik üreticileri) üretimlerini talimatta belirtildiği gibi gerçekleştirir.

Örneğin; İzmir'de mukim Dokuz Eylül Enerji A.Ş., bulunduğu bölgede hangi saat aralıklarında sisteme kaç liradan üretim yapacağını bildirir. P.M.U.M.' de bölgedeki diğer üreticilerden alınan teklifler ile birlikte bir üretim fiyat çizelgesi oluşturulur. Eğer Elektrik Üretim A.Ş.' den gelen elektrik yeterli değil ise en düşük fiyat teklifinden itibaren, ihtiyaç kadar üretici firmalara üretim talimatı verilir. Eğer Dokuz Eylül Enerji A.Ş.' in verdiği fiyat teklifi uygun görülürse, P.M.U.M.' den gelen üretim talimatında bildirilen saat aralıklarında üretim gerçekleştirilir.

1.5. ENERJİ PİYASASININ TEMEL SORUNLARI

Türkiye enerji piyasasındaki en büyük sorunlardan birisi de dışa bağımlılıktır. Türkiye; birincil enerji tüketiminde % 75'lere, elektrik üretiminde ise % 60'lara varan dışa bağımlılık sorunu ile karşı karşıyadır.³³ Bu durum, Türkiye'nin dış ticaret açığının sürekli artmasına yol açmaktadır. 2010 yılı itibariyle Türkiye'nin, 71,6 milyar dolarlık dış ticaret açığının 35 milyar dolarla yaklaşık yarısı, net enerji

³³ Türkiye Makine Mühendisleri Odası Türkiye'nin Enerji Görünümü Oda Raporu Mart 2010, s.6. (<http://www.ebso.org.tr/b2b/ebso/dergi/resimler/SUNU350.pdf>, 18.01.2012).

ithalatından kaynaklanmıştır.³⁴ Ham petrol ve doğal gaz ile akaryakıt, sıvılaştırılmış petrol gazı ve kömür gibi enerji maddeleri ithalatına ödenen net fatura ise 40 milyar doları aşmıştır. Başka bir deyişle, ithalat için ödenen her 100 doların 21 doları, petrol, gaz, kömür gibi enerji ürünlerine gitmektedir. Bu nedenle, Türkiye'deki birincil enerji kaynaklarının değerlendirilme yolları aranmalı, geliştirilmeli ve dışa bağımlılık azaltılmalıdır.

Türkiye'nin enerji sektöründe yaşadığı bir diğer önemli sorun ise, elektrik tüketiminin ortalama olarak her yıl % 8'e varan oranlarda büyümesidir. Bu durumun devam etmesi, elektrik arzının da her yıl % 8'ler oranında artırılması demektir. Bu da ancak enerji sektöründeki büyük yatırımlarla karşılanabilecektir. Eğer yatırım yapılmayıp, elektrik ithalinin artırılması planlanırsa, bu durum da Türkiye'nin enerji sektöründeki dışa bağımlılığını artıracaktır.³⁵

Türkiye'de enerji sektörünün bir diğer sorunu ise enerjinin verimli kullanılamamasıdır. Pek çok ülke bu konuda araştırmalar yapmakta ve enerjinin daha verimli kullanılmasına yönelik projeler geliştirmektedir. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından konuya yönelik, 5627 sayılı Kanun³⁶ çıkarılmıştır. Kanunun amacı; enerjinin etkin kullanılması, israfının önlenmesi, enerji maliyetlerinin ekonomi üzerindeki yükünün hafifletilmesi ve çevrenin korunması için enerji kaynaklarının ve enerjinin kullanımında verimliliğin artırılmasıdır. Bu amaca yönelik enerjinin; üretim, iletim, dağıtım ve tüketim aşamalarında, endüstriyel işletmelerde, binalarda, elektrik enerjisi üretim tesislerinde, iletim ve dağıtım şebekeleri ile ulaşımında enerji verimliliğinin artırılmasına ve desteklenmesine yönelik çalışmalar yapılması öngörülmektedir.

Ülkemizde üretilen elektriğin nihai tüketiciye ulaştırılması sırasında; trafo, orta gerilim enerji nakil hatları, dağıtım hatları ve ölçü sistemlerinden kaynaklı kayıplar ortaya çıkmaktadır. Sisteme verilen elektriğin aboneler tarafından kaçak olarak kullanılması ve kesilen faturaların tahsilatının yapılamaması sistemin etkin ve

³⁴ Türkiye İstatistik Kurumu Dış Ticaret İstatistikleri Yıllığı 2010, s.14 (İnternet adresi: <http://www.tuik.gov.tr>, 18.01.2012).

³⁵ SEVADOĞLU, Osman, Türkiye Elektrik/Enerji Sektörü Raporu Haziran ODTÜ, 2009, s.11 (<http://tuyeyad.org.tr/yonetici/images/elektrikenerjisektoruraporu.pdf>, 18.01.2012).

³⁶ 5627 Sayılı Enerji Verimliliği Kanunu, 02.05.2007 tarih ve 26510 sayılı Resmi Gazete.

verimli çalışmasının önündeki önemli bir engeldir. Bazı elektrik dağıtım bölgelerinde kayıp ve kaçak oranları % 64 düzeyine ulaşırken, ülke ortalaması % 10-15'ler düzeyinde seyretmektedir. Bu oran, A.B. ve O.E.C.D. ülkelerindeki % 6-8'lik düzeyindedir.³⁷ Söz konusu kayıp ve kaçak oranının A.B. ve O.E.C.D. ülkeleri oranına düşürülmesi, enerji sektörü açısından önem arz etmektedir.

Çalışmamızın bu bölümünde dünya ve Türkiye enerji piyasası gelişmeleri, Türkiye'deki enerji piyasasına yön veren kurum ve kuruluşlar, enerji piyasasında elektrik üretiminde kullanılan yöntemler, elektrik enerji piyasasına yön veren fiyat mekanizmasının türel ve sistemsal çerçevesi ile Türkiye Enerji Piyasası'nda yaşanan temel sorunlar irdelenmiştir.

İkinci bölümde ise muhasebe sistemi, muhasebe politikaları, muhasebenin temel kavramları, finansal tablolar ve raporlar, hesap çerçevesi ve hesap planı, doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalar göz önünde bulundurularak incelenecektir.

³⁷ Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu 2010 Yılı Elektrik Piyasası Raporu, 2010, s.7. (http://www3.epdk.org.tr/documents/elektrik/rapor_yayin/ElektrikPiyasasiRaporu2010.pdf, Erişim Tarihi:18.01.2013)

İKİNCİ BÖLÜM

DOĞAL GAZLA ELEKTRİK ÜRETİMİ YAPAN FİRMALARDAKİ MUHASEBE SİSTEMİ

Çalışmanın ikinci bölümünde; muhasebe sistemi, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tablolar ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, doğalgazla elektrik üretimi yapan firmalardaki hesap planı ve işleyişi hakkında değerlendirmelerde bulunulacaktır.

2.1. MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

Muhasebe; işletme için finansal sonuçlar doğuran olayları parasal ifadelerle toplayan, bu verileri işletme ile ilgisi olan belli başlı kişilerin gereksinim ve amaçları göz önünde bulundurularak kayıt, sınıflandırma ve analiz yoluyla işleyen ve elde ettiği sonuçları düzenli olarak raporlayan bir ölçme, değerlendirme ve iletişim aracıdır. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere muhasebenin amacı ve görevi işletme ile ilgisi bulunan bilgi kullanıcılarına sayısal veriler sağlamaktır.³⁸ İşletmeler verileri sayısal olarak toplayıp, bunları belirli amaçlar için analiz ederken çeşitli yöntemler kullanabilmektedirler. Burada işletmeler açısından dikkat edilmesi gereken husus muhasebe bilgisinin ayrıntılı kaydedilmesidir.

Yönetim bilgi sistemi ve en önemli alt bilgi sistemi olan muhasebe bilgi sistemine, muhasebe bilgi sisteminin alt sistemleri finansal muhasebe sistemi ve yönetim muhasebesi sistemi arasındaki farklara değinmek yararlı olacaktır.

İşletmeler teknolojik olarak sürekli gelişip, değişirken, çalışmalarını çeşitli öğeler etkileyebilmektedir. Bu çalışmaları örgütlerken bu çalışmaları etkileyecek öğelerden en az düzeyde etkilenmelerini sağlayacak ve alınacak kararların etkinliğini artıracak olan sistem, yönetim sistemidir.³⁹ Bu sistem içinde muhasebe de önemli bir yönetim aracıdır. Ancak, işletme faaliyetlerinin karmaşık bir yapıya dönüşmesi

³⁸ BÜYÜKMİRZA, Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, Ankara, 2003, s.27.

³⁹ BUDAK, Gülay ve BUDAK, Gönül, İşletme Yönetimi, İzmir: Fakülteler Kitapevi, 2004, s.8.

geleneksel sistemlerin ürettiği bilgilerin yetersiz kalmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla; işletmeler stratejik planlama açısından geleceğe ilişkin uzun dönemli bilgilerin elde edilmesine yönelik önemli çabalar harcamaktadır.⁴⁰

Yönetim Bilgi Sistemi- Y.B.S., işletmelerin faaliyetlerine ve işlevlerine ilişkin bilgi üreten alt sistemlerden oluşan bir sistemler dizisini ifade etmektedir. İşletmeler faaliyet alanlarını, örgüt yapılarını, yönetim anlayışlarını ve içinde bulundukları diğer koşulları göz önünde bulundurarak birçok alt sistemden meydana gelmektedir.⁴¹ Bu alt sistemler; araştırma geliştirme bilgi sistemi, pazarlama bilgi sistemi, insan kaynakları bilgi sistemi ve muhasebe bilgi sistemi şeklinde sıralanabilir. Bu alt sistemler bütünleşik bir yapıda birbirleriyle bağlantılı etkileşim içinde bilgi alışverişlerini sürdürmektedirler.⁴²

Muhasebe Bilgi Sistemi- M.B.S.; temel yönetim bilgi sistemlerinin en eski ve en önemlisi olmakla birlikte işletmeler tarafından en iyi şekilde geliştirilmiş sistem olma özelliğini taşımaktadır. Muhasebe bilgi sistemi; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, sorumluluk muhasebesi, nakit ve sermaye bütçelemesi, işletmenin varlıkları, borçları, sermayesi, gelirleri ve giderleri ile ilgili mali nitelikteki tarihi ve geleceğe yönelik bilgileri sağlayan bir bilgi sistemidir.⁴³

Muhasebe bilgi sistemi genel olarak;⁴⁴

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

İşletme yapılarının büyümesi ve faaliyetlerin karmaşıklaşması alt sistemlere olan gereksinimi artırmaktadır. Alt sistemler arası ilişkiler ve karşılıklı bağımlılıklar ve eşgüdümleme bu sistemlerin ayrıca ele alınıp bunlara yönelik bilgi toplama, ölçme ve

⁴⁰ KARAKAYA, Mevlüt, Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi, Ankara, 1994, s.58.

⁴¹ SÜRMELİ, Fevzi, ERDOĞAN, Melih, ERDOĞAN, Nurten, BANAR, Kerim, KAYA, Ergün, SEVİM, Adnan, Muhasebe Bilgi Sistemi, Anadolu Üniversitesi Yayını, No:963, Eskişehir, 1998, s.49.

⁴² TEK, Nergis, Finansal Muhasebeye Giriş ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları. İzmir Birleşik Matbaacılık, 2010, s.15.

⁴³ SÜRMELİ, a.g.e., 2010, ss.50-51.

⁴⁴ SÜRMELİ, a.g.e., 2010, s.52.

değerlendirme sistemlerinin gelişmesine özellikle büyük işletmelerin sorumluluklarının sınırlandırılıp bölümsel bilgiye yönelmelerini sağlamaktadır.⁴⁵

Muhasebe karar vericilerin amaçlarına ulaşması için bilgi üreten bir sistem olmakla beraber, karar vericilerin amaç ve hedeflerinin belirgin bir şekilde ortaya çıkmamış olması önemli bir sorun haline gelebilmektedir. Dolayısıyla muhasebe bilgisi hedef aldığı birey ya da örgütlerin hangi faaliyetlerde bulunacakları ve amaçlarının ne olacağı konusu ile de ilgilenmektedir. Bu yönüyle muhasebe yalnızca amaçlara ulaşmaya hizmet eden bir araç değil aynı zamanda bu amaçların belirlenmesine yönelik hizmet eden bir sistemdir.⁴⁶

Muhasebe, bir işletmenin faaliyetlerine ilişkin ortaya çıkan bilgileri rakamsal olarak toplayıp analiz ederek elde ettiği faaliyetlerin verimliliğini ve etkinliğini gösteren çıktılarla yönetime alacağı kararlarda yardımcı olan süreçtir. Karar vermek ise bir anlamda bilgiyi işlemektir. Yönetici kendisine iletilen bilgiyi değerlendirerek yorumlar ve bunun sonucunda da sorunları ve amaçları tanımlayarak kararlar alır.

Muhasebe Bilgi Sistemi ortaya çıkan bilgileri dönemsel (aylık, 3 aylık ve yıllık) olarak raporlayan ve bunları iç ve dış bilgi kullanıcılarına doğru şekilde ileten çok aşamalı işlemleri kapsamaktadır. Muhasebe alanındaki yaklaşımlar ve gelişmeler dikkate alındığında hazırlanan bilgiler açısından Muhasebe Bilgi Sistemi, Finansal Muhasebe Sistemi- F.M.S. ve Yönetim Muhasebesi Sistemi- Y.M.S. olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.⁴⁷

Yönetim muhasebesi sistemi yönetimin planlama ve kontrol faaliyetlerinde kullanacağı bilgileri üreten bir alt sistemdir.⁴⁸ Bu yönüyle yönetim muhasebesini diğer muhasebe uzmanlık alanlarından ayıran en önemli özelliklerinden biri; işletme içi ve işletme dışındaki ekonomik verileri, finansal verileri ve finansal olmayan verileri toplayarak yönetimin gereksinimi olan bilgiyi işlemesidir.⁴⁹

⁴⁵ HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1995, s.1.

⁴⁶ KISAKÜREK, M. Mustafa, PEKCAN, Ahmet, Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı: 2 Cilt: 6 2005, ss.107-125.

⁴⁷ TEK, a.g.e., 2010, s.19.

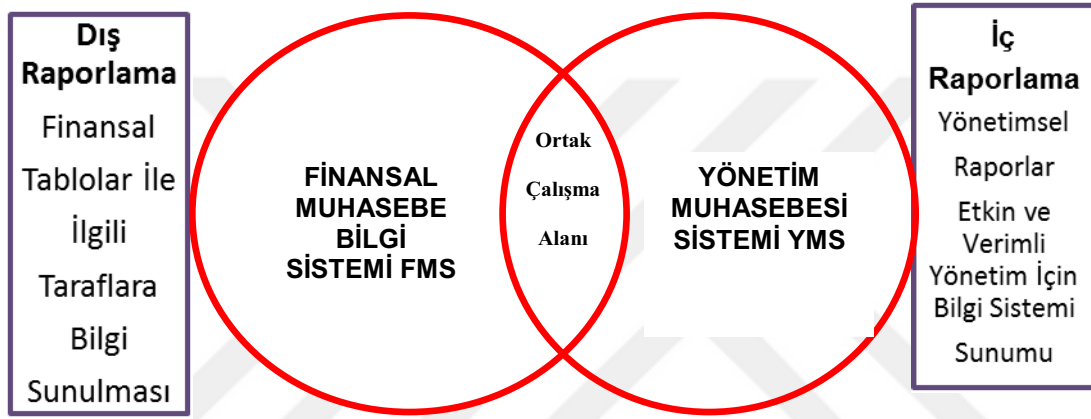
⁴⁸ KARAKAYA, a.g.e., 1994, s.58.

⁴⁹ DEMİR, Volkan, Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 26, 2008, s.52.

Finansal muhasebe sistemi ise işletmenin finansal durumunu etkileyen olayların işletme dışındaki bilgi kullanıcılarına iletilmesine yönelik çıktılar üreten muhasebe alt bilgi sistemidir. Ancak, muhasebe sistemleri arasında farklı bilgi kullanıcılarına yönelik olmasından dolayı ayırım olmasına karşın işlenilen veri niteliğine bağlı olarak önemli bir kesişim alanı mevcuttur.

Finansal muhasebe sistemi ve yönetim muhasebe sistemi ilişkisini özetleyen sistematik aşağıda sunulmuştur.

Şekil 1: Finansal Muhasebe Sistemi ve Yönetim Muhasebesi Sistemi İlişkisi



Kaynak: TEK, Nergis, Finansal Muhasebe, İzmir 2007, s.10.

Şekil 1’de görüldüğü üzere finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi ortak bir kesişim alanı meydana getirmektedir. Çünkü yönetimin gereksinim duyduğu bilgilerin önemli bir bölümü iyi tasarlanmış kayıt sistemi yardımıyla finansal muhasebe sisteminin çıktıları olarak üretilabilmektedir. İki sistem de aynı noktadan hareket etmekte, temel olarak işletmelerin amaç, hedef ve politikalarına ilişkin gerçekleştirilen faaliyetlerin verilerini toplamakta ve kaydetmektedir. Ancak, gereksinim duyulan bilginin raporlanacağı kesim ve hazırlanan çıktılar açısından birbirlerinden uzaklaşmaktadır.

2.2. MUHASEBENİN KAYIT ARAÇLARI

Muhasebenin kayıt araçları, muhasebe belgeleri ve defterlerden oluşmaktadır.

2.2.1. Belgeler

Vergi matrahının hesabı esas itibariyle muhasebe kayıtları sonucunda ortaya çıkar. Muhasebenin dayanağı ise belgedir. Normal olarak bazı işlemler hariç belgesiz kayıt yapılamaz. Nitekim 10.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazeteler 'de yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227'nci maddesinde "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların belgelendirilmesi zorunludur" hükmüne yer verilmiştir.

Aşağıda hazırlanan Tablo 6'da VUK'a göre dayanak kabul edilen belgelerin, ilgili kanunun hangi maddesinde yer aldığı ve hangi mükellefleri ilgilendirildiğine yer verilecektir. Bu çalışmadan yola çıkarak doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalarda düzenlenen veya sıklıkla kullanılabilecek belgeler detaylı olarak açıklanacaktır.

Tablo 6: Vergi Usul Kanununa Göre Düzenlenen Temel Belgeler

Belge	Vergi Usul Kanunu Madde Veya Tebliğ	Tasdik Durumu	Belge Düzenleyecek Mükellefler
E Fatura – E Arşiv Fatura	VUK (Md. 229-230-231-232) VUK (GT 433-443)	Tasdike tabi	(*)
Fatura	VUK Md. 229-230-231-232	Tasdike tabi	(*)
Muhasebe Evrakı	VUK md. 241	Tabi Değil	(*)
Sevk İrsaliyesi	VUK Md. 230/5	Tasdike tabi	(*)
İrsaliyeli Fatura	VUK (GT 211, 232, 238)	Tasdike tabi	(*)
Perakende Satış Fişi	VUK Md. 233/1	Tasdike tabi	Perakende satış yapanlar
Dip Koçanlı Perakende Satış Fişi	VUK (GT 206)	Tasdike tabi	Gazete satışı yapanlar ve bazı hizmet işletmeleri

Belge	Vergi Usul Kanunu Madde Veya Tebliğ	Tasdik Durumu	Belge Düzenleyecek Mükellefler
Adisyon Tipi Perakende Satış Fişi	VUK (GT 209)	Tasdike tabi	Kahvehane işletmeleri
Ödeme Kaydedici Cihaz Fişi	VUK Md. 233/2 3100 s. Kanun	Levha tasdiki	Perakende satış yapanlar
Adisyon	VUK (GT 185,200, 222,298,299)	Tasdike tabi	Alkollü içki servisi yapan ve bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutan gece kulüpleri, diskotekler, barlar, pavyonlar, gazinolar, meyhaneler, lokantalar, kafeteryalar ve pastane gibi işletmeler
Reçete	VUK (GT 191)	Tasdike tabi	Özel hastane, muayenehane, poliklinik ve çalışan hekimler
Giriş Biletleri	VUK Md. 233/3	Tasdike tabi	Biletle girilen yerler
Gider Pusulası	VUK Md. 234	Tasdike tabi	Vergiden muaf esnaftan mal yada hizmet alanlar
Müstahsil Makbuzu	VUK Md. 235	Tasdike tabi	Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiden mal alanlar
Serbest Meslek Makbuzu	VUK Md. 236	Tasdike tabi	Serbest meslek erbabı
Taşıma İrsaliyesi	VUK Md. 240/a	Tasdike tabi	Ücret karşılığında eşya nakleden gerçek ve tüzel kişiler

Belge	Vergi Usul Kanunu Madde Veya Tebliğ	Tasdik Durumu	Belge Düzenleyecek Mükellefler
Ambar Tesellüm Fişi	VUK (GT 173, 206)	Tasdike tabi	Eşya nakleden nakl. amb.
Banka Dekontları	VUK (GT 243, 246)	Tabi değil	Bankalar
Bankalarca düzenlenen Döviz Alım Satım Belgesi	VUK (GT 243, 246)	Tabi değil	Bankalar
Döviz Alım ve Satım Belgeleri	VUK (GT 226)	Tasdike tabi	Yetkili Müesseseler (Döviz Büroları)
İşlem Sonuç Formları	VUK (GT 243)	Tabi değil	SPK Mevzuatı gereğince işlem yapan aracı kurumlar
Sigorta Poliçeleri	VUK (GT 243)	Tabi değil	Sigorta Şirketleri
Sigorta Komisyon Gider Belgeleri	VUK (GT 243, 246)	Tasdike Tabi	Sigorta Şirketleri
Yolcu Taşıma Biletleri	VUK Md. 233/3	Tasdike Tabi	Şehirlerarası Otobüs İşletmeleri
Yolcu Listeleri	VUK Md. 240/B	Tasdike Tabi	Şehirlerarası Otobüs İşletmeleri
Günlük Müşteri Listesi	VUK Md. 240/C	Tasdike Tabi	Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri
Ücret Bordrosu	VUK Md. 238	Tabi değil	Gerçek Usulde Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri
Debite Note	Uluslararası Mevzuat	Tabi değil	(*)
Müteferrik Giderler Listesi	VUK Md. 228	Tabi Değil	(*)

(*) Faaliyet Konusunu ilgilendiren tüm mükellefler

Kaynak: http://www.alomaliye.com/vuk_geregi_duzn_belgeler.htm pdf, Erişim Tarihi:16.12.2011)

VUK Madde 241'e göre tüccarların her nevi ticari muameleleri dolayısıyla yazdıkları ve aldıkları, mektup, telgraf, hesap h lasaları, muhabere evrakını teşkil eder ve bir dosyada saklanır.

Gider yazılan muhabere ücretinin tevsiki için de muhabere evrakının ibraz edilmesi şarttır.

226 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Tebli i⁵⁰ ile, 1 Mayıs 1994 gününden itibaren geçerli olmak üzere, Türk Parası Kıymetini Koruma hakkında 32 sayılı kararda tanımlanan yetkili müesseselerce düzenlenen döviz alım ve satım belgeleri, Vergi Usul Kanununca düzenlenen belgeler kapsamına alınmıştır.

Bakanlığın son dönemlerde vermiş olduğu muktezaya göre ilgili ülkede geçerli belge olduğu kanıtlanan debit note'lar da gider olarak kaydedilebilecektir. Bunu yapabilmek için ilgili ülkedeki, yetkili kuruluşlardan bu belgenin o ülkede geçerli bir belge olduğuna dair bir yazı alınması gerekmektedir.⁵¹

Sigorta  irketleri tarafından düzenlenen sigorta poliçeleri (zeyilnameler dahil) Vergi Usul Kanunu uyarınca geçerli belgelerdendir. Sigorta  irketlerinin bu poliçeler ve zeyilnamelere konu işlemlere ait tutarlar için ayrıca fatura düzenleme zorunluluğu yoktur.

 cret bordrosu işletmede çalışan işçiler ve hakkı huzur alan yönetim kurulu  yeleri için düzenlenen ücret bordroları da VUK anlamında yaygın belgelerden biridir. Harcırah bordrosu ise işletme personeline i le ilgili i  ve dış seyahatlerde verilen yolluk ve gündelikler dolayısı ile düzenlenen belgedir.

Bankaların düzenlediği tüm dekontlar vergi uygulamasında geçerli belge sayılır. Ödenen faiz ve komisyonları ve diğer masraflar veya faiz gelirlerini gösteren dekontlar örnek olarak verilebilir.

⁵⁰ 226 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Tebliği, 05.04.1994 Tarih ve 21896 Sayılı Resmi Gazete.

⁵¹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel M d rl  'n n (B.07.0.GEL.29/2920-227-80/38132 sayılı  zelgesi

Oto yol, köprü geçiş ücretleri ile şehir içi dolmuş gideri gibi belge temin edilemeyen durumlarda işletmelerde çoğunlukla “Belgesiz harcamalar formu” düzenlenir.

VUK’un 242. Maddesine göre tüccarlar evvelce açıklananlar dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatında delil olarak kullanılabilen mukavelename, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları ve vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar.

Zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespiti sırasında beyan olunan hasılatın indirilmek üzere gerçek giderleri nazara alınan mükellefler, bu giderleri tevsik edecek belgeleri saklayacaklardır.

06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na göre sair kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecek mükellefler vergi matrahının tespitinde nazara alınacak giderlerini ispat edecek vesikaları muhafaza etmek mecburiyetindedirler.

2.2.2. Defterler

13.01.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 6102 sayılı TTK ve 213 Sayılı VUK’da, ticari işletmeler ve bu kapsamda değerlendirilen diğer işletmeler tarafından kullanılacak defterlere ilişkin çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 182. maddesinde, bilanço esasına göre vergilendirilen mükelleflerin zorunlu olarak tutması gerektiği defterler konusu düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu kapsamında; I. Sınıf tüccarlar bilanço esasına göre; envanter defteri, yevmiye defteri ve büyük defteri tutmak zorundadırlar. 01.01.2016 tarihinden itibaren uygulanacak olan miktarlar ve hadlerden bazıları şu şekilde belirlenmiştir.⁵²

⁵² 460 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 25.12.2015 Tarih ve 29573 sayılı Resmi Gazete.

Madde 177-	Bilanço hesabı esasına göre defter tutma hadleri	
	1- Yıllık; - Alış tutarı - Satış tutarı	168.000 230.000
	2- Yıllık gayrisafi iş hasılatı	90.000
	3- İş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı	168.000

Bunun yanında, VUK'un 193. maddesine göre, işletme esasına tabi mükelleflerin ise **“işletme hesabı defteri”** tutmaları gerekmektedir

13.01.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Beşinci Kısımında **“Ticari Defterler”** başlığı altında 64.-88. maddelerde muhasebe uygulamalarını ve finansal raporlamayı etkileyen düzenlemeler açıklanmaktadır. Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun muhasebe uygulamaları ile ilgili maddeleri 01.01.2013 tarihi itibarıyla uygulamaya girmiştir.

TTK’ da defter tutmada gerçek kişi ve tüzel kişi ayırımı ortadan kaldırılmış ve tüm tacirler için tutulacak muhasebe defterleri; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olarak belirlenmiştir. Bunların dışında tutulacak defterler Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir. İşletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri de ticari defter olarak nitelendirilmiştir.

Görüldüğü gibi 6102 sayılı TTK’ da, tutulacak defterler arasında işletme defteri yer almamaktadır. Bilanço esasına göre kayıt tutmak; tüm tacirler açısından zorunlu hale getirilmiştir.

TTK’ ya göre defterlerin kullanılmaya başlanmadan önce tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Defterlerin kapanış tasdikinin ise izleyen faaliyet döneminin üçüncü ayının sonuna kadar yapılacağı hükmü getirilmiştir. TTK’ da tacir tarafından tutulan

tüm defterler ticari sayılmış ve defterlerin tamamı için açılış ve kapanış tasdiki zorunluluğu getirilmiştir.⁵³

2.3. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

Muhasebede genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe temel kavramları muhasebe uygulamalarına yön vermektedir. Ülkemizde mevcut muhasebe sistemimizde on iki temel kavram vardır. Bunlar;⁵⁴

- (1) Sosyal Sorumluluk Kavramı
- (2) Kişilik Kavramı
- (3) İşletmenin Sürekliliği Kavramı
- (4) Dönemsellik Kavramı
- (5) Parayla Ölçme Kavramı
- (6) Maliyet Esası Kavramı
- (7) Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
- (8) Tutarlılık Kavramı
- (9) Tam Açıklama Kavramı
- (10) İhtiyatlılık Kavramı
- (11) Önemlilik Kavramı
- (12) Özün Önceliği Kavramı

Muhasebe, bu sorumluluğun gereklerini yerine getirirken, hukuki sorumluluklarının kapsamından daha kapsamlı bir sosyal sorumluluk duygusu ve bilinci ile hareket etmelidir. Muhasebenin organizasyonunda, uygulamaların gerçekleştirilmesinde ve muhasebe uygulamaları sonucu üretilen bilgilerin raporlanmasında tüm ilgi gruplarının hatta tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi gereği sosyal sorumluluk kavramını ifade eder. Muhasebece sağlanan bilginin gerçeğe uygun, tarafsız, önyargısız ve adil olması ancak böyle bir sosyal sorumluluk duygusu ile olasıdır.⁵⁵

⁵³ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 13.01.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete, Madde 64/3.

⁵⁴ 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

⁵⁵ CEMALCILAR, Özgül, ÖNCE, Saime, Muhasebenin Kuramsal Yapısı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No:1093, 1999, s.43.

İşletme sahibinin, işletmenin ve muhasebenin ayrı kişilikleri vardır. Bu da kişilik kavramı gereğidir.

İşletmenin sürekliliği kavramı gereğince; bir işletmenin ömrünün, aksine bir kanıt olmadığı sürece sonsuz olduğu, öyle olmasa bile en azından mevcut plan, taahhüt ve kontratlarını ifa edebilecek kadar varlığını sürdürebileceği varsayılır.⁵⁶

Dönemsellik kavramına göre; işletmenin gelir ve giderleri ait oldukları dönemlerde gösterilmeli, raporlamalar bu şekilde yapılmalıdır.

Muhasebe işlemleri ulusal para birimi kullanılarak yapılır. Uluslararası ticari işlemlerin söz konusu olması halinde ise, kullanılan yabancı para biriminin o andaki döviz / efektif döviz kuru üzerinden ulusal para birimine dönüştürme işlemi yapılarak kayıtlara aktarılır. Bu yöntem, ortak parametrelere dayanan sayısal veriler kullanmak yoluyla karşılaştırma ve değerlendirmenin daha sağlıklı yapılabilmesini sağlar.

Para ve alacaklar dışındaki kalan aktifler ve gider kalemleri, elde edilme maliyetleri ile muhasebeleştirilir. İşletme içerisinde varlıkların şekil değiştirmesi ve giderlerin tüketilmesinde de edinim maliyeti esası geçerlidir.⁵⁷

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı gereğince; bir işletmenin varlıkları ve kaynaklarındaki değişiklikleri ile bu değişiklikler sonucu oluşan hasılat, gider ve öz kaynak değişimleri tarafsız belgelere dayandırılır. Muhasebe işlemlerinin dayanağını faturalar, makbuzlar, fişler ve ödeme emirleri gibi tarafsız belgeler oluşturur.⁵⁸ Yapılan muhasebe kayıtlarının kanıtlayıcı belgeler ile desteklenmesi gerekir. Bu belgelerin hazırlanmasında tarafsız olunmalı, ayrıca sosyal sorumluluk kavramına uygun hareket edilmelidir.

⁵⁶ CEMALCILAR, Özgül, ERDOĞAN, Nurten, Genel Muhasebe, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2000, s.442.

⁵⁷ YALKIN, Yüksel Koç, Genel Muhasebe: İlkeler Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 12.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2001, s.29.

⁵⁸ YALKIN, Yüksel Koç, a.g.e, 2001, s.28.

Muhasebe uygulamaları sonucu oluşan bilgilerin karşılaştırılabilir olması için, birbirini izleyen dönemlerde kullanılan muhasebe yöntemlerinin aynı olması gerekir.⁵⁹

Finansal tablolarda yer alan finansal bilgilerin tam olarak açıklanmasının yanı sıra, finansal tablolardan yer almamakla birlikte, karar almayı etkileyebilecek bilgilerin de tam olarak açıklanması gerekmektedir. Günümüzde, muhasebe, finansal raporlama standartları ile dipnotlar ve açıklama ön plana çıkmaktadır.

Muhasebe olaylarını tarafsız bir bakış açısı ile değerlendirerek olası riskler için temkinli davranmak, tedbir almak gerekmektedir. İleride oluşabilecek riskler için önceden karşılık ayırmak, gelirleri ise gerçekleştiği dönemde kaydetmek ihtiyatlılık kavramının bir gereğidir.

Muhasebecinin finansal raporlamadaki sorumluluklarından biri de; finansal bilgileri, karar alıcılar için anlamlı hale gelecek şekilde özetlemektir. Bu bağlamda, muhasebeci yeterli bilgiyi vermenin yanı sıra yanıltıcı olabilecek fazla bilgilerden kaçınmalıdır.⁶⁰

Biçimden özüne öncelik verilmesi kavramına dönem sonu işlemlerinde alınan ve verilen vadeli çeklerin, alınan çekler ve verilen çek ve ödeme hesaplarından sırasıyla alacak ve borç senetleri hesaplarına çekilmesi gösterilebilir. Özün Önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

2.4. MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİ VE MUHASEBE HATALARI

Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan muhasebe politikalarına ait bilgilere bu bölümde yer verilecektir.

⁵⁹ CEMALCILAR, Özgül, ÖNCE, Saime.a.g.e., 1999, s.57.

⁶⁰ CEMALCILAR ve ERDOĞAN, a.g.e., 2000, s.446.

2.4.1. Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikaları, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, varsayımlar, kurallar ve uygulamalar bütünüdür.⁶¹

Muhasebe politikaları arasından finansal tabloların işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru biçimde yansıtmalarını sağlayacak olanlar seçilmesi, seçilen politikalar benzer işlemler, olaylar ve durumlarda tutarlı olarak uygulanmalıdır. Seçilen politikalarda ve muhasebe tahminlerinde değişiklik olması durumunda ise “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” standardının hükümleri esas alınmalıdır.⁶² Finansal tablolarda düzeltme gerektiren durumlar; muhasebe değişiklikleri ve muhasebe hataları ana başlıkları altında incelenmelidir.

Muhasebe Politikaları değişiklikleri; uygulanmakta olan bir muhasebe ilkesinden, bir diğer muhasebe ilkesine geçiş yapmaktan kaynaklanan değişikliklerdir. Örneğin; stok değerlendirme yöntemi olarak Ağırlıklı Aritmetik Ortalama Maliyet Yöntemin 'den, FIFO'ya (First In First Out) geçmek bu tarz bir değişikliğe örnek gösterilebilir. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler; ilgili TMS/TFRS'lerde varsa geçiş hükümlerine uygun olarak yapılmalı, geçiş hükümlerinin bulunmaması halinde, muhasebe politikalarındaki değişiklik geçmişe dönük olarak uygulanmalıdır. Bu Standard'a göre, bir TMS/TFRS'nin erken uygulanması muhasebe politikasında yapılan isteğe bağlı bir değişiklik şeklinde dikkate alınmaz.

Muhasebe politikalarındaki değişiklik geçmişe dönük olarak uygulanırsa, işletme etkilenen her bir özkaynak kaleminin finansal tablolarda yer verilen en eski döneme ait açılış tutarını düzeltmeli ve bu yeni muhasebe politikası eskiden beri uygulanıyormuşçasına önceki dönemlerle karşılaştırılabilir bilgileri sunmalıdır.

⁶¹ 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

⁶² AKDOĞAN, Nalan ve SEVİLENGÜL, Orhan, Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Yenilenmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s.8.

Muhasebe politikalarının açıklanması, temel finansal tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak politikaları ifade eder. Bu politikalar aşağıdaki gibidir:⁶³

- a.** Finansal tablolar; işletmenin sürekliliği, tutarlılık ve dönemsellik kavramlarına dayanılarak hazırlanmış ise bunların açıklanması istenmez. Ancak; bu kavram sınırlarının dışına çıkılması durumunda dipnotlarda nedenleri ile birlikte belirtilmelidir.
- b.** İhtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramları muhasebe politikalarının seçimini ve uygulanmasını yönlendirmelidir.
- c.** Finansal tabloların içerdiği bütün önemli muhasebe politikaları anlaşılır ve kısa bir biçimde açıklanmalıdır.
- d.** Kullanılan muhasebe politikaları ile ilgili açıklamalar finansal tablolarda bütünlük oluşturur. Kullanılan önemli muhasebe politikalarının açıklanması finansal tabloların bütünlüğü ve tamlığı için temel ilkedir. Politikalara ilişkin açıklamalar işletme yönetimi tarafından muhasebe bölümüne toplu olarak verilmelidir.
- e.** Bilanço ve Gelir Tablosu' ndaki ve diğer ek finansal tablolardaki yanlış ve gerçeğe uygun olmayan işlemler, muhasebe politikalarının açıklanması veya dipnotlarda belirtilmesi yoluyla düzenlenmiş olmaz. Düzeltme muhasebe kayıt ve tekniğine uygun olarak yapılır ve finansal tablolara yansıtılır.
- f.** Finansal tablolar, dönemler itibariyle karşılaştırılabilir nitelikte olmalıdır.
- g.** Finansal tablolarda, cari dönem veya gelecek dönemlerde önemli etki yaratan veya yaratabilecek bir değişiklik yapılmış ise durum nedenleriyle birlikte açıklanmalı ve bunun finansal tablolara olan etkileri gösterilmelidir.

⁶³ 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

2.4.2. Muhasebe Tahminleri

Bazı finansal tablo kalemleri kesin olarak ölçülemez, sadece tahmin edilebilir. Bu tür finansal tablo kalemleri, muhasebe tahminleri olarak ifade edilir.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler; yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe düzeyinin artması nedeniyle daha önce yapılmış olan bir tahminin revize edilmesinden kaynaklanan değişikliklerdir. Amortisman tabi varlıkların faydalı ömürlerine ilişkin tahminlerin revize edilmesi bu tarz bir değişikliğe örnek gösterilebilir.

Uygulanan değerlendirme yönteminde yapılan bir değişiklik muhasebe tahmini değişikliği değil, bir muhasebe politikası değişikliğidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde, değişiklik bir muhasebe tahmini değişikliği olarak kabul edilir.

Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkileri varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kalemlerinde değişiklik meydana getiriyorsa, ilgili varlık, yabancı kaynak veya özkaynak kaleminin defter değerleri değişikliğin yapıldığı dönemde düzeltilmelidir. Bu değişiklikler dışında, bir muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak, kar veya zarar ile ilişkilendirilerek aşağıda belirtilen dönemlerde finansal tablolara yansıtılmalıdır.

2.4.3. Muhasebe Hataları

Muhasebe hataları, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TMS/IFRS'ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir.

İşletme önceki dönem hatalarını fark edildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir.

2.5. FİNANSAL BİLGİ, FİNANSAL TABLOLAR VE FİNANSAL RAPORLAR

İşletmelerin sürekli değişim ve gelişim içerisinde olması, niteliklerinin değişmesi, finansal tablolarda ilgililere aktarılan bilgilere olan gereksinimi daha da artmıştır. Sermaye gereksinimi ve işletme sahiplerinin pazar da daha büyük pay alma çabaları, tek kişi işletmelerini sermaye şirketlerine dönüştürmüştür. Bu değişimin doğal sonucu olarak işletme ile sahipliğinin ayrılması, yönetici kademesinin ortaya çıkışı, sermayesinin daha çok ortak tarafından temin edilmesi finansal tablo kavramının gelişmesine ve öneminin artmasına yol açmıştır. Ayrıca, gelişen teknoloji ile büyük boyutlarda yapılan üretim ve bunun yarattığı istihdam kapasitesi işletmeleri topluma karşı sorumlu duruma getirmiştir. Böylece toplumun dikkatleri işletmeler üzerinde toplamış, bunun sonucunda da işletmeler, finansal durumlarını ayrıntılı bir biçimde açıklamak zorunda kalmışlardır.⁶⁴

Bir işletmenin istediği sonuçlara ulaşabilmesi için iyi bir yönetime gereksinimi bulunmaktadır. Etkili bir yönetim de işletme faaliyetleri hakkında doğru, anlamlı ve zamanında sağlanan bilgi ve verilere dayanılarak yerine getirilen fonksiyonu ifade etmektedir. Bir işletme yöneticisi, işletmenin kârla veya zararla çalışıp çalışmadığını; finansal sorumluluklarını yerine getirip getiremeyeceğini muhasebe sisteminin ürettiği bilgilerden öğrenmektedir. Dolayısıyla muhasebe faaliyetlerin yürütülmesinde ve denetiminde yöneticilerin en büyük yardımcısıdır. Muhasebeden gelen bilgiler veya muhasebe verilerinin analizi ile geliştirilen bilgiler çeşitli işletme kararlarının alınmasında temel oluşturmaktadır.⁶⁵

Muhasebe, ilgili tarafların kararlarında kullanabilecekleri bilgileri üretmeyi ve bu bilgileri sunmayı amaçlar. İşletmenin içinde veya dışında olabilen bu taraflar doğrudan muhasebe ile ilgili değil, işletmenin nasıl yönetildiği ile ilgilenmektedir. İlgili tarafların kararlarında rol oynayacak bilgiler temelde, işletmenin dönem sonunda ulaşılan finansal yapısını, net faaliyet sonucunun yönünü ve büyüklüğü, net faaliyet sonucunu oluşturan olayların türleri ve büyüklükleri bilgileridir; ancak bu bilgilerin

⁶⁴ AKDOĞAN, Nalan ve TENKER, Nejat, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s.4.

⁶⁵ YALKIN, Yüksel Koç, Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2010, s.35.

yöneticilerin kararları sonucu oluşan finansal karakterli işlemlerin, diğer bir ifade ile yöneticilerin başarımlarının sonucunu yansıtan bilgiler olduğu unutulmamalıdır.⁶⁶

Muhasebe, bilgiyi toplar, topladığı bilgileri analiz eder ve oluşturulan bilgileri karar vericilere iletir. Muhasebe ürettiği bilgi aracılığıyla, mevcut veya gelecekteki hissedarlar, finansal analistler, bankalar ve diğer finansal kurumlar, serbest muhasebeciler, yöneticiler ve diğerleri ile iletişim kurmaktadır. Bu nedenle, “finansal tablolar; muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır” biçiminde tanımlanmaktadır. Bu tanımlamaya göre, finansal tablolar birer bilgi verme aracıdır. Bu özelliği ile finansal tablolar, kullanıcılarına işletme sonuçlarının anlaşılmasını kolaylaştıracak, zaman içinde karşılaştırmalar yapabilecek ve kullanıcıların işletme hakkında bir yargıya varmasını sağlayacak muhasebe bilgilerinin kullanıcılara iletilmesindeki en önemli araçtır.⁶⁷

Muhasebe karar vericilerle olan iletişiminde aşağıdaki koşullara dikkat etmelidir :⁶⁸

- İletilecek bilgi, kullanıcılar için önemli, güvenilir, ilişkili ve anlaşılır olmalıdır.
- Bilgi üretimi ve aktarımı aşamasında özenli davranılmalıdır.
- Bilginin sunulması aşamasında anlaşılır olmasına özen gösterilmelidir.
- Bilgi iletişimine engel olan etmenlerin ortadan kaldırılması ya da iyileştirilmesi gerekmektedir.
- Doğru iletişim kanalı ve aracı seçilmeli ve bunlar seçilirken iletilecek bilgi miktarı ve niteliği, mesafe dikkate alınmalıdır.
- Teknolojik anlamda veri ve bilgi güvenliği kontrol altına alınmalıdır.
- Raporlarda kullanılan dile dikkat edilmelidir. Bilgiyi üreten ve kullanıcının bilgide aynı anlamı çıkarabilmesine özen gösterilmelidir.

Finansal tablolar işletmenin muhasebe bilgi sisteminin ürettiği ve işlediği bilgilerin dönemsel olarak sunulduğu en önemli araçlardır. Bilgi kullanıcıları ve işletme

⁶⁶ CEMALCILAR, Ö., Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Muhasebenin Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi 3(8), 2003, s.2.

⁶⁷ AKDOĞAN, Nalan, TENKER, Nejat, a.g.e., 2007, s.4.

⁶⁸ DEMİR, B., İşletmelerde Muhasebe İletişimi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 3(4), 2001, s.26.

çevresi açısından değerlendirildiğinde, finansal raporlamanın üç temel amacından söz edilmektedir.⁶⁹

- 1) Bilgiyi yatırım ve kredi kararlarında kullanılabilecek şekilde donatmak,
- 2) Nakit akımlarındaki beklenen değere ilişkin verileri sağlamak,
- 3) İşletmenin kaynakları, bu kaynaklardan olan hakları ve bunlardaki değişikliklere ilişkin bilgiler sağlamak.

Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan “çokuluslu şirketler” tarafından gerçekleştirilmektedir. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çokuluslu şirketler açısından; finansal tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlamaktadır. Ayrıca; bu şirketler dünya çapında ülkeler arasında kaynak aktarımları yapmakta olup, güvenilir finansal bilgiler olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün değildir.⁷⁰

Bu yaklaşımdan hareketle kavramsal çerçeve md. 6’da kullanıcıların bazılarının finansal tablolarda yer alan bilgiler dışında ek bilgilere gereksinim duyabileceği ve bu bilgilerin kendilerine verilmesini zorunlu koşabilecek durumda olabileceği ayrıca birçok kullanıcının da en önemli bilgi kaynağı olarak yalnızca finansal tablolara güvenmek zorunda olmasından dolayı finansal tabloların genel olarak bu tür kullanıcıların gereksinimleri dikkate alınarak hazırlanması ve sunulması gerektiği ifade edilerek faaliyet bölümlerinin raporlanmasında bilgiye gereksinim duyulduğunda ya da standart bunu zorunlu koştuğu durumda raporlanması gerektiği belirtilmektedir.⁷¹ Dolayısıyla bir açıdan zorunlulukla finansal bilginin açıklanması sağlanmak istenmektedir.

⁶⁹ NEEDLES, B. E., POWERS, M., MILLS, S. K., ANDERSSON, H. R., Principles of Accounting. New York, Houghton Mifflin Company, 1999, s.218.

⁷⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2009, s.11. (http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/2009_Faaliyet_Raporu.pdf 25.11.2011).

⁷¹ Finansal Raporlamanın Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, 16.05.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete.

Yönetmelik açıdan ele alındığında yöneticiler işletme faaliyetlerini sürdürebilmek için bölümler bazında hazırlanan çeşitli işletme içi raporlar geliştirmektedir. İşletmenin başarısının ve performansının değerlendirilmesi ve kaynakların nasıl dağıtılacağına belirlenmesi açısından bu raporlar üst yönetim kararlarında yönetimin amaçları ve örgütün iç yapısına ilişkin işleyişi doğrultusunda bilgi sağlayarak yardımcı olmaktadır. Dolayısıyla işletme açısından son derece önemli olan, yöneticilerin işletme fonksiyonlarını yerine getirirken bilgi akışını kolaylaştırmak, planlamaya ve kontrole yardımcı olmak amacıyla geliştirdiği alt birimlere ilişkin bilgilerin işletmenin dış bilgilerine yönelik sunulmasını gerekli kılan standartlar bölümsel bilginin finansal tablolarda yer almasını ve işletmenin içinde bulunduğu ortam ve riskler konusunda karar verenlerin aydınlatılması konusu gündeme gelmiştir.

Finansal raporlar, bilgi kullanıcılarına, işletmenin varlıkları, kaynakları ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi vermektedir. Hazırlanan finansal bilgilerin muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygun olması kaçınılmazdır. Farklı muhasebe politikalarına göre hazırlanmış finansal raporların, bilgi kullanıcıları tarafından karşılaştırılması zor ve anlaşılabilir olabilmektedir. Dolayısıyla muhasebe standartlarının uyumlaştırılması, işletmelerin finansal tablolarını standartlara göre hazırlayıp sunmaları ve tüm bilgi kullanıcıları için aynı anlam ve özellikte raporlar üretmeleri açısından önem taşımaktadır. Bu nedenle uluslararası geçerliliği olan ortak raporlama uygulamasının ve tek bir raporlama dilinin benimsenmesi ve yaygınlaştırılması gerekmektedir.

16/01/2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Nolu Muhasebe TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standartına göre;

- a) Bilanço; (Raporlama tarihi itibarıyla düzenlenecek finansal durum tablosu)
- b) Gelir tablosu; (Raporlama dönemine ilişkin kapsamlı gelir tablosu ya da gelir tablosu)
- c) Raporlama dönemine ilişkin aşağıdaki iki husustan birini gösteren özkaynak değişim tablosu,
 - i) Özkaynaklardaki bütün değişiklikler, veya
 - ii) Ortakların sermayedar olarak kendi başlarına yaptıkları işlemlerden kaynaklananlar dışında özkaynaklarda meydana gelen diğer değişimler.

- d) Raporlama dönemine ilişkin nakit akış tablosu ve
- e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.” olarak belirtilmiştir.

KGK’da aldığı kararla finansal tabloların yeknesak olmasını sağlamak ve denetimi kolaylaştırmak amacıyla yukarıda sayılan tablo ve dipnotların finansal tablolarını TMS’ye göre düzenlemek zorunda olan firmalar için zorunlu olduğunu bildirmiştir.⁷²

2.6. HESAP ÇERÇEVESİ, HESAP PLANI VE İŞLEYİŞİ

Tarihin ilk dönemlerinde insan nüfusunun azlığı ve tabii kaynakların bolluğu ekonomi ve ticareti gündeme getirmemiştir. Yeryüzündeki tabii kaynaklar veri halindedir ve gün geçtikçe azalma göstermektedir. Bu tabii kaynakların ekonomiye kazandırılması için bazı çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bu durum vergi, ekonomi, muhasebe gibi kavramların ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

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

Ülkemizde muhasebe işlemleri çok eski dönemlerden beri süre gelmektedir. Muhasebe kavramının önceki yıllarda devamlı olarak vergi kanunlarının etkisi altında kalması ve muhasebenin temel amacının vergi ödeme ile ilgili yükümlülük gibi

⁷² Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı; 17.11.2012 tarih ve 28470 sayılı Resmî Gazete.

algılanması düşüncesi gün geçtikçe yerini daha bilinçli düşüncelere terk etmektedir. Daha sonraki yıllarda Türkiye’de çıkarılan 3568 sayılı Meslek Kanunu ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (T.D.M.S.) ile ilgili çalışmalar da bunu göstermektedir. Ancak, bu konudaki çalışmalar Avrupa ülkelerinde ve A.B.D.’ de ülkemize göre daha önceki yıllarda başlamıştır. Türkiye’de hesap planı düzenlemeleri; Almanya, Fransa ve A.B.D. muhasebe sistemlerinden etkilenmiştir. Cumhuriyetin ilk yıllarında özel sektörün gelişmemiş olmasından dolayı çalışmalar daha çok kamu sektörüne yönelik olmuştur. Ülkemizde Tekdüzen Muhasebe çalışmaları ilk olarak 1960 yılında İktisadi Devlet Teşekküllerinde uygulanmaya başlanmıştır. 154 sayılı Vergi Usul Kanununun 17. maddesi gereğince bu kuruluşları inceleyen uzmanlar gelişmiş muhasebe sistemlerini oluşturmuşlardır. Kurumlardan bazılarında gelişmiş muhasebe sistemleri uygulanmakla birlikte hesap sayılarındaki yetersizlikten dolayı karar alma sürecine yeterince yararlı olamamıştır. Yine ülkemizde tekdüzen muhasebe ile ilgili ilk çalışmalar Sümer Bank'ta 1967 yılında, genel muhasebe ilk uygulamaları 1971 yılında tekdüzen muhasebe uygulamalarına dönüşmüş ve 1974 yılında ise maliyet muhasebesi uygulamalarına geçilmiştir. Ülkemizde 1992 yılında çıkarılan tekdüzene yönelik Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1993 yılında ihtiyari ve 1994 yılında zorunlu olarak istisnaları hariç bütün işletmelerin uymaları gereken muhasebe düzenini ortaya koymuştur. Tekdüzen Muhasebe Sistemi;

- a) Muhasebenin Temel Kavramları
- b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- c) Finansal Tablolar İlkeleri
- d) Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması
- e) Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi

bölümlerinden oluşmaktadır⁷³. Bu düzenleme; “Bilânço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir biçimde muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır”. Düzenlemenin ayrıca;

⁷³ 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- Finansal tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
- Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,
- İşletmeler ile ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yönelik olduğu belirtilmiştir.

Düzenleme, bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişileri kapsamakta, bu teşebbüs ve işletmeler tebliğde belirtilen usul ve esaslara uymaya zorunlu kılınmıştır. Bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibariyle muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan;

- a) Banka ve Sigorta şirketleri,
 - b) Özel Finans Kurumları,
 - c) Finansal Kiralama Şirketleri (faktoring vb. alanlarda faaliyet gösterenler dahil),
 - d) Menkul Kıymet Yatırım Fonları Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları,
- “Muhasebenin Temel Kavramlarına”, “Muhasebe Politikalarının Açıklanmasına” ve “Finansal tablolar İlkelerine” uymaları kaydıyla tebliğde belirtilen diğer mecburiyetleri yerine getirmek zorunda değildirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler ise sadece belirlenen “Muhasebenin Temel Kavramlarına” uymakla yükümlüdürler.

Hesap çerçevesi, bir ülkedeki kurum ve işletmelerin hesaplarını belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönerge olarak tanımlanmaktadır. Ulusal hesap planı olarak da değerlendirilen hesap çerçevesi, uygulandığı ülkedeki bütün kurumları kapsamaktadır. Hesap çerçevesi, ayrıca, hesapların belirli bir sistem dahilinde bölümlere ayrılmasını ve bu bölümlerin sınırlarını açıklar. Hesap çerçevesinde, hesapları açıklamak ve işlemlerin hızlanmasını sağlamak için her hesap sınıfına veya hesap kümesine konan başlık, genel muhasebe ve maliyet muhasebesi arasındaki ilişki açıklanır, bağlantılı ve uyumlu olmaları sağlanır. Genel hesap planı aynı işkolundaki işletmelerin veya birden fazla

şubeli büyük işletmelerin hesaplarını belirli bir sistem içerisinde sınırlayan ve açıklayan bir yönergedir. İşkolu düzeyindeki bu hesap planı o ülkenin hesap çerçevesinden hareketle düzenlenir. Genel hesap planında, hesap çerçevesinde gösterilen hesap sınıfı hesap kümesinden başka ana hesaplarda yer alır. Bunun sonucu olarak kurum ve işletmelerin finansal tablolarında birlik ve karşılaştırılabilirlik sağlanır.⁷⁴

Ülkemizdeki uygulamadaki Tekdüzen Hesap Çerçevesi' nde hesaplar on hesap sınıfına ayrılmıştır. Bunlar;⁷⁵

- 1- Dönen Varlıklar
- 2- Duran Varlıklar
- 3- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5- Öz Kaynaklar
- 6- Gelir Tablosu Hesapları
- 7- Maliyet Hesapları
- 8- Serbest Hesaplar
- 9- Nazım Hesaplar
- 0- Serbest Hesaplar

şeklinde sıralanabilir.

Hesap Çerçevesinin 1 ve 2 numaralı hesap sınıfları varlık hesapları olup bilançonun aktifini, 3, 4 ve 5 numaralı hesap sınıfları ise kaynak hesapları olup bilançonun pasifini oluşturur. Hesap çerçevesinin 6 numaralı hesap sınıfı Gelir Tablosu hesaplarına ayrılmıştır. 7 numaralı hesap sınıfında Maliyet Hesapları yer almaktadır. Bu sınıfta yer alan gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak için 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 8 numaralı hesap sınıfı yönetsel muhasebe uygulamaları için kullanılmak üzere belirlenmiştir. 9 numaralı hesap sınıfındaki Nazım Hesaplar, bilanço dışı yükümlülüklerin izlendiği bilgi hesaplarıdır. Son olarak 0 hesap sınıfı ise,

⁷⁴ SÜRMEN, Yusuf, KAYA, Uğur ve DAŞTAN Abdulkerim, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin On Yıllık Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi, "Doğu Karadeniz Bölgesinde Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi-MUFAD, Temmuz 2003, Sayı:19, 2003, s.74.

⁷⁵ 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

gereksinim duyulduğunda etkin işletme yönetimi için kullanılmak amacıyla boş bırakılmıştır.

2.7. MUHASEBE STANDARTLARI VE/VEYA FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Muhasebe standartları muhasebe çalışmalarının yöntemini belirler ve çeşitli ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından yayınlanır. Muhasebe standartları terimi muhasebe ilkeleri doğrultusunda uygulamaya yönelik kuralları ifade eder. Muhasebe ilkeleri genel olarak muhasebe standartları yoluyla uygulamaya geçirilir ve muhasebe politikalarının belirlenmesinde esas oluşturur.⁷⁶

Muhasebe standartlarının Türkiye'deki tarihçesine bakıldığında; muhasebe standartlarının gelişiminde devletin en önemli aktör olduğu, ilk düzenleme uygulamaların ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalarla bu ülke uygulamalarının etkisinde gerçekleştirildiği görülmektedir.⁷⁷ Öncelikle Fransız etkisinin altında mevzuat ve yayınlardan yararlanılmış, sonrasında Alman mevzuat ve yayınlarından faydalanılmıştır. Bunun bir nedeni Türkiye'de sanayileşmenin yabancı ülkelere teknik yardımla gerçekleşmesi diğer bir nedeni ise öğretim üyelerinin yabancı ülkelere eğitim görmesi veya yabancı öğretim üyelerinin Türkiye'de eğitim vermesidir. Sonuç olarak Türkiye'de muhasebe uygulamaları değişik ülkelerin izlerini taşımaktadır.⁷⁸

Dünya'daki finansal raporlama uygulamaları incelendiğinde, birçok ülkede ulusal muhasebe standartlarının (National GAAP) bulunduğu görülmektedir. Ülkemizde ise ulusal muhasebe standartlarının varlığı tartışma konusu olup, mevcut Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulamalarının ulusal muhasebe standartlarını oluşturduğu yönünde görüşler tartışılmaktadır. Ülkemizde ki finansal raporlama uygulamaları incelendiğinde ise, bu uygulamaların yapısal olarak genelde Kıta Avrupası modeline yakın olduğu görülmektedir⁷⁹. Türkiye'de muhasebe uygulamalarına öteden beri vergi kanunları yön vermiştir. Ticaret kanununun emirleri

⁷⁶ CEMALCILAR ve ÖNCE, a.g.e., 1999, s.71.

⁷⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2009:26 http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/faaliyetraporu_2010son2.pdf, Erişim Tarihi: 04.04.2012

⁷⁸ AKDOĞAN, Nalan ve AYDIN Hamdi, a.g.e., 1987, s.84.

⁷⁹ DEMİR, V., Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 9 (28), 2009, ss.73- 92.

muhasebe uygulamalarına yön vermekten çok, ticari işletme ve ticaret şirketlerinin kurulması, işlerin yürütülmesi ve tasfiyesi gibi konularda kurallar koymak olmuştur⁸⁰.

Türkiye’de Muhasebe Standartlarına yönelik ilk çalışmalar Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu- T.M.U.D.E.S.K. tarafından yürütülmüştür. T.M.U.D.E.S.K.’in amacı, tüm ülkede faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesinde yararlanılan muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak olmuştur⁸¹.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (T.M.U.D.E.S.K.) 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuş ve aynı tarihte örgütlenen komisyonları aracılığıyla muhasebe ve denetim standartlarını hazırlama çalışmalarına başlamıştır. Muhasebe standartları ile ilgili olarak aynı konuda yayınlanmış Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak otuz komisyon kurulmuştur. T.M.U.D.E.S.K. Genel Kurulu’nun 14 Nisan 1996 tarihli toplantısında oluşturulan komisyonlar tarafından hazırlanan on bir adet Türkiye Muhasebe Standardı Kabul edilmiş ve 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi öngörülmüştür⁸². T.M.U.D.E.S.K. 25 Eylül 2001 tarihine kadar çalışmalarını sürdürmüş ve kurulduğundan bu tarihe kadar 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlamıştır. Bu standartlar Türkiye Muhasebe Standartları adı altında kitap şeklinde yayımlanmıştır. Böylece T.M.U.D.E.S.K. tarafından yayınlanan bu standartlarla uluslararası muhasebe standartlarına ulaşmak amacıyla bir adım atılmıştır. Ancak bu standartların uygulanmasına ilişkin herhangi bir yasal yaptırımın bulunmaması yani hukuki düzenlemenin yetersiz olması T.M.U.D.E.S.K.’i bu standartları hazırlamadaki amacına ulaştıramamıştır⁸³.

T.M.U.D.E.S.K. çalışmalarını sürdürmekteyken bu arada 18 Aralık 1999 tarihli ve 4487 sayılı kanun ile eklenen 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na Ek 1’inci madde uyarınca “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” kurulmuştur. 8 Mart 2002

⁸⁰ AKDOĞAN, N. ve TENKER, N., Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007:45

⁸¹ SÖNMEZ, F., 11 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı, Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (UMS- 14 İle Karşılaştırmalı Olarak) Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 11 (1), 2004, ss.111-124.

⁸² YALKIN, Y. K. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESKE) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, 2: 5, 2001:1- 14.

⁸³ UÇMA, T., “Türk Muhasebe Hukuku’nu Oluşturan Düzenlemeler Ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, Mevzuat Dergisi (Elektronik Hakemli Dergi), (8) s.89. <http://www.mevzuatdersisi.com/2005/05a/05.htm>, Erişim Tarihi: 21.07.2012

tarihinde göreve başlayan T.M.S.K., geçmişte yapılan çalışmaları değerlendirerek T.M.U.D.E.S.K.'in yayınlanmış olduğu Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS1 – TMS 19) taslak metin olarak kabul etmiş ve bunlardan yararlanarak “Türkiye Muhasebe Standartları- TMS” ve “Türkiye Finansal Raporlama Standartları- TFRS” adı altında hazırladığı standartları internet ortamında kamuoyunun görüşüne sunmuştur⁸⁴.

T.M.S.K.'nın temel görevi; denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların gereksinime uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır. T.M.S.K. Karar Organı; Maliye Bakanlığı, Bilim Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam 9 üyeden oluşmaktadır⁸⁵ (TMSK Faaliyet Raporu 2010).

TMSK'nın çalışmalarına başlamasıyla birlikte çağdaş dünya uygulamaları ve Avrupa Birliği (AB) mevzuatına uyum sağlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları benimsenmiş ve resmi çevirisi yapılarak Resmi Gazete'de yayımlanmış ve Türk mevzuatının içinde yer almıştır. Zaman içerisinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)'lerde yapılan değişikliklerin dünya uygulamaları ile eş zamanlı olarak TMS'ye yansıtılarak TMS'nin güncelliğinin korunması hedeflenmiştir.

Böylece uygulamada, halka açık şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri, kendi muhasebe kayıtlarından faydalanarak hazırladıkları bilanço ve gelir tablolarını kendi özel mevzuatları gereği Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu duruma getirebilmek için ayrıca düzeltmesi durumunu da kalmamıştır. Diğer taraftan, yabancı ortaklığı bulunan şirketler, yurtdışı finans kurumları ile ilişkisi olan işletmeler ve hisse senetlerini yabancı borsalarda arz eden Türk şirketleri finansal tablolarını IAS

⁸⁴ TEK, N, TEKTÜKEKÇİ, F., a.g.e., 2007

⁸⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2010, s.5 http://kgk.gov.tr/contents/files/faaliyetraporu_2010son2.pdf, Erişim Tarihi: 23.11.2015

(International Accounting Standards), Amerikan Ulusal Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ve İngiltere Ulusal Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (UK GAAP) göre raporlamaları gereksinimi de ortadan kalkmıştır. Sonuçta ortak bir standarda yönelme konusunda yıllardır sürdürülen çalışmalar sonucunda başta AB üyesi ülkeler olmak üzere pek çok ülke 2005 yılından itibaren IAS'ı uygulama kararı almışlardır. Ayrıca Bankalar, Sigorta şirketleri, enerji sektörü gibi farklı otoritelerin kontrolündeki kuruluşlar da finansal tablolarını, kendi özel standartlarına göre oluşturmaktayken yaşanan ekonomik krizler sonucunda Dünya Bankası ve IMF'in istekleriyle Türkiye'de IAS'a uyumlu yasal düzenlemeler yapılması gündeme gelmiş ve BDDK ve SPK tarafından ayrı ayrı IAS'a uyumlu tebliğler yayınlamıştır⁸⁶.

IASB (International Accounting Standards Board); IAS, IFRS ve Yorumlar (SIC ve IFRIC Interpretation) olmak üzere, TMSK ise bu düzenlemelerle uyumlu olarak TMS, TFRS ve TMS/TFRS Yorumları olarak düzenleme yapmaktadır. Bu düzenlemeler eşit yaptırım gücüne sahip standart hükmünde düzenlemelerdir. Aralarındaki fark çıkarıldıkları zamanla ilgili olup, IASB'nin ilk standart düzenlemeleri IAS; TMSK'nın ilk düzenlemeleri ise TMS olarak yayımlanmıştır. Günümüzde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF - International Accounting Standards Committee Foundation) ile akdedilen telif anlaşması çerçevesinde standartların resmi Türkçe çevirisi yapılmış ve 1 adet Kavramsal Çerçeve ve 37 adet Muhasebe Standardı (TMS/TFRS) ile 27 adet Yorumdan oluşan setin tamamı Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunmaktadır. TMSK ile IASCF arasında yapılan telif ve lisans anlaşmaları çerçevesinde, TMSK tarafından resmi bir Türkçe çeviri yapılmış olup gelişmelere paralel olarak güncelliği sürekli olarak sağlanmaktadır.⁸⁷ Söz konusu standartlar ve yorumlar, IASB tarafından yayınlanan standartlar ve yorumlarla birebir uyumludur.

TMSK bu standartları Kanunun kendisine verdiği yetkiye dayanarak yayımlamış olmasına rağmen, Maliye Bakanlığı ile SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı'nın kendi alanları ile ilgili olarak standart yayımlama konusunda yasal yetkileri bulunmaktadır. Ülkede uygulama birliğinin sağlanabilmesi için TFRS'leri zorunlu kılan genel bir yasal düzenlemeye gerek duyulmaktadır. Yeni TTK Tasarısında bu gereksinim giderilmiştir.

⁸⁶ ÜSTÜNEL, B., Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulamasına Geçiş Geleneksel Finans Sempozyumu Bildirileri (178- 181), Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, İstanbul, Mayıs 2004, 2004, s.180.

⁸⁷Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2009, s.1. http://kgk.gov.tr/contents/files/2009_Faaliyet_Raporu.pdf, Erişim Tarihi: 23.11.2015

Ancak, Tasarı henüz kanunlaşmamış olmakla beraber, başta BDDK olmak üzere, SPK ve Hazine Müsteşarlığı kendi muhasebe yönetmeliklerini iptal ederek TFRS'leri zorunlu duruma getirmiş bulunmaktadır.⁸⁸

TTK genel olarak muhasebe uygulamaları ile ilgili doğrudan hüküm öngörmemekle birlikte bu alanda çok önemli uygulama değişikliklerini de beraberinde getirmektedir. Zira tasarı ile ayrıntılı ve teknik nitelikteki muhasebe ilkelerinin belirlenmesi görevi Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmektedir⁸⁹.

Diğer taraftan SPK tarafından çıkarılan Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında yer alan ortaklıkların uymak zorunda oldukları muhasebe standartlarına ilişkin yapılmış olan ilk düzenlemeler (1 ve 25 nolu Tebliğ) IAS / IFRS ile büyük oranda uyumlu iken 09.04.2008 tarihinde yayımlanmış olduğu 29 No.lu Tebliğ ile finansal tabloların hazırlanmasında AB tarafından kabul edilen IAS/IFRS'lerle tam uyumlu haliyle TMS/ TFRS'lerin uygulanması ve AB tarafından kabul edilen IAS/IFRS'ler TMSK tarafından ilan olununcaya kadar IAS/IFRS'lerin esas alınabileceği belirtilmiştir. Öte yandan, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunca yayımlanan 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na ilişkin olarak Kasım 2006 içerisinde yayımlanan düzenlemeler çerçevesinde, bankalara, finansal raporlarını TMSK tarafından yayımlanmış olan Standartlara uygun olarak hazırlama yükümlülüğü getirilmiş bulunmaktadır.⁹⁰

Tam set IAS / IFRS'lerin küçük ve orta ölçekli işletmelerin gereksinimlerini karşılama konusunda karmaşık ve uygulanmasının zor olması dolayısıyla, KOBİ'ler için, gereksinimlerine uygun, tam setin genel yapısından ayrılmadan, onlara özgü daha basit bir standart yayımlanması gereksinimi gündeme gelmiştir.⁹¹

Türkiye ekonomisinde önemli yere sahip KOBİ'lerin AB'ye uyum sürecinde BASEL II'nin uygulanmaya başlaması ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın yasalaşması ile finansal raporlarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na

⁸⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2009, s.10. http://http://kgk.gov.tr/contents/files/2009_Faaliyet_Raporu.pdf, Erişim Tarihi: 23.11.2015

⁸⁹ DEMİR, V., Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 8 (26), 2007, ss.51-70.

⁹⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2009, s.39. http://http://kgk.gov.tr/contents/files/2009_Faaliyet_Raporu.pdf, Erişim Tarihi: 23.11.2015

⁹¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2009, s.18. http://http://kgk.gov.tr/contents/files/2009_Faaliyet_Raporu.pdf, Erişim Tarihi: 23.11.2015

göre hazırlamaları bir zorunluluk olacaktı.⁹² Ancak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, UFRS'lerin tüm işletmelere uygulanamayacağı konusundaki eleştirileri göz önünde bulundurarak KOBİ'ler için ayrı bir finansal raporlama standartları seti hazırlama gereksinimi duymuştur.

Bu çerçevede Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Temmuz 2009'da Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler (KOBİ) için Uluslararası Finansal Raporlama Standardını (IFRS for SMEs) yayımlamıştır. Standardın yürürlük tarihi ise hazırlıkların tamamlanmasına göre ülke tercihlerine bırakılmıştır. Yayımlanan bu Standart halka açık olmayan, kamuyu aydınlatma zorunluluğu bulunmayan, genel amaçlı finansal tablo hazırlayan tüm işletmeler için geçerli olup, büyüyen ve kurumsallaşma yolunda ilerleyen aile işletmeleri dahil olmak üzere, tam set IFRS'lerin uygulanmasının gerektiği sermaye piyasalarına gelecekte dahil olmayı planlayan tüm işletmeler için uygulanması basit ve verimli bir platform sunmaktadır.⁹³

Ülkedeki ticari işletmelerin büyük çoğunluğunu oluşturan küçük ve orta ölçekli işletmelerin gereksinimini karşılayacak olan KOBİ Muhasebe Standartları ise, AB müktesebatına uyum süreci çerçevesinde oluşturularak hazırlanan standartlar seti TMSK tarafından Türkçeye çevrim aşamasında olup KOBİ'ler ile doğrudan ilişkisi olmayan standartların kapsam dışında tutulduğu, basitleştirilmiş seçeneklerin önerildiği standartları kapsamaktadır. Ancak KOBİ'lere yönelik hazırlanan standartlar setinde "Faaliyet Bölümleri" standardına yer verilmemiştir.

2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile Türkiye yeni bir özerk kuruma kavuşmuştur. Yeni kurulan kısaca KGK olarak adlandırabileceğimiz kurum, mevcut T.M.S.K.'nın görevine de son vermiştir (Geçici Madde 2)⁹⁴.

⁹² KURT, G., ÖZTÜRK, V., Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaştırılabilir Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, 7 (24), 2008, ss.37-54.

⁹³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2009, s.18. http://kgk.gov.tr/contents/files/2009_Faaliyet_Raporu.pdf, Erişim Tarihi: 23.11.2015

⁹⁴ KGMSK, sadece denetçilerin denetimini değil, muhasebe ve denetim standartlarının yayınlanmasından da sorumlu bir kurum olacaktır. Biri TÜRMOB temsilcisi olmak üzere toplam 9 kişiden oluşan kurul üyeleri işletme, iktisat dallarında lisans eğitime veya yüksek lisans eğitime sahip olmaları, iktisat, işletme, maliye ve hukuk alanlarında en az 10 yıllık deneyime sahip olmaları gerekirken, son üç yılda bağımsız denetim kuruluşlarında istihdam edilmeme, denetim raporu düzenlememe ve ortak

Tablo 7’de Finansal Raporlama Standartları ile Muhasebe Standartlarının tümünü tablo bulunmaktadır.

Tablo 7: Finansal Raporlama Standartları ile Muhasebe Standartları

TMS/TFRS 2015 Seti
FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE
TFRS 1 TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI
TFRS 2 HİSSE BAZLI ÖDEMELER
TFRS 3 İŞLETME BİRLEŞMELERİ
TFRS 4 SİGORTA SÖZLEŞMELERİ
TFRS 5 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER
TFRS 6 MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ
TFRS 7 FİNANSAL ARAÇLAR: AÇIKLAMALAR
TFRS 8 FAALİYET BÖLÜMLERİ
TFRS 9 (2010 Versiyonu) FİNANSAL ARAÇLAR
TFRS 9 (2011 Versiyonu) FİNANSAL ARAÇLAR
TFRS 10 KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR
TFRS 11 MÜŞTEREK ANLAŞMALAR
TFRS 12 DİĞER İŞLETMELERDEKİ PAYLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR
TFRS 13 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜMÜ
TFRS 14 DÜZENLEMeye DAYALI ERTELEME HESAPLARI
TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU
TMS 2 STOKLAR
TMS 7 NAKİT AKIŞ TABLOLARI
TMS 8 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR
TMS 10 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN (BİLANÇO TARİHİNDEN) SONRAKİ OLAYLAR
TMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ
TMS 12 GELİR VERGİLERİ
TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR
TMS 17 KİRALAMA İŞLEMLERİ
TMS 18 HASILAT
TMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

olmama şartlarını taşımaları gerekmektedir. Kurul üyelerinin SMMM, YMM gibi meslek unvanlarına sahip olma şartı aranmamaktadır. KGMDSK’nin görevleri Kararnamenin 9. maddesinde sıralanmış olup, başlıcaları: a) Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, b)Ulusal Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, c) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, yetkili meslek mensuplarını kamuoyuna ilan etmek, d) Bağımsız denetçileri ve bağımsız denetleme kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarını gözetlemek ve denetlemek, e) Gereği gibi denetleme yapmayan denetçilere ve denetim kuruluşların faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek, f) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kuralları belirlemek, g) Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmaktır.

TMS 20 DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLAMASI
TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ
TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ
TMS 24 İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI
TMS 26 EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME ve RAPORLAMA
TMS 27 BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR
TMS 28 İŞTİRAKLERDEKİ VE İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ YATIRIMLAR
TMS 29 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA
TMS 32 FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM
TMS 33 HİSSE BAŞINA KAZANÇ
TMS 34 ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA
TMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
TMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR
TMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
TMS 39 FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME
TMS 40 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER
TMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER
TFRS YORUM 1 HİZMETTEN ÇEKME, RESTORASYON VE BENZERİ MEVCUT YÜKÜMLÜLÜKLERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER
TFRS YORUM 2 ÜYELERİN KOOPERATİF İŞLETMELERDEKİ HİSSELERİ VE BENZERİ FİNANSAL ARAÇLAR
TFRS YORUM 4 BİR ANLAŞMANIN KİRALAMA İŞLEMİ İÇERİP İÇERMEDİĞİNİN BELİRLENMESİ
TFRS YORUM 5 HİZMETTEN ÇEKME, RESTORASYON VE ÇEVRE REHABİLİTASYON FONLARINDAN KAYNAKLANAN PAYLAR ÜZERİNDEKİ HAKLAR
TFRS YORUM 6 ÖZEL BİR PİYASAYA KATILIMDAN DOĞAN YÜKÜMLÜLÜKLER - ATIK ELEKTRİKLİ VE ELEKTRONİK ALETLER
TFRS YORUM 7 TMS 29 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI KAPSAMINDA DÜZELTME YAKLAŞIMININ UYGULANMASI
TFRS YORUM 10 ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
TFRS YORUM 12 İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARI
TFRS YORUM 13 MÜŞTERİ SADAKAT PROGRAMLARI
TFRS YORUM 14 TMS 19-TANIMLANMIŞ FAYDA VARLIĞININ LİMİTİ, ASGARİ FONLAMA KOŞULLARI VE BU KOŞULLARIN BİRBİRİ İLE ETKİLEŞİMİ
TFRS YORUM 15 GAYRİMENKUL İNŞAAT ANLAŞMALARI
TFRS YORUM 16 YURT DIŞINDAKİ İŞLETMEDE BULUNAN NET YATIRIMIN FİNANSAL RİSKTEN KORUNMASI
TFRS YORUM 17 NAKİT DIŞI VARLIKLARIN ORTAKLARA DAĞITIMI
TFRS YORUM 18 MÜŞTERİLERDEN VARLIK TRANSFERLERİ
TFRS YORUM 19 FİNANSAL BORÇLARIN ÖZKAYNAĞA DAYALI FİNANSAL ARAÇLARLA ÖDENMESİ
TFRS YORUM 20 AÇIK İŞLETME MADENİNİN ÜRETİM AŞAMASINDAKİ DEKAPAJ MALİYETLERİ
TMS YORUM 10 DEVLET YARDIMLARI – İŞLETME FAALİYETLERİ İLE ÖZEL BİR İLİŞKİSİ BULUNMAYANLAR

TMS YORUM 15 FAALİYET KİRALAMALARI- TEŞVİKLER
TMS YORUM 25 GELİR VERGİLERİ – İŞLETMENİN VEYA HİSSEDARLARININ VERGİ STATÜSÜNDE DEĞİŞİKLİKLER
TMS YORUM 27 YASAL AÇIDAN KİRALAMA GÖRÜNÜMÜNDEKİ İŞLEMLERİN ÖZÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ
TMS YORUM 29 İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARI – AÇIKLAMALAR
TMS YORUM 31 HASILAT – REKLAM HİZMETLERİ İÇEREN TAKAS (BARTER) İŞLEMLERİ
TMS YORUM 32 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR – İNTERNET SİTESİ MALİYETLERİ

Kaynak: http://www.kgk.gov.tr/content_detail-345-1055-tms-tfrs-2015-seti.html

Erişim Tarihi: 23.11.2015

2011 yılının Kasım ayı başında yayımlanan 660 sayılı KHK ile bağımsız denetimin gözetimiyle ilgili önemli düzenlemeler yapılmıştır.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9. Maddesi'nde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun görev ve yetkileri şöyle sıralanmıştır:

- a) Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)' nı oluşturmak ve yayımlamak,
- b) TMS' lerin uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibariyle düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek,
- c) Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını TMS doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözeterek, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu Ulusal Denetim Standartları (UDS)' nı oluşturmak ve yayımlamak,
- d) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bu şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek listeler halinde ilan

etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,

- e) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile denetim çalışmalarının, Kurumca yayımlanan standart ve düzenlemelere uyumunu gözetlemek ve denetlemek,
- f) İnceleme ve denetimler sonucunda aykırılıkları saptanan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,
- g) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, disiplin ve soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, bunlara yönelik olarak kalite güvence sistemini oluşturmak ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,
- h) Yabancı ülkelerin Kurulun görev alanıyla ilgili konularda yetkili birimleri ile işbirliği yapmak, mütakabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak,
- i) Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak,
- j) Düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak,
- k) Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (UDGSK) ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak,
- l) Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak,

- m)** Kurumun ana stratejisini, performans ölçütlerini, amaç ve hedeflerini, hizmet kalite standartlarını belirlemek, insan kaynakları ve çalışma politikalarını oluşturmak, Kurumun hizmet birimleri ve bunların görevleri hakkında öneride bulunmak,
- n)** Kurumun ana stratejisi ile amaç ve hedeflerine uygun olarak hazırlanan bütçesini görüşmek ve karara bağlamak,
- o)** Kurumun performansını ve finansal durumunu gösteren raporları onaylamak,
- p)** Taşınmaz alımı, satımı ve kiralanması konularındaki önerileri görüşüp karara bağlamak,
- q)** Başkanın önerisi üzerine, Başkan Yardımcıları ve Daire Başkanlarını atamak,
- r)** Çalışma ve danışma komisyonlarının üyelerini belirlemek,
- s)** Mevzuatla verilen diğer benzeri görevleri yapmaktır.

660 Sayılı KHK’da ağırlıklı olarak üst kurumla ilgili düzenlemelere yer verilmiş, bağımsız denetimin gözetimiyle ilgili en temel kurallar belirlenmiş, gözetimin yapılmasına ilişkin usul ve esaslar ise ikincil mevzuata bırakılmıştır. Bununla birlikte 660 Sayılı KHK’da bağımsız denetimle ilgili bir hükme yer verilmemiştir. Konu bütünlüğü açısından 660 sayılı KHK ile YTTK ve özellikle anılan Kanunun bağımsız denetime ilişkin 397 ila 406. maddeleri birlikte değerlendirilmelidir.

Öte yandan, bahsi geçen KHK’nın adında “Kamu Gözetimi” ibaresi bulunmasına karşın, içeriğinde bu ibare tanımlanmamıştır. Ayrıca, KHK hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, Devletin bağımsız denetimle ilgili fonksiyonunun gözetimden (oversight) ziyade denetim (audit) olduğu ve vurgunun kamu denetimi üzerinde bulunduğu görülmektedir.

660 sayılı KHK, şekli olarak bazı eksiklikler mevcuttur. Örneğin; 1. maddenin başlığı “amaç ve kapsam” olmasına karşın, maddede sadece amaç açıklanmıştır. Sekizinci maddenin onuncu fıkrasında, yaptırım öngören kararlar dahil tüm Kurul kararlarının, tekemmül etmeleri ve ilgililere tebliğ edilmeleri veya usulüne uygun olarak duyurulmaları ile birlikte uygulanabilir ve para cezalarının tahsil edilebilir hale geldiği ifade edilmesine karşın, söz konusu KHK’da para cezalarıyla ilgili herhangi bir

düzenleme yer almamakta, bir başka ifadeyle Kurulun idari para cezası verme yetkisi bulunmamaktadır.

Kamu tüzel kişiliğine ve idari özerkliğe sahip olan Kurum Başkanlıkla ilişkilidir. Ancak Başbakan bu yetkisini bir Bakan eliyle de yürütebilecektir. Nitekim anılan Kurum, 26.11.2011 tarihli ve 28124 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Karar kapsamında Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiştir. Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, SPK ve BDDK'nın bağlı olduğu Bakanlıklar ile TÜRMOB ve TOBB tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanacak dokuz üyeden oluşacaktır. Üyelerin görev süresi altı yıl olup, süreleri dolmadan herhangi bir nedenle üyelerin görevlerine son verilemeyecektir. Ancak, ciddi hastalık veya sakatlık nedeniyle iş göremeyecekleri, atanmaları için gerekli şartları kaybettikleri veya durumlarının KHK'nın 6. maddesinde düzenlenen yasaklara aykırı olduğu anlaşılanlar Bakanlar Kurulu tarafından görevden alınabilecektir. Atanacak üyelerin son üç yılda; bağımsız denetim faaliyetinde bulunmamış, bir bağımsız denetim kuruluşunda yönetim kurulu üyeliği yapmamış veya bir bağımsız denetim kuruluşunca istihdam edilmemiş olması ya da doğrudan veya dolaylı olarak bir bağımsız denetim kuruluşu ile ortaklık ilişkisinin olmaması zorunludur. Öte yandan, Kurul görevini yaparken bağımsız olup, hiçbir organ, makam, merci ve kişi; Kurulun kararını etkilemek amacıyla emir ve talimat veremeyecektir.

660 sayılı KHK ile getirilen düzenlemelerin önem ve mahiyeti kavrandıkça ve bu düzenlemeler uygulamaya kondukça, önümüzdeki günlerde bahsi geçen KHK çok daha fazla tartışılacak ve gündemi meşgul edecektir.

2.8. DOĞAL GAZLA ELEKTRİK ÜRETİMİ YAPAN FİRMALARIN MUHASEBE SİSTEMİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Doğal gazla elektrik üretimi yapan firmaların kullandıkları belgeler genel olarak; e-fatura, e-arşiv fatura, fatura, muhasebe evrakı, sevk irsaliyesi, gider pusulası, banka dekontları, bankalarca düzenlenen döviz alım belgesi, döviz alım ve satım belgeleri, debite note ve müteferrik gider listesidir.

Bu belgeler, yevmiye defterine ve büyük deftere işlenir. Bu kayıtlardan hareketle envanter defteri oluşturulur. Ayrıca ticari defterlerden; pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri de doğalgazla elektrik üretimi yapan firmalarda tutulması zorunlu defterlerdir.

Muhasebede genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe temel kavramları muhasebe uygulamalarına yön vermektedir. Doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalarda uyulması gereken temel kavramlar olan; sosyal sorumluluk, kişilik, işletmenin sürekliliği, dönemsellik, parayla ölçme, maliyet esası, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik, özün önceliği kavramlarına uymak zorundadır.

Doğalgazla elektrik üretimi yapan firmalar büyük yatırımlar dolayısı ile büyük aktif büyüklüğüne ve genel olarak büyük satış hasılatlarına ulaşmaktadırlar. Bu sebeplerle 19.03.2016 tarih ve 29658 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan bağımsız denetime tabi olma şartlarının genel olarak üstünde kalmakta ve bağımsız denetime tabi olmaktadır.

Bağımsız denetime tabi olan doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalar, KGK’nın aldığı kararla,

- a) Bilanço; (Raporlama tarihi itibarıyla düzenlenecek finansal durum tablosu)
 - b) Gelir tablosu; (Raporlama dönemine ilişkin kapsamlı gelir tablosu ya da gelir tablosu)
 - c) Raporlama dönemine ilişkin aşağıdaki iki husustan birini gösteren özkaynak değişim tablosu,
 - i) Özkaynaklardaki bütün değişiklikler, veya
 - ii) Ortakların sermayedar olarak kendi başlarına yaptıkları işlemlerden kaynaklananlar dışında özkaynaklarda meydana gelen diğer değişimler.
 - d) Raporlama dönemine ilişkin nakit akış tablosu ve
 - e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.”
- Tablolarını düzenlemek zorundadırlar.

Doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalara yönelik bir hesap planı oluşturulabilir. Buradaki amaç hesap planı kırılımlarının ihtiyaçlarına yönelik hazırlanarak ilgili firmalara mevcut muhasebe sistemi ve mevcut Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde bir kılavuz oluşturmaktır. Ancak, tarafımızca hazırlanan hesap planında genele yayılabileceği düşüncesiyle; bilanço ve gelir tablosu hesaplarına yer verilecektir. Çünkü maliyet hesaplarının kırılımları; her firmanın üretim, pazarlama, yönetim kararlarına göre büyük değişiklikler göstermektedir.

Bu bölümde doğal gazla elektrik üreten firmalara yönelik Tek Düzen Hesap planına uygun, hesap planı kırılımları oluşturulacaktır. Buradaki amaç hesap planı kırılımlarının ilgili firmaların ihtiyaçlarına yönelik hazırlanarak mevcut muhasebe sistemi ve mevcut tekdüzen hesap planı çerçevesinde, ilgili firmaların karşılaştıkları sorunlara yönelik bir kılavuz oluşturmaktır.

Temel bazı hesaplar, aşağıdaki gibi açıklanabilir;

120. Alıcılar

Doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalarda 120 Alıcılar hesabının kırılımlarının, Tablo 8’ de gösterilen detaylarla oluşturulmasının firmaların alacaklarının niteliklerinin belirlenmesinde ve rasyoların hesaplanmasında yön gösterici olacağı düşünülmektedir. 120 Alıcılar hesabı ticari faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan ve vadesinin bir yıldan az olduğu öngörülen senetsiz alacaklarının izlendiği hesaptır. Firmanın ilişkili kişileri ile olan ticari faaliyeti dolayısıyla oluşan ticari alacaklar 120 Alıcılar hesabının alt kırılımlarında detaylı olarak gösterilmelidir.

Tablo 8: 120 Alıcılar Hesabının Alt Kırılımları

Hesap Kodu	Hesap Adı
120	Alıcılar
120.01	Yurt İçi Alıcılar TL Alacaklar
120.02	Yurt İçi Alıcılar Dövizli Alacaklar
120.03	Yurt İçi Alıcılar TL Alacaklar (Grup İçi Şirketler)
120.04	Yurt İçi Alıcılar Dövizli Alacaklar (Grup İçi Şirketler)
120.05	Yurt İçi Alıcılar TL Alacaklar (İlişkili Kişiler)
120.06	Yurt İçi Alıcılar Dövizli Alacaklar (İlişkili Kişiler)

Hesap Kodu	Hesap Adı
120.07	Yurt Dışı Alıcılar
120.08	Yurt Dışı Alıcılar (Grup İçi Şirketler)
120.09	Yurt Dışı Alıcılar (İlişkili Kişiler)

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

İşleyişi

Firmanın mal ve hizmeti satması durumunda bu hesaba borç, ilgili borcun tahsil edilmesi halinde (ödemeler, aktarmalar ve hesaben mahsuplar dahil) alacak kaydedilir.

150. İlk Madde ve Malzeme

Doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalarda ana hammadde olarak kullanılan doğal gaz genel olarak stoklanamamaktadır. Bununla birlikte doğal gaz alımları 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında takip edilmelidir. İlgili firmalar doğalgazın kesilmesi veya doğalgaz basıncının düşmesi durumunda eğer üretim sistemleri ve türbinleri uygunsa LNG (sıvılaştırılmış doğal gaz) veya nafta tüketerek üretime devam etmektedirler.

Genel olarak 150 kodlu hesapta, doğalgaz, ana kimyasallar, yardımcı kimyasallar, nafta ve LNG stokları takip edilmektedir.

Tablo 9: 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabının Alt Kırılımı

Hesap Kodu	Hesap Adı
150	İlk Madde Ve Malzeme
150.01	Doğal Gaz Stokları
150.02	Ana Kimyasallar (Madeni Yağlar)
150.03	Yardımcı Kimyasallar
150.04	Nafta
150.05	LNG

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

İşleyişi

Satın alındıkları ya da üretildikleri maliyet bedelleri ile bu hesabın borcuna, üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise hesabın alacağına kaydedilir.

153. Ticari Mallar

Doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalar kendilerine üretim talimatı verilmemesi veya çeşitli teknik sebeplerle TEİAŞ'tan elektrik alıp satabilmektedirler. Bu alınan elektrik bir değişikliğe tabi tutulmadan satıldığı için ticari mallar hesabında takip edilmektedir.

Tablo 10: 153 Ticari Mallar Hesabının Alt Kırılımı

Hesap Kodu	Hesap Adı
153	Ticari Mallar
153.01	Alınan Elektrik Enerjisi
153.02	Alınan Elektrik Enerjisi Fark Hesabı
153.03	Belediye Elektrik Tüketim Vergisi
153.04	Belediye Elektrik Tüketim Vergisi Fark Hesabı
153.05	Diğer Ticari Mallar

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

İşleyişi

Satın alınan ticari mallar (emtia) maliyet bedeli ile bu hesaba borç, satılması veya herhangi bir nedenle sistemden çekilmesinde ise maliyet bedeli ile alacak kaydedilir.

154. Yedek Parça Stokları

154 Yedek Parça Stokları hesabı, Tekdüzen Hesap Planı'nda yer alan bir hesap olamamakla birlikte, Tekdüzen Hesap Planı'nda 15 Stoklar grubunda boş bırakılmış bir

hesap olarak, doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalarda kullanılması gereken bir stok hesabı şeklinde önerilebilir.

Doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalarda çok sayıda yedek parça bulundurulması gerekmektedir. Çünkü ilgili firmalarda kullanılan makine ve türbinler belirli periyodlarla bakıma alınmakta ve bir bozulma gerçekleşme dahi bazı makine parçaları değiştirilmektedir. Belirli periyodlarla değişimi gerçekleşen bu parçaların dışında, üretimde kullanılan bütün makinelerin yedek parçalarının stoklarda bulundurulduğu da bilinmektedir. Çünkü bu tür işletmelerde üretimin durması elektrik kesintilerine sebebiyet vermektedir. Yapılan incelemelerde alınan yedek parçaların 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında takip edildiği görülmüştür. Bilindiği üzere 150 İlk Madde ve Malzeme hesabında takip edilen iktisadi kıymetlerin üretime verilmesi durumunda 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme hesabı çalıştırılmalıdır. Fakat alınan bu yedek parçaların tüketilmesi durumunda bir bakım onarım gideri oluşacak ve 730 Genel Üretim Giderleri hesabı çalıştırılacaktır. Bu sebeple yedek parça stoklarının 154 Yedek Parça Stokları hesabı açılarak kaydedilmesi uygun olacaktır.

Tablo 11: 154 Yedek Parçalar Stokları Hesabının Alt Kırılımı

Hesap Kodu	Hesap Adı
154	Yedek Parçalar Stokları Hesabı
154.01	Gaz Türbini Jeneratör Yedek Parçaları
154.02	Buhar Türbini Yedek Parçaları
154.03	Gaz ve Buhar Türbini Su Filtreleri Yedek Parçaları
154.04	Sprint Sistem Yedek Parçaları
154.05	Chiller Yedek Parçaları
154.06	Yeni Gaz Türbini Yedek Parçaları
154.07	Kazan Yedek Parçaları
154.08	Trafo Yedek Parçaları
154.09	Gaz Türbinleri Soğutma Grupları Yedek Parçaları
154.10	Diğer Yedek Parça Stokları

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

İşleyişi

Elde edilen bu yedek parçalar maliyet bedeli ile hesaba borç, satıldığında, devredildiğinde veya kullanıldığında alacak kaydedilir.

157. Diğer Stoklar

Doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalarda hammadde ve yedek parça stoklarında bulunan yıpranmış, değeri düşmüş, hurda durumundaki iktisadi kıymetlerin takip edildiği hesaptır.

Tablo 12: 157 Diğer Stoklar Hesabının Alt Kırılımı

Hesap Kodu	Hesap Adı
157	Diğer Stoklar
157.01	Değeri Düşen Hammaddeler
157.02	Değeri Düşen Yedek Parçalar

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

İşleyişi

150 İlk Madde ve Malzeme ve 154 Yedek Parçalar hesabından hurdaya ayrılarak bu hesaba kaydedilen iktisadi kıymetler bu hesaba borç, satıldığında, devredildiğinde veya kullanıldığında bu hesaba alacak kaydedilir.

158. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Bu hesap, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.⁹⁵

⁹⁵1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

Tablo 13: 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabının Alt Kırılımı

Hesap Kodu	Hesap Adı
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı
158.01	Hammadde Stokları Değer Düşüklüğü Karşılığı
158.02	Yedek Parçalar Stokları Değer Düşüklüğü Karşılığı
158.03	Diğer Stoklar Değer Düşüklüğü Karşılığı

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

İşleyişi

Stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde "654. Karşılık Giderleri Hesabı"nın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması ya da satılması halinde; ilgili stok hesabının alacağı ile karşılaştırılarak daha önce ayrılan karşılık "644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı"na aktararak kapatılır.

181. Gelir Tahakkukları

Genel olarak, 181 Gelir Tahakkukları hesabı, üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin, içinde bulunan döneme ait olan kısımlarının izlendiği hesaptır. Doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalarda ay içerisinde TEİAŞ'a yapılan satışların mutabakatı ve TEİAŞ tarafından onaylanan Katma Değer Vergisi beyannamesi verilme süresinden sonra gerçekleşebilmesi sebebi ile 181 Gelir Tahakkukları hesabına TEİAŞ'a yapılan elektrik satışları için gelir kaydı yapılmaktadır.

Tablo 14: 181 Gelir Tahakkukları Hesabının Alt Kırılımı

Hesap Kodu	Hesap Adı
181	Gelir Tahakkukları
181.01	Vadeli TL Mevduat Gelir Tahakkuku
181.02	Vadeli Dövizli Mevduat Gelir Tahakkuku
181.03	Hazine Bonosu Gelir Tahakkukları
181.04	Devlet Tahvili Gelir Tahakkukları
181.05	TEİAŞ Elektrik Satışı Gelir Tahakkukları

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

İşleyişi

Dönem sonlarında, döneme ait olarak hesaplanacak tutarlar ilgili hasılat ve gelir hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Sonraki dönemde, alacakların kesinleşmesiyle hesaptaki tutarlar bu hesabın alacağına karşılık ilgili hesapların borcuna geçirilerek kapatılır.

197. Sayım ve Tesellüm Noksanları

Sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar noksanlarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan noksanların geçici olarak kayıt ve izleneceği hesaptır.⁹⁶

Tablo 15: 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabının Alt Kırılımı

Hesap Kodu	Hesap Adı
197	Sayım ve Tesellüm Noksanları
197.01	Kasa Sayım ve Tesellüm Noksanları
197.02	Değerli Kağıt Sayım ve Tesellüm Noksanları
197.03	Hammadde Sayım ve Tesellüm Noksanları
197.04	Yedek Parçalar Sayım ve Tesellüm Noksanları
197.05	Diğer Stoklar Sayım ve Tesellüm Noksanları

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

İşleyişi:

Noksanlığın ortaya çıkması ile hesaba borç, sorumlularından tahsili veya zarar kaydedilmesi halinde ise alacak kaydedilir.

⁹⁶ 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

253. Tesis, Makine ve Cihazlar

Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (Konveyör, Forklift vb) izlendiği hesaptır.⁹⁷ Bu hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre bölümlenebilir.

Tablo 16: 253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabının Alt Kırılımı

Hesap Kodu	Hesap Adı
253	Tesis Makina ve Cihazlar
253.01	Gaz Türbini Tesis Makine ve Cihazlar
253.02	Buhar Türbini Tesis Makine ve Cihazlar
253.03	Ciller Ünitesi Tesis Makine ve Cihazlar
253.04	Trafo Frekans Ünitesi Tesis Makine ve Cihazlar

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

360. Ödenecek Vergi ve Fonlar

İşletmenin ekonomik faaliyetlerde bulunmasının sonucu ilgili mali mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonların izlendiği hesaptır.⁹⁸

Tablo 17: 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabının Alt Kırılımı

Hesap Kodu	Hesap Adı
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar
360.01	Muhtasar Beyanname İle Ödenecek Stp. Vergiler
360.02	Ödenecek Katma Değer Vergisi
360.03	Ödenecek 2 Nolu Katma Değer Vergisi
360.04	Ödenecek Damga Vergisi
360.05	Ödenecek Elektrik Tüketim Vergisi

⁹⁷ 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

⁹⁸ 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

Hesap Kodu	Hesap Adı
360.06	Ödenecek TRT Payı
360.07	Ödenecek Enerji Fonu

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

İşleyişi

Vergi, resim, harçların tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça anılan hesaplar alacaklanır, ödemeler yapıldıkça borçlanır. Bir yıldan daha uzun sürede ödenecek ertelenmiş veya taksitle bağlanmış vergiler varsa, bunlar "438. Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar Hesabı" na aktarılır.⁹⁹

381. Gider Tahakkukları

Gelecek aylarda ödemesi yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı gider tahakkuklarının izlendiği hesaptır.¹⁰⁰

Tablo 18: 381 Gider Tahakkukları Hesabının Alt Kırılımı

Hesap Kodu	Hesap Adı
381	Gider Tahakkukları
381.01	Bakım Gider Tahakkukları
381.02	Kredi Faizi Gider Tahakkukları
381.03	Elektrik Karşılığı Tahakkukları

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

İşleyişi

Yapılan tahakkuklar ilgili gider ve zarar hesaplarına borç, bu hesaba alacak, yapılan ödemeler borç kaydedilir.

⁹⁹ 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

¹⁰⁰ 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

397. Sayım ve Tesellüm Fazlaları

Sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar fazlalarıyla, üniteler arası yollamada ortaya çıkan fazlaların geçici olarak kayıt edileceği hesaptır.¹⁰¹

Tablo 19: 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabının Alt Kırılımı

Hesap Kodu	Hesap Adı
397	Sayım ve Tesellüm Fazlaları
397.01	Kasa Sayım ve Tesellüm Fazlaları
397.02	Değerli Kağıt Sayım ve Tesellüm Fazlaları
397.03	Hammadde Sayım ve Tesellüm Fazlaları
397.04	Yedek Parçalar Sayım ve Tesellüm Fazlaları
397.05	Diğer Stoklar Sayım ve Tesellüm Fazlaları

Kaynak: Tarafımızca düzenlenmiştir.

İşleyişi

Kasa sayım fazlasının tespitinde kasa hesabı borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydolunur. Belgelerine dayanarak üçüncü şahıslara ödenmesi gereken kasa fazlaları bu hesabın borcuna kaydolunur. Bu hesaptaki kalıntıdan bekleme süresini dolduranlar "671. Önceki Dönem Gelir ve Karlar" hesabı alacağına aktarılır.¹⁰²

Stok sayım fazlalarının tespitinde, emsal değeri üzerinden bu hesaba alacak, ilgili stok hesabına borç yazılır. Sayım dönemi içinde normal olduğu belgelenen fazlalar ilgili maliyet hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydolunur.

Maddi duran varlık fazlasının tespitinde, fazlalar emsal değerleriyle ilgili duran varlık hesabı karşılığında bu hesaba alacak yazılır, sayım dönemi içinde kâr kaydı gerektiği belgelenenler "679. Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabı" karşılığında bu hesaba borç yazılır.

¹⁰¹ 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

¹⁰² 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

Bu başlık altında tüm Tekdüzen Hesap Planı'nda bulunan hesapların açıklanması yerine belli başlı hesaplara ait alt kırılımların yaratılması tercih edilmiştir. Tekdüzen Hesap Planı'nda bulunan diğer hesaplar da 1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde anlatıldığı şartlarla kullanılacaktır.

Bu bölümde ülkemizdeki yasal düzenlemeler kapsamında muhasebe sistemi incelenmiştir. Ayrıca doğal gaz ile elektrik üretimi yapan firmaların muhasebe sistemleri ve kullanabilecekleri hesap planına ilişkin önerilerde bulunulmuştur. Üçüncü bölümde ise konu ile ilgili örnek bir uygulamaya yer verilecektir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOĞAL GAZLA ELEKTRİK ÜRETİMİ YAPAN FİRMALARDAKİ MUHASEBE SİSTEMİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalardaki muhasebe sistemi ve muhasebe kayıtlarına ilişkin tarafımızca geliştirilen hipotetik bir uygulama örneğine yer verilecektir.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KAPSAMI

Çalışmada örnek muhasebe kayıtları üzerinden doğal gazla elektrik üretimi yapan bir şirketin rutin işleyişinin incelenmesi amaçlanmaktadır. Araştırmanın kapsamını doğal gaz ile elektrik üretimi yapan firmalardaki muhasebe düzeni, muhasebeleştirme, finansal raporlamalarının ne şekilde gerçekleştirildiğini ortaya koymak oluşturmaktadır.

3.2. ARAŞTIRMANIN ANA KÜTLESİ VE ÖRNEKLEMİ

Araştırmanın ana kütlesi İzmir ilinde doğal gaz ile elektrik üretimi alanında faaliyet gösteren şirketlerdir. Örneklemi ise ana kütleyi temsilen seçilecek doğal gaz ile elektrik üretimi yapan bir şirkettir.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE TEKNİĞİ

Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden örnek olaydan yararlanılmıştır. Araştırmada ayrıca seçilen sektörde İzmir ilinde faaliyet gösteren bir doğalgaz şirketine ait doküman ve belgeler kullanılmıştır. Ayrıca ilgili şirket ile yapılan mülakat ve gözlem ile elde edilen veriler neticesinde uygulama araştırması şekillendirilmiştir.

3.4. ARAŞTIRMANIN DÖNEMİ VE KISITLARI

Araştırma Ocak 2014-Eylül 2014 dönemini kapsamaktadır. Doğalgazla üretim yapan firmalardaki işlem yoğunluğu sebebi ile firma içerisinde oluşan tüm belgelerin kayıtları oluşturulmamış. Sadece önemli görülen işlemlere örnek verilmiştir.

3.5. BULGU VE DEĞERLENDİRMELER

Doğal gazla elektrik üretimi yapan firmalardaki muhasebe sistemi ve muhasebe kayıtlarına ilişkin bulgu ve değerlendirmeler aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

3.5.1. Firmaya İlişkin Genel Bilgiler

Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. İzmir ilinde 2012 yılında kurulmuş, bünyesinde 3 Tüzel Kişi ortak, 6 Gerçek Kişi ortak olmak üzere 9 ortaklı bir şirkettir. 2014 yılı itibarıyla iş kapasitesini büyütmek için yeni yatırımlar yapmaktadır.

3.5.2. Seçilen Firmanın Muhasebe Uygulaması

Firma kendi organizasyon yapısına, büyüklüğüne ve ihtiyaçlarına göre maliyet hesaplarından 7/A seçeneğini seçmiş bulunmaktadır.

Konuya ilişkin örnek uygulama için monografiden yararlanılmış olup, firmanın muhasebe kayıt süreci örneği aşağıda özetlenmiştir.

Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş.'nin 31.08.2014 Tarihli Geçici Mizan bilgileri aşağıdaki gibidir:

Tablo 20: Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. 31.08.2014 tarihli geçici mizan.

DOKUZ EYLÜL ENERJİ ÜRETİM A.Ş. 31.08.2014 TARİHLİ GEÇİCİ MİZAN					
HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	BORÇ BAKİYE	ALACAK BAKİYE
100	KASA	5.323.396,19	3.528.895,47	1.794.500,72	
100.01	KASA TL				
102	BANKALAR	3.578.986,41	1.888.426,13	1.690.560,28	
102.03.001	U.V. KREDİLER (F BANKASI A.Ş.)				
120	ALICILAR	25.549.611,24	21.476.347,66	4.073.263,58	
120.01	YURT İÇİ ALICILAR TL'Sİ ALACAKLAR				
120.01.001	T.E.İ.A.Ş. ELEKTRİK				
120.02	YURT İÇİ ALICILAR DÖVİZLİ ALACAKLAR				
120.03	YURT İÇİ ALICILAR TL'Sİ ALACAKLAR (GRUP İÇİ ŞİRKETLER)				
120.04	YURT İÇİ ALICILAR DÖVİZLİ ALACAKLAR (GRUP İÇİ ŞİRKETLER)				
120.05	YURT İÇİ ALICILAR TL'Sİ ALACAKLAR (İLİŞKİLİ KİŞİLER)				
120.06	YURT İÇİ ALICILAR DÖVİZLİ ALACAKLAR (İLİŞKİLİ KİŞİLER)				
120.07	YURT DIŞI ALICILAR				
120.08	YURT DIŞI ALICILAR (GRUP İÇİ ŞİRKETLER)				
120.09	YURT DIŞI ALICILAR (İLİŞKİLİ KİŞİLER)				
150	İLK MADDE VE MALZEME	42.413.471,46	25.581.144,11	16.832.327,35	
150.01	DOĞALGAZ STOKLARI				
150.01.001	HAMMADDE DOĞALGAZ				
150.02	ANA KİMYASALLAR (MADENİ YAĞLAR)				
150.02.001	HAMMADDE KİMYASAL				
150.03	YARDIMCI KİMYASALLAR				

Tablo 20 devamı: Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. 31.08.2014 tarihli geçici mizan.

DOKUZ EYLÜL ENERJİ ÜRETİM A.Ş. 31.08.2014 TARİHLİ GEÇİCİ MİZAN					
HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	BORÇ BAKİYE	ALACAK BAKİYE
150.04	NAFTA				
150.05	LNG				
151	YARI MAMULLER	27.583.212,47	27.583.212,47		
152	MAMULLER	27.583.212,47	27.583.212,47		
153	TİCARİ MALLAR	37.178.012,21	26.875.365,35	10.302.646,86	
153.01	ALINAN ELEKTRİK ENERJİSİ				
153.01.001	ELEKTRİK ENERJİSİ				
153.02	ALINAN ELEKTRİK ENERJİSİ FARK HESABI				
153.03	BELEDİYE ELEKTRİK TÜKETİM VERGİSİ				
153.04	BELEDİYE ELEKTRİK TÜKETİM VERGİSİ FARK HESABI				
153.05	DİĞER TİCARİ MALLAR				
154	YEDEK PARÇALAR STOKLARI HESABI				
154.01	GAZ TÜRBİNİ JENERATÖR YEDEK PARÇALARI				
154.02	BUHAR TÜRBİNİ YEDEK PARÇALARI				
154.03	GAZ VE BUHAR TÜRBİNİ SU FİLTRELERİ YEDEK PARÇ.				
154.04	SPRINT SİSTEM YEDEK PARÇALARI				
154.05	CHILLER YEDEK PARÇALARI				
154.06	YENİ GAZ TÜRBİNİ YEDEK PARÇALARI				
154.07	KAZAN YEDEK PARÇALARI				
154.08	TRAFO YEDEK PARÇALARI				
154.09	GAZ TÜRBİNLERİ SOĞUTMA GRUPLARI YEDEK PARÇALARI				
154.10	DİĞER YEDEK PARÇA STOKLARI				
157	DİĞER STOKLAR	85.896,32	31.273,44	54.622,88	
157.01	DEĞERİ DÜŞEN HAMMADDELER				
157.02	DEĞERİ DÜŞEN YEDEK PARÇALAR				
158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	31.273,44	85.896,32		54.622,88
158.01	HAMMADDE STOKLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI				
158.02	YEDEK PARÇALAR STOKLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.				
158.03	DİĞER STOKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI				
181	GELİR TAHAKKUKLARI	11.192.531,24	1.700.637,33	9.491.893,91	
181.01	VADELİ TL MEVDUAT GELİR TAHAKKUKU				
181.02	VADELİ DÖVİZLİ MEVDUAT GELİR TAHAKKUKU				
181.03	HAZİNE BONOSU GELİR TAHAKKUKLARI				
181.04	DEVLET TAHVİLİ GELİR TAHAKKUKLARI				
181.05	TEİAŞ ELEKTRİK SATIŞI GELİR TAHAKKUKLARI				
181.05.001	T.E.İ.A.Ş. FREKANS				
181.05.002	T.E.İ.A.Ş. ELEKTRİK ENERJİSİ				
190	DEVREDEN KDV	390.470,51	35.520,08	354.950,43	
190.01.001	DEVREDEN KDV				
191	İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ	9.632.744,21	9.632.744,21	0,00	
191.01.008	İNDİRİLECEK KDV % 8				
191.01.018	İNDİRİLECEK KDV % 18				
197	SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	2.186,58		2.186,58	
197.01	KASA SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI				
197.02	DEĞERLİ KAĞIT SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI				
197.03	HAMMADDE SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI				
197.04	YEDEK PARÇALAR SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI				
197.05	DİĞER STOKLAR SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI				
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	535.620.424,65		535.620.424,65	
253.01	GAZ TÜRBİNİ TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR				
253.02	BUHAR TÜRBİNİ TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR				
253.03	CİLLER ÜNİTESİ TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR				
253.04	TRAFO FREKANS ÜNİTESİ TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR				

Tablo 20 devamı: Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. 31.08.2014 tarihli geçici mizan.

DOKUZ EYLÜL ENERJİ ÜRETİM A.Ş. 31.08.2014 TARİHLİ GEÇİCİ MİZAN					
HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	BORÇ BAKİYE	ALACAK BAKİYE
255	DEMİRBAŞLAR	67.734,91		67.734,91	
255.01.001	BÜRO YATIRIMLARI				
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		183.866.037,12		183.866.037,12
257.01.001	BİNA AMORTİSMANI				
257.01.002	YERALTİ-YERÜSTÜ AMORTİSMANI				
257.01.003	MAKİNE-TESİSAT AMORTİSMANI				
257.01.004	TAŞITLAR AMORTİSMANI				
257.01.005	DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI				
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	2.578.741,13		2.578.741,13	
258.01.001	BÜRO YATIRIMLARI				
258.01.002	ÜRETİM TESİSİ YATIRIMLARI				
260	HALKLAR	25.652,82		25.652,82	
264	ÖZEL MALİYETLER	475.652,36		475.652,36	
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		453.562,13		453.562,13
268.01.001	HAKLAR İTFA PAYI				
268.01.002	ÖZEL MALİYETLER İTFA PAYI				
320	SATICILAR	22.647.360,10	27.903.471,82		5.256.111,72
320.01.045	OSB				
320.01.050	H KİMYA				
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR	103.125,99	435.787,91		332.661,92
329.01.020	A DANIŞMANLIK LTD.ŞTİ.				
329.01.025	B ELEK. TAAH. LTD.ŞTİ.				
329.01.030	C ELEK. TAAH. LTD.ŞTİ.				
329.01.035	D TAŞ. LTD.ŞTİ.				
329.01.040	E DAYANIKLI TÜK. A.Ş.				
329.01.045	G ELEKTRİK A.Ş.				
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	51.124,76	153.229,25		102.104,49
336.01.045	OSB				
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	7.718.965,24	8.130.584,19		411.618,95
360.01	MUHTASAR BEYANNAME İLE ÖDENECEK STP. VERGİLER				
360.02	ÖDENECEK KATMA DEĞER VERGİSİ				
360.03	ÖDENECEK 2 NOLU KATMA DEĞER VERGİSİ				
360.03.018	ÖDENECEK KDV TEVKİFATI				
360.04	ÖDENECEK DAMGA VERGİSİ				
360.05	ÖDENECEK ELEKTRİK TÜKETİM VERGİSİ				
360.06	ÖDENECEK TRT PAYI				
360.07	ÖDENECEK ENERJİ FONU				
360.08	SORUMLU SIFATIYLA ÖDENECEK KDV				
360.08.018	SORUMLU SIFATIYLA ÖDENECEK. KDV				
381	GİDER TAHAKKUKLARI	285.647,15	331.853,45		46.206,30
381.01	BAKIM GİDER TAHAKKUKLARI				
381.02	KREDİ FAİZİ GİDER TAHAKKUKLARI				
381.03	ELEKTRİK KARŞILIĞI TAHAKKUKLARI				
381.03.001	ELEKTRİK				
381.04.001	GİDER TAHAKKUKU F BANKASI A.Ş.				
391	HESAPLANAN KDV	9.997.744,21	9.997.744,21		
391.01.018	HESAPLANAN KDV %18				
397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI		2.205,44		2.205,44
397.01	KASA SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI				
397.02	DEĞERLİ KAĞIT SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI				
397.03	HAMMADDE SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI				
397.04	YEDEK PARÇALAR SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI				
397.05	DİĞER STOKLAR SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI				
400	BANKA KREDİLERİ	675.185,11	4.690.404,44		4.015.219,33
400.03.001	U.V. KREDİLER (F BANKASI A.Ş.)				
500	SERMAYE		300.000.000,00		300.000.000,00
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		74.943,76		74.943,76
600	YURTIÇİ SATIŞLAR		174.712.667,90		174.712.667,90

Tablo 20 devamı: Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. 31.08.2014 tarihli geçici mizan.

DOKUZ EYLÜL ENERJİ ÜRETİM A.Ş. 31.08.2014 TARİHLİ GEÇİCİ MİZAN					
HESAP KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	BORÇ BAKİYE	ALACAK BAKİYE
600.01.001	FREKANS KONTROL				
600.01.002	ELEKTRİK ENERJİSİ				
620	SATILAN MAMULLER MALİYETİ	27.583.212,47		27.583.212,47	
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	26.875.365,35		26.875.365,35	
621.01.001	T.E.İ.A.Ş.				
646	KAMBIYO KARLARI		6.302,75		6.302,75
646.01.001	KUR DEĞERLEME				
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI				
710	DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	20.740.085,36		20.740.085,36	
710.01.001	DOĞALGAZ STOKLARI				
730	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	6.843.127,11		6.843.127,11	
730.01.010	DANIŞMA VE İSTİŞARE ÜCRETLERİ				
730.02.015	BAKIM ONARIM GİDERLERİ				
730.03.020	MAZOT GİDERLERİ				
730.03.025	BENZİN GİDERLERİ				
730.04.030	PERSONEL TAŞIMA GİDERLERİ				
730.05.035	AMORTİSMAN GİDERLERİ				
730.06.040	SU BEDELİ GİDERLERİ				
730.07.045	MAKİNE KİRA GİDERLERİ				
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.927.315,94		3.927.315,94	
770.02.015	GÜVENLİK HİZMETLERİ GİDERLERİ				
770.03.020	MAZOT GİDERLERİ				
770.03.025	BENZİN GİDERLERİ				
770.04.030	PERSONEL TAŞIMA GİDERLERİ				
770.05.035	AMORTİSMAN GİDERLERİ				
770.06.040	SU BEDELİ GİDERLERİ				
TOPLAM		856.761.469,41	856.761.469,41	669.334.264,69	669.334.264,69

Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş.' nin Eylül 2014 dönemine ilişkin örnek muhasebe uygulamaları aşağıdaki gibidir:

- 1) 30.09.2014'de; "A" Danışmanlık Limited Şirketi'nden, KDV hariç 12.000,00 TL danışmanlık faturası alınmıştır. KDV % 18 olup, Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş.' in ana ortağı Organize Sanayi Bölgesi olduğu için Danışmanlık Bedeli faturasına Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereği 9/10 KDV tevkifatı uygulanmıştır.

30.09.14		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	12.000,00	
730.01.010 Danışma ve İstişare Ücretleri		
191 İNDİRİLECEK KDV	2.160,00	
191.01.018 İndirilecek KDV % 18		
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		12.216,00
329.01.020 A Dan. Ltd. Şti.		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		
360.03.018 Ödenecek KDV Tevkifatı		1.944,00
/		

- 2) "B" Elektrik Taahhüt Tic. Ltd. Şti.' den kablo bakım onarım hizmeti alınmıştır. Alınan bakım onarım faturasının KDV hariç tutarı 28.817,89 TL' dir. KDV % 18 olup, Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş.' in ana ortağı Organize Sanayi Bölgesi olduğu için Danışmanlık Bedeli faturasına Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereği 5/10 KDV tevkifatı uygulanmıştır.

30.09.14		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	28.817,89	
730.02.015 Bakım Onarım		
191 İNDİRİLECEK KDV	5.187,22	
191.01.018 İndirilecek KDV % 18		
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		31.411,50
329.01.025 B Elek. Taah. Ltd. Şti.		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		2.593,61
360.03.018 Ödenecek KDV Tevkifatı		
	/	

- 3) “C” Petrol A.Ş.’ den firma tarafından kullanılan taşıt tanıma sistemine kayıtlı araçların KDV hariç toplam 1.867,26 TL akaryakıt faturası gelmiştir. KDV % 18 olup, benzin giderinden üretim birimine 347,83 TL, yönetim birime 347,82 TL; mazot giderinden ise üretim birimine 513,46 TL, yönetim birime 513,45 TL pay düşmüştür.

30.09.14		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	861,29	
730.03.020 Mazot Gideri		
730.03.025 Benzin Gideri		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	861,27	
770.03.020 Mazot Gideri		
770.03.025 Benzin Gideri		
191 İNDİRİLECEK KDV	310,06	
191.01.018 İndirilecek KDV % 18		
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		2.032.62
329.01.030 C Elek. Taah. Ltd. Şti.		
	/	

- 4) “D” Taşımacılık Ltd. Şti.’ den ücretli çalışanların servis taşıması için KDV hariç toplam 2.360,80 TL personel taşıma faturası gelmiştir. KDV % 18 olup, personel taşıma ücretinden üretim ve yönetim birimlerine 1.180,40 TL olmak üzere eşit pay düşmüştür.

30.09.14		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	1.180,40	
730.04.030 Personel Taşıma		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.180,40	
770.04.030 Personel Taşıma		
191 İNDİRİLECEK KDV	424,94	
191.01.018 İndirilecek KDV % 18		
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		2.785,74
329.01.035 D Taş. Ltd. Şti.		
	/	

- 5) “E” Dayanıklı Tüketim Malları San. ve Tic. A.Ş.’ den firmada kullanılmak üzere KDV hariç 7.040,00 TL’lik büro demirbaşları alınmıştır. KDV %18’dir.

30.09.14		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	7.040,00	
258.01.001 Büro Yatırımları		
191 İNDİRİLECEK KDV	1.267,20	
191.01.018 İndirilecek KDV % 18		
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		8.307,20
329.01.040 E Dayanıklı Tük. A.Ş.		
	/	

30.09.14		
255 DEMİRBAŞLAR	7.040,00	
255.01.001 Büro Yatırımları		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		7.040,00
258.01.001 Büro Yatırımları		
/		

- 6) Firma yatırımlarında kullanılmak üzere “F” Bankası A.Ş.’ den 30.06.2014 tarihinde 4.000.000,00 USD yatırım kredisi kullanılmıştır.
İşlem tarihinde; Merkez Bankası Döviz Alış Kuru= 2,3492 TL/USD’ dir.
Buna göre; 4.000.000 USD x 2,3492 TL/USD = 9.396.800 TL hesaplanır.

30.06.14		
102 BANKALAR	9.396.800,00	
102.03.001 U.V. Krediler (F Bankası A.Ş.)		
400 BANKA KREDİLERİ		9.396.800,00
400.03.001 U. V. Krediler (F Bankası A.Ş.)		
/		

30.09.2014 tarihinde, kullanılan Dolar döviz kredisine V.U.K. gereği 40.000 USD faiz tahakkuku ve döviz değeriemesi yapılmıştır.

İşlem tarihi itibariyle, Merkez Bankası Döviz Alış Kuru= 2,5157 TL/USD' dır.

Buna göre; 40.000 USD x 2,5157 TL/USD = 100.628,00 TL olur.

Eylül ayı sonu itibariyle, faiz tahakkuk ve döviz değerieme kayıtları aşağıdaki gibidir:

30.09.14		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	100.628,00	
258.01.002 Üretim Tesisi Yatırımları		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		100.628,00
381.04.001 Gid. Tah. F Bankası A.Ş.		
/		

30.09.14		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	666.000,00	
258.01.002 Üretim Tesisi Yatırımları		
400 BANKA KREDİLERİ		666.000,00
400.03.001 U.V. Krediler (F. Bankası A.Ş.)		
/		

7) Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş.' in aktifine kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetleri için 30.09.2014 tarihinde 622.512,02 TL' lik amortisman hesaplanmıştır. Hesaplanan amortismanın 546,85 TL' si Maddi Olmayan Duran Varlıklar amortismanından kaynaklanmaktadır.

Maddi Duran Varlıklara ilişkin amortisman hesaplaması dağılımı (TL) :

001 Bina Amortismanı	2.868,80
002 Yeraltı-Yerüstü Düz. Amortismanı	34.659,44
003 Makine - Tesisat Amortismanı	576.880,23
004 Taşıtlar Amortismanı	3.495,40
005 Demirbaşlar Amortismanı	4.061,30

Maddi Olmayan Duran Varlıklara ilişkin itfa payları dağılımı (TL) :

001 Haklar İtfa Payı	519,06
002 Özel Maliyetler İtfa Payı	27,79

30.09.14		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	610.061,77	
730.05.035 Amortisman Giderleri		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12.450,25	
770.05.035 Amortisman Giderleri		
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		621.965,17
257.01.001 Bina Amortismanı		
257.01.002 Yeraltı-Yerüstü Amortismanı		
257.01.003 Makine- Tesisat Amortismanı		
257.01.004 Taşıtlar Amortismanı		
257.01.005 Demirbaşlar Amortismanı		
268 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR		546,85
268.01.001 Haklar İtfa Payı		
268.01.002 Özel Maliyetler İtfa Payı		
/		

8) Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş.' in kasasında bulunan döviz 30.09.2014 tarihinde döviz değerlemesine tabi tutulmuştur. İşlem tarihinde 365 USD Alış Kuru 2,3494 TL/USD olup, 30.09.2014 Döviz Değerleme Kuru ise 2,5157 TL/USD'dir.

365 USD x 2,3494 TL/USD = 857,53 TL

365 USD x 2,5157 TL/USD = 918,23 TL ise,

Buna göre; 918,23 TL - 857,53 TL = 60,70 TL bulunur.

30.09.14		
100 KASA	60,70	
100.01.001 Merkez TL Kasası		
646 KAMBIYO KÂRLARI		60,70
646.01.001 Kur Değerleme		
	/	

- 9) Organize Sanayi Bölgesi verdiği güvenlik hizmeti dolayısıyla Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş.' ye KDV hariç 6.236,16 TL' lik güvenlik hizmeti faturası düzenlemiştir. KDV % 18 olup, Güvenlik Hizmeti faturasına Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereğince tevkifat uygulanmamıştır.

30.09.14		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.236,16	
770.02.015 Güvenlik Hizmetleri		
191 İNDİRİLECEK KDV	1.122,51	
191 01 018 İndirilecek KDV % 18		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		7.358,67
336.01.045 OSB		
	/	

- 10) Organize Sanayi Bölgesi, Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş.' ye KDV hariç 7.632.905,77 TL' lik doğal gaz faturası kesmiştir. KDV % 18'dir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereğince tevkifat uygulanmamıştır.

30.09.14		
150 İLK MADDE VE MALZEME	7.632.905,77	
150.01.001 Hammadde (Doğal Gaz)		
191 İNDİRİLECEK KDV	1.373.923,04	
191.01.018 İndirilecek KDV % 18		
320 SATICILAR		9.006.828,81
320.01.045 OSB		
/		

- 11) Organize Sanayi Bölgesi, Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş.' ye KDV hariç 70.889,70 TL'lik su faturası kesmiştir. KDV % 8 olup, su faturasından üretim birimi 63.800,73 TL ve yönetim birimi 7.008,97 TL pay almıştır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereğince tevkifat uygulanmamıştır.

30.09.14		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	63.800,73	
730.06.040 Su Bedeli		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	7.088,97	
770.06.040 Su Bedeli		
191 İNDİRİLECEK KDV	5.671,18	
191.01.008 İndirilecek KDV % 8		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		76.560,88
336.01.045 OSB		
	/	

- 12) Amerika’da mukim “G” Elektrik A.Ş.’ den 70.000 USD’ lik makine kirası faturası alınmıştır.

İşlem tarihinde Döviz Alış Kuru: 1,8453 TL/USD’dir. KDV %18’dir.

KDV’nin konusu vergi kapsamına alınmış olan mal teslimleri ve hizmet ifalarıdır. KDV Kanunu’nun 1 inci maddesinde de ifade edildiği üzere, bu işlemleri yapanların yabancı uyruklu olup olmamaları, ikametgahlarının, işyerlerinin, kanuni merkezlerinin veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmaması işlemin mahiyetini değiştirmez ve KDV’nin doğuşunu etkilemez. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yurt dışından bir hizmet (“Yurt dışından kiralanmış menkulün meselâ bir iş makinesinin Türkiye’ye getirilip kullanılması), ithal edildiğinde, hizmeti ithal eden tarafından hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve bu KDV’nin 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Hizmeti ithal eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri sorumlu sıfatıyla beyan etmiş oldukları KDV’yi 1 No.lu KDV beyannamelerinde indirim konusu edebilirler.

Buna göre; 70.000 USD x 1,8453 TL/USD = 129.171,00 TL olarak hesaplanır.

30.09.14		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	129.171,00	
730.07.045 Makine Kira Gideri		
191 İNDİRİLECEK KDV	23.250,78	
191.01.018 İndirilecek KDV % 18		
329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR		129.171,00
329.01.045 G Elektrik A.Ş.		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		23.250,78
360.08.018 Sor. Sıfat. Öde. KDV		
	/	

- 13) “H” Kimya Ltd. Şti.’ den 25.09.2014 tarihinde KDV hariç 2.050,00 TL’ lik kimyasal alınmıştır. KDV % 18’dir.

30.09.14		
150 İLK MADDE VE MALZEME	2.050,00	
150.02.001 Hammadde (Kimyasal)		
191 İNDİRİLECEK KDV	369,02	
191.01.018 İndirilecek KDV % 18		
320 SATICILAR		2.419,13
320.01.005 H Kimya		
	/	

14) 30.09.2014 tarihi itibarıyla, elektrik üretiminde tüketilen doğal gaz gider hesaplarına alınmıştır.

30.09.14		
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	7.632.905,77	
710.01.001 Doğal Gaz		
150 İLK MADDE VE MALZEME		7.632.905,77
150.01.001 Hammadde Doğal Gaz		
	/	

- 15)** 30.09.2014 tarihinde T.E.İ.A.Ş.' ye verilen Primer Frekans Kontrol Hizmet Bedeli için 37.198,40 TL gelir tahakkuku yapılmıştır. İlgili gelirin faturası, T.E.İ.A.Ş.' in kontrollerinden sonra 15.10.2014 tarihinde kesilmiştir.

30.09.14		
181 GELİR TAHAKKUKLARI	37.198,40	
181.05.001 T.E.İ.A.Ş. Frekans		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		37.198,40
600.01.001 Frekans Kontrol		
	/	

- 16)** 30.09.2014 tarihine kadar T.E.İ.A.Ş.' ye verilen elektrik enerjisi için 3.788.216,12 TL gelir tahakkuku hesaplanmıştır. İlgili gelirin faturası, T.E.İ.A.Ş.' in kontrollerinden sonra 21.10.2014 tarihinde kesilmiştir.

30.09.14		
181 GELİR TAHAKKUKLARI	3.788.216,12	
181.05.002 T.E.İ.A.Ş. Elektrik Enerjisi		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		3.788.216,12
600.01.002 Elektrik Enerjisi		
	/	

- 17) T.E.İ.A.Ş. tarafından sistemden Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. tarafından ticari mal olarak alınan elektriğin bedelinin 30.09.2014 tarihi itibarıyla 729.259,64 TL olduğu bildirilmiştir.

30.09.14		
153 TİCARİ MALLAR	729.259,64	
153.01.001 Elektrik Enerjisi		
381 GİDER TAHAKKUKLARI		729.259,64
381.03.001 Elektrik Enerjisi		
	/	

30.09.14		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR	729.259,64	
MALİYETİ		
621.01.001 T.E.İ.A.Ş.		
153 TİCARİ MALLAR		729.259,64
153.01.001 Elektrik Enerjisi		
	/	

- 18) T.E.İ.A.Ş.' ye verilen KDV Hariç 7.657.899,11 TL Elektrik Hizmet Bedeli için 30.09.2014 tarihinde fatura kesilmiştir.

30.09.14		
120 ALICILAR		9.036.320,94
120.01.001 T.E.İ.A.Ş. Elektrik		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		7.657.899,11
600 01 001 Frekans Kontrol		
391 HESAPLANAN KDV		1.378.421,83
391.01.018 Hesaplanan KDV %18		
	/	

- 19) 30.09.2014 tarihinde KDV tahakkuk kaydı yapılmıştır.

30.09.14		
391 HESAPLANAN KDV		1.378.421,83
391.01.018 Hesaplanan KDV %18		
190 DEVREDEN KDV		35.264,12
190.01.001 Devreden KDV		
191 İNDİRİLECEK KDV		1.413.685,95
191.01.008 İndirilecek KDV %8		
191.01.018 İndirilecek KDV %18		
	/	

Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş.' nin Geçici Vergi kayıtları aşağıdaki gibidir:

30.09.14		
151 YARI MAMULLER_ÜRETİM	36.062.011,32	
711 İLK MADDE VE MALZ. GİD. YANS.HS.		28.372.991,13
731 GENEL ÜRETİM GİD.YANS. HS.		7.689.020,19
	/	

30.09.14		
711 İLK MADDE VE MALZ. GİD.YANS. HS.	28.372.991,13	
731 GENEL ÜRETİM GİDER. YANS. HS.	7.689.020,19	
710 İLK MADDE VE MALZ. GİD.		28.372.991,13
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		7.689.020,19
	/	

30.09.14		
152 MAMULLER	36.062.011,32	
151 YARI MAMULLER_ÜRETİM		36.062.011,32
	/	

30.09.14		
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	36.062.011,32	
152 MAMULLER		36.062.011,32
	/	

30.09.14		
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.955.132,99	
771 GENEL YÖN. GİDER. YANS.		3.955.132,99

30.09.14		
771 GENEL YÖNETİM GİDER. YANS. HS.	3.955.132,99	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		3.955.132,99

30.09.14		
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.955.132,99	
771 GENEL YÖN. GİDER. YANS. HS.		3.955.132,99
	/	

30.09.14		
600 YURTİÇİ SATIŞLAR	186.233.179,93	
646 KAMBIYO KARLARI	6.363,45	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		186.239.543,38
/		

30.09.14	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	95.204.981,77
620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	63.645.223,79
621 SATILAN TİC. MAMUL MAL.	27.604.624,99
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.955.132,99
/	

Vergi hesaplanmadığı göz önünde bulundurularak aşağıdaki şekilde kayıt yapılmıştır.

30.09.14	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	91.034.561,61
590 DÖNEM NET KARI	91.034.561,61
/	

Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş.' nin Kebir Defteri kayıtları aşağıdaki gibidir:

100		102		120	
5.323.396,19	3.528.895,47	3.578.986,41	1.888.426,13	25.549.611,24	21.476.347,66
60,70		9.396.800,00		9.036.320,94	
5.323.456,89	3.528.895,47	12.975.786,41	1.888.426,13	34.585.932,18	21.476.347,66
	1.794.561,42		11.087.360,28		13.109.584,52
5.323.456,89	5.323.456,89	12.975.786,41	12.975.786,41	34.585.932,18	34.585.932,18

150		151		152	
42.413.471,46	25.581.144,11	27.583.212,47	27.583.212,47	27.583.212,47	27.583.212,47
7.632.905,77	7.632.905,77	36.062.011,32	36.062.011,32	36.062.011,32	36.062.011,32
2.050,00		63.645.223,79	63.645.223,79	63.645.223,79	63.645.223,79
50.048.427,23	33.214.049,88				
	16.834.377,35				
50.048.427,23	50.048.427,23	63.645.223,79	63.645.223,79	63.645.223,79	63.645.223,79

153		157		158	
37.178.012,21	26.875.365,35	85.896,32	31.273,44	31.273,44	85.896,32
729.259,64	729.259,64	85.896,32	31.273,44	31.273,44	85.896,32
37.907.271,85	27.604.624,99		54.622,88	54.622,88	
	10.302.646,86	85.896,32	85.896,32	85.896,32	85.896,32
37.907.271,85	37.907.271,85				

181		190		191	
11.192.531,24	1.700.637,33	390.470,51	35.520,08	9.632.744,21	9.632.744,21
37.198,40	37.198,40	35.264,12		2.160,00	
3.788.216,12		425.734,63	35.520,08	5.187,22	
15.017.945,76	1.737.835,73		390.214,55	310,06	
	13.280.110,03	425.734,63	425.734,63	424,94	
15.017.945,76	15.017.945,76			1.267,20	
				1.122,51	
				1.373.923,04	
				5.671,18	
				23.250,78	
				369,02	
				11.046.430,16	9.632.744,21
					1.413.685,95
				11.046.430,16	11.046.430,16

197	
2.186,58	0,00
2.186,58	0,00
	2.186,58
2.186,58	2.186,58

253	
535.620.424,65	0,00
535.620.424,65	0,00
	535.620.424,65
535.620.424,65	535.620.424,65

255	
67.734,91	0,00
7.040,00	
74.774,91	0,00
	74.774,91
74.774,91	74.774,91

257	
0,00	183.866.037,12
	621.965,17
	546,85
0,00	184.488.549,14
184.488.549,14	
184.488.549,14	184.488.549,14

258	
2.578.741,13	0,00
7.040,00	7.040,00
100.628,00	
666.000,00	
3.352.409,13	7.040,00
	3.345.369,13
3.352.409,13	3.352.409,13

260	
25.652,82	0,00
25.652,82	0,00
	25.652,82
25.652,82	25.652,82

264	
475.652,36	0,00
475.652,36	0,00
	475.652,36
475.652,36	475.652,36

268	
0,00	453.562,13
	546,85
0,00	454.108,98
454.108,98	
454.108,98	454.108,98

320	
22.647.360,10	27.903.471,82
	9.006.828,81
	2.419,13
22.647.360,10	36.912.719,76
14.265.359,66	
36.912.719,76	36.912.719,76

329	
103.125,99	435.787,91
	12.216,00
	31.411,50
	2.032,62
	2.785,74
	8.307,20
	129.171,00
103.125,99	621.711,97
518.585,98	
621.711,97	621.711,97

336	
51.124,76	153.229,25
	7.358,67
	76.560,88
51.124,76	237.148,80
186.024,04	
237.148,80	237.148,80

360	
7.718.965,24	8.130.584,19
	1.944,00
	2.593,61
	23.250,78
7.718.965,24	8.158.372,58
439.407,34	
8.158.372,58	8.158.372,58

381	
285.647,15	331.853,45
	100.628,00
	729.259,64
285.647,15	1.161.741,09
876.093,94	
1.161.741,09	1.161.741,09

391	
9.997.744,21	9.997.744,21
	1.378.421,83
9.997.744,21	11.376.166,04
1.378.421,83	
11.376.166,04	11.376.166,04

397	
	2.205,44
0,00	2.205,44
2.205,44	
2.205,44	2.205,44

400	
675.185,11	4.690.404,44
	9.396.800,00
	666.000,00
675.185,11	14.753.204,44
14.078.019,33	
14.753.204,44	14.753.204,44

500	
0,00	300.000.000,00
0,00	300.000.000,00
300.000.000,00	0,00
300.000.000,00	300.000.000,00

600	
	174.712.667,90
	37.198,40
	3.788.216,12
	37.198,40
	7.657.899,11
0,00	186.233.179,93
0,00	186.233.179,93

620	
27.583.212,47	0,00
36.062.011,32	
	0,00
63.645.223,79	0,00

621	
26.875.365,35	0,00
729.259,64	
27.604.624,99	0,00
27.604.624,99	0,00

632	
3.955.132,99	
	0,00
3.955.132,99	0,00

646	
	6.302,75
	60,70
0,00	6.363,45
6.363,45	
6.363,45	6.363,45

710	
20.740.085,36	
7.632.905,77	
28.372.991,13	0,00
	28.372.991,13
28.372.991,13	28.372.991,13

711	
28.372.991,13	28372991,13
28.372.991,13	28.372.991,13

730	
6.843.127,11	
12.000,00	
28.817,89	
861,29	
1.180,40	
610.061,77	
63.800,73	
129.171,00	
7.689.020,19	0,00
	7.689.020,19
7.689.020,19	7.689.020,19

731	
7.689.020,19	7689020,19
7.689.020,19	7.689.020,19

770	
3.927.315,94	
861,27	
1.180,40	
12.450,25	
6.236,16	
7.088,97	
3.955.132,99	0,00
	3.955.132,99
3.955.132,99	3.955.132,99

771	
3.955.132,99	3.955.132,99
3.955.132,99	3.955.132,99

590	
0,00	91.034.561,61
0,00	91.034.561,61
0,00	91.034.561,61

690	
95.204.981,77	186.239.543,38
91.034.561,61	
186.239.543,38	186.239.543,38

Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş.' nin 30.09.2014 Tarihli Bilanço ve Gelir Tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 21: Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. 30.09.2014 tarihli ayrıntılı bilançosu.

DOKUZ EYLÜL ENERJİ ÜRETİM A.Ş. 30.09.2014 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU						
	DÖNEN VARLIKLAR	ÖNCEKİ D.	CARİ D.		ÖNCEKİ D.	CARİ D.
1-		42.630.615,14	66.801.041,59	3-	10.287.211,60	16.287.676,40
10-	Hazır Değerler	13.826.155,26	12.881.921,70	30-		
100-	Kasa	1.678.258,95	1.794.561,42	300-		
101-	Alınan Çekler	-	-	301-		
102-	Bankalar	12.147.896,31	11.087.360,28	302-		
103-	Verilen Çekler ve Öd. Emr.(-)	-	-	303-		
108-	Diğer Hazır Değerler	-	-	304-		
11-	Menkul Kıymetler	-	-	305-		
110-	Hisse Senetleri	-	-	306-		
111-	Özel Kesim Tahv. Senet ve Bon.	-	-	308-		
112-	Kamu Kes. Tahv. Senet ve Bon.	-	-	309-		
118-	Diğer Menkul Kıymetler	-	-	32-		
119-	Men. Kıym. Değer Düş. Karş.(-)	-	-	320-		
12-	Ticari Alacaklar	9.806.128,96	13.109.584,52	321-		
120-	Alıcılar	9.806.128,96	13.109.584,52	322-		
121-	Alacak Senetleri	-	-	326-		
122-	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-	-	329-		
124-	Kazanılmamış Fin. Kr. Fz. Gel.(-)	-	-	33-		
126-	Verilen Depozito ve Teminatlar	-	-	331-		
127-	Diğer Ticari Alacaklar	-	-	332-		
128-	Şüpheli Ticari Alacaklar	-	-	333-		
129-	Şüph. Tic. Alacaklar Karş. (-)	-	-	335-		
13-	Diğer Alacaklar	-	-	336-		
131-	Ortaklardan Alacaklar	-	-	337-		
132-	İştiraklerden Alacaklar	-	-	34-		
133-	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	-	-	340-		
135-	Personele Alacaklar	-	-	349-		
136-	Diğer Çeşitli Alacaklar	-	-	35-		
137-	Diğer Alacak Sen. Reesk. (-)	-	-	350-		
138-	Şüpheli Diğer Alacaklar	-	-	358-		

Tablo 21: Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. 30.09.2014 tarihli ayrıntılı bilançosu.

DOKUZ EYLÜL ENERJİ ÜRETİM A.Ş. 30.09.2014 TARİHLİ AYRINTI BİLANÇOSU						
		ÖNCEKİ D.	CARİ D.		ÖNCEKİ D.	CARİ D.
139-	Şüp. Diğer Alacaklar Karş. (-)	-	-	36-	Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküm.	401.429,84
15-	Stoklar	8.504.327,41	27.137.024,21	360-	Ödenecek Vergi ve Fonları	439.407,34
150-	İlk Madde ve Malzeme	-	16.834.377,35	361-	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	439.407,34
151-	Yarı Mamüller	-	-	368-	Vad. Geçm.Ert. veya Taks. Ver. Ve diğ.Yk.	-
152-	Mamüller	-	-	369-	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	-
153-	Ticari Mallar	8.504.327,41	10.302.646,86	37-	Borç ve Gider Karşılıkları	-
157-	Diğer Stoklar	-	54.622,88	370-	Dön. Karı Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	-
158-	Stok Değer Düş. Karşılığı (-)	-	-	371-	Dön.Karının Peş. Öd. Ver. ve Diğ. Yük. (-)	-
159-	Verilen Sipariş Avansları	-	-	372-	Kıdem Tazminatı Karşılığı	-
17-	Yıllara Yay. İnş. Ve On. Mal.	-	-	373-	Maliyet Giderleri Karşılığı	-
170	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Mal.	-	-	379-	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	-
178	Yıllara Yaygın İnş. Enf.Düz. Hes.	-	-	38-	Gelecek Ayl. Ait Gelirler ve Gid. Tah.	602.892,53
179	Taahhütlere Verilen Avanslar	-	-	380-	Gelecek Aylara Ait Gelirler	-
18-	Gel. Ayl. Ait Gd. Ve Gel. Tah.	10.315.851,19	13.280.110,03	381-	Gider Tahakkukları	876.093,94
180-	Gelecek Aylara Ait Giderler	-	-	39-	Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	2.205,44
181-	Gelir Tahakkukları	10.315.851,19	13.280.110,03	391-	Hesaplanan KDV	-
19-	Diğer Dönen Varlıklar	178.152,32	392.401,13	392-	Diğer KDV	-
190-	Devreden KDV	178.152,32	390.214,55	393-	Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı	-
191-	İndirilecek KDV	-	-	397-	Sayım ve Tesellüm Fazlaları	2.205,44
192-	Diğer KDV	-	-	399-	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	-
193-	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	-	-			
196-	Personel Avansları	-	-			
197-	Sayım ve Tesellüm Noksanları	-	2.186,58			
198-	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	-	-			
199-	Diğer Dönen Varlıklar Karş. (-)	-	-			
1-	DÖNEN VARLIKLAR TOPL.	42.630.615,14	66.801.041,59	3-	KISA VD. YAB. KAYN. TOPLAMI	10.287.211,60
2-	DURAN VARLIKLAR	336.224.378,26	354.599.215,75	4-	UZUN VADELİ YAB. KAYN.	11.145.742,95
22-	Ticari Alacaklar	-	-	40-	Mali Borçlar	11.145.742,95
220-	Alıcılar	-	-	400-	Banka Kredileri	11.145.742,95
221-	Alacak Senetleri	-	-	401-	Fin. Kir.İşlemlerinden Doğan Borçl.	-
222-	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-	-	402-	Ertelenmiş Fin.Kir.Borçl. Mal. (-)	-

Tablo 21: Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. 30.09.2014 tarihli ayrıntılı bilançosu.

DOKUZ EYLÜL ENERJİ ÜRETİM A.Ş. 30.09.2014 TARİHLİ AYRINTI BİLANÇOSU						
	ÖNCEKİ D.	CARİ D.		ÖNCEKİ D.	CARİ D.	
224- Kazanılmamış Fin. Kr. Faiz Gel. (-)	-	-	405- Çıkarılmış Tahviller	-	-	
226- Verilen Depozito ve Teminatlar	-	-	407- Çıkarılmış Diğer Men. Kıymetler	-	-	
229- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	-	-	408- Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)	-	-	
23- Diğer Alacaklar	-	-	409- Diğer Mali Borçlar	-	-	
231- Ortaklardan Alacaklar	-	-	42- Ticari Borçlar	-	-	
232- İştiraklerden Alacaklar	-	-	420- Satıcılar	-	-	
233- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	-	-	421- Borç Senetleri	-	-	
235- Personelden Alacaklar	-	-	422- Borç Senetleri Reeskontu (-)	-	-	
236- Diğer Çeşitli Alacaklar	-	-	426- Alınan Depozito ve Teminatlar	-	-	
237- Diğer Al. Senetleri Reesk. (-)	-	-	429- Diğer Ticari Borçlar	-	-	
239- Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	-	-	43- Diğer Borçlar	-	-	
24- Mali Duran Varlıklar	-	-	431- Ortaklara Borçlar	-	-	
240- Bağlı Menkul Kıymetler	-	-	432- İştiraklere Borçlar	-	-	
241- Bağlı Men.Kıy. Değer Düş. Karş. (-)	-	-	433- Bağlı Ortaklıklara Borçlar	-	-	
242- İştirakler	-	-	436- Diğer Çeşitli Borçlar	-	-	
243- İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)	-	-	437- Diğer Borç Senetleri Reesk. (-)	-	-	
244- İştir. Ser. Pay. Değer Düş. Karş. (-)	-	-	438- Kamuya Olan Ert. veya Taks. Borçl.	-	-	
245- Bağlı Ortaklıklar	-	-	44- Alınan Avanslar	-	-	
246- Bağlı Ort. Serm. Taah. (-)	-	-	440- Alınan Sipariş Avansları	-	-	
247- Bağlı Ort. Sır. Payl. Değ. Düş. Krş. (-)	-	-	449- Alınan Diğer Avanslar	-	-	
249- Diğer Mali Duran Varl. Karş. (-)	-	-	47- Borç ve Gider Karşılıkları	-	-	
25- Maddi Duran Varlıklar	335.803.458,01	354.552.019,55	472- Kıdem Tazminatı Karşılıkları	-	-	
250- Arazi ve Arsalar	-	-	479- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	-	-	
251- Yeraltı ve Yertüsti Düzenleri	-	-	48- Gel. Yıl. Ait Gel. Ve Gid. Tah.	-	-	
252- Binalar	-	-	480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler	-	-	
253- Tesis, Makine ve Cihazlar	190.405.852,61	535.620.424,65	481- Gider Tahakkukları	-	-	
254- Taşıtlar	-	-	49- Diğer Uzun Vad. Yabancı Kayn.	-	-	
255- Demirbaşlar	45.478,25	74.774,91	492- Gel. Yıll. Ekln. veya Terkin Ed. KDV	-	-	
256- Diğer Maddi Duran Varlıklar	-	-	493- Tesise Katılma Payları	-	-	
257- Birikmiş Amortismanlar (-)	145.352.127,15	-	499- Diğer Çeşitli Uzun Vad. Yab. Kay.	-	-	
258- Yapılmakta Olan Yatırımlar	-	3.345.369,13	3- UZUN VADELİ YAB. KAY. TOPL.	11.145.742,95	-	
259- Verilen Avanslar	-	-	5- ÖZKAYNAKLAR	357.422.038,85	391.034.561,61	
26- Maddi Olm. Dur. Varlıklar	420.920,25	47.196,20	50- Ödenmiş Sermaye	300.000.000,00	300.000.000,00	

Tablo 21: Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. 30.09.2014 tarihli ayrıntılı bilançosu.

DOKUZ EYLÜL ENERJİ ÜRETİM A.Ş. 30.09.2014 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU						
	ÖNCEKİ D.	CARİ D.		ÖNCEKİ D.	CARİ D.	
260- Haklar	-	25.652,82	500- Sermaye	300.000.000,00	300.000.000,00	
261- Şerefiye	-	-	501- Ödenmemiş Sermaye (-)	-	-	
262- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	-	-	502- Sermaye Düz. Olumlu Farkları	-	-	
263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-	-	503- Serm. Düz. Olumsuz Farkları (-)	-	-	
264- Özel Maliyetler	-	475.652,36	52- Sermaye Yedekleri	-	-	
267- Diğer Maddi Olm. Dur. Var	-	-	520- Hisse Senedi İhraç Primleri	-	-	
268- Birikmiş Amortismanlar (-)	420.920,25	-	521- Hisse Senedi İptal Kararları	-	-	
269- Verilen Avanslar	-	-	522- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	-	-	
27- Özel Tüketime Tabi Varlıklar	-	-	523- İşirakler Yeniden Değrl. Artışları	-	-	
271- Arama Giderleri	-	-	524- Maliyet Bedeli Artışları Fonu	-	-	
272- Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	-	-	529- Diğer Sermaye Yedekleri	-	-	
277- Diğer Özel Tük. Tabi Varlıklar	-	-	54- Kar Yedekleri	-	-	
278- Birikmiş Tüketime Payları (-)	-	-	540- Yasal Yedekler	-	-	
279- Verilen Avanslar	-	-	541- Statü Yedekleri	-	-	
28- Gel. Yıl. Ait Gid. Ve Gel. Tah.	-	-	542- Olağanüstü Yedekler	-	-	
280- Gelecek Yıllara Ait Giderler	-	-	548- Diğer Kar Yedekleri	-	-	
281- Gelir Tahakkukları	-	-	549- Özel Fonlar	-	-	
29- Diğer Duran Varlıklar	-	-	57- Geçmiş Yıllar Karları	-	-	
291- Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	-	-	570- Geçmiş Yıllar Karları	-	-	
292- Diğer KDV	-	-	58- Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-	-	
293- Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	-	-	580- Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-	-	
294- Elden Çıkarılacak Stok. Ve M.D.V.	-	-	59- Dönem Net Karı (Zararı)	57.422.038,85	91.034.561,61	
295- Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar	-	-	590- Dönem Net Karı	57.422.038,85	91.034.561,61	
297- Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	-	-	591- Dönem Net Zararı (-)	-	-	
298- Stok Değer Düşüklüğü Karş. (-)	-	-				
299- Birikmiş Amortismanlar (-)	-	-				
2- DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	336.224.378,26	354.599.215,75	5- ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	357.422.038,85	391.034.561,61	
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	378.854.993,40	421.400.257,34	PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI	378.854.993,40	421.400.257,34	

Tablo 22: Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. 30.09.2014 tarihli gelir tablosu.

DOKUZ EYLÜL ENERJİ ÜRETİM A.Ş. İŞLETMESİNİN 01.01.2014-30.09.2014TARİHLERİ ARASI GELİR TABLOSU		
	ÖNCEKİ D.	CARİ D.
60-BRÜT SATIŞLAR	147.856.925,25	186.233.179,93
600-Yurt İçi Satışlar	147.856.925,25	186.233.179,93
601-Yurt Dışı Satışlar		
602-Diğer Gelirler		
61-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-	-
610-Satıştan İadeler (-)		
611-Satıştan İskontalar (-)		
612-Diğer İndirimler (-)		
NET SATIŞLAR	147.856.925,25	186.233.179,93
62-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	140.258.343,77	91.249.848,78
620-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	54.971.412,55	63.645.223,79
621-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	85.286.931,22	27.604.624,99
622-Satılan Hizmet Maliyeti (-)		
623-Diğer Satışların Maliyeti (-)		
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	7.598.581,48	94.983.331,15
63-FAALİYET GİDERLERİ	7.673.525,24	3.955.132,99
630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
631-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)		
632-Genel Yönetim Giderleri (-)	7.673.525,24	3.955.132,99
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	74.943,76	91.028.198,16
64-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	-	6.363,45
640-İştiraklerden Temettü Gelirleri		
641-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri		
642-Faiz Gelirleri		
643-Komisyon Gelirleri		
644-Konusu Kalmayan Karşılıklar		
645-Menkul Kıymet Satış Karları		
646-Kambiyo Karları		6.363,45
647-Reeskont Faiz Gelirleri		
648-Enflasyon Düzeltmesi Karları		
649- Diğer Olağan Gelir ve Karlar		
65-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	-	-
653-Komisyon Giderleri (-)		
654-Karşılık Giderleri (-)		
655-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)		
656-Kambiyo Zararları (-)		
657-Reeskont Faiz Giderleri (-)		
658-Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)		
659-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)		
66-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-	-
660-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		
661-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)		
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	74.943,76	91.034.561,61
	-	-

Tablo 22: Dokuz Eylül Enerji Üretim A.Ş. 30.09.2014 tarihli gelir tablosu.		
DOKUZ EYLÜL ENERJİ ÜRETİM A.Ş. İŞLETMESİNİN 01.01.2014-30.09.2014 TARİHLERİ ARASI GELİR TABLOSU		
	ÖNCEKİ D.	CARİ D.
67-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR		
671-Önceki Dönem Gelir ve Karları		
679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		
68-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-	-
680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)		
681-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)		
689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)		
	-	
69-DÖNEM NET KARI VE ZARARI	74.943,76	91.034.561,61
	-	
690-Dönem Karı Veya Zararı	74.943,76	91.034.561,61
691-Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yüküm. Karş. (-)		
	-	
692-Dönem Net Karı Veya Zararı	74.943,76	91.034.561,61
697-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı		
698-Enflasyon Düzeltme Hesabı		

Firmanın 30.09.2014 tarihli bilanço ve gelir tablosu oluşturulmuştur.
Firmanın 30.09.2014 tarihli gelir tablosuna göre Dönem Net Karı 91.034.561,61 TL'sidir.

SONUÇ

Dünyadaki fosil yakıt kaynaklarının azalması ve her geçen gün elde etme maliyetinin artmasıyla dünyadaki fosil yakıt fiyatlarını da artırmaktadır. Fosil yakıtların son tüketiciye gittikçe artan fiyatlarda satılması, uluslararası piyasalardaki hızlı değişiklikler ve düşük karbonlu enerji kaynaklarına yönelme eğiliminden dolayı adı geçen fosil yakıtlara olan talep oranı toplamda düşmektedir. Ancak, fosil yakıtlar içinde doğal gazı olan talebin çevresel ve pratik kolaylıkları nedeniyle, artacağı ve 2035 yılında petrolden sonra ikinci konumdaki kömür ile başabaş bir seyir izleyeceği tahmin edilmektedir.

Türkiye son yıllarda enerji sektöründe; altyapı hizmetleri piyasası, birleşme ve satın almaları uluslararası yatırımcıların gündeminde tutan özelleştirmeler ile ani ve köklü değişimler içerisindedir. Ayrıca artan elektrik talebinin karşılanması amacıyla ülke boyunca doğal gaz boru hatları kurulmuş ve nükleer elektrik santral ihalelerine gidilmiştir.

Elektrik üretiminde kullanılan enerji kaynakları, santrallerde elektrik üreten jeneratörleri çalıştıracak gücü sağlamaktadırlar. Bu güç, termik santrallerde buhar gücü, hidroelektrik santrallerinde suyun, rüzgar türbinlerinde rüzgarın itme gücüdür. Güneş enerjisi ile elektrik üreten paneller ise, güneş enerjisini doğrudan elektrik enerjisine dönüştürür. Daha önce de belirtildiği gibi, doğal gaz ve kömür santralleri, Türkiye'deki elektrik talebinin büyük kısmını karşılamaktadır. Doğal Gaz toplam elektrik üretiminin % 48,4'ünü oluştururken kömür (linyit, taş kömürü ve ithal kömür de dahil olmak üzere) % 29'unu oluşturmaktadır. Öte yandan, artan maliyetler ve fosil yakıt rezervlerinin azalması ile birlikte, çevre üzerindeki olumsuz etkileri de eklenince, yenilenebilir enerjinin gelecekteki enerji politikalarındaki genişleyen rolünü vurgulamaktadır. Rüzgâr enerjisi; Dünya'da, elektrik üretimi için en yaygın kullanılan yenilenebilir enerji kaynağıdır. Rüzgar enerjisi Türkiye'de de hızla yükselen bir trende sahiptir. 2012 yılı itibarıyla, Türkiye'deki toplam elektrik üretiminin % 0,4'ünü oluşturmaktadır.

Türkiye enerji piyasasındaki en büyük sorunlardan birisi de dışa bağımlılıktır. Türkiye; birincil enerji tüketiminde % 75'lere, elektrik üretiminde ise % 60'lara

varan dışa bağımlılık sorunu ile karşı karşıyadır. Bu durum, Türkiye'nin dış ticaret açığının sürekli artmasına yol açmaktadır. Bu nedenle, Türkiye'deki birincil enerji kaynaklarının değerlendirilme yolları aranmalı, geliştirilmeli ve dışa bağımlılık azaltılmalıdır.

Türkiye'nin enerji sektöründe yaşadığı bir diğer önemli sorun ise, elektrik tüketiminin ortalama olarak her yıl % 8'e varan oranlarda büyümesidir. Bu durumun devam etmesi, elektrik arzının da her yıl % 8'ler oranında artırılması demektir. Bu da ancak enerji sektöründeki büyük yatırımlarla karşılanabilecektir. Eğer yatırım yapılmayıp, elektrik ithalinin artırılması planlanırsa, bu durum da Türkiye'nin enerji sektöründeki dışa bağımlılığını artıracaktır.

Sisteme verilen elektriğin aboneler tarafından kaçak olarak kullanılması ve kesilen faturaların tahsilatının yapılamaması sistemin etkin ve verimli çalışmasının önündeki önemli bir engeldir. Bazı elektrik dağıtım bölgelerinde kayıp ve kaçak oranları % 64 düzeyine ulaşırken, ülke ortalaması % 10-15'ler düzeyinde seyretmektedir. Bu oran, A.B. ve O.E.C.D. ülkelerindeki % 6-8'lik düzeyindedir. Söz konusu kayıp ve kaçak oranının A.B. ve O.E.C.D. ülkeleri oranına düşürülmesi, enerji sektörü açısından önem arz etmektedir.

Günümüzde insanlar beraber yaşamanın zorunlu sonucu olarak toplumun ortak giderlerini karşılamak için devlete vergi vermek zorundadırlar. Günümüzde firmalar ise yaptıkları faaliyetler ile ilgili çeşitli konuları bilmek zorundadırlar. Serbest rekabet ortamı işletmeleri en rasyonel davranmaya mecbur etmiştir, çünkü rasyonel davranmayan işletmelerin serbest rekabet piyasasında hayat sürmeleri mümkün değildir. Bundan dolayı işletmelerin hem toplu halde yaşamanın zorunlu sonucu olan vergi ödeme yükümlülüğünü yerine getirmeleri, hem de faaliyetlerini sürdürebilmeleri için ekonomik ve malî durumlarını iyi takip etmeleri ve diğer işletmelerle kendilerini mukayese etmeleri gerekir.

Bu işlemlerin tek yolu muhasebe konusudur. Muhasebe ile mükellefler hem vergi yükümlülüklerini yerine getirirler hem de muhasebe kayıtları ile durumlarını kontrol ederler, dolayısıyla işletmelerin çeşitli nedenlerle muhasebe kayıtlarını tutma zorunluluğu vardır.

Her tacirin verimli çalışıp çalışmadığını kontrol etmesi gerekir. Ekonomik faaliyetleri düzenli takip etmesi ve gelişmelere hazırlıklı olması gerekir. İşletme için alınan tedbirlerin yeterli olup olmadığı en iyi muhasebe kayıtlarının incelenmesi ile görülür. Muhasebe bir faaliyet dönemi içerisindeki kıymet hareketlerini ifade eder.

Yapılan incelemede, doğal gaz ile elektrik üretimi yapan firmaların mevcut muhasebe sistemi ayrıntılı bir şekilde ele alınıp incelenmiş. Ayrıca firmaların ihtiyaçlarına cevap verecek düzeyde uluslararası muhasebe ve/veya finansal raporlama standartlarıyla uyumlu oluşturulan örnek bir hesap planı yardımıyla muhasebe uygulamalarına yön verilmiştir.

Doğalgaz üretimi yapan firmaların hesap planında; 154 Yedek Parçalar hesabı oluşturularak, yedek parça stokları ile hammadde stokları ayrılmış. Böylelikle hammadde stokları ile 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabı ile uyumlu çalışması sağlanmıştır. Yoğun kullanılan yedek parçalar 154 Yedek Parçalar hesabına alınarak, 730 Genel Üretim Giderleri hesabı ile uyumu sağlanmıştır.

181 Gelir Tahakkukları ve 381 Gider Tahakkukları hesabında, TEİAŞ'a yapılan aylık satış ve alışların mutabakatının bir sonraki ay gerçekleşmesi sebebiyle ihtiyaca yönelik alt kırılımlar oluşturulmuş ve bu kırılımların örnek firma tarafından aktif kullanılması sağlanmıştır.

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabında, elektrik piyasasına yönelik alınan vergilere uyumlu bir alt kırılım hesap planı oluşturulmuş ve aracılık edilen vergilerin ve kesintilerin sağlıklı ödenmesi sağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu yönünden muhasebenin amaçları; muhasebe mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit eder, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit eder, vergi ile ilgili işlemleri belirtir, mükellefin hesap kayıtları yardımıyla (emanet değerler dahil) üçüncü şahısların vergi durumlarının kontrol edilmesine yardımcı olur.

Çağdaş Yönetim anlayışına göre “İşletme Yönetimi”nde ve yönetim kararlarının oluşumunda, kaçınılmaz olarak muhasebe tarafından üretilmiş ve denetlenmiş “güvenilir yönetim bilgileri”ne gereksinim vardır. Bu nedenle; hemen

hemen her işletme, işletmesini ‘‘Bağımsız Muhasebe Denetimi’’ne tabi tutma gereğini bilinçli bir şekilde duymaktadır. Muhasebe bilgileri işletme çıkarlarını sembolize eden bir alandır. Güvenilir olmasına birçok yönden gereksinme vardır. Bağımsız denetimin, hem denetlenen firmaya, hem de kamuya ve devlete yararları söz konusudur.

Yeni TTK, tüm işletmelerin muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayınlanan UFRS'lere uyumlu TFRS'lere uyma zorunluluğunu getirmektedir. Artık anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenecektir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde yer almaktadır.

Yapılacak olan denetim, şirketin varlığını ve geleceğini tehdit eden tehlikeleri teşhis sistemlerinin şirkette bulunup bulunmadıklarını ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını da (risk denetimi) kapsayacaktır.

Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş olarak sayılacaktır, yani bu finansal tablolar üzerinden kar dağıtımı yapılamayacaktır.

Tüm sanayileşmiş ülkelerle birlikte aynı finansal raporlama standartlarını uygulamak ve aynı yorum kurallarına bağlı olmak Türk işletmelerine uluslararası ve yabancı piyasalarda rekabet gücü sağlayacak ve Türk piyasasına uluslararası nitelik kazandıracaktır.

KAYNAKÇA

ABLABEKOVA, Altın, İktisadi Etkinlik Açısından Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Fosil Yakıtlar İle Karşılaştırılması, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2008, s.63.

A. ENİS, Enerji Politikaları ile Yerli, Yeni ve Yenilenebilir Enerji Kaynakları, Türkiye IV. Enerji Sempozyumu, Ankara, 2003, ss.295-334.

AKDOĞAN, Nalan, SEVİLENGÜL, Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Yenilenmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s.8.

AKDOĞAN, Nalan, TENKER, Nejat, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s.4.

Arzu TUNCER, Comparison of Natural Gas, Coal and Wind Powerplants with Respect to Generalized Cost of Electricity Generation, İstanbul Teknik Üniversitesi, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2000, s.2.

ALTUNSOY, Dursun, http://www.altunsoyymm.com/duyurular/haber_oku.php?haber_id=1, Erişim Tarihi: 16.12.2011.

BUDAK, Gülay, BUDAK, Gönül, İşletme Yönetimi, İzmir, Fakülteler Kitapevi 2004, s.8.

BÜYÜKMİRZA, Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı, Ankara, 2003, s.27.

CEMALCILAR, Özgül, ÖNCE, Saime, Muhasebenin Kuramsal Yapısı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları; No:1093, 1999, s.43.

CEMALCILAR, Özgül, ERDOĞAN, Nurten, Genel Muhasebe, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2000, s.442.

CEMALCILAR, Ö., Muhasebenin Amaçlarına Ulaşmada Muhasebenin Kuramsal Yapısına Bağlılığın Gereği ve Önemi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi 3 (8), 2003, s.2.

DEMİR, B., İşletmelerde Muhasebe İletişimi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 3 (4), 2001, s.26.

DEMİR, V., Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 9 (28), 2009, ss.73- 92.

DEMİR, Volkan, Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 26, 2008, s.52.

DEMİR, V., Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 8 (26), 2007, ss.51- 70.

Elektrik Üretim A.Ş. 2010 Yıllık Rapor, 2010, ss.15-16. (http://www.euas.gov.tr/apk%20daire%20baskanligi%20kitapligi/YILLIK_RAPOR_2010.pdf, Erişim Tarihi:18.01.2012).

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Doğal Gaz Piyasası 2009 Yılı Sektör Raporu, 2009, ss.1-5. ([http:// epdk.gov.tr](http://epdk.gov.tr), Erişim Tarihi:18.01.2012).

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Elektrik Piyasası 2012 Yılı Sektör Raporu, 2012, ss.2-5. ([http:// epdk.gov.tr](http://epdk.gov.tr), Erişim Tarihi:18.01.2013).

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2010, s.7. (<http://www.epdk.org.tr/documents/10157/34e34f7c-9a18-43ae-a322-c85547239d35>, Erişim Tarihi: 18.01.2012).

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu 2010 Yılı Elektrik Piyasası Raporu, 2010, s.7. (http://www3.epdk.org.tr/documents/elektrik/rapor_yayin/ElektrikPiyasasiRaporu2010.pdf, Erişim Tarihi:18.01.2013).

Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu, 2010, s.15. (http://www.enerji.gov.tr/yayinlar_raporlar/2010_faaliyet_raporu.pdf, Erişim Tarihi:18.01.2012).

Greenpeace, Energy Revolution, A Sustainable Path way to a Clean Future for Europe,2005,<http://www.greenpeace.org/international/Global/international/planet2/report/2005/10/energy-revolution-a-sustainab.pdf>, Erişim Tarihi, 15.12.2011.

HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, Maliyet Muhasebesi, İstanbul, 1995, s.1.

IEA WEO 2010, New Policies Scenario, 2010, s.4. (http://www.iea.org/speech/2010/Tanaka/Jakarta_weo2010.pdf, Erişim Tarihi:20.01.2012).

KESKİN M., Son On Yılda Türkiye’de Uygulanan Enerji Politikalarının Ağır Bedeli ve Barışçıl Enerji Seçeneklerinin Önemi, Türkiye IV. Enerji Sempozyumu, Ankara, 2003, ss.357-377.

KARAKAYA, Mevlüt, Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi, Ankara, 1994, s.58.

KISAKÜREK, M. Mustafa, PEKCAN, Ahmet, Muhasebenin Ürettiği Bilgiye Farklı Açılardan Bakışlar, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı: 2 Cilt: 6 2005, ss.107-125.

KURT, G., ÖZTÜRK, V., Basel II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde KOBİ'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaştırılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 7 (24), 2008, ss.37- 54.

Kyoto Protokolü: Madde:2 Amaç, <http://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpeng.pdf>, Erişim Tarihi:20.01.2012).

NEEDLES, B. E., POWERS, M., MILLS, S. K. ,ANDERSSON, H. R., Principles of Accounting. New York, Houghton Mifflin Company, 1999, s.218.

SÜRMELİ, Fevzi, ERDOĞAN, Melih, ERDOĞAN, Nurten, BANAR, Kerim, KAYA, Ergün, SEVİM, Adnan, Muhasebe Bilgi Sistemi, Anadolu Üniversitesi Yayını, No:963, Eskişehir, 1998, s.49.

SEVADOĞLU, Osman, Türkiye Elektrik/Enerji Sektörü Raporu Haziran ODTÜ, 2009, s.11 (<http://tuyeyad.org.tr/yonetici/images/elektrikenerjisektoruraporu.pdf>, Erişim Tarihi:18.01.2012).

SÖNMEZ, F., 11 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı, Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması (UMS- 14 İle Karşılaştırmalı Olarak) Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 11: 1, 2004, ss.111- 124.

SÜRMEN, Yusuf, KAYA, Uğur, DAŞTAN Abdulkерim, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin On Yıllık Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi, Doğu Karadeniz Bölgesinde Bir Araştırma, Muhasebe ve Finansman Dergisi-MUFAD, Temmuz 2003, Sayı:19, 2003, s.74.

Tamer ÖZYİĞİT, Türkiye'de Elektrik Üretimi için Enerji Kaynak Alternatiflerinin Etkinliğinin Değerlendirilmesi, İstanbul Teknik Üniversitesi, Yayınlanmış Doktora Tezi, 2007, s.77.

TEK, Nergis, Finansal Muhasebeye Giriş ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları. İzmir Birleşik Matbaacılık, 2010, s.15.

TEK, N, TEKTÜKEKÇİ, F, Finansal Muhasebe, İzmir, Birleşik Matbaacılık, 2007.

TEİAŞ 2011-2015 Strajetik Plan,2011, s.32.
(http://www.teias.gov.tr/TEIAS_Strtj_2011.pdf, Erişim Tarihi:18.01.2012).

T.E.İ.A.Ş. Web Sitesi, Hakkımızda (<http://teias.gov.tr>, Erişim Tarihi: 18.01.2012).

Türkiye Makine Mühendisleri Odası Türkiye'nin Enerji Görünümü Oda Raporu Mart 2010, s.6.
(<http://www.ebso.org.tr/b2b/ebsodergi/resimler/SUNU350;.pdf>,18.01.2012).

Türkiye İstatistik Kurumu Dış Ticaret İstatistikleri Yıllığı 2010, s. 14 (İnternet adresi: <http://www.tuik.gov.tr>, Er. Tar:18.01.2012).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2009 Yılı Faaliyet Raporu, 2009 (26) http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/faaliyetraporu_2010son2.pdf, Erişim Tarihi: 04.04.2012.

UÇMA, T., Türk Muhasebe Hukuku'nu Oluşturan Düzenlemeler Ve Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları, Mevzuat Dergisi (Elektronik Hakemli Dergi), 8(89) <http://www.mevzuatdergisi.com/2005/05a/05.htm>, Erişim Tarihi: 21.07.2012.

ÜSTÜNEL, B., Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulamasına Geçiş Geleneksel Finans Sempozyumu Bildirileri (178- 181), Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Bankacılık ve Sigortacılık Yüksekokulu, İstanbul, Mayıs 2004, 2004, s.180.

YALKIN, Yüksel Koç, Genel Muhasebe: İlkeler Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 12.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2001, s.29.

YALKIN, Yüksel Koç, Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2010, s.35.

YAZICI, Hilmi, Buhar Türbinlerinin Termoekonomik Optimizasyonu, Süleyman Demirel Üniversitesi, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2006, s.13.

YALKIN, Y. K. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2: 5, 2001, ss.1- 14.

YALKIN, Y. K., Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2010.

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete.

226 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tebliğ, 05.04.1994 Tarih ve 21896 Sayılı Resmi Gazete.

411 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 26.12.2011 Tarih ve 28154 sayılı Resmi Gazete.

4628 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu 03.03.2001 tarih ve 24335 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete.

4646 Sayılı Doğal Gaz Piyasası Kanunu 02.05.2001 tarih ve 24390 Sayılı Resmi Gazete.

5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu 20.12.2013 tarih ve 25322 Sayılı Resmi Gazete.

5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 13.03.2005 tarih ve 25754 Sayılı Resmi Gazete.

5627 Sayılı Enerji Verimliliği Kanunu, 02 Mayıs 2007 Tarih ve 26510 sayılı Resmi Gazete.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 13.01.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete, Madde 64/3.

